Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

16. juuli 2020*

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Artikli 9 lõige 1 – Mõiste „maksukohustuslane“ – Advokaadina tegutsev isik – Lõplik kohtuotsus – Kohtuotsuse seadusjõu põhimõte – Selle põhimõtte ulatus olukorras, kus asjaomane otsus on vastuolus liidu õigusega

Kohtuasjas C-424/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 15. veebruari 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. mail 2019, menetluses

**Cabinet de avocat UR**

*versus*

**Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,**

**Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,**

**MJ,**

**NK,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president M. Safjan, Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunik N. Jääskinen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Cabinet de avocat UR, esindaja: *avocat* D. Rădescu,

– Rumeenia valitsus, esindajad: C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu ja A. Rotăreanu, hiljem E. Gane, R. I. Hațieganu ja A. Rotăreanu,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Armenia,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotluses on palutud tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 9 lõiget 1 ja seadusjõu põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille poolteks on ühelt poolt Cabinet de avocat UR (edaspidi „UR“) ja teiselt poolt Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (rahandusamet, sektor 3, keda esindab Bukaresti regionaalne rahandusosakond, Rumeenia), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (rahandusamet, sektor 3, Rumeenia), MJ ja NK ning mille ese on URile käibemaksukohustuse panemine.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“.

4 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

### *Rumeenia õigus*

5 Tsiviilkohtumenetluse seadustiku (Codul de procedură civilă) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artiklis 431 „Kohtuotsuse seadusjõud“ on sätestatud:

„1. Kedagi ei või kohtusse kaevata kaks korda samas õiguslikus seisundis, samal alusel ja seoses sama esemega.

2. Iga menetlusosaline võib tugineda teises kohtuasjas tehtud kohtuotsuse seadusjõule, kui esineb seos viimati nimetatud asja lahendamisega.“

6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et kohtuotsuse seadusjõu „negatiivne või kõrvaldav mõju“ takistab uue kohtuotsuse tegemist juhul, kui pooled, õiguslik alus ja hagi ese on samad, samas kui kohtuotsuse seadusjõu „positiivne mõju“ võimaldab igal menetlusosalisel tugineda vaidluses jõustunud kohtuotsusele, kui esineb seoses viimati nimetatud otsuse lahendusega, näiteks kui tõstatatud vaidlusalused küsimused on samad.

7 Selle seadustiku artikkel 432 „Erand kohtuotsuse seadusjõust“ näeb ette:

„Kohus või pooled võivad tugineda erandile kohtuotsuse seadusjõust menetluse igas staadiumis, isegi apellatsioonikohtus. Kui erandi tegemisega on nõustutud, võib see kaasa tuua asjaomase poole olukorra halvenemise tema enda hagi tõttu võrreldes vaidlustatud otsusest tuleneva olukorraga.“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Rumeenias asuv advokaadibüroo UR esitas 28. mail 2015 3. sektori rahandusametile taotluse kustutada ta alates 2002. aastast käibemaksukohustuslaste registrist ja tagastada talle käibemaks, mida see amet oli ajavahemikus 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2014 sisse nõudnud, tuginedes asjaolule, et ta oli sellesse registrisse kantud ekslikult.

9 Kuna ametiasutus sellele taotlusele ei vastanud, esitas UR põhikohtuasja vastustajate vastu kaebuse Tribunalul Bucureştile (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia), nõudes, et kohus teeks 3. sektori rahandusametile ettekirjutuse kustutada ta käibemaksukohustuslaste registrist ja kohustaks põhikohtuasja vastustajaid solidaarselt tagastama talle sissenõutud käibemaks.

10 Tribunalul Bucureşti (Bukaresti esimese astme kohus) jättis 17. veebruari 2017. aasta otsusega URi kaebuse rahuldamata.

11 Selle otsuse peale Curtea de Apel Bucureştile (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) esitatud kaebust põhjendab UR seadusjõuga, mis on 30. aprillil 2018. aastal jõustunud kohtuotsusel, millega see sama kohus, jättes muutmata Tribunalul Bucureşti (Bukaresti esimese astme kohus) 21. septembri 2016. aasta otsuse, leidis, et selline maksumaksja nagu UR, kes tegutseb advokaadi vabal kutsealal, ei tegele majandustegevusega ja seetõttu ei tee ta tehinguid, mis seisnevad kaupade tarnimises või teenuste osutamises, kuna lepingud, mille ta oma klientidega sõlmib, on õigusabilepingud, mitte teenuste osutamise lepingud (edaspidi „30. aprilli 2018. aasta kohtuotsus“).

12 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Bucureşti (Bukaresti apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2006/112] artikli 9 lõike 1 tähenduses hõlmab mõiste „maksukohustuslane“ ka isikut, kes tegutseb advokaadina?

2. Kas liidu õiguse esimuse põhimõte võimaldab teha hilisemas menetluses erandi kohtuotsuse seadusjõust, mis on jõustunud kohtuotsusel, milles on sisuliselt leitud, et kui kohaldada ja tõlgendada riigisiseseid käibemaksunorme, ei tarni advokaat kaupu, ei tegele majandustegevusega ega sõlmi teenuste osutamise lepinguid, vaid õigusabilepinguid?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Esimene küsimus*

13 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et advokaadina tegutsevat isikut tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ selle sätte tähenduses.

14 Selle direktiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist ja tulemustest.

15 Selles sättes kasutatud sõnad, eelkõige sõnad „iga isik“ annavad mõistele „maksukohustuslane“ laia määratluse, mis on keskendunud majandustegevusega tegelemisel sõltumatusele selles tähenduses, et käibemaksukohustuslasena käsitatakse iga isikut: füüsilisi ning nii avalik- kui ka eraõiguslikke juriidilisi isikuid, samuti üksusi, mis ei ole juriidilised isikud, kes objektiivselt vastavad selles sättes toodud kriteeriumidele (29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 28, ja 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 27).

16 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teises lõigus on mõiste „majandustegevus“ määratletud kui tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas ka kutsealane tegevus.

17 Järelikult ja kuna advokaadi kutseala on vaba elukutse, tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikest 1, et sellel kutsealal tegutsev isik tegeleb majandustegevusega ja teda tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ selle sätte tähenduses.

18 Lisaks tuleb meeles pidada, et direktiiv 2006/112 annab käibemaksule väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka ühendusesisestele kaubatarnetele ning kaubatarnetele ja teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 24, ja 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 33).

19 Sellele lisaks leidis Euroopa Kohus 17. juuni 2010. aasta kohtuotsuse komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-492/08, EU:C:2010:348) punktis 49, et liikmesriik ei tohi kohaldada vähendatud käibemaksumäära advokaatide osutatud teenustele, mille puhul riik tasuta õigusabi raames neile maksmisele kuuluva tasu täielikult või osaliselt hüvitab. See hinnang eeldab aga tingimata, et asjaomased teenused on käibemaksuga maksustatavad ja et advokaate, kes selles kohtuotsuses on kvalifitseeritud „tulunduslikeks eraõiguslikeks üksusteks“, loetakse maksukohustuslasteks.

20 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et advokaadina tegutsevat isikut tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ selle sätte tähenduses.

### *Teine küsimus*

21 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriigi kohus kohaldab käibemaksuvaidluses kohtuotsuse seadusjõu põhimõtet, kui selle põhimõtte kohaldamine takistaks sellel kohtul arvesse võtta liidu käibemaksualaseid õigusnorme.

22 Sellega seoses tuleb kõigepealt meelde tuletada, et kohtulahendi seadusjõu põhimõttel on oluline tähtsus nii liidu õiguskorras kui ka liikmesriikide õiguskordades. Nimelt selleks, et tagada nii õiguse ja õigussuhete stabiilsus kui ka korrakohane õigusemõistmine, on oluline, et kohtulahendeid, mis on jõustunud pärast olemasolevate edasikaebevõimaluste ammendamist või selleks sätestatud tähtaegade möödumist, ei oleks enam võimalik vaidlustada (3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 22; 11. septembri 2019. aasta kohtuotsus Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 26, ja 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 64).

23 Sellest lähtuvalt ei kohusta liidu õigus liikmesriigi kohut jätma kohaldamata riigisiseseid menetlusnorme, mis omistavad kohtulahendile seadusjõu, ja seda isegi siis, kui see võimaldaks heastada liidu õigusega vastuolus oleva riigisisese olukorra (11. septembri 2019. aasta kohtuotsus Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Järelikult ei nõua liidu õigus, et kohus, kelle lahend on omandanud seadusjõu, peaks seda lahendit põhimõtteliselt muutma, et võtta arvesse asjasse puutuvale õigusnormile Euroopa Kohtu poolt antud tõlgendust (11. septembri 2019. aasta kohtuotsus Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 28, ja 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 66).

25 Kuna selles valdkonnas liidu õigusnormid puuduvad, tuleb kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte rakendamise tingimused menetlusautonoomia põhimõttest tulenevalt sätestada liikmesriikide õiguskordades. Need tingimused ei tohi aga olla ebasoodsamad võrreldes tingimustega, mis kehtivad sarnastele riigisisestele olukordadele (võrdväärsuse põhimõte), ega tohi olla sätestatud selliselt, et need muudavad liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks (tõhususe põhimõte) (3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24; 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54, ja 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58).

26 Seevastu juhul, kui kohaldatavad riigisisesed menetlusnormid võimaldavad liikmesriigi kohtul kindlatel tingimustel muuta oma lahendit, millel on jõustunud kohtulahendi seadusjõud, et viia olukord liikmesriigi õigusega kooskõlla, tuleb võrdväärsuse põhimõttest ja tõhususe põhimõttest lähtudes nende tingimuste täidetuse korral seda võimalust eelistada, et taastada vaidlusaluse olukorra kooskõla liidu õigusega (11. septembri 2019. aasta kohtuotsus Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Käesoleval juhul märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasja kaebaja tugineb 30. aprilli 2018. aasta kohtuotsuse seadusjõu „positiivsele mõjule“.

28 Nimetatud kohus täpsustab, et kui ta peaks järeldama, et sellel kohtuotsusel on seadusjõud, võiksid seal sisalduvad kaalutlused luua kaebajale maksualaselt soodsa pretsedendi ja moodustada aluse põhikohtuasja vaidluse lahendamiseks.

29 Eelotsusetaotlusest nähtub samuti, et põhikohtuasja vaidlus puudutab ajavahemikku 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2014, samas kui 30. aprilli 2018. aasta kohtuotsus käsitleb ajavahemikku 1. jaanuarist 2011 kuni 30. novembrini 2014. Lisaks on mainitud kohtuvaidluse ese, milleks on taotlus kustutada alates 2002. aastast andmed käibemaksukohustuslaste registrist ja tagastada käibemaks, mille Rumeenia rahandusamet asjaomasel perioodil sisse nõudis, erinev selle kohtuasja esemest, milles tehti nimetatud kohtuotsus.

30 Seega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtul on Rumeenia kohaldatavate menetlusnormide alusel võimalik põhikohtuasja kaebus rahuldamata jätta, peaks ta seda kasutama ja tagama liidu õiguse, antud juhul direktiivi 2006/112 täieliku toime, jättes vajaduse korral omaenda võimupädevuse alusel kohaldamata tõlgenduse, mille ta andis oma 30. aprilli 2018. aasta kohtuotsuses, kui see tõlgendus ei

ole liidu õigusega kooskõlas (vt analoogia alusel 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 61, ja 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, punkt 44).

31 Kui see kohus peaks aga leidma, et kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte kohaldamine takistaks sellise kohtuotsuse vaidlustamist nagu 30. aprilli 2018. aasta kohtuotsus, kuigi see otsus rikub liidu õigust, ei takista see kohaldamine ka nimetatud kohtul seada kahtluse alla kõiki järeldusi, mis puudutavad sellise otsusega lahendatud ühist küsimust, kohtuliku kontrolli käigus, mida ta teeb pädeva maksuhalduri otsuse suhtes, mis puudutab sama maksumaksjat või maksukohustuslast, kuid erinevat maksustamisaastat (vt selle kohta 3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 29).

32 Kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte selline kohaldamine tooks nimelt kaasa selle, et juhul, kui jõustunud kohtuotsus põhineb liidu käibemaksualaste õigusnormide vääral tõlgendusel, korduks nende õigusnormide ebaõige kohaldamine iga uue maksustamisaasta osas, ilma et oleks võimalik seda väära tõlgendust parandada (vt selle kohta 3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 30).

33 Liidu õigusnormide tõhusa kohaldamise nii ulatuslikku takistamist käibemaksu valdkonnas ei saa aga mõistlikult põhjendada õiguskindluse põhimõttega ning seda tuleb seega pidada tõhususe põhimõttega vastuolus olevaks (vt selle kohta 3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 31).

34 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriigi kohus kohaldab käibemaksuvaidluses kohtuotsuse seadusjõu põhimõtet, kui see vaidlus ei puuduta sama maksustamisperioodi, mida käsitleti asjaomase seadusjõudu omava kohtuotsuse aluseks olnud vaidluses, ja sellel ei ole sama eset nagu nimetatud vaidlusel ning selle põhimõtte kohaldamine takistaks sellel kohtul arvesse võtta liidu käibemaksualaseid õigusnorme.

## Kohtukulud

35 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et advokaadina tegutsevat isikut tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ selle sätte tähenduses.**

2. **Liidu õigusega on vastuolus, kui liikmesriigi kohus kohaldab käibemaksuvaidluses kohtuotsuse seadusjõu põhimõtet, kui see vaidlus ei puuduta sama maksustamisperioodi, mida käsitleti asjaomase seadusjõudu omava kohtuotsuse aluseks olnud vaidluses, ja sellel ei ole sama eset nagu nimetatud vaidlusel ning selle põhimõtte kohaldamine takistaks sellel kohtul arvesse võtta liidu käibemaksualaseid õigusnorme.**

Allkirjad