GENERALINIO ADVOKATO JÁN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2009 m. kovo 24 d.[1]

I — Įvadas

1. 2007 m. spalio 1 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2008 m. sausio 2 d., *Corte suprema di cassazione* (Italija) (toliau – Aukščiausiasis kasacinis teismas) pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismui pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl *res jusdicata* principo taikymo su PVM mokėjimu susijusioje byloje.

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal sprendime *Lucchini*[2] įtvirtintą praktiką Bendrijos teisė reikalauja netaikyti nacionalinės teisės nuostatos, nustatančios *res judicata* principą, kuriuo remiantis kito teismo sprendimas tuo pačiu klausimu pripažįstamas galutiniu, jeigu tai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui leistų su PVM mokėjimu susijusioje byloje nustatyti, kad aptariamu sandoriu iš tikrųjų buvo siekiama tik mokestinių lengvatų ir taip buvo piktnaudžiaujama.

3. Šis klausimas kilo byloje tarp bankrutavusios įmonės *Olimpiclub Srl* (toliau – *Olimpiclub*) ir *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze* (toliau – Finansų administracija) bei *Agenzia delle Entrate* (toliau – Mokesčių inspekcija) dėl pranešimų apie PVM perskaičiavimą už 1988-1991 metus.

II — Teisinis pagrindas

4. *Codice Civile* (toliau – Italijos civilinis kodeksas) 2909 straipsnyje, įtvirtinančiame *res judicata* principą, numatyta:

„*Res judicata* galią įgijusių sprendimų išvados privalomos šalims, jų teisėtiems įpėdiniams ir teisių perėmėjams.“

1 — Originalo kalba: anglų

2 — 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Lucchini* (C-119/05, Rink. p. I-6199).

5. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartyje nurodyta, kad bylose dėl mokesčių Aukščiausiasis kasacinis teismas ilgai laikėsi vadinamojo „frammentazione dei giudicati“ („galutinių sprendimų atskirumo“) principo, pagal kurį kiekvieni mokestiniai metai iš esmės yra nepriklausomi nuo kitų mokestinių metų, o mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisiniai santykiai skiriasi nuo santykių, buvusių ankstesniais ar vėlesniais mokestiniais metais. Tai reiškia, kad kai ginčai yra susiję su skirtingais mokestiniais metais, jie turi būti sprendžiami atskirai keliais sprendimais, o ne į vieną sprendimą sujungiant kelis sprendimus, nors jie susiję su tuo pačiu mokesčiu ir net su visiškai ar iš dalies vienodais klausimais. Tai reiškia, kad joks priimtas sprendimas negali turėti *res judicata* galios kitoms su skirtingais mokestiniais metais susijusioms byloms.

6. Tačiau, remiantis nutartimi pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, „frammentazione dei giudicati“ principas buvo pakeistas naujausioje Aukščiausiojo kasacinio teismo praktikoje ir dabar pagal jį sprendimo dėl mokesčių dalykas nebūtinai ribojamas ginčijama priemone, bet gali apimti ir administracijos pateiktų skolinių reikalavimų esmę bei juos grindžiančias teisines aplinkybes. Taigi buvo siekiama suteikti didesnę svarbą mokesčio vientisumui nepaisant to, kad jis susijęs su skirtingais vėlesniais mokestiniais laikotarpiais[3].

3 — *Corte suprema di cassazione* pateikia nuorodas į Sprendimus Nr. 13919/06, 16258/07 ir 25681/06.

7. Taigi dabar sprendžiant mokesčių srities bylas visiškai įmanoma remtis su skirtingu mokestiniu laikotarpiu susijusiu sprendimu, jei tik pagrindinis dalykas abiejose bylose yra bendras. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, taip yra dėl to, kad principas, pagal kurį mokestiniai metai turi būti vertinami skirtingai, nereiškia, kad su vienu mokestiniu laikotarpiu susijęs sprendimas negali būti privalomas byloje dėl kitų mokestinių laikotarpių, kai nagrinėjamos daugiau nei su vienu mokestiniu laikotarpiu susijusios aplinkybės.

III — Faktinės aplinkybės, ikiteisminė procedūra ir prejudiciniai klausimai

8. *Olimpiclub* yra ribotos civilinės atsakomybės bendrovė, kurios tikslai – statyti bei valdyti sporto įrenginius ir kuriai priklauso valstybinėje žemėje esantis sporto kompleksas.

9. 1985 m. gruodžio 27 d. *Olimpiclub* ir *Associazione Polisportiva Olimpiclub* (*Olimpiclub* sporto asociacija, toliau – Asociacija), kurios beveik visi steigėjai turėjo ir *Olimpiclub* bendrovės akcijų, sudarė *contratto di comodato*, t. y. sutartį, pagal kurią viena šalis perduoda kitai šaliai kilnojamąjį ar nekilnojamąjį turtą ribotam ar neribotam laikui, o panaudos gavėjas įsipareigoja grąžinti turtą

(toliau – 1985 m. gruodžio 27 d. sutartis). Pagal šią sutartį Asociacijai buvo suteikta teisė naudoti visą sporto komplekse esančią įrangą. Mainais Asociacija turėjo mokėti tik valstybinį žemės nuomos mokestį, apmokėti standartines išlaidas, atitinkančias 5 000 000 lirų per metus, bei perleisti *Olimpiclub* visas savo bendrąsias pajamas, sudarytas iš Asociacijos narių mokesčių bendros sumos.

10. 1992 m. *Guardia di Finanza* (Finansų policija) atliko mokestinius patikrinimus, kurie vėliau buvo atlikti ir Asociacijoje, bei surašė du protokolus (toliau – protokolai), nurodančius pažeidimus dėl 1985 m. gruodžio 27 d. sutarties. Buvo prieita prie išvados, kad mokesčių administratorius neatsižvelgs į šią sutartį.

11. Dėl šios priežasties buvo parengti keturi pranešimai apie PVM perskaičiavimą už 1988-1991 mokestinius metus. *Olimpiclub* apskundė šiuos parnešimus *Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma* (Romos pirmosios instancijos mokestinių ginčų komisija).

12. Šiame teisme *Agenzia delle Entrate* tvirtino, kad *Guardia di Finanzia* atlikus tyrimus paaiškėjo, jog sudarydamos 1985 m. gruodžio 27 d. formaliai teisėtą panaudos sutartį šalys iš tikrųjų siekė tik išvengti mokesčių įstatymo taikymo, kad *Olimpiclub* nepagrįstai sutaupytų mokestį. Iš esmės, pasinaudojusi *contratto di comodato, Olimpiclub* pelno nesiekiančiai asociacijai perleido visas sporto komplekso administracines bei valdymo pareigas ir taip iš tikrųjų gavo Asociacijos pajamas, kurios neapmokestinamos jokiu mokesčiu. Iš tiesų administruodama bendrovės įrangą Asociacija gavo tiesioginiais ar netiesioginiais mokesčiais neapmokestinamų pajamų, kurias sudarė Asociacijos narių mokesčiai.

13. *Commissione tributaria provinciale* priėmė *Olimpiclub* ieškinį teigdama, kad *Amministrazione Finanziaria* negali panaikinti 1985 m. gruodžio 27 d. sutarties teisinių pasekmių ir kad sutartis bet kuriuo atveju nebuvo nesąžininga.

14. *Commissione tributaria regionale del Lazio* (Lacijaus regiono mokestinių ginčų komisija) patvirtino šį sprendimą ir nurodė, kad nebuvo įrodyta, jog ketinimai yra nesąži-

ningi, nes 1985 m. gruodžio 27 d. sutartis sudaryta dėl to, kad komercinei bendrovei tiesiogiai administruoti veiklą, kuri susijusi daugiausia su sportu, yra nerentabilu, o ne siekiant išvengti mokestinių pareigų.

15. Pagrindinėje byloje *Corte Suprema di Cassazione* turi nuspręsti dėl *Amministrazione Finanziaria* kasacinio skundo, pateikto dėl teisės klausimo. Kadangi tuo metu *Olimpiclub* buvo pradėta bankroto procedūra, bankroto administratorius tapo atsakovu ir pateikė priešpriešinį kasacinį skundą.

16. Kasaciniame skunde *Amministrazione Finanziaria* rėmėsi vienu sudėtiniu pagrindu, kad esminis bylos klausimas yra nelogiškai ir nepakankamai aiškiai motyvuotas ir kad buvo pažeisti bei neteisingai taikomi Civilinio proceso kodekso 116 straipsnis, Prezidento dekreto 600/1973 37a straipsnis ir Įstatymo 408/1990 10 straipsnis; Lacijaus regiono mokestinių ginčų komisija pripažino, kad pastarosios dvi nuostatos šioje byloje netaikytinos. Šiuo kasacinio skundo pagrindu iš esmės siekiama paneigti *Commissione tributaria regionale del Lazio* sprendime padarytą išvadą, kad nebuvo siekiama išvengti mokesčio.

17. *Olimpiclub* atsiliepime į kasacinį skundą, be kita ko, rėmėsi įsiteisėjusiais *Commissione tributaria provinciale di Roma* ir *Commissione tributaria regionale del Lazio* sprendimais dėl su skirtingais mokestiniais laikotarpiais susijusių pranešimų apie mokėtiną mokestį, kurie, be kita ko, grindžiami tais pačiais teiginiais, kuriais remiantis buvo parengti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje aptariami pranešimai apie mokėtiną mokestį ir mokesčių perskaičiavimą.

18. *Olimpiclub* nurodė, kad minėti sprendimai, kuriuose buvo nuspręsta, jog 1985 m. gruodžio 27 d. sutartimi sukurtas mechanizmas nebuvo neteisėtas mokesčių atžvilgiu, įgijo *res judicata* galią pagal Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnį ir kad dėl šios priežasties, nepaisant to, kad tie sprendimai susiję su skirtingais mokestiniais metais, jie yra privalomi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje. Todėl, pasak *Olimpicub*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nebegali svarstyti piktnaudžiavimo klausimo.

19. Kalbėdamas apie *res judicata* galia grindžiamą preliminarų prieštaravimą dėl kasacinio skundo priimtinimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nors *Olimpiclub* nurodyti *Commissione tributaria provinciale di Roma* sprendimai nagrinėjant šią bylą yra nesvarbūs, iš esmės būtų galima remtis *Commissione tributaria regionale del Lazio* sprendimais Nr. 138/43/00 ir 67/01/03, priimtais bylose dėl PVM ir atitinkamai susijusiais su 1987 ir 1992 mokestiniais metais.

20. Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Corte Suprema di Cassazione* mano, jog pagal *res judicata* principą, kuris išdėstytas Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnyje ir kurį jis pats išaiškino, šie sprendimai, priimti dėl tų pačių faktų ir teisės klausimų kaip ir nagrinėjamoje byloje bei kuriuose buvo nuspręsta, jog 1987 m. gruodžio 27 d. sutartis nebuvo nesąžininga ir ja nebuvo piktnaudžiaujama, yra jam privalomi.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atkreipia dėmesį į tai, kad dėl tokios teisinės situacijos (kai, kaip ir nagrinėjamoje byloje, apmokestinamasis asmuo gali remtis kito teismo įsiteisėjusiu sprendimu dėl skirtingo mokestinio laikotarpio), kai ji gali sutrukdyti teismui nustatyti piktnaudžiavimą teise, apeinamas Teisingumo Teismo praktikoje suformuluotas piktnaudžiavimo teise, ypač PVM srityje, draudimas, kuris garantuoja Bendrijos apmokestinimo sistemos visišką įgyvendinimą[4].

22. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, šiuo klausimu taip pat kyla abejonių dėl Teisingumo Teismo praktikos dėl pareigos visiškai įgyvendinti Bendrijos teisės nuostatas ir netaikyti šių nuostatų neatitinkančių ir Bendrijos teisės taikymui pavojų keliančių nacionalinės (proceso) teisės nuostatų[5].

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ypač abejoja, ar nagrinėjamoje byloje galima remtis sprendimu *Lucchini*[6], kuriame Teisingumo Teismas įtvirtino principą, kad Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai Civilinio kodekso 2909 straipsnis, kurioje įtvirtintas *res judicata* principas, jei jos taikymas sudaro kliūčių susigrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę suteiktą valstybės pagalbą. *Corte Suprema di Cassazione* nuomone, šis sprendimas priklauso bendresnei Teisingumo Teismo praktikos tendencijai, pagal kurią nacionalinių teismų sprendimams suteikta ne tokia didelė reikšmė ir reikalaujama neatsižvelgti į jų privalomąjį pobūdį remiantis Bendrijos teisės viršenybe[7].

24. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes *Corte Suprema di Cassazione* nusprendė sustabdyti

4 — Be kita ko, pateikiama nuoroda į 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax* (C-255/02, Rink. p. I-1609) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Part Service* (C-425/06, Rink. p. I-897).

5 — Be kita ko, jis pateikia nuorodą į 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Peterbroeck* (C-312/93, Rink. p. I-4599), tą pačią dieną priimtą sprendimą *Van Schijndel* (C-430/93 ir C-431/93, Rink. p. I-4705) bei 2003 m. vasario 27 d. Sprendimą *Santex s.p. a.* (C-327/2000, Rink. p. I-1877).

6 — Minėtas 2 išnašoje.

7 — Be kita ko, pateikiama nuoroda į 1999 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Eco Swiss* (C-126/97, Rink. p. I-3055); 2001 m. birželio 28 d. Sprendimą *Larsy* (C-118/00, Rink. p. I-5063); 2004 m. sausio 7 d. Sprendimą *Wells* (C-201/02, Rink. p. I-723) ir 2004 m. sausio 13 d. Sprendimą *Kühne ir Heitz* (C-453/00, Rink. p. I-837).

bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai (Italijos) civilinio kodekso 2909 straipsnis, kurioje įtvirtintas *res judicata* principas, kai taikant šią nuostatą priimamas Bendrijos teisei prieštaraujantis sprendimas, dėl kurio ji tampa netaikytina, kitose nei valstybės pagalba srityse (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Lucchini s.p. a.*, C-119/05), būtent srityse, susijusiose su PVM ir piktnaudžiavimu teisėmis, kai neteisėtai sutaupomas mokestis, atsižvelgiant konkrečiai į šio teismo praktikoje išaiškintą nacionalinės teisės normą, pagal kurią ginčų dėl mokesčių atveju kito teismo sprendimas, kai jame atliktas vertinimas yra susijęs su esminiu kitose bylose nagrinėtu bendru klausimu, turi privalomą galią, net jei jis susijęs su kitu mokestiniu laikotarpiu?“

taikymo, kurį išaiškino nacionaliniai teismai, nacionalinis teismas negalėtų tokioje byloje, kaip antai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjama byla dėl PVM taikymo, nagrinėti, ar tam tikras sandoris yra piktnaudžiavimas teise, nes šiuo klausimu jau yra priimtas galutinis kito teismo sprendimas, nors ir susijęs su skirtingu mokestiniu laikotarpiu.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

26. Šioje byloje rašytines pastabas pateikė Italijos vyriausybė, Komisija ir *Olimpiclub*. Šios šalys, išskyrus *Olimpiclub*, dalyvavo 2009 m. sausio 22 d. teismo posėdyje, kuriame taip pat dalyvavo ir Slovakijos vyriausybė.

IV — Teisinė analizė

25. Remiantis išdėstytais samprotavimais darytina išvada, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnis, kurioje įtvirtintas *res judicata* principas, jei dėl jos

27. Iš esmės visos šalys sutinka, kad sprendimas *Lucchini*[8] negali būti pritaikytas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje susidariusiai situacijai ir kad dėl to šis sprendimas nėra

8 — Minėtas 2 išnašoje.

reikšmingas šioje byloje. Be kita ko, jos teigia, kad sprendimas *Lucchini* turi būti skaitomas atsižvelgiant į konkretų kontekstą, t. y. į tai, kad nacionalinis teismas neatsižvelgė į esamą Komisijos sprendimą dėl konkrečios valstybės pagalbos suderinamumo su bendrąja rinka. Sprendimas *Lucchini* buvo susijęs su klausimu, dėl kurio nacionaliniai teismai iš esmės neturi kompetencijos, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamu atveju tik nacionalinės mokesčių administravimo institucijos ir teismai turi taikyti PVM sistemą ir nustatyti piktnaudžiavimo atvejus.

28. Komisija teigia, kad iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos teismų praktikos, susijusios su nacionalinės proceso teisės ir Bendrijos teisės principų santykiu, akivaizdžiai matyti, kad tik išimties atveju ir laikydamasis gana griežtų sąlygų Teisingumo Teismas nuspręstų, jog nacionalinės proceso teisės norma, kaip antai nagrinėjama šioje byloje, neatitinka Bendrijos teisės reikalavimų. Tačiau Komisija nurodo, kad nacionalinių teismų galutiniai sprendimai, kuriais nagrinėjamoje byloje remiasi *Olimpiclub*, yra susiję ne su tais mokestiniais metais ir procedūromis, su kuriomis bus susijęs būsimas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimas. Šiuo klausimu nagrinėjama byla taip pat skiriasi nuo bylų *Eco Swiss*[9] ir *Kapferer*[10].

9 — Minėtas 7 išnašoje.

10 — 2006 m. kovo 16 d. Sprendimas *Kapferer* (C-234/04, Rink. p. I-2585).

29. Be to, Komisija tvirtina, kad PVM sistemai būdingas principas, pagal kurį kiekvieną mokestinį laikotarpį atsiranda nauja mokestinė skola, patvirtina, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išaiškinta *res judicata* taisyklė, kad sprendimai yra privalomi skirtingiems mokestiniams metams, prieštarauja Bendrijos teisei.

30. Dėl šios priežasties, taip pat atsižvelgdama į teisinio saugumo reikalavimus, Bendrijos teisės veiksmingumo principą bei turėdama omenyje *res judicata* principo svarbą Komisija mano, kad nepagrįsta nacionaliniam teismui byloje dėl PVM taikymo neleisti nagrinėti, ar buvo piktnaudžiaujama teise paprasčiausia dėl to, kad šiuo klausimu „nepriklausomame“ įsiteisėjusiame sprendime jau padaryta išvada, susijusi su kitu mokestiniu laikotarpiu.

31. Italijos vyriausybė iš esmės sutinka, kad *res judicata* principo samprata yra neproporcinga ir viršija tai, kas būtina pagal Bendrijos teisę. Šis principas, nors yra pagrindinis, turi būti derinamas su taip pat pagrindine taisykle, draudžiančia piktnaudžiavimą mokesčių srityje. Kaip aiškiai matyti iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, beveik akivaizdu, kad nagrinėjamu atveju buvo piktnaudžiaujama.

32. Italijos vyriausybė pastebi, kad dėl ginčo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme dalyko, t. y. dėl mokestinių laikotarpių nuo 1988 metų iki 1991 metų, dar iš tikrųjų nėra priimta jokio teismo sprendimo. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turėtų išlikti galimybė nagrinėti piktnaudžiavimo klausimą.

B — *Vertinimas*

33. Atvirkščiai, *Olimpiclub* tvirtina, kad Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnis, kaip jį aiškina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neprieštarauja Bendrijos teisei. Nurodydama nagrinėjamos bylos ir įvairių nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą minėtų Teisingumo Teismo sprendimų skirtumus *Olimpiclub* teigia, kad tokia nuomonė nebuvo ginčijama šiuose sprendimuose. Be to, ji pabrėžia ypatingą teisinio saugumo bei *res judicata* principo svarbą ir Bendrijos teisės, ir nacionalinės teisės sistemose.

34. Slovakijos vyriausybė, pabrėždama *res judicata* principo, kurio laikymasis yra bendras interesas, esminį vaidmenį, iš esmės palaiko *Olimpiclub* nuomonę. Ši byla turėtų būti išspręsta remiantis sprendimu *Kühne ir Heitz*[11] ir sprendimu *Eco Swiss*[12]. Nors šis principas nėra absoliutus, jo netaikymo griežtos sąlygos, numatytos sprendime *Lucchini*[13], nėra patenkintos nagrinėjamoje byloje. Taigi nacionalinis teismas turi nuspręsti, ar šios dvi bylos yra vienodos, ar ne.

35. Siekiant šioje byloje iškeltus klausimus nagrinėti platesniame kontekste, visų pirma reikia prisiminti, kad Bendrijos teisę turi įgyvendinti ir taikyti valstybių narių vykdomosios ir teisminės valdžios institucijos (išskyrus, kai tai konkrečiai patikėta Bendrijos institucijoms)[14], kurios pagal EB 10 straipsnį privalo imtis visų tinkamų bendrų ar konkrečių priemonių tam, kad būtų užtikrintas iš Bendrijos teisės kylančių pareigų vykdymas.

36. Jeigu nėra konkrečių Bendrijos teisės nuostatų, įgyvendindamos Bendrijos teisę valstybės narės iš esmės remiasi savo proceso ir materialinės teisės normomis. Taigi Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad nesant Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė, remdamasi

11 — Minėtas 7 išnašoje.
12 — Minėtas 7 išnašoje.
13 — Minėtas 2 išnašoje.

14 — Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, 1995 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Nutral prieš Komisiją* (C-476/93 P, Rink. p. I-412514 punktas).

savo nacionaline teisine sistema, turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių dėl teisių, kurias asmenys įgija dėl tiesioginio Bendrijos teisės veikimo, apsaugos procesines taisykles[15].

37. Taigi galima sakyti, kad iš Bendrijos teisės šaltinių kylančios teisės ir pareigos paprastai plaukia įvairiose nacionalinėse teisės sistemose numatytais instituciniais ir proceso „kanalais“.

38. Tačiau šios Bendrijos teisei įgyvendinti skirtos nacionalinės nuostatos turi atitikti tam tikrus Bendrijos teisės reikalavimus, kad būtų užtikrintas visiškas Bendrijos teisės taikymas.

39. Taigi, remiantis nusistovėjusia teismų praktika, Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad kai valstybės narės, atsižvelgdamos į tai, kas vadinama jų procesine autonomija, nustato ieškiniams dėl teisių, kurias asmenys įgija dėl tiesioginio Bendrijos teisės veikimo, apsaugos taikomas proceso taisykles, jos turi užtikrinti, kad tos taisyklės būti mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų Bendrijos teisės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas neturi tapti praktiškai neįmanomas ar pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas)[16].

40. Nepaisant nacionalinei proceso teisei taikomų ribojimų, kuriuos Teisingumo teismas nustatė atsižvelgdamas į procesinės autonomijos principą, iš Bendrijos teisės viršenybės principo ir pareigos užtikrinti visišką jos veiksmingumą valstybėms narėms „tiesiogiai“ (ir „objektyviai“, t. y. neatsižvelgiant į aplinkybes, kurioms būdingas klausimas, susijęs su „asmenų teise ginti jiems suteiktas Bendrijos teises“) kyla tam tikros pareigos, susijusios su Bendrijos teisės taikymu.

41. Kaip žinome, šių principų esmė yra tai, kad Bendrijos teisės nuostatos turi viršenybę bet kurios jai prieštaraujančios nacionalinės

15 — Šiuo klausimu žr., be kita ko, 1983 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Deutsche Milchkontor ir kt.* (205/82-215/82, Rink. p. 2633, 17 punktas; 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Rewe prieš Landwirtschaftskammer für das Saarland* (33/76, Rink. p. 1989, 5 punktas) ir 5 išnašoje minėto sprendimo *Peterbroeck* 12 punktą.

16 — Šiuo klausimu žr., be kita ko, 10 išnašoje minėto sprendimo *Kapferer* 22 punktą; 7 išnašoje minėto sprendimo *Wells* 67 punktą ir 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Preston ir kt.* (C-78/98, Rink. p. I-3201, 31 punktas).

materialinės ar proceso teisės nuostatos atžvilgiu[17].

42. Dėl pareigų, kylančių iš Bendrijos teisės viršenybės principo, Teisingumo Teismas nurodė, kad nacionalinės valdžios institucijos ir visi teismai jiems nustatytos kompetencijos srityse privalo užtikrinti Bendrijos teisės normų laikymąsi ir, jei būtina, savo iniciatyva atsisakyti taikyti bet kokią nacionalinės teisės nuostatą, trukdančią veiksmingai taikyti Bendrijos teisę[18].

43. Būtent nacionaliniams teismams nustatytai pareigai laikytis Bendrijos teisės viršenybės ir užtikrinti visišką jos veiksmingumą ar, kitaip tariant, jų uždučiai ginti Bendrijos teisės tvarką įtaką gali daryti tokia, kaip antai nagrinėjama, nacionalinės teisės norma, kuria siekiama įtvirtinti *res judicata* principą, nes dėl tokios normos nacionaliniams teismams tampa neįmanoma teisingai taikyti Bendrijos teisę. Taigi nacionalinės teisės norma turi būti vertinama būtent remiantis šia pareiga[19].

44. Šiuo atveju pirmiausia reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas keletą kartų pabrėžė, jog nuostatos, pagal kurias administraciniai ar teismo sprendimai tampa galutiniai, padeda užtikrinti teisinį saugumą, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės principas[20].

45. Atsižvelgdamas į šį principą Teisingumo Teismas, konkrečiai kalbant, su galutinių teismų sprendimų galia susijusiuose sprendimuose *Eco Swiss*, *Köbler* ir *Kapferer*, o *Eco Swiss* atveju – su galutinio arbitražo sprendimo galia, pripažino *res judicata* principo svarbą Bendrijos teisės sistemai ir nacionalinėms teisinėms sistemoms. Be kita ko, jis pripažino, kad siekiant užtikrinti teisės bei teisinių santykių stabilumą ir gerą teisingumo administravimą svarbu, kad teismo

17 — Žr. 1964 m. liepos 15 d. Sprendimą *Costa prieš ENEL* (6/64, Rink. p. 585). Pabrėžtina, kad tais atvejais, kai nacionaliniai proceso ar instituciniai teisės aktai netiesiogiai trukdo taikyti Bendrijos teisę, prieštaraujančių normų suderinimas remiantis šiuo principu dažniausiai gali būti sudėtingesnis nei tais atvejais, kai, pavyzdžiui, Bendrijos teisei tiesiogiai prieštarauja nacionalinė materialinės teisės norma. Pasiremiant ankstesne metafora vertinimas, ar nacionaliniai instituciniai ir proceso „kanalai“, kuriais veikia Bendrijos teisė, yra „pakankamai platūs“ (kad Bendrijos nuostata galėtų būti veiksmingai taikoma), yra iš esmės santykinis ir reikalauja, kad būtų pasiekta pusiausvyra tarp nacionalinių teisės normų vientisumo užtikrinimo ir Bendrijos reikalavimų, susijusių su Bendrijos teisės viršenybe bei visišku veiksmingumu.

18 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 1978 m. kovo 9 d. Sprendimą *Simmenthal* (106/77, Rink. p. 629, 21-24 punktai); 1990 m. birželio 19 d. Sprendimą *Factortame ir kt.* (C-213/89, Rink. p. I-2433, 19-21 punktai) ir 7 išnašoje minėto sprendimo *Larsy* 51 ir 52 punktus; 7 išnašoje minėto sprendimo *Kühne ir Heitz* 20 punktą ir 2 išnašoje minėto sprendimo *Lucchini* 61 punktą.

19 — Dėl panašios nuomonės, žr. generalinio advokato P. Léger išvados 7 išnašoje minėtoje byloje *Kühne ir Heitz* 45, 58 ir 75 punktus ir generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *i-21 Vokietija ir Arcor* (C-392/04 ir C-422/04, Rink. p. I-8559, 69 punktas).

20 — Šiuo klausimu žr., be kita ko, 7 išnašoje minėto sprendimo *Kühne ir Heitz* 24 punktą, 7 išnašoje minėto sprendimo *Eco Swiss* 46 punktą ir 2008 m. vasario 12 d. Sprendimą *Willy Kempter* (C-2/06, Rink. p. I-411, 37 punktas).

sprendimai, kurie išnaudojus visus galimus jų apskundimo būdus arba pasibaigus tiems skundams pateikti nustatytiems terminams tampa galutiniai, nebegalėtų būti ginčijami[21].

46. Kaip pabrėžė *Olimpiclub* ir Slovakijos vyriausybė, iš sprendimų *Eco Swiss* ir *Kapferer* visų pirma matyti, kad Bendrijos teisė iš esmės nenustato nacionaliniams teismams pareigos netaikyti vidaus proceso taisyklių, kuriomis sprendimui suteikiama galutinio sprendimo galia, net jei tai leistų ištaisyti ginčijamu sprendimu padarytą Bendrijos teisės pažeidimą[22].

47. Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat aiškiai matyti, kad teisinio saugumo principas (ir iš šio principo išplaukiantis sprendimų galutinis pobūdis) nėra absoliutus ta prasme, kad jis yra viršesnis bet kokioje situacijoje; jis greičiau turi būti derinamas su apsaugos vertomis vertybėmis, pavyzdžiui, teisėtumo, Bendrijos teisės viršenybės ir veiksmingumo principais[23].

48. Todėl jeigu nacionalinėmis normomis, pagal kurias sprendimai tampa galutiniai, sukuriama kliūtis minėtiems principams, konkrečiomis aplinkybėmis nacionaliniai teismai (prireikus ir administracinė institucija), kaip galėjome matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, gali privalėti šių normų netaikyti[24].

49. Taigi sprendime *Kühne ir Heitz* Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal EB 10 straipsnyje įtvirtintą bendradarbiavimo principą nacionalinė administracinė institucija, kurios pareiga yra priimti administracinį sprendimą, privalo jį peržiūrėti ir galbūt net persvarstyti, jeigu tenkinamos keturios sąlygos[25].

50. Atsižvelgiant į tai, kokia svarba ypatingoms aplinkybėms suteikta byloje *Kühne ir Heitz*[26], vėliau – byloje *i-21 Vokietija ir Arcor*, kurią Teisingumo Teismas atskyrė

21 — Šiuo klausimu žr., 7 išnašoje minėto sprendimo *Eco Swiss* 46 ir 47 punktus; 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimą *Köbler* (C-224/01, Rink. p. I-10239, 38 punktas) ir 10 išnašoje minėto sprendimo *Kapferer* 20 punktą; taip pat dėl administracinių sprendimų žr. 19 išnašoje minėto sprendimo *i-21 Vokietija ir Arcor* 51 punktą ir 7 išnašoje minėto sprendimo *Kühne ir Heitz* 24 punktą.

22 — Šiuo klausimu žr. 10 išnašoje minėto sprendimo *Kapferer* 21 punktą ir 7 išnašoje minėto sprendimo *Eco Swiss* 46 ir 47 punktus.

23 — Šiuo klausimu žr. 1961 m. kovo 21 d. Sprendimą *SNUPAT prieš Vyriausiąją valdybą* (C-42/59 ir C-49/59, Rink. p. 103); 19 išnašoje minėto sprendimo *i-21 Vokietija ir Arcor* 52 punktą ir generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados toje byloje 76 punktą.

24 — Šiuo klausimu žr. 7 išnašoje minėto sprendimo *Kühne ir Heitz* 27 punktą; 19 išnašoje minėto sprendimo *i-21 Vokietija ir Arcor* 52 punktą; 20 išnašoje minėto sprendimo *Willy Kempter* 38 punktą ir 2 išnašoje minėto sprendimo *Lucchini* 63 punktą.

25 — Žr. sprendimo *Kühne ir Heitz* 26 ir 27 punktus: pirma, ši institucija pagal nacionalinę teisę gali persvarstyti ginčijamą sprendimą, kuris tapo galutinis; antra, jis tapo galutinis tik po to, kai nacionalinis teismas priėmė sprendimą, kuris nebegali būti skundžiamas; trečia, šis sprendimas grindžiamas Bendrijos teisės aiškinimu, kuris, remiantis vėlesniu Teisingumo Teismo sprendimu, yra klaidingas ir kuris buvo priimtas Teisingumo Teismui nepateikus prejudicinio klausimo pagal EB 234 straipsnio 3 dalyje numatytas sąlygas, ir, ketvirta, suinteresuotasis asmuo nedelsdamas kreipėsi į administracinę instituciją iš karto po to, kai sužinojo apie šį Teisingumo Teismo sprendimą.

26 — Žr. 7 išnašoje minėto sprendimo 26 ir 28 punktus.

nuo bylos *Kühne ir Heitz* remdamasis konkrečiomis šios bylos aplinkybėmis[27], aiškiai matyti, kad siekiant teisinio saugumo nacionalinės teisės normomis sprendimams suteikta *res judicata* galia tik išimtinais atvejais ir laikantis tam tikrų labai griežtų sąlygų gali būti ginčijama atsižvelgiant į Bendrijos teisės galią ir veikimą.

51. Paskui pažymėtina, kad sprendime *Kapferer* Teisingumo Teismas nei patvirtino, nei paneigė, kad sprendime *Kühne ir Heitz*, susijusiame su administracinei institucijai nustatyta pareiga peržiūrėti Bendrijos teisės neatitinkantį galutinį administracinį sprendimą, įtvirtinti principai galėjo būti taikomi sprendimo *Kapferer*, susijusio su teismo sprendimu, aplinkybėms – Teisingumo Teismas apsiribojo išvada, kad bet kuriuo atveju nebuvo įvykdyta viena iš sprendime *Kühne ir Heitz* numatytų sąlygų[28].

52. Tačiau galiausiai sprendime *Lucchini* Teisingumo Teismas, remdamasis nacionalinių teismų pareiga užtikrinti visišką Bendrijos teisės nuostatų veiksmingumą ir jų viršenybę, nusprendė, kad Bendrijos teisė draudžia taikyti tokią pačią, kaip antai nagrinėjama šioje byloje, nacionalinės teisės nuostatą, kuria siekiama įtvirtinti *res judicata* principą, tiek, kiek ją taikant trukdoma susigrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę suteiktą valstybės pagalbą, kuri galutiniu tapusiu Europos Bendrijų Komisijos sprendimu pripažinta nesuderinama su bendrąja rinka[29].

53. Atrodo, kad Teisingumo Teismas iš esmės šioje byloje sprendimą nulėmusia aplinkybe manė esant tai, jog nacionalinis teismas, priimdamas ginčijamą sprendimą, kad *Lucchini* turi teisę į valstybės pagalbą, kai ši Komisijos sprendimu jau buvo pripažinta nesuderinama su bendrąja rinka, viršijo savo Bendrijos teisės apribotą kompetenciją, nes pagalbos priemonės suderinamumo su bendrąja rinka vertinimas, kaip tai pabrėžė Teisingumo Teismas, priklauso išimtinei Komisijos, veikiančios kontroliuojant Bendrijos teismams, kompetencijai[30].

54. Su pareiga peržiūrėti ir persvarstyti Bendrijos teisei prieštaraujančius galutinius sprendimus susijusiose bylose Teisingumo Teismas laikėsi požiūrio, kurį galima apibūdinti dėmesio sutelkimu į kiekvienos bylos aplinkybes. Tačiau vis dėlto kiekvienas iš šių sprendimų atspindi tam tikromis faktinėmis ir

27 — Žr. sprendimo *i-21 Vokietija ir Arcor* 52-54 punktus.

28 — T. y. kad ši institucija pagal nacionalinę teisę gali persvarstyti tokį sprendimą. Žr. 10 išnašoje minėto sprendimo *Kapferer* 23 punktą.

29 — Žr. 2 išnašoje minėto sprendimo *Lucchini* 60–63 punktus.

30 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. sprendimo 52, 59 ir 62 punktus.

teisinėmis bylos aplinkybėmis siektiną pusiausvyrą tarp teisinio saugumo, kuriam užtikrinti skirta sprendimų *res judicata* galia, bei teisėtumo Bendrijos lygiu reikalavimų[31].

55. Taigi nesutinku su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pasiūlyta nuomone, kad minėtos bylos atskleidžia bendrą Teisingumo Teismo praktikos tendenciją, krypstančią *res judicata* principo panaikinimo ar susilpninimo link.

56. Remiantis anksčiau išdėstytais samprotavimais, siekiant atsakyti į klausimą, ar Bendrijos teisė reikalauja, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nagrinėjamoje byloje netaikytų *res judicata* taisyklės ta prasme, kaip ją apibūdino šis teismas, reikia išsamiau išanalizuoti kontekstą, kuriame šis klausimas iškilo.

57. Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tikriausiai abejoja dėl žemesnės instancijos teismo išvados (kuri jam apskųsta dėl teisės klausimo), kad *Olimpiclub* pasirinktu sutarties, t. y. 1985 m. gruodžio 27 d. *contratto di commodato,* mechanizmu nebuvo piktnaudžiaujama teise ir kad todėl ji nebuvo neteisėtas sandoris apmokestinimo PVM tikslais, pagrįstumo.

58. Kaip pastebėjo Komisija, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė išsamių pagrindų, kuriais pagrįstos jo abejonės dėl šio vertinimo teisingumo, iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad minėtas teismas įtaria, jog šis vertinimas neatitinka Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintos piktnaudžiavimo teise PVM srityje koncepcijos. Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia nuorodas į sprendimą *Halifax*[32] ir pateikiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teisme nagrinėtą bylą *Part Service*[33]. Šiose bylose Teisingumo Teismas įtvirtino draudimo piktnaudžiauti teise pagal Šeštąją direktyvą[34] principą ir pateikė gaires dėl sąlygų, kurioms esant galima nustatyti, kad sandoriais piktnaudžiaujama teise PVM taikymo tikslais.

59. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia užtikrinti teisingą Bendrijos taisyklės, draudžiančios piktnaudžiauti teise PVM srityje, taikymą pagrindinėje byloje, tačiau mano, kad dėl Italijos teisėje numatyto *res judicata* principo veikimo jam trukdoma tai daryti. Prašymą priimti prejudi-

31 — Atsižvelgiama į tokias aplinkybes, kaip antai konkrečios procedūros taisyklės, kuriomis remdamiesi veikia teismas ar administracinė įstaiga, ar teismai arba administracijos laikėsi pareigos taikyti ir vykdyti Bendrijos teisę ir kaip tai darė bei ar šalys pasinaudojo galimomis savo teisių gynybos priemonėmis.

32 — Minėtas 4 išnašoje.

33 — Minėta 4 išnašoje.

34 — 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), pakeista 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva).

cinį sprendimą pateikęs teismas dėl šio principo mano esąs priverstas pritarti dėl skirtingų mokestinių laikotarpių priimtuose galutiniuose kito teismo sprendimuose pateiktam vertinimui, kad jo nagrinėjamu sandoriu nebuvo piktnaudžiaujama teise, neatsižvelgiant į tai, jog, jo paties nuomone, toks vertinimas yra neteisingas.

60. Iš tiesų, kaip nurodė šios bylos šalys, nagrinėjamos bylos aplinkybės turi labai mažai panašumų su sprendime *Lucchini*[35] nurodytomis aplinkybėmis. Nagrinėjamomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atkreipė ypatingą dėmesį į tai, kad ginčas kilo PVM srityje, kitaip tariant, srityje, tvarkomoje nacionalinių finansų institucijų ir teismų, ir kuri nepriklauso išimtinei Bendrijos kompetencijai.

61. Vis dėlto, mano nuomone, sprendimas *Lucchini* nėra išsiskiriantis „ypatingumu“ ta prasme, kad Bendrijos teisė gali uždrausti nacionalinių *res judicata* principo koncepcijų taikymą *tik* bylose, susijusiose su išimtine Komisijos kompetencija, kaip yra valstybės pagalbos bylose.

62. Šiuo atžvilgiu galima pateikti dvi pastabas. Pirma, reikia turėti omenyje, kad viršenybės ir veiksmingumo reikalavimai yra plačiai taikomi Bendrijos teisės, įskaitant ir Šeštąją direktyvą, nuostatoms, neatsižvelgiant į tai, ar šios nuostatos atsirado Komisijai įgyvendinant išimtinę kompetenciją, kaip tai buvo sprendimo *Lucchini*[36] , kuriame valstybės pagalba pripažinta nesuderinama su bendrąja rinka, atveju.

63. Antra, galima teigti, kad kiekvienu su Komisijos išimtine kompetencija susijusiu atveju Bendrijos teisės normos pažeidimas ar neteisingas jos taikymas glaudžiai susiję su kompetencijos padalijimo tarp valstybių narių ir Bendrijos nesilaikymu. Kitaip tariant, jeigu, pavyzdžiui, nacionalinis teismas priima Bendrijos reglamentui ar direktyvai prieštaraujantį sprendimą, jis iš tikrųjų savo sprendimu šia dalimi pakeičia jau priimtą Bendrijos institucijų sprendimą, kuris atsispindi taip pažeistose Bendrijos nuostatose. Taigi tam tikra prasme, kai Bendrijos teisės nuostata neteisingai taikoma valstybėje narėje, visada (net jei ir nežymiai) kils dvigubas klausimas dėl Bendrijos ir nacionalinės teisinių sistemų atskyrimo ir nacionalinių teismų kompetencijos šių sistemų atžvilgiu.

35 — Minėtas 2 išnašoje.

36 — Minėtas 2 išnašoje.

64. Kita vertus, akivaizdu, kad kai nacionalinio teismo sprendimu, kaip antai byloje *Lucchini*, pažeidžiama išimtinei Komisijos kompetencijai priklausanti sritis ir kai atitinkamai šis teismas aiškiai neturi jokios kompetencijos, tiesiogiai ginčijamas kompetencijos tarp Bendrijos ir valstybių narių padalijimas, o šiuo sprendimu padarytas Bendrijos teisės pažeidimas yra labai sunkus. Taigi atsižvelgus į byloje *Lucchini* nagrinėjamame sprendime padarytus sunkius Bendrijos teisės pažeidimus jis turėjo prarasti *res judicata* galią dėl Bendrijos teisės viršenybės ir veiksmingumo reikalavimų.

65. Atvirkščiai, bylose, susijusiose su tokiomis sritimis, kaip antai Bendrijos PVM sistema[37], kuri yra tik iš dalies suderinta, Bendrijos ir nacionalinės teisės sričių padalijimas, kartu ir nacionalinio teismo kompetencijos nustatymas, gali būti labiau subtilūs.

66. Taigi ne kiekviena nacionalinio teismo padaryta klaida nustatant piktnaudžiavimą apmokestinimo PVM tikslais būtų susijusi su teisėtumu Bendrijos lygiu – pavyzdžiui, jeigu piktnaudžiavimas nustatytas neteisingai įvertinus įrodymus, o ne neteisingai pritaikius Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintą piktnaudžiavimo teise sąvoką.

67. Tai reiškia, kad nagrinėjama byla turi būti vertinama remiantis vėl kitu požiūriu. Pagrindinis dalykas, kuris, mano nuomone, skatina į pateiktą klausimą atsakyti teigiamai, kyla iš specifinės ir, mano manymu, netradicinės *res judicata* principo, kuris taikomas pagrindinėje byloje ir kurį prašoma įvertinti, apimties.

68. Visuotinai priimta, kad sprendimui suteikta *res judicata* galia reiškia, kad tas pats klausimas ar ginčas (tapatumas nustatomas pagal dalyką, teisinį pagrindą ir ginčo šalis) nebegali būti iš naujo nagrinėjamas kitoje byloje. Tokio pat ieškinio pareiškimas paprastai būtų atmestas dėl priimtinumo trūkumų.

69. Tačiau tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjamoje byloje, *res judicata* galią įgiję sprendimai buvo priimti skirtingose bylose dėl apmokestinimo PVM, turint omenyje, kad pranešimai apie mokesčio perskaičiavimą buvo susiję su 1987 ir 1992 mokestiniais metais, o pagrindinėje byloje nagrinėjami

37 — 2008 m. birželio 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Portugaliją* (C-462/05, Rink. p. I-4183, 51 punktas).

1988-1991 mokestiniai metai. Be to, nors galutiniai sprendimai yra priimti dėl apmokestinimo PVM 1987 ir 1992 metais, ginčai dėl mokesčių pagrindinėje byloje vis dar nagrinėjami.

70. Be to, nors tam tikri byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nagrinėjami klausimai iš dalies sutampa su dviejuose minėtais galutiniais sprendimais išspręstuose ginčuose dėl mokesčių nagrinėtais klausimais, šis ginčas tiek, kiek jis susijęs su skirtingais mokestiniais laikotarpiais, laikytinas visiškai skirtingu ginču dėl dalyko.

71. Taigi, kaip tai matyti iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, ją priėmęs teismas neketina nutraukti visos bylos kaip nepriimtinos. Laikydamasis *res judicata* principo (koks taikomas pagrindinėje byloje) jis vis dėlto greičiau mano esąs susaistytas minėtų galutinių sprendimų tam tikrų aspektų, t. y. 1985 m. gruodžio 27 d. sutarties vertinimu, taip, kad šiam teismui atrodo, jog jam yra trukdoma jo nagrinėjamoje byloje nustatyti, ar ši sutartis yra Bendrijos teisėje apibrėžtas piktnaudžiavimas teise.

72. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta pažymėtina, kad šiomis aplinkybėmis, pirma, klausimų dėl teisinio saugumo iškyla tik dėl tam tikrų išvadų, pateiktų *res judicata* galią įgijusiuose sprendimuose, bet ne dėl visų sprendimų.

73. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamos bylos aplinkybės skiriasi nuo sprendimų *Eco Swiss*[38] ir *Kapferer*[39], kuriais remėsi *Olimpiclub*, aplinkybių, kuriomis Teisingumo Teismas turėjo nuspręsti, ar *res judicata* galią įgijęs sprendimas turi būti panaikintas, ar peržiūrėtas dėl jo neatitikimo Bendrijos teisei. Šioje byloje, atvirkščiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimu, kurį jis priims savo nagrinėjamoje byloje dėl PVM sumokėjimo minėtais mokestiniais metais, nebus ginčijami dėl skirtingų mokestinių laikotarpių priimti galutiniai sprendimai *kaip tokie*.

74. Remiantis tokiu požiūriu, nagrinėjamą situaciją galima palyginti su situacija byloje *Köbler*, kurioje Teisingumo Teismas atmetė *res judicata* galia pagrįstą argumentą prieš valstybės atsakomybės už paskutinės instancijos teismo sprendimus principo pripažinimą, nes dėl *paties* pripažinimo nebūtinai ginčijama tokio sprendimo *res judicata* galia[40].

38 — Minėta 7 išnašoje.

39 — Minėta 10 išnašoje.

40 — 21 išnašoje minėto sprendimo 39 punktas. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nurodė, kad ginčas dėl valstybės atsakomybės pripažinimo, palyginti su ginču, dėl kurio yra priimtas *res judicata* galią įgijęs sprendimas, kilo dėl kito dalyko ir nebūtinai tarp tų pačių šalių.

75. Nagrinėjamos bylos aplinkybėmis, mano nuomone, nėra su teisiniu saugumu susijusių svarbių interesų, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nesilaikyti pareigos taikyti Bendrijos teisę ir užtikrinti jos visišką veiksmingumą, šiuo atveju taikyti piktnaudžiavimo teise draudimą PVM srityje. Taigi reikia daryti išvadą, kad Bendrijos teisė draudžia taikyti tokios apimties ir poveikio kaip nagrinėjamoje byloje *res judicata* principą įtvirtinančią nacionalinės teisės nuostatą.

76. Atsižvelgiant į išdėstytus samprotavimus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinių teismų išaiškintą nacionalinės teisės nuostatą, kurioje įtvirtintas *res judicata* principas, kaip antai Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnis, jeigu jos taikymas trukdo nacionaliniam teismui tokiame ginče dėl PVM sumokėjimo, koks nagrinėjamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, teisingai ir nepažeidžiant Bendrijos teisės aktų nustatyti piktnaudžiavimą teise, kai šiuo klausimu dėl skirtingo mokestinio laikotarpio jau yra priimtas kito teismo galutinis sprendimas.

V — Išvada

77. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

— Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinių teismų išaiškintą nacionalinės teisės nuostatą, kurioje įtvirtintas *res judicata* principas, kaip antai *Codice Civile* (Italijos civilinio kodekso) 2909 straipsnis, jei jos taikymas trukdo nacionaliniam teismui tokiame ginče dėl PVM sumokėjimo, koks nagrinėjamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, teisingai ir nepažeidžiant Bendrijos teisės aktų nustatyti piktnaudžiavimą teise, kai šiuo klausimu dėl skirtingo mokestinio laikotarpio jau yra priimtas kito teismo galutinis sprendimas.