

Asia C-424/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

29.5.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Curtea de Apel București (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

15.2.2019

**Kantaja ensimmäisessä oikeusasteessa ja valittaja
muutoksenhakutuomioistuimessa:**

Cabinet de avocat UR

**Vastaajat ensimmäisessä oikeusasteessa ja vastapuolet
muutoksenhakutuomioistuimessa:**Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice

MJ

NK

Pääasian kohde

Kantajana ensimmäisessä oikeusasteessa esiintyneen ja nyt valittajana muutoksenhakutuomioistuimessa olevan Cabinet de avocat UR:n (asianajajatoimisto UR) (jäljempänä valittaja) tekemä valitus asiassa, jossa tämän vastapuolina ovat Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Bukarestin alueellinen julkisen talouden pääosasto, Romania, edustajanaan julkisen talouden hallinto-osasto, sektori 3), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (julkisen talouden hallinto-osasto, sektori 3) sekä MJ ja NK, jotka olivat vastaajina ensimmäisessä

oikeusasteessa ja nyt vastapuolina muutoksenhakutuomioistuimessa (jäljempänä vastapuolet), ja jossa valitus koskee Tribunalul Bucureștin (Bukarestin alioikeus, Romania) tuomiota, jolla tämä hylkäsi valittajan vaatimuksen, joka koski arvonlisäverovelvollisten luettelosta poistamista ja vuosien 2010–2014 väliseltä ajalta maksetun arvonlisäveron palauttamista sillä perusteella, että valittaja oli väitteensä mukaan rekisteröity virheellisesti arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania) pyytää SEUT 267 artiklan, kun sitä luetaan yhdessä SEU 19 artiklan 3 kohdan b alakohdan kanssa, nojalla tulkintaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdasta sekä unionin oikeuden ensisijaisuutta koskevasta periaatteesta.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Käsittääkö (yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun) neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluva ”verovelvollisen” käsite myös asianajajan ammattia harjoittavat verovelvolliset?
- 2) Salliiko unionin oikeuden ensisijaisuutta koskeva periaate myöhemmässä menettelyssä poikkeamisen oikeusvoiman saaneesta lainvoimaisesta tuomioistuinratkaisusta, jossa on pääasiallisesti todettu, että kansallista arvonlisäverolainsäädäntöä sovellettaessa ja tulkittaessa ei katsota, että asianajaja suorittaa tavaroiden luovutusta, harjoittaa liiketoimintaa tai tekee palvelujen suorittamista koskevia sopimuksia vaan oikeudellista apua koskevia sopimuksia?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohta, 24 artiklan 1 kohta sekä 193 artikla.

Asiassa C-224/01 annettu tuomio Köbler, asiassa C-492/08 annettu tuomio komissio v. Ranska, asiassa C-62/12 annettu tuomio Kostov, asiassa C-463/14 annettu tuomio Asparuhovo Lake Investment Company sekä asiassa C-543/14 annettu tuomio Ordre des barreaux francophones et germanophone ym.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verokoodeksin (codul fiscal) 127, 129 ja 150 §, joilla direktiivin 2006/112 9, 24 ja 193 artikla on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

Perusteettomien maksujen maksamista koskevan siviililain (codul civil) 1341 ja 1344 §.

Oikeusvoimaa koskevan siviiliprosessilain (codul de procedură civilă) 431 ja 432 §.

Asianajajan ammatin järjestämisestä ja harjoittamisesta annetun lain nro 51/1995 (legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat) 15 §, jonka mukaan kyseisen ammatin harjoittaminen yhteensoveltumattomuus liiketoiminnan suoran harjoittamisen kanssa.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Nyt valittajana oleva asianajajatoimisto UR Cabinet de avocat (jäljempänä asianajajatoimisto UR) vaatii Tribunalul Bucureștissa (Bukarestin alioikeus, Romania) nostamallaan kanteella, että Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (julkisen talouden hallinto-osasto, sektori 3) velvoitetaan poistamaan valittaja arvonlisäverovelvollisten luettelosta niin että poistaminen tulisi voimaan vuodesta 2002, jolloin valittaja väitteensä mukaan rekisteröitiin virheellisesti arvonlisäverovelvolliseksi; että kaikki vastapuolet tuomitaan yhdessä palauttamaan vuosilta 2010–2014 perusteettomasti peritty arvonlisävero eli yhteensä 1 016 804 Romanian leitä (RON); että vastapuolet MJ ja NK velvoitetaan maksamaan kultakin viivästyspäivältä sakkoa, jonka määrä on 20 prosenttia kansallisesta vähimmäisbruttopalkasta ja joka kirjataan valtion talousarvion tuloihin; että molemmat vastapuolet MJ ja NK velvoitetaan maksamaan valittajalle 1 000 RONin suuruinen uhkasakko kultakin viivästyspäivältä alkaen päivämäärästä 15.9.2015, johon mennessä vastapuolten olisi pitänyt poistaa valittaja arvonlisäverovelvollisten luettelosta, ja että kaikki vastapuolet tuomitaan yhdessä maksamaan kultakin viivästyspäivältä korkoa, jonka suuruus on 0,03 prosenttia 1 016 804 RONin kokonaissumasta, siitä päivästä lukien, jolloin valittaja oli maksanut kunkin summan, siihen päivään asti, jolloin vastapuolet olisivat tosiasiallisesti palauttaneet kyseiset summat.
- 2 Valittaja korosti kanteensa perusteluissa pääasiallisesti, että se oli pyytänyt 28.5.2015 poistamistaan arvonlisäverovelvollisten luettelosta sekä perusteettomasti perityn arvonlisäveron palauttamista sillä perusteella, että tämä oli rekisteröity virheellisesti arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka arvonlisäverosäännöksiä ei voitu eikä voida soveltaa valittajaan. Koska vastapuolet eivät hyväksyneet valittajan pyyntöjä, valittaja nosti kanteen edellä mainittuun tuomioistuimeen. Valittaja totesi, että vuosien 2010 ja 2014 väliseltä ajalta arvonlisäverona maksettu 1 016 804 RONin kokonaismäärä on perusteeton, koska velkaa, jonka kuolettamiseksi tuo summa on maksettu, ei todellisuudessa ole olemassa.
- 3 Vastapuolet esittivät vastakanteen, jossa ne vaativat kanteen hylkäämistä, ja totesivat pääasiallisesti, että valittajan velvollisuutena oli maksaa arvonlisävero, koska se oli vuonna 2002 ylittänyt liikevaihdon rajan, joka mahdollisti

vapautuksen verosta, jonka se on tuosta vuodesta alkaen ilmoittanut ja maksanut veroviranomaiselle.

- 4 Valittaja esitti vastineen, jossa se kiisti vastapuolten puolustuksen ja väitti pääasiallisesti, että se harjoittaa lainmukaista toimintaa sekä on tehnyt ja tekee asiakkaidensa kanssa oikeudellista apua koskevia sopimuksia eikä palvelujen suorittamista koskevia sopimuksia. Koska se ei harjoita minkäänlaista liiketoimintaa, siihen ei sovelleta verokoodeksin arvonlisäverosäännöksiä.
- 5 Tribunalul București (Bucarestin alioikeus) hylkäsi 17.2.2017 antamallaan tuomiolla valittajan vaatimuksen perusteettomana. Se tähdensi tuomionsa perusteluissa, että verokoodeksin mukaan verovelvollisena pidetään kaikkia niitä, jotka harjoittavat liiketoimintaa, paikasta riippumatta ja mukaan lukien vapaiden ammattien harjoittaminen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Asianajajan ammatin järjestämisestä ja harjoittamisesta annetun lain nro 51/1995 mukaan kyseinen ammatti on näin ollen vapaa ja riippumaton ammatti ja kuuluu siten verokoodeksin soveltamisalaan, ja valittajaa on näin ollen pidettävä verovelvollisena. Valittajan argumentti, jonka mukaan asianajajan ammatin harjoittamista ei voida pitää palvelujen tarjoamisena, hylättiin sillä perusteella, että vapaiden ammattien harjoittaminen ja asianajajan toiminta mainitaan erikseen verokoodeksissa. Toisaalta ei ole olemassa minkäänlaista säännöstä, jossa säädetään siitä, että asianajajan ammatti on vapautettu arvonlisäverosta. Valittaja on tämän vuoksi rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi lain säännösten mukaisesti.
- 6 Valittaja riitautti kyseisen tuomion Curtea de Apel Bucureștiin jättämällänsä valituksella.

Ennakkoratkaisupyyntöön perustelujen suppea esitys

- 7 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin panee merkille, että on kiistatonta, että valittaja kuului veroviranomaisille esittämiensä pyyntöjen ajankohtana eli 28.5.2015 arvonlisäverovelvollisiin, koska se oli vuonna 2002 ylittänyt verolainsäädännössä säädetyn liikevaihdon rajan. Valittaja vaatii kuitenkin riidanalaisen määrän palauttamista sillä perusteella, ettei sen kuulunut maksaa maksua, koska sen suorittama toiminta ei kuulu verokoodeksissa säädettyjen tapausten piiriin.
- 8 Valittaja vetosi valituksensa tueksi eräässä toisessa valittajaa koskeneessa menettelyssä Tribunalul Bucureștin 21.9.2016 antaman tuomion ja Curtea de Apel Bucureștin 30.4.2018 antaman tuomion oikeusvoimaan; näiden tuomioiden perusteluissa todettiin, ettei valittaja ollut luovuttanut tavaroita eikä suorittanut palveluja verokoodeksissa tarkoitettulla tavalla, koska tämä ei ollut tehnyt asiakkaidensa kanssa palvelujen suorittamista koskevia sopimuksia vaan oikeudellista apua koskevia sopimuksia, jotka kuuluvat asianajajan ammatin järjestämisestä ja harjoittamisesta annetun lain nro 51/1995 soveltamisalaan ja joita ei tämän lain mukaan pidetä palvelujen suorittamista koskevinä sopimuksina.

- 9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että kansallisen oikeuden mukaan ratkaisun oikeusvoimalla ei voi olla sekä negatiivista että positiivista oikeusvoimavaikutusta. Oikeusvoimaisen ratkaisun negatiivinen vaikutus estää uuden oikeudenkäynnin, jos sen kohteena ovat aiempaan haastehakemukseen nähden samat asianosaiset, sama oikeudellinen asia ja sama kohde, ja näin pyritään välttämään tuomioistuinratkaisuihin sisältyvien tuomiolauselmien väliset ristiriidat. Oikeusvoiman positiivinen vaikutus puolestaan mahdollistaa sen, että kukin asianosainen voi uudessa oikeusriidassa vedota aiempaan lainvoimaiseen ratkaisuun, jos sillä on yhteys kyseiseen ratkaisuun. Positiivisen vaikutuksen tapauksessa menettelyä koskevan oikeussuhteen eri osien kolminkertaista identtisyyttä (samat asianosaiset, sama asia ja sama kohde) koskevaa ehtoa ei tarvitse täyttää, kuten negatiivisen vaikutuksen tapauksessa, mutta tällöin uudella menettelyllä on oltava yhteys aiempaan lainvoimaiseen ratkaisuun, johon se on sidottu, jotta vältetään poikkeaminen siitä, mitä aiempi tuomioistuin on jo vahvistanut. Positiiviseen oikeusvoimavaikutukseen vetoaminen pääasian puolustuksessa ei edellytä oikeudenkäynnin identtisyyttä vaan ainoastaan sitä, että kahdessa eri oikeudenkäynnissä riitautetut riidanalaiset seikat ovat samat. Siviiliprosessilain mukaan oikeusvoima ei koske pelkästään ratkaisun päätösosaa vaan myös tuon ratkaisun perusteena olevia perusteluja, mukaan lukien perustelut, joiden avulla kiistanalainen kysymys on ratkaistu.
- 10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin panee merkille, ettei se voi – välttääkseen tekemästä oletuksia tulevan ratkaisun lopputuloksesta – todeta, että edellä mainituilla tuomioilla on mahdollisesti positiivinen oikeusvoimavaikutus, mutta jos kyseinen vaikutus todetaan, kyseisten kahden tuomion edellä esitetyt perustelut voivat vaikuttaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa annettavaan ratkaisuun.
- 11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa direktiivissä 2006/112 tarkoitettua verovelvollisen käsitettä koskevan ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön tuomiossa komissio v. Ranska (C-492/08), tuomiossa Kostov (C-62/12), tuomiossa Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14) sekä tuomiossa Ordre des barreaux francophones et germanophone ym. (543/14).
- 12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että unionin tuomioistuimen edellä mainituissa asioissa nimenomaisesti käsittelemät näkökohdat voivat kyllä antaa joitakin hyödyllisiä viitteitä sen käsiteltäväksi saatetun oikeusriidan ratkaisemiseksi, mutta niiden avulla ei täysin varmasti voida selvittää, kuuluuko käsiteltävässä asiassa harjoitettavan asianajajan toiminnan kaltainen toiminta direktiivin 2006/112 soveltamisalaan.
- 13 Sama tuomioistuin toteaa toisaalta, että mikäli kansallista oikeutta tulkitaan yhdenmukaisesti sen vastauksen kanssa, jonka unionin tuomioistuin antaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, ja mikäli sen olisi siten tämän perusteella todettava, että valittajan harjoittamasta toiminnasta on maksettava arvonlisäveroa, tällöin on vastattava myös toiseen ennakkoratkaisukysymykseen

eli siihen, salliiko antaako unionin oikeuden ensisijaisuutta koskeva periaate myöhemmässä menettelyssä poikkeamisen lainvoimaisesta tuomioistuinratkaisusta, joka voi saada oikeusvoiman.

- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä, että unionin tuomioistuin on jo todennut asiassa Köbler (C-224/01) antamansa tuomion 38 kohdassa, että oikeusvoimaa koskevan periaatteen tärkeyttä ei voida kiistää ja että sekä oikeusrauhan ja oikeussuhteiden vakauden että hyvän lainkäytön varmistamiseksi on tärkeää, että kaikkien käytettävissä olevien oikeussuojakeinojen käytön tai näitä oikeussuojakeinoja varten säädettyjen määräaikojen umpeenkuluminen jälkeen lopullisiksi tulleita tuomioistuinten päätöksiä ei voida enää saattaa kyseenalaisiksi.
- 15 Kahden keskeisen periaatteen – unionin oikeuden ensisijaisuutta koskevan periaatteen ja periaatteen, jonka mukaan lainvoimainen tuomioistuinratkaisu voi myöhemmässä menettelyssä olla oikeusvoimainen – jotka näyttävät olevan vastakkain käsiteltävän asian ratkaisemisessa, soveltamisen vuoksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, missä järjestyksessä näitä periaatteita on sovellettava, ja näin on varsinkin kun nämä molemmat periaatteet voivat johtaa täysin vastakkaiseen menettelylliseen ratkaisuun, eli ensimmäisessä tapauksessa mahdollisuuteen hylätä vaatimus asiaa koskevan unionin lainsäädännön valossa, ja toisessa tapauksessa mahdollisuuteen hyväksyä vaatimus jo aiemmin annettujen ratkaisujen perustana olleiden näkökohtien perusteella.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää lopuksi, ettei se ole havainnut yhtään unionin tuomioistuimen tuomiota, jolla olisi vastattu nyt esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin ja että unionin tuomioistuimen nykyistä oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa soveltuvin osin käsiteltävään asiaan sen erityispiirteiden vuoksi.