OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JÁNA MAZÁKA
przedstawiona w dniu 24 marca 2009 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 10 października 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 stycznia 2008 r., Corte suprema di cassazione (Włochy), przedłożył Trybunałowi Sprawiedliwości pytanie prejudycjalne w trybie art. 234 WE w zakresie stosowania zasady powagi rzeczy osądzonej w postępowaniu dotyczącym uiszczania podatku VAT.

2. Sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w świetle orzecznictwa Lucchini [2] prawo wspólnotowe zobowiązuje go do odmowy zastosowania przepisu prawa krajowego sankcjonującego zasadę powagi rzeczy osądzonej, nadającego prawomocność wyrokowi wydanemu przez inny sąd w sprawie mającej ten sam przedmiot, jeśli umożliwiłoby mu to orzeczenie, w sporze dotyczącym uiszczania podatku VAT, że dana transakcja w istocie miała na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej, a zatem stanowiła nadużycie.

3. Zagadnienie to zostało podniesione w kontekście postępowania pomiędzy Fallimento Olimpiclub Srl (zwanym dalej „Olimpiclub"), z jednej strony, a Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (zwaną dalej „administracją finansową") oraz Agenzia delle Entrate (zwanym dalej „organem podatkowym"), z drugiej strony, dotyczącego korekt VAT za lata 1988–1991.

II — Ramy prawne

4. Artykuł 2909 codice civile (zwanego dalej „włoskim kodeksem cywilnym"), ustanawiający zasadę powagi rzeczy osądzonej stanowi, co następuje:

„Ustalenia dokonane prawomocnym wyrokiem wiążą strony, ich spadkobierców lub ich następców prawnych".

1 — Język oryginału: angielski.
2 — Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05, Zb.Orz. s. I-6199.

5. W tym zakresie w postanowieniu odsyłającym wskazano, że gdy chodzi o sprawy podatkowe, Corte suprema di cassazione przez długi czas związany był z zasadą zwaną „frammentazione dei giudicati" („odrębności prawomocnych wyroków"), zgodnie z którą każdy rok podatkowy pod względem koncepcyjnym pozostaje całkowicie odrębny od pozostałych lat podatkowych oraz tworzy, pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi, stosunek prawny, który ma charakter odrębny od odnoszącego się do poprzednich lub kolejnych lat podatkowych. Wskutek tego, gdy spory odnoszą się do różnych lat podatkowych, rozstrzygane są odrębnie przez kilka wyroków — a nie jednym wyrokiem łączącym rożne istotne rozstrzygnięcia — nawet jeśli dotyczą tego samego podatku i pomimo tego, że dotyczą zagadnień, które w całości lub w części są tożsame. Oznacza to, że żadne z rozstrzygnięć nie może stanowić powagi rzeczy osądzonej dla celów sprawy dotyczącej innego roku podatkowego.

6. Jednakże, zgodnie z postanowieniem odsyłającym, zasada „frammentazione dei giudicati" została zmodyfikowana przez nowsze orzecznictwo Corte suprema di cassazione, zgodnie z którym przedmiot wyroku podatkowego nie musi koniecznie być ograniczony do zaskarżonego środka, lecz może również obejmować istotę roszczenia podatkowego organów podatkowych oraz kontekst prawny roszczenia. Zatem dążono do podkreślenia jednolitego charakteru podatku, pomimo tego, iż odnosi się on do odrębnych, kolejnych okresów podatkowych [3].

7. Zatem obecnie można skutecznie powoływać się na wyroki wydane w postępowaniach podatkowych, nawet jeśli zostały wydane w odniesieniu do okresu podatkowego innego niż okres, do którego odnosi się dane postępowanie, pod warunkiem, że dotyczy podstawowej kwestii wspólnej obu sprawom. Przyczyną tego, według sądu krajowego, jest to, że zasada, zgodnie z którą lata podatkowe należy traktować jako odrębne, nie sprzeciwia się temu, aby wyrok dotyczący jednego okresu podatkowego był wiążący również dla innych okresów podatkowych, gdy wchodzą w grę istotne elementy odnoszące się do więcej niż jednego okresu podatkowego.

III — Okoliczności faktyczne, postępowanie oraz pytania prejudycjalne

8. Olimpiclub to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której przedmiotem działalności jest budowa i zarządzanie obiektami sportowymi, do której należy kompleks sportowy położony na działce stanowiącej własność skarbu państwa.

9. W dniu 27 grudnia 1985 r. Olimpiclub zawarł z Associazione Polisportiva Olimpiclub (Związkiem Sportowym Olimpiclub, zwanym dalej „Związkiem") — przy czym praktycznie wszyscy członkowie założyciele posiadali również udziały w Olimpiclub — *contratto di como dato,* czyli umowę (zwaną dalej „umową z dnia 27 grudnia 1985 r."), na mocy której jedna ze stron dokonuje przeniesienia na rzecz drugiej strony ruchomości lub nieruchomości na użytek tej strony na czas określony lub nieokreślony, jednakże

3 — Corte suprema di cassazione wskazuje na wydane przez siebie wyroki 13919/06, 16258/07 oraz 25681/06.

cesjonariusz zobowiązany jest do zwrotu nieruchomości/ruchomości Na mocy tej umowy zapewniono Związkowi korzystanie z całego sprzętu zainstalowanego w kompleksie sportowym jedynie w zamian za ponoszenie przez Związek kosztów opłaty państwowej, zwrot standardowych kosztów w kwocie 5 000 000 LIT rocznie oraz przeniesienie na Olimpiclub całego swojego dochodu brutto, składającego się z łącznej kwoty opłat uiszczanych przez jego członków.

10. W 1992 r. Guardia di Finanza (policja finansowa) prowadziła dochodzenie podatkowe, które następnie zostało rozszerzone również na Związek i zakończone sporządzeniem dwóch raportów (zwanych dalej „raportami") ujawniających nieprawidłowości dotyczące umowy z dnia 27 grudnia 1985 r. Skonkludowano, że nie można powoływać się na tę umowę przed organami podatkowymi.

11. W konsekwencji wystawiono cztery korekty VAT dotyczące lat podatkowych 1988–1991. Olimpiclub zakwestionował te korekty przed Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma.

12. Przed tym sądem Agenzia delle Entrate stwierdziła, że dochodzenia prowadzone przez Guardia di Finanzia ujawniły, iż poprzez zawarcie formalnie prawnie wiążącej umowy z dnia 27 grudnia 1985 r. strony w istocie zmierzały wyłącznie do obejścia prawa podatkowego celem uzyskania nienależnych korzyści podatkowych dla Olimpiclub. Zasadniczo, poprzez odwołanie się do instrumentu *contratto di comodato*, Olimpiclub przeniosła na stowarzyszenie non-profit wszystkie ciężary administracyjne i związane z zarządzaniem kompleksem sportowym, uzyskując w ten sposób korzyść z dochodu uzyskanego przez Związek bez odprowadzania żadnego podatku od tego dochodu. Dzięki zarządzaniu obiektami spółki Związek uzyskał przychód wolny od opodatkowania bezpośredniego bądź pośredniego w zakresie, w jakim był wypracowywany w formie dochodu ze składek członkowskich.

13. Niemniej jednak Commissione tributaria provinciale przychyliła się do skargi Olimpiclub stwierdzając, że Amministrazione Finanziaria nie mogła unieważnić skutków prawnych umowy z dnia 27 grudnia 1985 r. oraz że umowa ta w żadnym razie nie miała na celu dokonania oszustwa.

14. Orzeczenie to zostało podtrzymane w odwołaniu przez Commissione tributaria regionale del Lazio, który potwierdził w szczególności, że nie został udowodniony zamiar popełnienia oszustwa, biorąc pod uwagę, że przyczyn zawarcia umowy z dnia 27 grudnia 1985 r. należało szukać w okoliczności, iż dla

spółki handlowej nieekonomiczne było bezpośrednie zarządzanie tym, co zasadniczo stanowi działalność sportową, a nie w zamiarze obejścia zobowiązań podatkowych.

15. W postępowaniu przed sądem krajowym Corte suprema di cassazione musi dokonać rozstrzygnięcia w przedmiocie odwołania od wyroku wniesionego przez Amministrazione Finanziaria w kwestii prawnej. Ponieważ Olimpiclub został postawiony w toku postępowania w stan likwidacji, administrator w postępowaniu likwidacyjnym stawił się przed sądem oraz wniósł powództwo wzajemne.

16. Amministrazione Finanziaria podała w odwołaniu jeden złożony zarzut podnosząc, że „podstawy wskazane w związku z kwestią rozstrzygającą w sporze są nielogiczne i nieadekwatne oraz zarzucając naruszenie i nieprawidłowe stosowanie art. 116 kodeksu postępowania cywilnego, jak również art. 37a dekretu prezydenckiego nr 600/1973 oraz art. 10 ustawy nr 408/1990", które Regional Tax Court uznał za niemające zastosowania do niniejszej sprawy. Ten zarzut odwołania ma zasadniczo na celu odwołanie się od ustaleń zawartych w wyroku Commissione tributaria regionale del Lazio, zgodnie z którym brak było zamiaru uniknięcia opodatkowania.

17. Olimpiclub, z drugiej strony, odwołał się w swojej linii obrony w szczególności do wielu prawomocnych wyroków wydanych przez Commissione tributaria provinciale di Roma oraz Commissione tributaria regionale del Lazio, dotyczących rozliczeń podatkowych odnoszących się do różnych okresów podatkowych, jednakże opartych o te same sprawozdania, które skutkowały rozliczeniami podatkowymi oraz korektami w sprawie toczącej się przed sądem krajowym.

18. Olimpiclub podniósł, że te wyroki, w których orzeczono, iż mechanizm ustalony na podstawie umowy z dnia 27 grudnia 1985 r. nie był niezgodny z prawem dla celów podatkowych, uzyskały moc powagi rzeczy osądzonej zgodnie z postanowieniami art. 2909 codice civile oraz że w konsekwencji, bez względu na okoliczność, iż ustalenia tam zawarte odnoszą się do lat podatkowych innych niż przedmiotowe, mają moc wiążącą dla celów postępowania toczącego się przed sądem krajowym. W wyniku tego, zdaniem Olimpiclub, sąd krajowy nie ma możliwości ponownego badania kwestii nadużycia.

19. Jeśli chodzi o wstępny zarzut niedopuszczalności odwołania, oparty na mocy powagi rzeczy osądzonej, sąd krajowy twierdzi, że o ile wyroki Commissione tributaria provinciale di Roma, do których odwołuje się Olimpiclub, należy uznać za nieistotne dla celów niniejszej sprawy, to jeśli chodzi o wyroki nr 138/43/00 oraz nr 67/01/03 Commissione tributaria regionale del Lazio, wydane w sporach dotyczących podatku VAT oraz odnoszące się, odpowiednio, do lat podatkowych 1987 i 1992, można się na nie co do zasady powoływać.

20. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Corte suprema di cassazione uważa się, zgodnie z zasadą powagi rzeczy osądzonej usankcjonowaną w art. 2909 codice civile, w świetle wykładni dokonanej przez ten sąd, za związany tymi wyrokami, które zostały wydane w oparciu o te same kwestie faktyczne i prawne, co leżące u podstaw niniejszej sprawy, oraz w których stwierdzono, że umowa z dnia 27 grudnia 1985 r. nie miała charakteru nadużycia lub oszustwa.

21. Sąd krajowy zauważa jednak, że wydaje się, iż ta sytuacja prawna — gdy możliwe jest, w postępowaniu takim jak toczące się przed nim, aby podatnik powoływał się na prawomocny wyrok wydany przez inny sąd i odnoszący się do innego okresu podatkowego — biorąc pod uwagę, że może to uniemożliwić mu orzeczenie istnienia nadużycia prawa, udaremnia zakaz nadużycia prawa rozwinięty w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, w szczególności dotyczący podatku VAT, jako środek zapewnienia pełnego wprowadzenia w życie wspólnego systemu podatkowego [4].

22. Zdaniem sądu krajowego w tym względzie powstają również wątpliwości w związku z orzecznictwem Trybunału w przedmiocie obowiązku nadania pełnej skuteczności przepisom prawa wspólnotowego oraz zaprzestania stosowania przepisów prawa krajowego (proceduralnego), które są sprzeczne z prawem wspólnotowym oraz które mogą ograniczyć jego stosowanie [5].

23. W szczególności sąd krajowy nie ma pewności co do znaczenia dla niniejszej sprawy wyroku w sprawie Lucchini [6], w którym Trybunał potwierdził zasadę, zgodnie z którą prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, dążącego do usankcjonowania zasady powagi rzeczy osądzonej, jeśli zastosowanie tego przepisu stoi na przeszkodzie odzyskaniu pomocy państwa udzielonej z naruszeniem prawa wspólnotowego. Zdaniem Corte suprema di cassazione wydaje się, iż wyrok ten należy do bardziej ogólnego trendu, występującego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, uznawania mocy wyroków wydawanych przez sądy krajowe za względną oraz zobowiązania do nieuwzględniania ich w oparciu o nadrzędność prawa wspólnotowego [7].

24. W oparciu o powyższe Corte suprema di cassazione postanowił wstrzymać postępo-

4 — W kontekście tym odwołano się w szczególności do wyroków z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax, Zb.Orz. s. I-1609, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897.

5 — W tym względzie odwołuje się w szczególności do wyroków: z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie C-312/93 Peterbroeck, Rec. s. I-4599; z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawach połączonych C-430/93 i C-431/93 Van Schijndel, Rec. s. I-4705, oraz z dnia 27 lutego 2003 r. w sprawie C-327/00 Santex, Rec. s. I-1877.

6 — Wyżej wymieniony w przypisie 2.

7 — W tym kontekście odwołuje się w szczególności do wyroków: z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-126/97 Eco Swiss, Rec. s. I-3055; z dnia 28 stycznia 2001 r. w sprawie C-118/00 Larsy, Rec. s. I-5063; z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawie C-201/02 Wells, Rec. s. I-723, oraz z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz, Rec. s. I-837.

wanie oraz przedłożyć następujące pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości:

„Czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, który sankcjonuje zasadę powagi rzeczy osądzonej, jeśli zastosowanie tego przepisu prowadziłoby do rozstrzygnięcia sprzecznego z prawem wspólnotowym, udaremniając tym samym jego stosowanie, również w innych sektorach niż pomoc państwa (w odniesieniu do której zob. wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C 119/05 Lucchini SpA. Zb.Orz. I [6199]), w szczególności w sprawach dotyczących podatku VAT oraz nadużycia prawa w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej, mając przede wszystkim na uwadze zasady prawa krajowego w świetle ich wykładni dokonanej w orzecznictwie [Corte suprema di cassazione], zgodnie z którymi w sporach podatkowych ostateczny wyrok wydany w innej sprawie dotyczący kwestii o podstawowym znaczeniu wspólnej z innymi sprawami, ma w tym zakresie moc wiążącą, nawet jeśli dotyczy innego okresu podatkowego?”.

IV — Analiza prawna

25. Jak wynika z powyższych rozważań, poprzez swoje pytanie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, który sankcjonuje zasadę powagi rzeczy osądzonej, jeśli zastosowanie tego przepisu, zgodnie z wykładnią sądów krajowych, stałoby na przeszkodzie zbadaniu przez sąd krajowy — w sporze takim jak spór toczący się przed sądem krajowym dotyczący stosowania podatku VAT — czy dana transakcja stanowi nadużycie, gdy rozstrzygnięcie w tym przedmiocie jest już zawarte w prawomocnym wyroku wydanym przez inny sąd, choć w odniesieniu do innego okresu podatkowego.

A — *Istotne argumenty stron*

26. W niniejszym postępowaniu uwagi na piśmie zostały przedłożone przez rząd włoski, Komisję oraz przez Olimpiclub. Z wyjątkiem Olimpiclub podmioty te były reprezentowane na rozprawie, która odbyła sie w dniu 22 stycznia 2009 r., na której dodatkowo reprezentowany był rząd słowacki.

27. Wszystkie strony są zasadniczo zgodne, że nie można dokonać transpozycji wyroku Trybunału w sprawie Lucchini [8] do sytuacji takiej jak sprawa tocząca się przed sądem krajowym oraz że w związku z tym wyrok ten nie ma znaczenia w niniejszej sprawie. Podnoszą one w tym względzie w szczególności, że wyrok w sprawie Lucchini należy

8 — Wyżej wymieniony w przypisie 2.

odczytywać w szczególnym kontekście, to znaczy w odniesieniu do braku uwzględnienia przez sąd krajowy istniejącej decyzji Komisji dotyczącej zgodności określonej pomocy państwa ze wspólnym rynkiem. Zatem, o ile wyrok w sprawie Lucchini dotyczył kwestii, dla której sądy krajowe co do zasady nie były właściwe, w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, to do krajowych organów podatkowych oraz sądów w pełni należy stosowanie systemu podatku VAT oraz rozstrzyganie, czy wystąpiło nadużycie.

28. Komisja podnosi bardziej szczegółowo, że z orzecznictwa przywołanego przez sąd krajowy dotyczącego związku pomiędzy zasadami prawa wspólnotowego a krajowym prawem proceduralnym wynika, że jedynie w sytuacjach nadzwyczajnych oraz zgodnie z dość rygorystycznymi przesłankami Trybunał Sprawiedliwości może dojść do wniosku, iż zasada krajowego prawa proceduralnego, taka jak stanowiąca przedmiot sporu w niniejszej sprawie, nie spełnia warunków prawa wspólnotowego. Niemniej jednak Komisja zauważa, że wyroki prawomocne wydane przez sądy krajowe, na które Olimpiclub powołuje się w niniejszej sprawie, dotyczą lat podatkowych oraz procedur innych niż te, do których odnosiłoby się orzeczenie, które ma zostać wydane przez sąd krajowy. W tym aspekcie należy odróżnić niniejszą sprawę od spraw takich jak Eco Swiss [9] oraz Kapferer [10].

29. Ponadto Komisja twierdzi, że niezgodność zasady powagi rzeczy osądzonej z prawem wspólnotowym, w świetle wykładni prawa krajowego, zgodnie z którą wyroki są wiążące w różnych latach podatkowych, potwierdza zasada, która wypływa z systemu podatku VAT, zgodnie z którą każdy okres podatkowy stanowi podstawę odrębnego zobowiązania podatkowego.

30. Zatem, Komisji wydaje się nieuzasadnione — również w świetle wymogów pewności prawnej oraz zasady skuteczności prawa wspólnotowego, przy uwzględnieniu jednakże ogólnego znaczenia zasady powagi rzeczy osądzonej — aby sąd krajowy nie mógł zbadać, dla celów stosowania podatku VAT, czy miało miejsce nadużycie, z uwagi na to, że „zewnętrzny" prawomocny wyrok dokonał ustalenia w tej kwestii odnośnie innego okresu podatkowego.

31. Rząd włoski zasadniczo podziela pogląd, że takie rozumienie zasady powagi rzeczy osądzonej jest nieproporcjonalne i wykracza poza to, co jest wymagane w świetle prawa wspólnotowego. Powyższą zasadę, o najbardziej podstawowym charakterze, należy pogodzić z równie podstawową zasadą zakazu nadużywania prawa w kwestiach opodatkowania. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, jest dość oczywiste, że w niniejszej sprawie wystąpiło takie nadużycie.

9 — Wyżej wymieniona w przypisie 7.

10 — Wyrok z dnia 16 marca 2006 r. w sprawie C-234/04, Zb.Orz. s. I-2585.

32. Rząd włoski zauważa, że odnośnie przedmiotu sprawy zawisłej przed sądem krajowym — to znaczy w zakresie okresów podatkowych od 1988 r. do 1991 r. — nie zostało jeszcze wydane żadne orzeczenie sądowe. W takich okolicznościach sąd krajowy musi nadal mieć możliwość zbadania kwestii nadużycia.

B — *Ocena*

33. W przeciwieństwie do tego Olimpiclub utrzymuje, że art. 2909 codice civile, w świetle wykładni dokonanej przez sąd krajowy, nie jest sprzeczny z prawem wspólnotowym. Przedstawiając różnice pomiędzy niniejszą sprawą a różnymi wyrokami Trybunału przytoczonymi w postanowieniu odsyłającym, twierdzi, że pogląd ten nie został zakwestionowany przez te wyroki. Ponadto podkreśla podstawowe znaczenie zasady pewności prawnej — oraz zasady powagi rzeczy osądzonej — zarówno w krajowym, jak i we wspólnotowym porządku prawnym.

34. Rząd słowacki zasadniczo podziela pogląd przyjęty przez Olimpiclub, podkreślając główną rolę zasady powagi rzeczy osądzonej, której przestrzeganie leży w interesie wspólnym. Niniejsza sprawa winna być rozstrzygana raczej w oparciu o linię orzecznictwa przyjętą w wyrokach w sprawach Kühne i Heitz [11] oraz Eco Swiss [12]. Choć zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, rygorystyczne przesłanki zaprzestania jej stosowania, ustanowione w wyroku w sprawie Lucchini [13], nie zostały spełnione w niniejszej sprawie. Wyłącznie do sądów krajowych należy rozstrzygnięcie, czy te dwie sprawy są tożsame czy też nie.

35. W celu przedstawienia zagadnień podniesionych w niniejszej sprawie w szerszym kontekście, przede wszystkim należy pamiętać, że zadanie wdrażania i wykonywania prawa wspólnotowego — z zastrzeżeniem przypadków w sposób szczególny powierzonych instytucjom wspólnotowym — należy przede wszystkim do krajowych organów administracyjnych i sądowniczych państw członkowskich [14], które zobowiązane są, zgodnie z art. 10 WE, do podjęcia wszelkich właściwych środków ogólnych lub szczególnych, by zapewnić wykonanie zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego.

36. W braku szczególnych postanowień prawa wspólnotowego państwa członkowskie przy wdrażaniu prawa wspólnotowego działają, co do zasady, zgodnie z przepisami proceduralnymi i materialnymi własnego prawa. W związku z tym Trybunał konsekwentnie orzekał, że w przypadku braku prawodawstwa wspólnotowego do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa

11 — Wyżej wymieniony w przypisie 7.
12 — Wyżej wymieniony w przypisie 7.
13 — Wyżej wymieniony w przypisie 2.

14 — Zobacz podobnie na przykład wyrok z dnia 23 listopada 1995 r. w sprawie C-476/93 P Nutral przeciwko Komisji, Rec. s. I-4125, pkt 14.

członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów i trybunałów oraz ustanowienie szczegółowych przepisów proceduralnych regulujących działania służące ochronie praw podmiotowych, wywodzących się bezpośrednio z prawa wspólnotowego [15].

37. Zatem można powiedzieć, że prawa i obowiązki wywodzące się ze źródeł prawa wspólnotowego przepływają, co do zasady, przez „kanały" instytucjonalne i proceduralne przewidziane przez różne krajowe porządki prawne.

38. Wspomniane krajowe ramy stosowania prawa wspólnotowego muszą jednakże być zgodne z określonymi wymogami prawa wspólnotowego służącymi zapewnieniu jego pełnego stosowania.

39. Zatem Trybunał konsekwentnie orzekł, że państwa członkowskie, ustanawiając zgodnie z tym co zostało sformułowane w ramach ich autonomii proceduralnej, zasady proceduralne dotyczące środków prawnych służących ochronie praw podmiotowych, wywodzących się bezpośrednio z prawa wspólnotowego, muszą zapewnić, by zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności) oraz by zasady te nie czyniły wykonywania uprawnień przyznanych przez prawo wspólnotowe nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym (zasada skuteczności) [16].

40. Poza tymi ograniczeniami dotyczącymi krajowego prawa proceduralnego, które sformułował Trybunał odnośnie zasady autonomii proceduralnej, wiele obowiązków dotyczących stosowania prawa wspólnotowego przez państwa członkowskie wypływa bezpośrednio — oraz „obiektywnie", to znaczy zupełnie niezależnie od kontekstu scharakteryzowanego przez „potwierdzenie podmiotowych praw wspólnotowych" — z zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego oraz obowiązku zapewnienia jego pełnej skuteczności.

41. Jak powszechnie wiadomo, zgodnie z istotą tych zasad każdy przepis prawa krajowego, czy to o charakterze materialnym,

15 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 września 1983 r. w sprawach połączonych od 205/82 do 215/82 Deutsche Milchkontor i in., Rec. s. 2633, pkt 17; z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe przeciwko Landwirtschaftskammer für das Saarland, Rec. s. 1989, pkt 5, oraz ww. w przypisie 5 w sprawie Peterbroeck, pkt 12.

16 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki: ww. w przypisie 10 w sprawie Kapferer, pkt 22; ww. w przypisie 7 w sprawie Wells, pkt 67, oraz z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-78/98 Preston i in., Rec. s. I-3201, pkt 31.

czy też proceduralnym, musi co do zasady dawać pierwszeństwo przepisom prawa wspólnotowego, z którymi stoi w sprzeczności [17].

42. Trybunał określił, jeśli chodzi o obowiązki wynikające z zasady nadrzędności prawa wspólnotowego, że zarówno do krajowych organów administracyjnych, jak i sądów należy przestrzeganie zasad prawa wspólnotowego w ramach odpowiednich przysługujących im kompetencji oraz niestosowanie w razie konieczności, na mocy własnych uprawnień, wszelkich sprzecznych z nimi przepisów ustawodawstwa krajowego, stanowiących przeszkodę dla pełnej skuteczności prawa wspólnotowego [18].

43. Na sądach krajowych spoczywa obowiązek utrzymania nadrzędności prawa wspólnotowego oraz zapewnienia jego pełnej skuteczności — lub bardziej ogólnie rzecz biorąc, ich obowiązku obrony porządku prawnego we Wspólnocie — na które może wpłynąć przepis krajowy, taki jak przepis stanowiący przedmiot sporu w niniejszej sprawie, sankcjonujący zasadę powagi rzeczy osądzonej w zakresie, w jakim przepis ten uniemożliwia sądom krajowym prawidłowe stosowanie zasady wspólnotowej. Odpowiednio, to właśnie poprzez odwołanie do tego obowiązku należy oceniać przepisy prawa krajowego [19].

44. W tym względzie należy zauważyć, że po pierwsze, Trybunał wielokrotnie podkreślał, iż zasady nadające prawomocność orzeczeniom sądowym lub decyzjom administracyjnym przyczyniają się do pewności prawnej, która stanowi podstawową zasadę prawa wspólnotowego [20].

45. W świetle tej zasady Trybunał — bardziej szczegółowo, w wyrokach w sprawach Eco Swiss, Köbler i Kapferer, dotyczących prawomocności orzeczeń sądowych, a w wyroku w sprawie Eco Swiss prawomocności rozstrzygnięcia arbitrażowego — potwierdził znaczenie, jakie zasada powagi rzeczy osądzonej ma zarówno we wspólnotowym, jak i w krajowych porządkach prawnych. Uznał, że dla zapewnienia stabilności prawa i stosunków prawnych, jak też prawidłowego administrowania wymiarem sprawiedliwości

17 — Zobacz również wyrok z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 6/64 Costa przeciwko ENEL, Rec. s. 585. Należy zauważyć, że rozstrzygnięcie kolizji norm w oparciu o tę zasadę może w sposób ogólny okazać się mniej proste w sprawach, w których stosowanie prawa wspólnotowego w sposób pośredni hamowane jest przez krajowe ramy proceduralne i instytucjonalne, niż w sprawach, w których, przykładowo, prawo wspólnotowe koliduje bezpośrednio z przepisem materialnym prawa krajowego. Stosując zastosowaną przeze mnie wcześniej metaforę, ocena kwestii, czy krajowe „kanały" instytucjonalne i proceduralne, dzięki którym funkcjonować musi prawo wspólnotowe, są „wystarczająco obszerne" — w tym sensie, że sporna zasada prawa wspólnotowego może być skutecznie stosowania — ma charakter gradacyjny i w rzeczywistości wymaga zachowania równowagi pomiędzy, z jednej strony, interesem w zachowaniu integralności spornych przepisów krajowych oraz, z drugiej strony, wymogami wspólnotowymi dotyczącymi nadrzędności oraz pełnej skuteczności prawa wspólnotowego.

18 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie C-106/77 Simmenthal, Rec. s. 629, pkt 21–24; z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 Factortame i in., Rec. s. I-2433, pkt 19–21, a także ww. w przypisie 7 wyroki w sprawie Larsy, pkt 51 i 52; i w sprawie Kühne & Heitz, pkt 20; oraz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lucchini, pkt 61.

19 — Dla odzwierciedlenia podobnego podejścia, zob. opinię rzecznika generalnego P. Légera w ww. w przypisie 7 sprawie Kühne & Heitz, w szczególności pkt 45, 58 i 75, oraz opinię rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawach połączonych C-392/04 i C-422/04 i–21 Germany i Arcor, zakończonych wyrokiem z dnia 19 września 2006 r., Zb.Orz. s. I-8559, pkt 69.

20 — Zobacz podobnie w szczególności ww. w przypisie 7 wyroki: w sprawie Kühne i Heitz, pkt 24; i w sprawie Eco Swiss, pkt 46; oraz wyrok z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie C-2/06 Willy Kempter, Zb.Orz. s. I-411, pkt 37.

istotne jest, aby orzeczenia sądowe, które stały się prawomocne po wyczerpaniu przysługujących środków odwoławczych lub po upływie przewidzianych dla tych środków terminów, były niepodważalne [21].

46. Tak jak podkreślił Olimpiclub oraz rząd słowacki, w szczególności z wyroków w sprawach Eco Swiss oraz Kapferer wynika, że prawo wspólnotowe nie zobowiązuje sądu krajowego do zaprzestania stosowania krajowych przepisów proceduralnych nadających prawomocność danemu orzeczeniu, nawet jeśli umożliwiłoby to usunięcie naruszenia prawa wspólnotowego, które wynika z tego orzeczenia [22].

47. Niemniej jednak z orzecznictwa Trybunału wynika również, że zasada pewności prawnej — oraz prawomocności orzeczeń, która wynika z tej zasady — nie ma charakteru bezwzględnego w tym sensie, że przeważa w każdej sytuacji, a raczej należy ją pogodzić z innymi wartościami zasługującymi na ochronę, takimi jak zasady zgodności z prawem i pierwszeństwa prawa wspólnotowego oraz z zasadą skuteczności [23].

48. Konsekwentnie, jeśli przepisy krajowe nadające prawomocność orzeczeniom stanowią przeszkodę dla tych zasad, sądy krajowe — oraz, w zależności od przypadku, organy administracyjne — mogą, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, być zobowiązane w szczególnych okolicznościach do zaprzestania stosowania tych przepisów [24].

49. Zatem Trybunał orzekł w wyroku w sprawie Kühne i Heitz, że organ administracyjny odpowiadający za podjęcie decyzji administracyjnej zobowiązany jest, zgodnie z zasadą współpracy zawartą w art. 10 WE, do ponownego rozpatrzenia i ewentualnej zmiany tej decyzji, jeśli zostaną spełnione cztery szczególne przesłanki [25].

50. Ze znaczenia przypisanego szczególnym okolicznościom w wyroku w sprawie Kühne i Heitz [26], jak również z kolejnego wyroku w sprawie i-21 Germany i Arcor, który Trybunał odróżnił od wyroku w sprawie

21 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Eco Swiss, pkt 46 i 47; wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 Köbler, Rec. s. I-10239, pkt 38; oraz ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Kapferer, pkt 20; zob. również, jeśli chodzi o decyzje administracyjne, ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie i-21 Germany i Arcor, pkt 51; oraz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Kühne i Heitz, pkt 24.

22 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Kapferer, pkt 21; oraz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Eco Swiss, pkt 46 i 47.

23 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 22 marca 1961 r. w sprawach połączonych 42/59 i 49/59 SNUPAT przeciwko Wysokiej Władzy, Rec., s. 111; ww. w przypisie 19 w sprawie i-21 Germany i Arcor,,pkt 52; oraz opinię rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w tej samej sprawie, pkt 76.

24 — Zobacz podobnie: ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Kühne i Heitz, pkt 27; ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie i-21 Germany i Arcor, pkt 52; ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Willy Kempter, pkt 38; oraz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lucchini, pkt 63.

25 — Zobacz pkt 28 i 27 wyroku w sprawie Kühne i Heitz: po pierwsze, organ administracyjny musi, zgodnie z prawem krajowym, mieć kompetencje do ponownego rozpatrzenia tej decyzji; po drugie, przedmiotowa decyzja administracyjna musi stać się prawomocna na skutek wyroku sądu krajowego orzekającego w ostatniej instancji; po trzecie, wyrok, w świetle późniejszego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, został oparty o wadliwą wykładnię prawa wspólnotowego, która została przyjęta bez przedłożenia Trybunałowi pytań prejudycjalnych w trybie art. 234 ust. 3 traktatu WE; po czwarte, zainteresowana osoba musi zwrócić się do organu administracyjnego niezwłocznie po otrzymaniu wiadomości o orzeczeniu Trybunału.

26 — Zobacz pkt 26 i 28 wyroku.

Kühne i Heitz poprzez odwołanie do tych okoliczności [27], wynika, że zasady prawa krajowego, które w interesie pewności prawa nadają prawomocność orzeczeniom, mogą jedynie wyjątkowo oraz zgodnie z bardzo rygorystycznymi przesłankami zostać podważone w świetle mocy obowiązującej i skuteczności prawa wspólnotowego.

51. Należy zauważyć, że w wyroku w sprawie Kapferer Trybunał ani nie potwierdził, ani nie wykluczył, że zasady ustanowione w wyroku w sprawie Kühne i Heitz — dotyczące zobowiązania nałożonego na organ administracyjny do zbadania prawomocnej decyzji administracyjnej sprzecznej z prawem wspólnotowym — mogłyby zostać przeniesione do kontekstu takiego jak w wyroku w sprawie Kapferer, dotyczącego orzeczenia sądowego: Trybunał ograniczył się do ustalenia, że w każdym razie jedna z przesłanek wskazanych w wyroku w sprawie Kühne i Heitz nie została spełniona [28].

52. Wreszcie, w wyroku w sprawie Lucchini, Trybunał orzekł jednakże, odwołując się do zobowiązania sądu krajowego zapewnienia pełnej skuteczności norm prawa wspólnotowego oraz jego nadrzędności, że prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa krajowego — takiego jak przepis stanowiący przedmiot sporu w niniejszej sprawie — wprowadzającego zasadę powagi rzeczy osądzonej, w przypadku gdy jego stosowanie uniemożliwia odzyskanie pomocy państwa przyznanej z naruszeniem prawa wspólnotowego, której niezgodność ze wspólnym rynkiem została stwierdzona w ostatecznej decyzji Komisji [29].

53. Wydaje się, że Trybunał uznał, iż zasadniczo czynnikiem decydującym w niniejszej sprawie jest to, że wydając sporne orzeczenie, według którego Lucchini ma prawo skorzystać z pomocy państwa, której niezgodność ze wspólnym rynkiem została już stwierdzona w decyzji Komisji, sąd krajowy rozszerzył swoją właściwość, której granice wytyczone są prawem wspólnotowym w tym aspekcie, że ocena zgodności środków pomocy ze wspólnym rynkiem należy, jak podkreślił Trybunał, do wyłącznych kompetencji Komisji działającej pod kontrolą sądu wspólnotowego [30].

54. Podejście przyjęte przez Trybunał w tej linii orzeczniczej, dotyczącej zobowiązania do zbadania i ewentualnej zmiany prawomocnych orzeczeń sprzecznych z prawem wspólnotowym, oczywiście charakteryzuje jego podejście do okoliczności danej sprawy. Niemniej jednak, ostatecznie, każdy z tych wyroków odzwierciedla równowagę, która

27 — Zobacz pkt 52–54 wyroku w sprawie i-21 Germany i Arcor.

28 — Mianowicie warunek, że dany organ musi być uprawniony zgodnie z prawem krajowym do ponownego rozpatrzenia decyzji; zob. ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Kapferer, pkt 23.

29 — Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lucchini, pkt 60–63.

30 — Zobacz podobnie w szczególności pkt 52, 59 i 62 wyroku w sprawie Lucchini.

musiała zostać zachowana, pomiędzy danymi okolicznościami faktycznymi i prawnymi sprawy, pomiędzy pewnością prawną, której ma służyć prawomocność orzeczeń, a wymogami wspólnotowej zgodności z prawem [31].

55. Co za tym idzie, nie podzielam poglądu zasugerowanego przez sąd krajowy, zgodnie z którym linia orzecznicza wyroków wymienionych powyżej odzwierciedla ogólny trend w orzecznictwie Trybunału zmierzający do erozji i rozwadniania zasady powagi rzeczy osądzonej.

56. W celu dokonania oceny zagadnienia, w świetle powyższych rozważań, czy prawo wspólnotowe zobowiązuje sąd krajowy w niniejszej sprawie do niestosowania zasady powagi rzeczy osądzonej, w rozumieniu wskazanym przez ten sąd, należy rozważyć bardziej szczegółowo kontekst, w którym zagadnienie to zostało podniesione.

57. W tym względzie należy zauważyć, że sąd krajowy najwyraźniej ma wątpliwości co do prawidłowości ustaleń sądu niższej instancji — od którego odwołano się w kwestii prawnej — pod tym względem, że mechanizm umowny, z którego skorzystał Olimpico, a mianowicie *contratto di commodato* z dnia 27 grudnia 1985 r., nie stanowił nadużycia i w związku z tym nie stanowił transakcji nielegalnej dla celów odprowadzenia podatku VAT.

58. Chociaż, jak zauważyła Komisja, sąd krajowy nie określił szczegółowo przesłanek, na których opierają się jego wątpliwości co do prawidłowości tej oceny, niemniej jednak z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd krajowy podejrzewa, iż ocena ta nie jest zgodna z koncepcją nadużycia prawa w dziedzinie podatku VAT ustaloną w orzecznictwie Trybunału. W tym względzie sąd krajowy odwołał się do wyroku w sprawie Halifax [32], jak również do sprawy Part Service [33], nadal toczącej się przed Trybunałem w chwili złożenia niniejszego wniosku. W sprawach tych Trybunał ustanowił zasadę zakazu nadużywania praw wynikających z szóstej dyrektywy [34] oraz udzielił wytycznych, co do przesłanek uznania transakcji za stanowiącą nadużycie dla celów stosowania podatku VAT.

59. Zatem sąd krajowy zainteresowany jest zapewnieniem prawidłowego stosowania, w postępowaniu przed sądem krajowym, zasady wspólnotowej zakazującej nadużyć w dziedzinie podatku VAT, jednakże uważa, iż uniemożliwia mu to funkcjonowanie zasady powagi rzeczy osadzonej na mocy prawa włoskiego. Poprzez tę zasadę sąd krajowy

31 — Biorąc pod uwagę okoliczności takie jak szczególne ramy proceduralne, w których działa sąd lub organ administracyjny, czy oraz w jakim zakresie sądy lub organy administracje wykonywały swoje obowiązki dotyczące stosowania i wykonywania prawa wspólnotowego oraz czy strony korzystały z dostępnych im środków w celu dochodzenia swoich praw.

32 — Wyżej wymieniony w przypisie 4.

33 — Wyżej wymieniona w przypisie 4.

34 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) zmieniona dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 18) (zwana dalej „szóstą dyrektywą").

zmuszony jest do zaakceptowania ustalenia, przyjętego w prawomocnych wyrokach wydanych przez inny sąd i dotyczących innych okresów podatkowych, w świetle których transakcja stanowiąca przedmiot toczącego się przed nim sporu nie stanowi nadużycia — bez względu na okoliczność, iż zdaniem sądu krajowego ustalenie to jest nieprawidłowe.

60. W istocie strony niniejszego postępowania podkreśliły, że okoliczności niniejszej sprawy są w niewielkim stopniu zbliżone do okoliczności leżących u podstaw wyroku w sprawie Lucchini [35]. W niniejszym kontekście sąd krajowy zwrócił szczególną uwagę na okoliczność, że spór w dziedzinie podatku VAT, to znaczy w dziedzinie administrowanej przez krajowe organy podatkowe i sądy, nie obejmuje wykonywania wyłącznej kompetencji wspólnotowej.

61. Niemniej jednak, moim zdaniem, wyrok w sprawie Lucchini nie charakteryzuje się „wyłącznością" w tym sensie, że prawo wspólnotowe może sprzeciwić się stosowaniu krajowych koncepcji powagi rzeczy osądzonej *wyłącznie* w przypadkach, gdy ma miejsce wyłączna kompetencja Komisji, jak ma to miejsce w kwestii pomocy państwa.

62. W związku z tym poczynić można dwa spostrzeżenia. Po pierwsze, należy uwzględnić, że wymogi pierwszeństwa i skuteczności mają zastosowanie bezpośrednie do przepisów prawa wspólnotowego, w tym do przepisów szóstej dyrektywy, przy czym dla celów tych nieistotne jest, czy przepisy wynikają z wykonywania wyłącznej kompetencji przez Komisję, tak jak w przypadku decyzji w sprawie Lucchini [36] uznającej pomoc państwa za niezgodną ze wspólnym rynkiem.

63. Po drugie, sporne jest, czy w przypadku wyłącznej kompetencji Komisji naruszenie zasady prawa wspólnotowego lub jego niewłaściwe stosowanie jest ściśle związane z brakiem poszanowania podziału kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi a Wspólnotą. Innymi słowy, jeśli przykładowo sąd krajowy wydaje orzeczenie sprzeczne z rozporządzeniem wspólnotowym lub dyrektywą wspólnotową, w rzeczywistości zastępuje, w tym zakresie, swoje własne orzeczenie decyzją wydaną już przez właściwe instytucje wspólnotowe oraz odzwierciedloną w przepisach wspólnotowych w ten sposób naruszonych. Zatem, w pewnym sensie, w przypadku udaremnienia stosowania przepisu prawa wspólnotowego w państwie członkowskim, występuje — choć marginalnie — zagadnienie o dwóch aspektach: rozgraniczenie wspólnotowego porządku prawnego od krajowego porządku prawnego oraz właściwości sądów krajowych odnośnie tych systemów.

35 — Wyżej wymieniony w przypisie 2.

36 — Wyżej wymieniona w przypisie 2.

64. Z drugiej strony, faktem pozostaje, że gdy orzeczenie sądu krajowego ingeruje w dziedzinę należącą do wyłącznych kompetencji Komisji, tak jak miało to miejsce w sprawie Lucchini, w której w związku z tym sąd najwyraźniej nie ma żadnej właściwości, rozdział kompetencji pomiędzy Wspólnotę a państwa członkowskie jest w sposób wyraźny podważony, a naruszenie prawa wspólnotowego danym wyrokiem jest szczególnie rażące. W konsekwencji, w obliczu zasadniczo rażących naruszeń prawa wspólnotowego, na których opierał się wyrok badany w sprawie Lucchini, jego moc powagi rzeczy osądzonej musiała ustąpić zobowiązaniom dotyczącym pierwszeństwa i skuteczności prawa wspólnotowego.

65. Natomiast w sprawach dotyczących dziedzin takich jak wspólnotowy system podatku VAT, którego harmonizacja jest jedynie częściowa [37], rozgraniczenie pomiędzy sferą prawa wspólnotowego oraz prawa krajowego — a zatem wyznaczenie granic właściwości sądu krajowego — może być bardziej delikatne.

66. Zatem, nie każdy błąd sądu krajowego w zakresie ustalania istnienia nadużycia dla celów opodatkowania podatkiem VAT stanowiłby zagadnienie w zakresie legalności wspólnotowej: przykładowo, jeśli to rozstrzygnięcie zostałoby zakwestionowane raczej z uwagi na błędną ocenę materiału dowodowego, a nie z uwagi na uchybienie w zakresie zastosowania prawidłowej koncepcji nadużycia zgodnie z definicją orzecznictwa Trybunału.

67. W oparciu o powyższe stwierdzenia, perspektywa, z której należy podejść do niniejszej sprawy, jest również odmienna. Kluczowego czynnika — który, moim zdaniem, przemawia za odpowiedzią twierdzącą na przedłożone pytanie — należy szukać w szczególnym i, jak sądzę, dość nieortodoksyjnym zakresie zasady powagi rzeczy osądzonej, zastosowanym w postępowaniu przed sądem krajowym, którego oceny należy dokonać w niniejszej sprawie.

68. Jak się powszechnie uznaje, powaga rzeczy osądzonej nadana wyrokowi zapobiega ponownemu rozpatrywaniu tego samego zagadnienia lub sporu — zdefiniowanego odnośnie przedmiotu, podstawy prawnej oraz stron sporu — w kolejnych postępowaniach. Wszczęcie takiego identycznego postępowania zazwyczaj prowadziłoby do umorzenia z powodu niedopuszczalności.

69. Jednakże, w sytuacji stanowiącej przedmiot sporu w niniejszej sprawie, wyroki, które uzyskały moc powagi rzeczy osądzonej, zostały wydane w odrębnym postępowaniu dotyczącym pobierania podatku VAT, którego korekty zostały wydane w latach podatkowych 1987 i 1992, natomiast lata podatkowe stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu przed sądem krajowym to lata 1988–1991. Na zasa-

37 — Wyrok z dnia 12 czerwca 2008 r. w sprawie C-462/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-4183, pkt 51.

dzie analogii, choć istnieją prawomocne orzeczenia dotyczące pobierania podatku VAT w latach 1987 i 1992, spory podatkowe, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, nadal się toczą.

70. Zatem, choć spór toczący się przed sądem krajowym pokrywa się w kilku aspektach ze sporami podatkowymi, które zostały rozstrzygnięte w dwóch wyżej wspominanych prawomocnych wyrokach, należy go jednak uznać, w zakresie w jakim odnosi się do innych okresów podatkowych, za zasadniczo różny jeśli chodzi o jego przedmiot.

71. Odpowiednio, jak wynika z postanowienia odsyłającego, sąd krajowy nie planuje oddalenia postępowania w całości jako niedopuszczalnego. Natomiast, poprzez działanie zasady powagi rzeczy osądzonej (mającej zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym), uznaje się za związany, jeśli chodzi o niektóre aspekty prawomocnych wyroków, o których mowa, a mianowicie jeśli chodzi o ocenę umowy z dnia 27 grudnia 1985 r., czego skutkiem jest, iż nie może on w postępowaniu toczącym się przed nim rozstrzygnąć, czy umowa ta stanowi nadużycie zgodnie z definicją prawa wspólnotowego.

72. W tym świetle, po pierwsze, należy zauważyć, że względy pewności prawa powstają w tych okolicznościach jedynie w stosunku do pewnej części ustaleń zawartych w wyrokach, które nabyły status powagi rzeczy osądzonej, a nie w stosunku do tych wyroków jako całości.

73. Po drugie, okoliczności sprawy przed sądem krajowym różnią się od okoliczności, które stanowiły podstawę wyroków w sprawie Eco Swiss [38] lub Kapferer [39] — na które powołał się Olimpiclub — w których Trybunał musiał rozstrzygnąć, czy orzeczenie, które nabyło status powagi rzeczy osądzonej, należy uchylić lub ponownie rozpatrzyć, jeśli byłoby sprzeczne z prawem wspólnotowym. W niniejszej sprawie, przeciwnie, przedmiotowe wyroki prawomocne, które zostały wydane w związku z innymi latami podatkowymi, nie zostaną podważone *jako takie* przez orzeczenie, które sąd krajowy ma wydać w sprawie toczącej się przed nim, dotyczącej uiszczania podatku VAT w latach podatkowych stanowiących przedmiot sporu.

74. Postrzegana w tym świetle niniejsza sytuacja jest porównywalna raczej do mającej miejsce w wyroku w sprawie Köbler, w którym Trybunał oddalił argument, w oparciu o powagę rzeczy osądzonej, przeciwko uznawaniu zasady odpowiedzialności państwa za orzeczenie sądu orzekającego w ostatniej instancji na tej podstawie, że uznanie *samo w sobie nie* skutkuje podważeniem tego orzeczenia z tytułu powagi rzeczy osądzonej [40].

38 — Wyżej wymieniony w przypisie 7.

39 — Wyżej wymieniony w przypisie 10.

40 — Wyżej wymieniony w przypisie 21, pkt 39. Trybunał zauważył w tym kontekście, że postępowanie dążące do ustalenia odpowiedzialności państwa nie ma tego samego celu oraz niekoniecznie dotyczy tych samych stron, co postępowanie skutkujące orzeczeniem, które nabyło moc powagi rzeczy osądzonej.

75. Zatem, moim zdaniem, w okolicznościach niniejszej sprawy nie ma istotnego interesu związanego z badaną pewnością prawa, który zrównoważyłyby zobowiązanie ciążące na sądzie krajowym do stosowania i nadania pełnej skuteczności prawu wspólnotowemu, w niniejszej sprawie, do zakazania nadużyć w dziedzinie podatku VAT. W związku z tym należy stwierdzić, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przepisu ustanawiającego zasadę powagi rzeczy osądzonej w zakresie i ze skutkiem występującym w niniejszej sprawie.

76. W świetle powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy udzielić odpowiedzi, zgodnie z którą prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, który sankcjonuje zasadę powagi rzeczy osądzonej, jeśli zastosowanie tego przepisu, w świetle wykładni sądów krajowych, uniemożliwia sądowi krajowemu, w sporze takim jak spór dotyczący uiszczania podatku VAT toczący się przed sądem krajowym, prawidłowe ustalenie zgodnie z prawem wspólnotowym istnienia nadużycia, gdy rozstrzygnięcie dotyczące tego zagadnienia zawarte zostało już w prawomocnym wyroku wydanym przez inny sąd odnośnie innego okresu podatkowego.

V — Wnioski

77. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na przedłożone pytanie:

— Prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, który sankcjonuje zasadę powagi rzeczy osądzonej, w zakresie w jakim zastosowanie tego przepisu, w świetle wykładni sądów krajowych, uniemożliwia sądowi krajowemu, w sporze takim jak spór dotyczący uiszczania podatku VAT toczący się przed sądem krajowym, prawidłowe ustalenie zgodnie z prawem wspólnotowym istnienia nadużycia, gdy rozstrzygnięcie dotyczące tego zagadnienia zawarte zostało już w prawomocnym wyroku wydanym przez inny sąd odnośnie innego okresu podatkowego.