TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2020. gada 16. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2006/112/EK – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – 9. panta 1. punkts – Jēdziens "nodokļa maksātājs" – Persona, kura darbojas advokāta profesijā – Galīgs tiesas nolēmums – *Res judicata* princips – Šā principa tvērums gadījumā, ja šis nolēmums nav saderīgs ar Savienības tiesībām

Lietā C-424/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2019. gada 15. februārī un kurš Tiesā reģistrēts 2019. gada 29. maijā, tiesvedībā

advokātu birojs *UR*

pret

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un tiesnesis N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– advokātu biroja *UR* vārdā – *D. Rădescu*, advokāts,

– Rumānijas valdības vārdā – sākotnēji *C. R. Canțăr*, kā arī *R. I. Hațieganu* un *A. Rotăreanu*, vēlāk *E. Gane*, *R. I. Hațieganu* un *A. Rotăreanu*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *A. Armenia*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 9. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp advokātu biroju *UR* (turpmāk tekstā – "*UR*") un *Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* (3. sektora valsts finanšu administrācija, kuru pārstāv Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija), *Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice* (3. sektora valsts finanšu administrācija, Rumānija), MJ un NK par *UR* pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

Rumānijas tiesības

5 *Codul de procedură civilă* (Civilprocesa kodekss) 431. pantā "*Res judicata* sekas", redakcijā, kura ir piemērojama pamatlietai, ir noteikts:

"1. Pret nevienu nevar divreiz uzsākt tiesvedību tajā pašā statusā, par to pašu pamatu un ar to pašu priekšmetu.

2. Jebkura persona var atsaukties uz citas lietas *res judicata* spēku, ja pastāv saikne ar tajā pieņemto nolēmumu."

6 Iesniedzējtiesa norāda, ka *res judicata* "negatīvā vai izslēdzošā iedarbība" ir šķērslis jauna sprieduma taisīšanai, ja identiski ir puses, tiesiskais pamats un prasības priekšmets, savukārt *res judicata* "pozitīvā iedarbība" ļauj jebkurai personai atsaukties uz citas lietas *res judicata* spēku, ja pastāv saikne ar tajā pieņemto nolēmumu, piemēram, attiecīgo strīdīgo jautājumu identiskums.

7 Šā kodeksa 432. pantā "*Res judicata* spēks" ir paredzēts:

"Iebildi par *res judicata* spēku var izvirzīt tiesa vai puses jebkurā procesa stadijā, pat apelācijas tiesvedībā. Ja tiek izmantotas tiesības izvirzīt iebildi, tas nevar radīt tādas sekas, ka tiek pasliktināta attiecīgās puses situācija viņas pašas celtas prasības rezultātā salīdzinājuma ar situāciju, kura izriet no pārsūdzētā lēmuma."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8 *UR*, Rumānijā reģistrēts advokātu birojs, 2015. gada 28. maijā lūdza 3. sektora valsts finanšu administrācijai dzēst to no PVN maksātāju reģistra, sākot ar 2002. gadu, un atmaksāt PVN, ko šī administrācija bija iekasējusi laikposmā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. decembrim, jo tas šajā reģistrā esot bijis iekļauts kļūdas pēc.

9 Tā kā administrācija uz šo lūgumu neatbildēja, *UR* pret atbildētāju cēla prasību *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija), lūdzot, lai tā izdod rīkojumu 3. sektora valsts finanšu administrācijai dzēst to no PVN maksātāju reģistra un piespriež atbildētajām pamatlietā solidāri atmaksāt tam iekasēto PVN.

10 Ar 2017. gada 17. februāra spriedumu *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa) šo *UR* prasību noraidīja.

11 *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija) celtās prasības pamatošanai *UR* atsaucas uz 2018. gada 30. aprīļa sprieduma – kurš ir kļuvis galīgs – *res judicata* spēku, ar kuru šī pati tiesa, apstiprinot *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa) 2016. gada 21. septembra spriedumu, bija nospriedusi, ka tāds nodokļu maksātājs kā *UR*, kurš darbojas brīvajā advokātu profesijā, neveic nekādu saimniecisko darbību un tādējādi tas nevar tikt uzskatīts par subjektu, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, jo līgumi, kas noslēgti ar tā klientiem ir juridiskās palīdzības līgumi, nevis pakalpojumu sniegšanas līgumi (turpmāk tekstā – "2018. gada 30. aprīļa spriedums").

12 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarestes apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Padomes Direktīvas [2006/112] 9. panta 1. punkta piemērošanas ietvaros "nodokļu maksātāja" jēdziens ietver arī personas, kuras praktizē advokāta profesiju?

2) Vai Savienības tiesību pārākuma princips ļauj turpmākā tiesvedībā atkāpties no principa par *res judicata* spēku, kas piemīt galīgam tiesas nolēmumam, kurā būtībā ir atzīts, ka, piemērojot un interpretējot valsts tiesisko regulējumu pievienotās vērtības nodokļa jomā, advokāts nepiegādā preces, neveic saimniecisku darbību un neslēdz pakalpojumu sniegšanas līgumus, bet gan slēdz tikai juridiskās palīdzības līgumus?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

13 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kura darbojas brīvajā advokāta profesijā, ir jāuzskata par "nodokļa maksātāju" šīs tiesību normas izpratnē.

14 Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo daļu par nodokļa maksātāju ir uzskatāma jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

15 Šajā tiesību normā izmantotie vārdi, it īpaši vārds "jebkura", nozīmē, ka "nodokļu maksātāja" jēdziena definīcija ir plaša un ir vērsta uz patstāvīgumu saimnieciskās darbības veikšanā – tādējādi par PVN maksātājiem ir uzskatāmas visas personas, kas objektīvi izpilda šajā tiesību normā paredzētos kritērijus – fiziskas vai juridiskas, kā publiskas, tā privātas, un pat vienības bez juridiskas personas statusa (spriedumi, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 28. punkts, kā arī 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 27. punkts).

16 Runājot par Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrā daļu, tajā jēdziens "saimnieciska darbība" ir definēts kā tāds, kas ietver jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp brīvo profesiju darbību.

17 Līdz ar to – tā kā advokāta profesija ir uzskatāma par brīvo profesiju – no Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izriet, ka persona, kura darbojas šajā profesijā, veic saimniecisko darbību un ir uzskatāma par "nodokļa maksātāju" šīs tiesību normas izpratnē.

18 Turklāt ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 2. pantā, kas attiecas uz darījumiem, kuri apliekami ar nodokli, papildus preču importēšanai paredzot preču iegādi Kopienas iekšienē, preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kurus par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma (spriedumi, 2012. gada 19. jūlijs, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, 24. punkts, un 2015. gada 3. septembris, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, 33. punkts).

19 Papildus tam 2010. gada 17. jūnija sprieduma Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348) 49. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalsts nevar piemērot samazinātu PVN likmi pakalpojumiem, kurus ir snieguši advokāti un par kuriem atlīdzība pilnībā vai daļēji tiem tiek maksāta valsts juridiskās palīdzības ietvaros. Obligāts priekšnoteikums šādam novērtējumam ir tas, ka šie pakalpojumi ir uzskatāmi par tādiem, par kuriem ir jāmaksā PVN, un ka šie advokāti – kas šajā spriedumā tiek kvalificēti kā "privātas apvienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana" – ir uzskatāmi par tādiem, kas rīkojas kā nodokļa maksātāji.

20 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kura darbojas advokāta profesijā, ir uzskatāma par "nodokļa maksātāju" šīs normas izpratnē.

Par otro jautājumu

21 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka tiesvedībā par PVN valsts tiesa piemēro *res judicata* principu, ja šī principa piemērošana liegtu šai tiesai ņemt vērā Savienības tiesisko regulējumu PVN jomā.

22 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina par *res judicata* principa nozīmīgumu gan Savienības tiesību sistēmā, gan valstu tiesību sistēmās. Proti, lai nodrošinātu gan tiesību un tiesisko attiecību stabilitāti, gan pareizu tiesvedību, ir svarīgi, lai galīgie tiesu nolēmumi, pēc tam, kad ir izmantoti pieejamie tiesību aizsardzības līdzekļi, vai pēc tam, kad beidzies šādai pārsūdzībai paredzētais termiņš, vairs nevarētu tikt apstrīdēti (spriedumi, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 22. punkts; 2019. gada 11. septembris, *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 26. punkts, un 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 64. punkts).

23 Attiecīgi Savienības tiesības neuzliek valsts tiesai pienākumu atstāt nepiemērotus valsts procesuālos noteikumus, kas tiesas nolēmumam piešķir *res judicata* spēku, pat ja tas valstī ļautu novērst situāciju, kas nav savienojama ar šīm tiesībām (spriedums, 2019. gada 11. septembris, *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Konkrēti, Savienības tiesībās nav noteikta prasība, ka, lai ņemtu vērā atbilstīgo Savienības tiesību normas interpretāciju, ko ir sniegusi Tiesa, valsts tiesu iestādei principā būtu jāpārskata tās nolēmums, kuram ir *res judicata* spēks (spriedums, 2019. gada 11. septembris, *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 28. punkts, un 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 66. punkts).

25 Ja nav Savienības tiesiskā regulējuma par attiecīgo jautājumu, *res judicata* spēka principa īstenošanas kārtība ir jānosaka dalībvalstu tiesību sistēmā saskaņā ar šo valstu procesuālās autonomijas principu. Tomēr šī kārtība nedrīkst būt mazāk labvēlīga par to, kas reglamentē līdzīgas situācijas valsts teritorijā (līdzvērtības princips), ne arī tāda, kas padara faktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (spriedumi, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 24. punkts; 2014. gada 10. jūlijs, *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. punkts, un 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 58. punkts).

26 Tomēr, ja piemērojamie iekšējie procesuālie noteikumi paredz iespēju, ka pie zināmiem nosacījumiem valsts tiesa pārskata nolēmumu ar *res judicata* spēku, lai padarītu situāciju saderīgu ar valsts tiesībām, tad atbilstoši līdzvērtības un efektivitātes principiem ir jāizvēlas šāda iespēja, ja ir izpildīti minētie nosacījumi, lai tiktu atjaunota attiecīgās situācijas saderība ar Savienības tiesībām (spriedums, 2019. gada 11. septembris, *Călin*, C-676/17, EU:C:2019:700, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa norāda, ka prasītājs pamatlietā atsaucas uz tās 2018. gada 30. aprīļa sprieduma *res judicata* spēka "pozitīvo iedarbību".

28 Iesniedzējtiesa precizē, ka, ja tai būtu jāuzskata, ka šim spriedumam ir *res judicata* spēks, tajā iekļautie apsvērumi varētu radīt minētajam prasītājam labvēlīgu precedentu nodokļu jomā un būt par pamatu strīda atrisināšanai pamatlietā.

29 Tāpat no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka tiesvedība pamatlietā attiecas uz ilgāku periodu nekā laikposms no 2010. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. decembrim, savukārt 2018. gada 30. aprīļa spriedums attiecas uz laikposmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 30. novembrim. Turklāt minētās tiesvedības priekšmets, proti, lūgums no 2002. gada veikt dzēšanu no PVN reģistra un atmaksāt PVN, kuru ir iekasējusi Rumānijas publisko finanšu administrācija aplūkotajā laikposmā, nav tas pats kā lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums.

30 Līdz ar to gadījumā, ja iesniedzējtiesai, pamatojoties uz piemērojamajām Rumānijas procesuālajām tiesībām, būtu iespējams noraidīt prasību pamatlietā, tai šī iespēja būtu jāizmanto un jānodrošina Savienības tiesību – šajā gadījumā Direktīvas 2006/112 – pilnīga iedarbība, vajadzības gadījumā pašai atstājot nepiemērotu interpretāciju, ko tā bija veikusi savā 2018. gada 30. aprīļa spriedumā, ciktāl šī interpretācija nav saderīga ar Savienības tiesībām (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 61. punkts, un 2020. gada 5. marts, *OPR-Finance*, C-679/18, EU:C:2020:167, 44. punkts).

31 Pretējā gadījumā – ja šī tiesa uzskatītu, ka *res judicata* principa piemērošana radītu šķēršli, lai apšaubītu tādu tiesas nolēmumu kā 2018. gada 30. aprīļa spriedums, kaut arī tajā ir pārkāptas Savienības tiesības, – šī piemērošana nedrīkst minētai tiesai liegt apšaubīt jebkādus konstatējumus par kopēju jautājumu, kas ir izšķirts ar šo nolēmumu, kad tā veic cita kompetentās nodokļu iestādes lēmuma pārbaudi tiesā, kurš attiecas uz to pašu nodokļu maksātāju, bet skar citu taksācijas gadu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 29. punkts).

32 Proti, šāda *res judicata* principa piemērošana novestu pie tā, ka gadījumā, ja par galīgu kļuvis tiesas nolēmums ir pamatots ar interpretāciju, kura veikta attiecībā uz Savienības tiesisko regulējumu PVN jomā, kas ir pretrunā Savienības tiesībām, šis tiesiskais regulējums tiktu piemērots nepareizi attiecībā uz katru nākamo taksācijas gadu, nepastāvot iespējai labot šo nepareizo interpretāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 30. punkts).

33 Taču tik būtiskus šķēršļus faktiskai Savienības tiesību normu piemērošanai PVN jomā nevar saprātīgi attaisnot ar tiesiskās drošības principu, un tādējādi tie ir jāuzskata par nesaderīgiem ar efektivitātes principu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 31. punkts).

34 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā tas, ka tiesvedībā PVN jomā valsts tiesa piemēro *res judicata* principu, ja šī tiesvedība neattiecas uz to pašu taksācijas periodu, kas tika aplūkots tiesvedībā, kurā tikai pieņemts nolēmums, kam ir šāds spēks, un tai nav tas pats priekšmets, un šā principa piemērošana liegtu šai tiesai ņemt vērā Savienības tiesisko regulējumu PVN jomā.

Par tiesāšanās izdevumiem

35 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kura darbojas brīvajā advokāta profesijā, ir uzskatāma par "nodokļa maksātāju" šīs tiesību normas izpratnē.**

2) **Savienības tiesībām ir pretrunā tas, ka tiesvedībā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā valsts tiesa piemēro *res judicata* principu, ja šī tiesvedība neattiecas uz to pašu taksācijas periodu, kas tika aplūkots tiesvedībā, kurā tikai pieņemts nolēmums, kam ir šāds spēks, un tai nav tas pats priekšmets, un šā principa piemērošana liegtu šai tiesai ņemt vērā Savienības tiesisko regulējumu PVN jomā.**

[Paraksti]