TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 16 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – 9 straipsnio 1 dalis – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Asmuo, kuris verčiasi advokato profesine veikla – Galutinis teismo sprendimas – *Res judicata* galios principas – Šio principo taikymo sritis tuo atveju, kai tas sprendimas nesuderinamas su Sąjungos teise“

Byloje C-424/19

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2019 m. vasario 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cabinet de avocat UR

prieš

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta (pranešėja), teisėjas N. Jääskinen,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Cabinet de avocat UR*, atstovaujamos advokato D. Rădescu,

– Rumunijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu ir A. Rotăreanu, vėliau – E. Gane, R. I. Hațieganu ir A. Rotăreanu,

* Proceso kalba: rumunų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Armenia,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 235, 2018, p. 26; toliau – PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Cabinet de avocat UR* (UR advokatų kontora, toliau – UR) ginčą su *Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* (Bukarešto regiono (Rumunija) viešųjų finansų direktoratas, atstovaujantis 3-ojo sektoriaus Viešųjų finansų administracijai), *Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice* (3-ojo sektoriaus Viešųjų finansų administracija, Rumunija), MJ ir NK dėl UR apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

Rumunijos teisė

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Codul de procedură civilă* (Civilinio proceso kodeksas) 431 straipsnyje „*Res judicata* galios poveikis“ nustatyta:

„1. Niekam negali būti du kartus iškelta byla tuo pačiu statusu, tuo pačiu pagrindu ir dėl to paties dalyko.

2. Bet kuri šalis gali remtis kitoje byloje priimto sprendimo *res judicata* galia, jeigu jis susijęs su nagrinėjama byla.“

6 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad dėl *res judicata* galios „neigiamo arba naikinamojo poveikio“ užkertamas kelias iškelti naują bylą, jeigu ieškinyje nurodytų bylos šalių tapatybė, teisinė priežastis ir dalykas yra tokie patys, o dėl *res judicata* galios „teigiamo poveikio“ bet kuri bylos šalis gali remtis įsiteisėjusiu sprendimu, priimtu dėl kito ginčo, jeigu jis yra susijęs su nagrinėjamu ginču, pavyzdžiui, siekiant išvengti teismo sprendimų ginčijami tie patys klausimai.

7 Šio kodekso 432 straipsnyje „*Res judicata* galios išimtis“ numatyta:

„*Res judicata* galios išimtimi bet kuriame proceso etape, net ir apeliaciniame teisme, gali remtis teismas arba bylos šalys. Jei taikoma išimtis, suinteresuotosios šalies padėtis jai pareiškus ieškinį gali pablogėti, palyginti su situacija, susiklosčiusia dėl skundžiamo sprendimo.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 2015 m. gegužės 28 d. UR, Rumunijoje įsteigta advokatų kontora, paprašė 3-ojo sektoriaus Viešųjų finansų administracijos išbraukti iš PVM mokėtojų registro nuo 2002 m. ir grąžinti 2010 m. sausio 1 d. – 2014 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu šios administracijos surinktą PVM sumą, motyvuodama tuo, kad į šį registrą buvo įtraukta per klaidą.

9 Kadangi administracija šių reikalavimų nepatenkino, UR pateikė skundą atsakovams pagrindinėje byloje *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija), kad šis nurodytų 3-ojo sektoriaus Viešųjų finansų administracijai išbraukti ją iš PVM mokėtojų registro ir įpareigoti atsakovus pagrindinėje byloje solidariai grąžinti surinktą PVM.

10 2017 m. vasario 17 d. sprendimu *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) atmetė UR skundą.

11 Grįsdama dėl šio sprendimo *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktą apeliacinį skundą, UR remiasi galutiniu tapusio 2018 m. balandžio 30 d. sprendimo *res judicata* galia; tame sprendime tas pats teismas patvirtino 2016 m. rugsėjo 21 d. *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) sprendimą ir konstatavo, kad toks mokesčių mokėtojas, kaip UR, kuris verčiasi advokato laisvąja profesine veikla, nevykdo ekonominės veiklos ir dėl to negali būti laikomas tiekiančiu prekes ar teikiančiu paslaugas, nes su klientais sudaro teisinės pagalbos sutartis, o ne paslaugų teikimo sutartis (toliau – 2018 m. balandžio 30 d. sprendimas).

12 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 9 straipsnio 1 dalį, apima ir asmenis, kurie verčiasi advokato profesine veikla?

2. Ar pagal Sąjungos teisės viršenybės principą vėliau nagrinėjamoje byloje galima neatsižvelgti į galutinį teismo sprendimą, kuriame iš esmės nustatyta, kad pagal taikomus ir aiškinamus PVM reglamentuojančius nacionalinės teisės aktus advokatas neparduoda prekių, nevykdo ekonominės veiklos ir sudaro ne paslaugų teikimo, o teisinės pagalbos sutartis, nors tas sprendimas yra įgijęs *res judicata* galią?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

13 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad asmuo, kuris verčiasi advokato profesine veikla, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

14 Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

15 Šioje nuostatoje vartojami žodžiai, ypač žodžiai „bet kuris“, suteikia sąvokai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kur pagrindinis dėmesys skiriamas savarankiškai vykdomai ekonominei veiklai, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 28 punktas ir 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 27 punktas).

16 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje sąvoka „ekonominė veikla“ apibrėžiama kaip apimanti bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, laisvųjų profesijų veiklą.

17 Kadangi advokato profesija yra laisvoji profesija, iš Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies matyti, kad asmuo, kuris verčiasi šia profesine veikla, vykdo ekonominę veiklą ir turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

18 Taip pat primintina, kad Direktyvoje 2006/112 nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, nes su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje prie šios srities priskiriamas ne tik prekių importas, bet ir prekių įsigijimas Bendrijos viduje, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, šalies teritorijoje už atlygį vykdomas apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 24 punktas ir 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, 33 punktas).

19 Be to, 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (C-492/08, EU:C:2010:348) 49 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybė narė negali taikyti lengvatinio PVM tarifo advokatų paslaugoms, už kurias visą sumą ar jos dalį sumoka valstybė kaip už teisinę pagalbą. Toks vertinimas suponuoja, kad šios paslaugos laikytos apmokestinamomis PVM ir kad advokatai, tame sprendime traktuoti kaip „pelno siekiantys privatūs subjektai“, laikyti veikiančiais kaip apmokestinamieji asmenys.

20 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad asmuo, kuris verčiasi advokato profesine veikla, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Dėl antrojo klausimo

21 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją ginčą dėl PVM nagrinėjančiam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios principą, kai šio principo taikymas yra kliūtis šiam teismui atsižvelgti į Sąjungos teisės aktus PVM srityje.

22 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti *res judicata* galios principo svarbą tiek Sąjungos teisės, tiek nacionalinės teisės sistemose. Iš tiesų tiek siekiant užtikrinti teisės ir teisinių santykių stabilumą, tiek gerą teisingumo vykdymą svarbu, kad teismo sprendimai, kurie išnaudojus visas galimas teisių gynimo priemones arba pasibaigus numatytiems pasinaudojimo jomis terminams tampa galutiniai, nebegalėtų būti ginčijami (2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 22 punktas; 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 26 punktas ir 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 64 punktas).

23 Taigi Sąjungos teisė nenustato nacionaliniam teismui pareigos netaikyti vidaus proceso taisyklių, suteikiančių teismo sprendimui *res judicata* galią, net jeigu tai leistų ištaisyti su šia teise nesuderinamą nacionalinę situaciją (2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Konkrečiai kalbant, pagal Sąjungos teisę nereikalaujama, kad, siekdama atsižvelgti į Teisingumo Teismo pateiktą atitinkamos šios teisės nuostatos išaiškinimą, nacionalinė teisminė institucija iš principo turėtų peržiūrėti savo *res judicata* galią turintį sprendimą (2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 28 punktas ir 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 66 punktas).

25 Nesant šią sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, *res judicata* galios principo įgyvendinimo taisykles valstybės narės savo teisės sistemose nustato vadovaudamosi valstybių narių procesinės autonomijos principu. Vis dėlto jos neturi būti mažiau palankios, nei reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų neturi tapti praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti pagal Sąjungos teisę suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) (2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 24 punktas; 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas ir 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 58 punktas).

26 Taigi, jei taikytinos vidaus proceso taisyklės numato nacionaliniam teismui galimybę, esant tam tikroms sąlygoms, peržiūrėti *res judicata* galią įgijusį sprendimą, kad situacija atitiktų nacionalinę teisę, pagal lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus šia galimybe, jeigu šios sąlygos tenkinamos, turi būti pasinaudota pirmiausia, kad būtų atkurta nagrinėjamos situacijos atitiktis Sąjungos teisei (2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pareiškėja pagrindinėje byloje remiasi jo 2018 m. balandžio 30 d. sprendimo *res judicata* galios „teigiamu poveikiu“.

28 Šis teismas patikslina, kad, jeigu jis turėtų pripažinti, kad tas sprendimas įgijo *res judicata* galią, jame pateikti argumentai galėtų sukurti minėtai pareiškėjai palankų mokestinį precedentą ir būti pagrindas sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.

29 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs su laikotarpiu nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d., o 2018 m. balandžio 30 d. sprendimas – su laikotarpiu nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2014 m. lapkričio 30 d. Be to, ginčo šioje byloje dalykas, t. y. prašymas išbraukti iš PVM mokėtojų registro nuo 2002 m. ir grąžinti Rumunijos viešųjų finansų administracijos per nagrinėjamą laikotarpį surinktą PVM, skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas minėtas sprendimas, dalyko.

30 Taigi tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal taikytinas Rumunijos proceso teisės nuostatas turi galimybę atmesti skundą pagrindinėje byloje, jis turėtų pasinaudoti šia galimybe ir užtikrinti visišką Sąjungos teisės, šiuo atveju Direktyvos 2006/112, veiksmingumą, prireikus

savo iniciatyva netaikydamas 2018 m. balandžio 30 d. sprendime savo pateikto aiškinimo, nes toks aiškinimas nesuderinamas su Sąjungos teise (pagal analogiją žr. 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 61 punktą ir 2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *OPR-Finance*, C-679/18, EU:C:2020:167, 44 punktą).

31 Priešingu atveju, jeigu šis teismas mano, kad *res judicata* galios principo taikymas būtų kliūtis ginčyti teismo sprendimą, kaip antai 2018 m. balandžio 30 d. sprendimą, nors tuo sprendimu pažeidžiama Sąjungos teisė, šis taikymas taip pat negali kliudyti šiam teismui abejoti bet kokiomis išvadomis dėl tokiame sprendime nagrinėto bendro klausimo, kai atliekama kompetentingos mokesčių institucijos priimto kito sprendimo, susijusio su tuo pačiu mokesčių mokėtoju ar apmokestinamuoju asmeniu, tačiau su kitu mokestiniu laikotarpiu, teisminė kontrolė (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 29 punktą).

32 Taigi toks *res judicata* galios principo taikymas lemtų, kad kai galutiniu tapęs teismo sprendimas yra grindžiamas Sąjungos teisės normų PVM srityje klaidingu aiškinimu, šios normos būtų neteisingai taikomos kiekvienam naujam mokestiniam laikotarpiui be galimybės ištaisyti šį klaidingą aiškinimą (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 30 punktą).

33 Tokios didelės kliūtys veiksmingai taikyti Sąjungos normas PVM srityje negali būti pagrįstai pateisintos teisinio saugumo principu, todėl turi būti laikomos prieštaraujančiomis veiksmingumo principui (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 31 punktą).

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją ginčą dėl PVM nagrinėjančiam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios principą, kai šis ginčas susijęs ne su tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, kaip nagrinėtas byloje, kurioje priimtas tokią galią įgijęs sprendimas, kai ginčo dalykas ne tas pats kaip aname ginče ir kai šio principo taikymas yra kliūtis šiam teismui atsižvelgti į Sąjungos teisės aktus PVM srityje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

35 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad asmuo, kuris verčiasi advokato profesine veikla, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.**

2. **Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) nagrinėjančiam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios principą, kai šis ginčas susijęs ne su tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, kaip nagrinėtas byloje, kurioje priimtas tokią galią įgijęs sprendimas, kai ginčo dalykas ne tas pats kaip aname ginče ir kai šio principo taikymas yra kliūtis šiam teismui atsižvelgti į Sąjungos teisės aktus PVM srityje.**

Parašai.