Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

16 päivänä heinäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – 9 artiklan 1 kohta – Verovelvollisen käsite – Asianajajan ammattia harjoittava henkilö – Lainvoimainen tuomioistuinratkaisu – Oikeusvoiman periaate – Tämän periaatteen ulottuvuus siinä tapauksessa, että kyseinen ratkaisu on unionin oikeuden vastainen

Asiassa C-424/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Curtea de Apel Bucureşti (Bukarestin ylioikeus, Romania) on esittänyt 15.2.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.5.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Cabinet de avocat UR

vastaan

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ ja

NK,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan, varapresidentti R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomari N. Jääskinen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Cabinet de avocat UR, edustajanaan D. Rădescu, avocat,

– Romanian hallitus, asiamiehinään aluksi C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu ja A. Rotăreanu, sittemmin E. Gane, R. I. Hațieganu ja A. Rotăreanu,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. Armenia,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 9 artiklan 1 kohdan ja oikeusvoiman periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Cabinet de avocat UR (jäljempänä UR) ja toisaalta Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti (Bukarestin 3. kaupunginosan veroviranomainen, edustajanaan Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto, Romania), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (Bukarestin 3. kaupunginosan veroviranomainen) sekä MJ ja NK ja jossa on kyse siitä, onko UR velvollinen maksamaan arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

Romanian oikeus

5 Siviiliprosessilain (Codul de procedură civilă), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 431 §:ssä, jonka otsikko on ”Oikeusvoimavaikutus”, säädetään seuraavaa:

”1. Ketään ei voida haastaa oikeuteen kahdesti samassa ominaisuudessa, samalla perusteella ja asiassa, jolla on sama kohde.

2. Asianosaiset voivat vedota aikaisemman ratkaisun oikeusvoimaan toisessa käsiteltävässä asiassa, jos aikaisemman asian ratkaisun ja käsiteltävän asian välillä on yhteys."

6 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että oikeusvoiman negatiivinen tai lakkaava vaikutus estää uuden tuomion antamisen silloin, kun asiassa ovat samat asianosaiset, sama oikeudellinen peruste ja sama kohde, kun taas oikeusvoiman positiivinen vaikutus mahdollistaa sen, että asianosaiset voivat oikeusriidassa vedota oikeusvoimaan silloin, kun aikaisemman asian ratkaisun ja käsiteltävän asian välillä on yhteys, kuten esitettyjen riidanalaisten kysymysten samanlaisuus.

7 Kyseisen lain 432 §:ssä, jonka otsikko on "Oikeusvoimaa koskeva prosessiväite", säädetään seuraavaa:

"Tuomioistuin tai asianosaiset voivat vedota oikeusvoimaa koskevaan prosessinesteeseen menettelyn kaikissa vaiheissa ja myös toisessa oikeusasteessa. Mikäli asianosaisen prosessiväite hyväksytään, kyseisen asianosaisen tilanne saattaa tämän oman valituksen johdosta huonontua suhteessa riidanalaisesta ratkaisusta seuraavaan tilanteeseen."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 UR, joka on Romaniassa toimiva asianajotoimisto, vaati 28.5.2015 Bukarestin 3. kaupunginosan veroviranomaista poistamaan sen arvonlisäverovelvollisten rekisteristä vuodesta 2002 alkaen ja palauttamaan kyseisen veroviranomaisen 1.1.2010 ja 31.12.2014 välisenä aikana kantaman arvonlisäveron, koska UR oli virheellisesti merkitty kyseiseen rekisteriin.

9 Koska veroviranomainen ei vastannut tähän vaatimukseen, UR nosti pääasian vastapuolia vastaan kanteen Tribunalul Bucureştissa (Bukarestin alioikeus, Romania), jotta tämä määräisi Bukarestin 3. kaupunginosan veroviranomaisen poistamaan sen arvonlisäverovelvollisten rekisteristä ja velvoittaisi pääasian vastapuolet yhteisvastuullisesti palauttamaan sille siltä kannetun arvonlisäveron.

10 Tribunalul Bucureşti hylkäsi 17.2.2017 antamallaan ratkaisulla UR:n kanteen.

11 Tästä ratkaisusta Curtea de Apel Bucureştissa (Bukarestin ylioikeus, Romania) tekemänsä valituksen tueksi UR vetoaa oikeusvoimaan, joka on annettava 30.4.2018 annetulle tuomiolle, josta on tullut lainvoimainen ja jossa tämä sama tuomioistuin vahvisti Tribunalul Bucureştin 21.9.2016 antaman tuomion ja totesi, että UR:n kaltainen verovelvollinen, joka harjoittaa asianajajan vapaata ammattia, ei harjoita liiketoimintaa eikä sen voida siten katsoa suorittavan tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia käsittäviä liiketoimia, koska sopimukset, jotka se on tehnyt asiakkaidensa kanssa, ovat oikeudellista apua eivätkä palvelujen suorittamista koskevia sopimuksia (jäljempänä 30.4.2018 annettu tuomio).

12 Tässä tilanteessa Curtea de Apel Bucureşti päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kattaako direktiivin [2006/112] 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun verovelvollisen käsitteen soveltamisala myös asianajajan ammattia harjoittavat henkilöt?

2) Salliiko unionin oikeuden ensisijaisuutta koskeva periaate myöhemmässä menettelyssä poikkeamisen oikeusvoimasta, joka on annettava lainvoimaiselle tuomioistuinratkaisulle, jossa on pääasiallisesti todettu, että kansallista arvonlisäverolainsäädäntöä sovellettaessa ja tulkittaessa ei katsota, että asianajaja luovuttaa tavaroita, harjoittaa liiketoimintaa tai tekee palvelujen suorittamista koskevia sopimuksia, vaan asianajajan katsotaan tekevän oikeudellista apua koskevia sopimuksia?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että asianajajan ammattia harjoittavaa henkilöä on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna verovelvollisena.

14 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

15 Tässä säännöksessä käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla ”jokaista”, annetaan verovelvollisen käsitteelle laaja määritelmä, jossa korostetaan liiketoiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä siten, että kaikkia niin julkisia kuin yksityisiäkin luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä, ja myös yksikköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä mutta jotka täyttävät objektiivisella tavalla tässä säännöksessä säädetyt edellytykset, pidetään arvonlisäverovelvollisina (tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 28 kohta ja tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta).

16 Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa määritellään liiketoiminnan käsite siten, että sillä tarkoitetaan kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien muun muassa vapaa ammattitoiminta tai vastaava.

17 Tästä syystä, ja koska asianajajan ammatti on vapaa ammatti, direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdasta seuraa, että tätä ammattia harjoittava henkilö harjoittaa liiketoimintaa ja että häntä on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna verovelvollisena.

18 Lisäksi on muistutettava, että direktiivissä 2006/112 annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi tavaroiden yhteisöhankinnat sekä verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (tuomio 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, 24 kohta ja tuomio 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, 33 kohta).

19 Lisäksi unionin tuomioistuin on 17.6.2010 annetun tuomion komissio v. Ranska (C-492/08, EU:C:2010:348) 49 kohdassa todennut, että jäsenvaltio ei voi soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa niihin asianajajien suorittamiin palveluihin, jotka valtio kokonaan tai osittain korvaa heille oikeusavun yhteydessä. Tämä arviointi edellyttää väistämättä, että näitä suorituksia on pidetty arvonlisäverollisina ja että näiden asianajajien, jotka kyseisessä tuomiossa luokiteltiin voittoa tavoitteleviksi yksityisiksi yksiköiksi, on katsottu toimivan verovelvollisina.

20 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että asianajajan ammattia harjoittavaa henkilöä on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna verovelvollisena.

Toinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin soveltaa arvonlisäveroa koskevassa oikeusriidassa oikeusvoiman periaatetta, kun tämän periaatteen soveltaminen estäisi kyseistä tuomioistuinta ottamasta huomioon unionin arvonlisäverolainsäädäntöä.

22 Tältä osin on aluksi syytä muistuttaa oikeusvoimaa koskevan periaatteen tärkeydestä sekä unionin oikeusjärjestyksessä että kansallisissa oikeusjärjestyksissä. Sekä oikeusrauhan ja oikeussuhteiden vakauden että hyvän lainkäytön varmistamiseksi on tärkeää, että kaikkien käytettävissä olevien oikeussuojakeinojen käytön tai näitä oikeussuojakeinoja varten säädettyjen määräaikojen umpeenkulumisen jälkeen lopullisiksi tulleita tuomioistuinten päätöksiä ei voida enää saattaa kyseenalaisiksi (tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, 22 kohta; tuomio 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, 26 kohta ja tuomio 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, 64 kohta).

23 Näin ollen unionin oikeudessa ei edellytetä, että kansallisen tuomioistuimen olisi jätettävä soveltamatta kansallisia menettelysääntöjä, joiden perusteella tuomioistuinratkaisu on oikeusvoimainen, vaikka siten olisi mahdollista lopettaa unionin oikeuden vastainen kansallinen tilanne (tuomio 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Unionin oikeudessa ei etenkään edellytetä sitä, että kansallisen lainkäyttöelimen olisi lähtökohtaisesti peruutettava oikeusvoimainen ratkaisunsa ottaakseen huomioon asian kannalta merkityksellisen unionin tuomioistuimen antaman unionin oikeuden säännöksen tulkinnan (tuomio 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, 28 kohta ja tuomio 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, 66 kohta).

25 Koska unioni ei ole antanut asiasta säännöksiä, jäsenvaltioiden asiana on säätää sisäisessä oikeusjärjestyksessään oikeusvoiman periaatteen yksityiskohtaisesta toteuttamisesta jäsenvaltioiden menettelyllisen autonomian periaatteen nojalla. Nämä säännöt eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne säännöt, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia tilanteita (vastaavuusperiaate), eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, 24 kohta; tuomio 10.7.2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 kohta ja tuomio 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, 58 kohta).

26 Jos siis sovellettaviin kansallisiin menettelysääntöihin sisältyy mahdollisuus, että kansallinen tuomioistuin voi tietyin edellytyksin purkaa oikeusvoimaisen ratkaisun muuttaakseen tilanteen kansallisen oikeuden mukaiseksi, tätä mahdollisuutta on vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisesti käytettävä, jos kyseiset edellytykset täyttyvät, jotta kyseinen tilanne saatetaan jälleen yhdenmukaiseksi unionin säännöstön kanssa (tuomio 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa nyt käsiteltävässä asiassa, että pääasian valittaja vetoaa sen 30.4.2018 antaman tuomion positiiviseen oikeusvoimavaikutukseen.

28 Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että jos se katsoisi, että kyseinen tuomio on oikeusvoimainen, siinä olevat toteamukset voisivat ennakkotapauksen tavoin vaikuttaa suotuisasti kyseisen valittajan verotukseen ja olla perustana pääasian ratkaisulle.

29 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että pääasia koskee 1.1.2010 ja 31.12.2014 välistä ajanjaksoa, kun taas 30.4.2018 annettu tuomio koskee 1.1.2011 ja 30.11.2014 välistä ajanjaksoa. Lisäksi pääasian kohde, eli vaatimus poistaa asianomainen arvonlisäverovelvollisten rekisteristä vuodesta 2002 alkaen ja palauttaa Romanian veroviranomaisten kyseessä olevana ajanjaksona kantama arvonlisävero, on eri kuin 30.4.2018 annettuun tuomioon johtaneen asian kohde.

30 Jos siis ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella olisi sovellettavien romanialaisten menettelysääntöjen nojalla mahdollisuus hylätä pääasiassa tehty valitus, sen olisi tehtävä niin ja varmistettava unionin oikeuden eli tässä tapauksessa direktiivin 2006/112 täysi vaikutus jättämällä tarvittaessa omasta aloitteestaan soveltamatta 30.4.2018 antamassaan tuomiossa omaksumaa tulkintaa,

kun tämä tulkinta ei ole yhteensopiva unionin oikeuden kanssa (ks. analogisesti tuomio 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, 61 kohta ja tuomio 5.3.2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, 44 kohta).

31 Päinvastaisessa tapauksessa, jossa kyseinen tuomioistuin katsoisi, että oikeusvoiman periaatteen soveltaminen estäisi 30.4.2018 annetun tuomion kaltaisen tuomioistuinratkaisun kyseenalaistamisen, vaikka kyseinen ratkaisu sisältää unionin oikeuden loukkauksen, tällainen soveltaminen ei voi estää kyseistä tuomioistuinta myös kyseenalaistamasta tuomioistuinvalvonnassa, joka koskee toimivaltaisen veroviranomaisen saman veronmaksajan tai verovelvollisen osalta mutta eri verokaudelta tekemää muuta päätöstä, kaikkia niitä toteamuksia, jotka koskevat tällaisella tuomioistuinratkaisulla ratkaistuja yhteisiä seikkoja (ks. vastaavasti tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, 29 kohta).

32 Oikeusvoiman periaatteen tällainen tulkinta johtaisi nimittäin siihen, että tilanteessa, jossa lainvoimainen tuomioistuinratkaisu perustuu unionin arvonlisäverolainsäädännön virheelliseen tulkintaan, tämän lainsäädännön virheellinen tulkinta toistuisi kaikkien tulevien verokausien osalta, eikä tätä virheellistä tulkintaa olisi mahdollista korjata (ks. vastaavasti tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, 30 kohta).

33 Näin merkittäviä esteitä arvonlisäveroa koskevien unionin oikeuden sääntöjen tehokkaalle soveltamiselle ei voida perustellusti pitää oikeutettuina oikeusvarmuuden periaatteen johdosta ja niiden on täten katsottava olevan tehokkuusperiaatteen vastaisia (ks. vastaavasti tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, 31 kohta).

34 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin soveltaa arvonlisäveroa koskevassa oikeusriidassa oikeusvoiman periaatetta, kun kyseinen oikeusriita ei koske samaa verokautta kuin se, josta oli kyse oikeusvoimaiseen tuomioistuinratkaisuun johtaneessa oikeusriidassa, eikä sillä myöskään ole samaa kohdetta kuin viimeksi mainitulla oikeusriidalla, ja tämän periaatteen soveltaminen estäisi kyseistä tuomioistuinta ottamasta huomioon unionin arvonlisäverolainsäädäntöä.

Oikeudenkäyntikulut

35 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisten tuomioistuinten asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että asianajajan ammattia harjoittavaa henkilöä on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna verovelvollisena.

2) Unionin oikeus on esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin soveltaa arvonlisäveroa koskevassa oikeusriidassa oikeusvoiman periaatetta, kun kyseinen oikeusriita ei koske samaa verokautta kuin se, josta oli kyse oikeusvoimaiseen tuomioistuinratkaisuun johtaneessa oikeusriidassa, eikä sillä myöskään ole samaa kohdetta kuin viimeksi mainitulla oikeusriidalla, ja tämän periaatteen soveltaminen estäisi kyseistä tuomioistuinta ottamasta huomioon unionin arvonlisäverolainsäädäntöä.

Allekirjoitukset