SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JANA MAZÁKA,

predstavljeni 24. marca 2009 [1]

I – Uvod

1. Corte suprema di cassazione (Italija) (v nadaljevanju: Corte di cassazione ali predložitveno sodišče) je s predlogom z dne 10. oktobra 2007, ki ga je Sodišče prejelo 2. januarja 2008, predložilo Sodišču ES vprašanje za predhodno odločanje na podlagi člena 234 ES v zvezi z uporabo načela *res iudicata* v pravnih postopkih v zvezi s plačili DDV.

2. Predložitveno sodišče želi v bistvu ugotoviti, ali mu pravo Skupnosti ob upoštevanju sodne prakse Lucchini [2] nalaga, naj ne uporabi domačega pravila o načelu *res iudicata*, na podlagi katerega se podeli učinek pravnomočnosti sodbe, ki jo je izreklo drugo sodišče v zadevi, ki se nanaša na isti predmet, če bi zaradi tega lahko v sporu v zvezi s plačilom DDV ugotovilo, da so bile obravnavane transakcije opravljene samo zaradi pridobitve davčne ugodnosti in tako pomenijo zlorabo.

3. To vprašanje se je pojavilo v okviru postopka med Olimpiclub Srl v likvidaciji (v nadaljevanju: Olimpiclub) in Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (v nadaljevanju: Amministrazione finanziaria) ter Agenzia delle Entrate glede obvestil o popravku DDV v letih od 1988 do 1991.

II – Pravni okvir

4. Člen 2909 Codice Civile (italijanski civilni zakonik), ki ureja načelo *res iudicata*, določa:

„Stranke, njihovi dediči ali pravni nasledniki so vezani na vsebino pravnomočne sodbe."

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Sodba z dne 18. julija 2007 (C-119/05, ZOdl., str. I-6199).

5. V zvezi s tem je v predložitveni odločbi navedeno, da je Corte di cassazione v davčnih zadevah dolgo neomajno sledilo načelu, znanemu kot „frammentazione dei giudicati“ (ločenost pravnomočnih sodb), v skladu s katerim je vsako davčno leto dokaj ločeno od drugih davčnih let in ustvarja v odnosu med davčnim zavezancem in davčnim organom ločeno pravno razmerje od tistih, ki se nanašajo na predhodna ali nadaljnja davčna leta. Posledica tega je, da se v primerih, ko se spori nanašajo na različna davčna leta, o njih odloči z več sodbami – namesto z eno sodbo, ki bi združevala več upoštevnih odločitev –, tudi če se nanašajo na isti davek in čeprav obravnavajo vprašanja, ki so povsem ali v delu enaka. To pomeni, da nobena od izdanih sodb ne more imeti učinka *res iudicata* za sodbo, ki se nanaša na drugo davčno leto.

6. Vendar je bilo, glede na navedbe iz predložitvene odločbe, načelo „frammentazione dei giudicati“ spremenjeno z novejšo sodno prakso Corte di cassazione, v skladu s katero predmet sodbe v davčni zadevi ni nujno omejen na izpodbijani akt, ampak se lahko nanaša tudi na vsebino davčne zahteve, ki jo podajo organi, in na pravni okvir, v katerem je določena ta terjatev. Tako je želelo poudariti enotnost davka, čeprav se nanaša na ločena zaporedna davčna obdobja. [3]

7. Tako se je zdaj mogoče v davčnem postopku sklicevati na sodbo, čeprav se nanaša na drugo davčno obdobje, kot je tisto, na katerega se nanaša ta postopek, če imata zadevi skupno bistveno točko. Po mnenju predložitvenega sodišča je razlog za to dejstvo, da načelo, v skladu s katerim je treba davčna leta obravnavati ločeno, ne preprečuje, da bi imela sodba, ki se nanaša na eno davčno obdobje, zavezujoč učinek tudi za druga davčna obdobja, kadar so podani pomembni elementi, ki so upoštevni v več davčnih obdobjih.

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

8. Olimpiclub je družba z omejeno odgovornostjo, ki se ukvarja z gradnjo in vodenjem športnih objektov in je lastnica športnega kompleksa, ki je postavljen na zemljišču v državni lasti.

9. Olimpiclub in Associazione Polisportiva Olimpiclub (v nadaljevanju: Associazione), katerega ustanovni člani imajo praktično brez izjeme tudi deleže v družbi Olimpiclub, sta 27. decembra 1985 sklenila pogodbo o uporabi, z drugimi besedami pogodbo, v skladu s katero ena stranka prenese premično in nepremično premoženje v uporabo drugi stranki za določeno ali nedoločeno obdobje, prevzemnik premoženja pa je to premoženje zavezan vrniti (v nadaljevanju: pogodba z dne 27. decembra 1985). V skladu s to pogodbo lahko Associazione

3 – Corte suprema di cassazione se sklicuje na lastne sodbe št. 13919/06, 16258/07 in 25681/06.

uporablja vso opremo, ki je nameščena v športnem kompleksu, če nosi stroške nadomestila državi v vrednosti povračila običajnih stroškov v višini 5.000.000,00 ITL letno ter če prenese na Olimpiclub celoten bruto prihodek, sestavljen iz skupne vsote vplačil njegovih članov.

10. Guardia di Finanza (finančna policija) je leta 1992 opravila davčne preiskave, ki jih je kasneje razširila tudi na Associazione in ki so dosegle vrh s pripravo dveh zapisnikov, ki sta razkrila nepravilnosti v zvezi s pogodbo z dne 27. decembra 1985. Ugotovljeno je bilo, da se v razmerju do davčnih organov ni mogoče sklicevati na to pogodbo.

11. Posledično so bili izdani štirje sklepi o popravku DDV za davčna leta v obdobju od 1988 do 1991. Olimpiclub je ta obvestila izpodbijal pred Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma.

12. Agenzia delle Entrate je pred sodiščem zatrjevala, da so preiskave, ki jih je opravila Guardia di Finanzia, razkrile, da je bil s sklenitvijo formalno zakonite pogodbe z dne 27. decembra 1985 dejansko edini namen strank obiti davčno zakonodajo, da bi se Olimpiclub neupravičeno izognil plačilu davka. Dejansko je s *pogodbo o uporabi* Olimpiclub prenesel vsa upravna bremena in bremena vodenja športnega kompleksa na neprofitno organizacijo in tako pridobil dohodek, ki ga je ustvarila Associazione, ne da bi bil od tega dohodka odmerjen kakršen koli davek. Z upravljanjem prostorov družbe je Associazione dejansko proizvajala dohodek, ki je prost neposrednega ali posrednega obdavčenja, saj je bil ustvarjen v obliki dohodka od članarin.

13. Kljub temu je Commissione tributaria provinciale ugodilo tožbi družbe Olimpiclub z utemeljitvijo, da Amministrazione Finanziaria ni izničila pravnih učinkov pogodbe z dne 27. decembra 1985 in da sporazum v nobenem primeru ni bil goljufiv.

14. To odločitev je v pritožbenem postopku potrdilo Commissione tributaria regionale del Lazio, ki je potrdilo predvsem to, da ni bil dokazan goljufiv namen, če upoštevamo, da je mogoče najti razloge za sklenitev pogodbe

z dne 27. decembra 1985 v dejstvu, da za gospodarsko družbo ni gospodarno neposredno vodenje nečesa, kar so v bistvu športne dejavnosti, in ne v namenu, da se izogne davčnim obveznostim.

15. V postopku v glavni stvari mora Corte Suprema di Cassazione odločiti o pritožbi, ki jo je zoper to sodbo zaradi pravnih vprašanj vložilo Amministrazione Finanziaria. Ker se je v vmesnem obdobju zoper družbo Olimpiclub začel likvidacijski postopek, je likvidacijski upravitelj na sodišču vložil nasprotno tožbo.

16. Amministrazione Finanziaria je postavilo en sam zapleten pritožbeni razlog, v okviru katerega zatrjuje, da razlogi, navedeni glede odločilnega vprašanja v tem sporu, niso logični niti zadostni, ter uveljavlja kršitev in napačno uporabo člena 116 italijanskega zakonika o pravdnem postopku ter člena 37a dekreta predsednika republike št. 600/1973 in člena 10 zakona št. 408/1990, za katera je Commissione tributaria regionale odločilo, da se v tej zadevi ne uporabljata. Ta pritožbeni razlog je v bistvu usmerjen v izpodbijanje ugotovitve, da ni bilo namena izogibanja davku, ki je vsebovana v sodbi Commissione tributaria regionale del Lazio.

17. Olimpiclub se je po drugi strani pri obrambi skliceval zlasti na številne pravnomočne sodbe, ki sta jih izrekli Commissione tributaria provinciale di Roma in Commissione tributaria provinciale del Lazio ter se nanašajo na davčno preverjanje v različnih davčnih obdobjih, vendar temeljijo na istih zapisnikih, kot so tisti, ki so sprožili obravnavano davčno preverjanje in obvestila o popravku v zadevi pred predložitvenim sodiščem.

18. Olimpiclub je zatrjeval, da so te sodbe, v katerih je bilo ugotovljeno, da mehanizem iz pogodbe z dne 27. decembra 1985 ni bil nezakonit zaradi davčnih razlogov, pridobile veljavo *res iudicata*, v smislu člena 2909 italijanskega civilnega zakonika, in da imajo posledično, kljub dejstvu, da vsebujejo ugotovitve, ki se nanašajo na druga davčna leta od teh, ki so predmet postopka, zavezujoč učinek za zadevo, ki se obravnava pred predložitvenim sodiščem. Posledično, po mnenju družbe Olimpiclub, predložitveno sodišče ne sme ponovno obravnavati vprašanja zlorabe.

19. V zvezi s predhodnim ugovorom nedopustnosti v zvezi s pritožbo, ki temelji na učinku *res iudicata*, je predložitveno sodišče navedlo, da medtem ko sodbe Commissione tributaria provinciale di Roma, na katere se sklicuje Olimpiclub, niso pomembne za predmetne namene, se je načeloma mogoče opreti na sodbi št. 138/43/00 in št. 67/01/03, ki ju je v postopku v zvezi z DDV izdalo Commissione tributaria regionale del Lazio in se nanašata na davčni leti 1987 in 1992.

20. Tako iz predložitvene odločbe izhaja, da Corte Suprema di Cassazione meni, da ga v skladu z načelom *res iudicata*, kot je opredeljen v členu 2909 italijanskega civilnega zakonika in kot ga to sodišče razlaga, zavezujejo sodbe, ki so bile izdane na podlagi enakih dejanskih in pravnih vprašanj, kot so ta, ki so zastavljena v obravnavani zadevi, ter v katerih je bilo ugotovljeno, da pogodba z dne 27. decembra 1985 nima namena zlorabe ali goljufije.

21. Vendar predložitveno sodišče navaja, da se zdi, da navedeni pravni položaj – ko se lahko v postopku, ki ga obravnava, davčni zavezanec sklicuje na pravnomočno sodbo, ki jo je izdalo drugo sodišče in se nanaša na drugo davčno obdobje – glede na to, da mu lahko onemogoči ugotovitev zlorabe pravic, preprečuje prepoved zlorabe pravic, ki so se, zlasti v povezavi z DDV, razvile v sodni praksi Sodišča ES kot sredstvo zagotavljanja, da se sistem DDV v celoti izvršuje. [4]

22. Po mnenju predložitvenega sodišča nastaja dvom tudi v povezavi s sodno prakso Sodišča glede obveznosti dati polni učinek določbam prava Skupnosti in opustiti uporabo določb nacionalnega (postopkovnega) prava, ki nasprotujejo pravu Skupnosti in lahko ogrozijo njegovo uporabo. [5]

23. Predložitveno sodišče zlasti dvomi, da je za obravnavano zadevo upoštevna sodba Lucchini [6], v kateri je Sodišče potrdilo načelo, v skladu s katerim pravo Skupnosti preprečuje uporabo določbe nacionalnega prava, kot je člen 2909 italijanskega civilnega zakonika, ki določa načelo *res iudicata*, kadar uporaba takšne določbe preprečuje izterjavo državne pomoči, ki je bila odobrena v nasprotju s pravom Skupnosti. Po mnenju Corte Suprema di Cassazione se zdi, da je ta sodba del splošnejšega nagibanja sodne prakse Sodišča k temu, da je treba veljavnost sodb, ki jih izdajo nacionalna sodišča, relativizirati in jih zaradi primarnosti prava Skupnosti ne upoštevati. [7]

24. V teh okoliščinah je Corte Suprema di Cassazione prekinilo odločanje in Sodišču

4 – V zvezi s tem se sklicuje zlasti na sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax (C-255/02, ZOdl., str. I-1609) in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service (C-425/06, ZOdl, str. I-897).

5 – V zvezi s tem se sklicuje zlasti na sodbe z dne 14. decembra 1995 v zadevi Peterbroeck (C-312/93, Recueil, str. I-4599); z dne 14. decembra 1995 v zadevi Van Schijndel in van Veen (C-430/93 in C-431/93, Recueil, str. I-4705) in z dne 27. februarja 2003 v zadevi Santex (C-327/00, Recueil, str. I-1877).

6 – Navedena v opombi 2.

7 – V tem okviru se sklicuje zlasti na sodbe z dne 1. julija 1999 v zadevi Eco Swiss (C-126/97, Recueil, str. I-3055); z dne 28. junija 2001 v zadevi Larsy (C-118/00, Recueil, str. I-5063); z dne 7. januarja 2004 v zadevi Wells (C-210/02, Recueil, str. I-723) in z dne 13. januarja 2004 v zadevi Kühne & Heitz (C-435/00, Recueil, str. I-837).

v predhodno odločanje predložilo naslednje vprašanje:

„Ali pravo Skupnosti nasprotuje uporabi določbe nacionalnega prava, kakršen je člen 2909 italijanskega civilnega zakonika, ki določa načelo *res iudicata*, če je posledica te uporabe rešitev, ki ni v skladu s pravom Skupnosti, s čimer njegove uporabe ne onemogoči le na področju državnih pomoči (za katerega glej sodbo Sodišča z dne 18. julija 2007 v zadevi Lucchini s.p.a., C-119/05), ampak tudi na drugih področjih, zlasti na področju DDV in na področju zlorabe prava z namenom neupravičenega izogibanja plačilu davka, pri čemer je treba upoštevati zlasti merilo nacionalnega prava, kot ga v sodni praksi razlaga to Sodišče, v skladu s katerim je pravnomočna sodba, ki jo je izdalo drugo sodišče v zadevi z istim predmetom, v davčnem sporu, če se nanaša na bistveno vprašanje, ki je skupno drugim zadevam, v tem delu zavezujoča, tudi če je bila izdana v zvezi z drugim davčnim obdobjem?“

IV – Pravna presoja

25. Kot izhaja iz zgoraj navedenega, predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali pravo Skupnosti nasprotuje uporabi določbe nacionalnega prava, kakršen je člen 2909 italijanskega civilnega zakonika, ki določa načelo *res iudicata*, če bi uporaba te določbe, kot jo razlagajo nacionalna sodišča, onemogočila nacionalnemu sodišču, da v sporu, kakršen je obravnavani v glavni stvari in ki se nanaša na uporabo DDV, preuči, ali pomeni določena transakcija dejanje zlorabe, kadar je odločitev o tem že vsebovana v pravnomočni sodbi, ki jo je izdalo drugo sodišče, čeprav v povezavi z drugim davčnim obdobjem.

A – *Bistvene trditve strank*

26. V obravnavani zadevi so pisna stališča predložili italijanska vlada, Komisija in družba Olimpiclub. Z izjemo družbe Olimpiclub so bile te stranke navzoče na obravnavi 22. januarja 2009, na kateri je bil tudi predstavnik slovaške vlade.

27. Vse stranke se v bistvu strinjajo, da sodbe v zadevi Lucchini [8] ni mogoče prenesti na položaj, ki se obravnava v postopku pred predložitvenim sodiščem, in da zato ta sodba za obravnavani primer ni upoštevna. V zvezi s tem trdijo zlasti, da je treba sodbo Lucchini

8 – Navedena v opombi 2.

razumeti glede na njen poseben okvir, to pomeni v povezavi z dejstvom, da nacionalno sodišče ni upoštevalo obstoječe odločitve Komisije o skladnosti določene državne pomoči s skupnim trgom. Medtem ko se je sodba Lucchini nanašala na vprašanje, ki načeloma ni v pristojnosti nacionalnih sodišč, je v postopku v glavni stvari v celoti naloga nacionalnih davčnih organov in sodišč, da uporabijo sistem DDV in ugotovijo obstoj zlorab.

28. Komisija zatrjuje, natančneje, da iz sodne prakse, na katero se sklicuje predložitevno sodišče, glede vprašanja razmerja med načeli prava Skupnosti in nacionalnim postopkovnim pravom izhaja, da Sodišče samo izjemoma in v skladu s precej strogimi pogoji ugotovi, da pravilo nacionalnega postopkovnega prava, kakršno je predmet obravnave v tej zadevi, ne izpolnjuje zahtev prava Skupnosti. Vendar Komisija trdi, da se pravnomočne sodbe, ki so jih izdala nacionalna sodišča in na katere se v obravnavani zadevi sklicuje Olimpiclub, nanašajo na druga davčna leta in postopke od tistih, na katere se bo nanašala odločitev predložitvenega sodišča. V tej točki pa je obravnavano zadevo treba ločiti tudi od sodb Eco Swiss [9] in Kapferer. [10]

9 – Navedena v opombi 7.

10 – Sodba z dne 23. marca 2006 (C-234/04, ZOdl., str. I-2585).

29. Komisija poleg tega zatrjuje, da nezdružljivost določbe glede *res iudicata* – kot jo razlaga predložitveno sodišče in v skladu s katero imajo sodbe zavezujoč učinek za različna davčna leta – s pravom Skupnosti izhaja iz načela, ki je vsebovano v samem sistemu DDV, da vsako davčno obdobje povzroča ločeno odgovornost za plačilo davka.

30. Tako se zdi Komisiji neutemeljeno, tudi glede na zahteve pravne varnosti in načela učinkovitosti prava Skupnosti, vendar ob upoštevanju pomena, ki se na splošno pripisuje načelu *res iudicata*, da se nacionalnemu sodišču prepreči, da za namene uporabe DDV preveri, ali je nastala zloraba, samo zato, ker je bila v „zunanji“ pravnomočni sodbi glede tega sprejeta ugotovitev v zvezi z drugim davčnim obdobjem.

31. Italijanska vlada se v bistvenem strinja s stališčem, da je takšno razumevanje načela *res iudicata* nesorazmerno in da gre dlje od tega, kar zahteva pravo Skupnosti. To načelo, čeprav temeljno, je treba uskladiti s prav tako temeljnim pravilom o prepovedi zlorabe pravic v davčnih zadevah. Kot jasno izhaja iz predložitvene odločbe, je precej očitno, da je v obravnavani zadevi nastala takšna zloraba.

32. Italijanska vlada navaja, da o predmetu zadeve, ki je pred predložitvenim sodiščem, to pomeni v zvezi z davčnimi obdobji v letih od 1988 do 1991, dejansko še ni bila sprejeta sodna odločba. V teh okoliščinah mora imeti predložitveno sodišče možnost, da presodi vprašanje zlorabe.

B – *Presoja*

33. Olimpiclub nasprotno zatrjuje, da člen 2909 italijanskega civilnega zakonika, kot ga razlaga predložitveno sodišče, ne nasprotuje pravu Skupnosti. Z opredelitvijo razlik med obravnavano zadevo in različnimi sodbami Sodišča, ki so navedene v predložitveni odločbi, zatrjuje, da te sodbe ne izpodbijajo tega stališča. Dalje, poudarja bistven pomen načela pravne varnosti in načela *res iudicata*, tako v nacionalnem pravnem redu kot v pravnem redu Skupnosti.

34. Slovaška vlada se v bistvenem strinja s stališčem družbe Olimpiclub ter poudarja temeljno vlogo načela *res iudicata*, katerega spoštovanje je v splošnem interesu. Obravnavano zadevo je treba presoditi kvečjemu ob upoštevanju sodne prakse iz sodb Kühne & Heitz [11] in Eco Swiss [12]. Čeprav to načelo nima absolutne veljave, strogi pogoji za odstop od njegove uporabe, kot so določeni v sodbi Luchinni, [13] v obravnavani zadevi niso izpolnjeni. Na koncu je naloga nacionalnih sodišč, da odločijo, ali sta primera identična ali ne.

35. Za postavitev vprašanj, ki so zastavljena v tej zadevi, v širši okvir, je treba najprej spomniti, da je izvrševanje in uveljavljanje prava Skupnosti, razen kadar je to izrecno naloženo institucijam Skupnosti, prvenstveno naloga nacionalnih upravnih in sodnih organov držav članic, [14] ki so v skladu s členom 10 ES dolžni sprejeti vse ustrezne ukrepe, splošne ali posebne, da bi zagotovili izpolnjevanje obveznosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti.

36. Če v pravu Skupnosti ni posebnih določb, države članice pri izvrševanju prava Skupnosti načeloma delujejo v skladu s postopkovnimi in materialnopravnimi pravili nacionalnega prava. Tako je Sodišče dosledno v ugotovitvi, da se takrat, kadar ni skupnostne ureditve,

11 – Navedena v opombi 7.
12 – Navedena v opombi 7.
13 – Navedena v opombi 2.
14 – V zvezi s tem glej na primer sodbo z dne 13. novembra 1995 v zadevi Nutral proti Komisiji (C-476/93, Recueil, str. I-4125, točka 14).

v nacionalnem pravnem redu vsake države članice določijo pristojna sodišča in postopkovna pravila za pravna sredstva, ki zagotavljajo varovanje pravic, ki jih posameznikom daje pravo Skupnosti. [15]

37. Tako lahko potrdimo, da pravice in obveznosti, ki izhajajo iz virov prava Skupnosti, praviloma potekajo po institucionalnih in postopkovnih „kanalih“, ki jih določajo različni nacionalni pravni redi.

38. Vendar mora biti nacionalno razvejana uporaba prava Skupnosti v skladu z zahtevami tega prava, ki so oblikovane tako, da zagotovijo njegovo popolno uporabo.

39. Tako je bilo Sodišče dosledno v ugotovitvah, da morajo države članice, kadar v skladu s tako imenovano postopkovno avtonomijo določijo pravila postopkov, katerih namen je varstvo pravic, ki jih posamezniki pridobijo na podlagi neposrednega učinka prava Skupnosti, zagotoviti, da takšna pravila niso manj ugodna kot tista, ki urejajo podobne nacionalne tožbe (načelo enakovrednosti), in da niso oblikovana tako, da v praksi čezmerno otežujejo ali onemogočajo uveljavljanje pravic, ki izvirajo iz prava Skupnosti (načelo učinkovitosti). [16]

40. Razen teh omejitev nacionalnega postopkovnega prava, ki jih je Sodišče oblikovalo v povezavi z načelom postopkovne avtonomije, izhajajo številne obveznosti držav članic glede uporabe prava Skupnosti neposredno in „objektivno“, to pomeni dokaj neodvisno od okvira, ki ga označuje „uveljavljanje pravic Skupnosti s strani posameznikov“, iz načela primarnosti prava Skupnosti in obveznosti zagotoviti njegov polni učinek.

41. Kot je znano, ima v skladu s temi načeli pravo Skupnosti prednost pred vsako določbo

15 – V zvezi s tem glej zlasti sodbi z dne 21. septembra 1993 v zadevi Deutsche Milchkontor in drugi (od 205/82 do 215/82, Recueil, str. 2633, točka 17) ter z dne 16. decembra 1976 v zadevi Rewe proti Landwirtschaftskammer für das Saarland (33/76, Recueil, str. 1989, točka 5) in v opombi 5 navedeno sodbo Peterbroeck, točka 12.

16 – V tem smislu glej med drugim v opombi 10 navedeno sodbo Kapferer, točka 22; v opombi 7 navedeno sodbo Wells, točka 67, in sodbo z dne 16. maja 2000 v zadevi Preston in drugi (C-78/98, Recueil, str. I-3201, točka 31).

nacionalnega prava, tako materialnopravno kot postopkovno, ki ni združljiva z njim. [17]

42. Glede obveznosti, ki izhajajo iz načela primarnosti prava Skupnosti, je Sodišče pojasnilo, da morajo nacionalni upravni organi in vsa sodišča v okviru pristojnosti zagotoviti spoštovanje pravil Skupnosti in, če je to potrebno, po uradni dolžnosti zavrniti uporabo nacionalnega pravila, ki ovira polno učinkovanje prava Skupnosti. [18]

43. Na to obveznost nacionalnih sodišč, da vzdržujejo primarnost prava Skupnosti in zagotovijo njegovo polno učinkovanje, ali, splošneje, njihovo dolžnost varovati vladavino prava v Skupnosti, lahko vpliva nacionalno pravilo, kakršno je obravnavano v tej zadevi, ki želi določiti načelo *res iudicata*, če to pravilo onemogoča nacionalnim sodiščem, da bi pravilno uporabila pravilo Skupnosti. Pri presoji pravila nacionalnega prava je torej treba upoštevati te obveznosti. [19]

44. V zvezi s tem je treba najprej navesti, da je Sodišče večkrat poudarilo, da pravila, ki določajo pravnomočnost sodnih in upravnih odločb, pripomorejo k pravni varnosti, ki je temeljno načelo prava Skupnosti. [20]

45. V skladu s tem načelom je Sodišče, predvsem v sodbah Eco Swiss, Köbler in Kapferer, ki so se nanašale na pravnomočnost sodnih odločb, priznalo pomembnost načela *res iudicata* za pravni red Skupnosti in za nacionalne pravne sisteme. Priznalo je, da je za zagotovitev stabilnosti prava in pravnih

17 – Glej sodbo z dne 15. julija 1964 v zadevi Costa proti ENEL (6/64, Recueil, str. 585). Navesti je treba, da se lahko izkaže rešitev nasprotja med določbami na podlagi tega načela za manj preprosto, kadar uporabo prava Skupnosti posredno ovira nacionalna postopkovna in institucionalna razvejanost, kot pa takrat, kadar je na primer pravo Skupnosti neposredno v nasprotju z materialnopravno določbo nacionalnega prava. Če uporabim prej navedeno metaforo, je presoja vprašanja, ali so nacionalni postopkovni in institucionalni „kanali“, v katerih deluje pravo Skupnosti „dovolj široki“ – v smislu, da je obravnavano pravilo Skupnosti mogoče učinkovito uporabiti –, po naravi postopna in resnično zahteva vzpostavitev ravnovesja med interesom ohranitve obravnavanega nacionalnega pravila in zahtevami Skupnosti glede primarnosti in polne učinkovitosti prava Skupnosti.

18 – V zvezi s tem glej med drugim sodbe z dne 9. marca 1978 v zadevi Simmenthal (160/77, Recueil, str. 629, točke od 21 do 24); z dne 19. junija 1990 v zadevi Factortame in drugi (C-213/89, Recueil, str. I-2433, točke od 19 do 21); v opombi 7 navedeno sodbo Larsy, točki 51 in 52; v opombi 7 navedeno sodbo Kühne & Heitz, točka 20, in v opombi 2 navedeno sodbo Lucchini, točka 61.

19 – Za podoben pristop glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja v opombi 7 navedene zadeve Kühne & Heitz, zlasti točke 45, 58 in 75, in generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja v zadevi i-21 Germany in Arcor (sodba z dne 19. septembra 2006, C-392/04 in C-422/04, ZOdl., str. I-8559, točka 69).

20 – V tem smislu glej med drugim v opombi 7 navedeno sodbo Kühne & Heitz, točka 24; v opombi 7 navedeno sodbo Eco Swiss, točka 46, in sodbo z dne 12. februarja 2008 v zadevi Willy Kempter (C-02/06, ZOdl., str. I-411, točka 37).

razmerij ter učinkovitosti sojenja pomembno, da sodnih odločb, ki so postale dokončne, potem ko so bila izčrpana vsa pravna sredstva ali potem ko so se iztekli roki zanje, ni več mogoče izpodbijati. [21]

46. Kot sta poudarila Olimpiclub in slovaška vlada, izhaja iz sodb Eco Swiss in Kapferer zlasti to, da pravo Skupnosti načeloma ne obvezuje nacionalnega sodišča, naj ne uporabi nacionalnih postopkovnih pravil, v skladu s katerimi odločba postane pravnomočna, čeprav bi se s tem lahko odpravila kršitev prava Skupnosti, ki jo povzroči zadevna odločba. [22]

47. Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da načelo pravne varnosti in pravnomočnost odločb, ki izhaja iz tega načela, ni absolutno v smislu, da bi vedno prevladalo; uskladiti ga je namreč treba z drugimi vrednotami, ki jih je vredno zaščititi, kot sta načeli zakonitosti in primarnosti prava Skupnosti ter načelo učinkovitosti. [23]

48. Posledično, če nacionalna pravila, ki določajo pravnomočnost odločb, ustvarjajo ovire za ta načela, izhaja iz sodne prakse Sodišča, da je mogoče naložiti nacionalnim sodiščem, in če je to primerno, upravnim organom, naj v posebnih okoliščinah teh pravil ne uporabijo. [24]

49. Tako je Sodišče v sodbi Kühne & Heitz ugotovilo, da je upravni organ, ki je odgovoren za sprejetje upravne odločbe, v skladu z načelom sodelovanja iz člena 10 ES dolžan ponovno preučiti to odločbo in jo morebiti odpraviti, če so izpolnjeni štirje posebni pogoji. [25]

50. Iz pomena, ki se pripisuje posebnim okoliščinam v sodbi Kühne & Heitz [26] in kasnejši sodbi i-21 Germany in Arcor, ki jo je Sodišče s sklicevanjem na te okoliščine

21 – V zvezi s tem glej v opombi 7 navedeno sodbo Eco Swiss, točki 46 in 47; sodbo z dne 30. septembra 2003 v zadevo Köbler (C-224/01, ZOdl., str. I-10239, točka 38) in v opombi 10 navedeno sodbo Kapferer, točka 20; v zvezi z upravnimi odločbami glej tudi v opombi 19 navedeno sodbo i-21 Germany in Arcor, točka 51, in v opombi 7 navedeno sodbo Kühne & Heitz, točka 24.

22 – V tem smislu glej v opombi 10 navedeno sodbo Kapferer in v opombi 7 navedeno sodbo Eco Swiss, točki 46 in 47.

23 – V tem smislu glej sodbo z dne 22. marca 1961 v zadevi SNUPAT proti Visoki oblasti (42/59 in 49/59, Recueil, str. 53); v opombi 19 navedeno sodbo i-21 Germany in Arcor, točka 52, in sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja v isti zadevi, točka 76.

24 – V tem smislu glej v opombi 7 navedeno sodbo Kühne & Heitz, točka 27; v opombi 19 navedeno sodbo i-21 Germany in Arcor, točka 52; v opombi 20 navedeno sodbo Willy Kempter, točka 38, in v opombi 2 navedeno sodbo Lucchini, točka 63.

25 – Glej točki 26 in 27 sodbe Kühne & Heitz: prvič, upravni organ mora imeti po nacionalnem pravu pristojnost za ponovno presojo te odločitve; drugič, obravnavana upravna odločba je pridobila učinek pravnomočnosti z izdajo sodbe nacionalnega sodišča, ki je odločalo na zadnji stopnji; tretjič, ta sodba mora, glede na kasneje izdano odločitev Sodišča ES, temeljiti na napačni razlagi prava Skupnosti, ki je bila sprejeta, ne da bi bilo v okoliščinah iz člena 234 ES, tretji odstavek, Sodišču predloženo vprašanje za predhodne odločanje; četrtič, zadevna oseba se mora pritožiti na upravni organ takoj, ko je seznanjena z odločitvijo Sodišča.

26 – Glej točki 26 in 28 sodbe.

razlikovalo od sodbe Kühne & Heitz, [27] izhaja, da je mogoče pravila nacionalnega prava, ki zaradi zagotavljanja pravne varnosti določajo pravnomočnost odločb, ob upoštevanju moči in učinka prava Skupnosti izpodbijati le izjemoma in iz zelo omejenih razlogov.

51. Poudariti je treba, da v sodbi Kapferer Sodišče ni ne potrdilo ne zavrnilo, da je mogoče načela iz sodbe Kühne & Heitz – ki so se nanašala na obveznost upravnega organa, da preuči pravnomočno upravno odločbo, ki nasprotuje pravu Skupnosti – prenesti v okvir, kakršen je v zadevi Kapferer, ki se nanaša na sodno odločitev: Sodišče se je omejilo na ugotovitev, da v vsakem primeru eden od pogojev, določenih v sodbi Kühne & Heitz, ni bil izpolnjen. [28]

52. Nazadnje, Sodišče je kljub temu v sodbi Lucchini, s sklicevanjem na dolžnost nacionalnih sodišč, da zagotovijo popolno učinkovanje določb prava Skupnosti in njegovo primarnost, ugotovilo, da pravo Skupnosti nasprotuje uporabi določbe nacionalnega prava (ista določba je sporna v obravnavani zadevi), ki uzakonja načelo *res iudicata*, če njena uporaba onemogoča vračilo državne pomoči, dodelitev katere pomeni kršitev prava Skupnosti in za katero je bilo z dokončno odločbo Komisije ugotovljeno, da ni združljiva s skupnim trgom. [29]

53. Zdi se, da je Sodišče štelo za odločilno, da je nacionalno sodišče s sprejetjem izpodbijane odločbe o tem, da je Lucchini upravičen do državne pomoči, za katero je Komisija pred tem odločila, da ni združljiva s skupnim trgom, preseglo meje pristojnosti, določene v pravu Skupnosti, saj je presoja združljivosti ukrepov državne pomoči s skupnim trgom, kot je poudarilo Sodišče, v izključni pristojnosti Komisije, ki deluje pod nadzorom sodišč Skupnosti. [30]

54. Za pristop Sodišča v teh zadevah je v zvezi z obveznostjo ponovne preučitve ali odprave pravnomočne odločbe, ki nasprotuje pravu Skupnosti, vsekakor značilna osredotočenost na okoliščine posameznega primera. Vsaka sodba konec koncev izraža ravnovesje, ki ga je

27 – Glej točke od 52 do 54 te sodbe.

28 – Namreč pogoj, da mora biti zadevni nacionalni organ po nacionalnem pravu pristojen za ponovno presojo odločbe; glej v opombi 9 navedeno sodbo Kapferer, točka 23.

29 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Lucchini, točke od 60 do 63.

30 – V zvezi s tem glej zlasti točke 52, 59 in 62 sodbe.

bilo glede na dejanske in pravne okoliščine zadeve treba doseči med pravno varnostjo, zagotavljanju katere služi pravnomočnost odločb, in zahtevami zakonitosti v Skupnosti. [31]

55. Zato se ne strinjam s stališčem predložitvenega sodišča, da zgoraj navedene zadeve kažejo splošno usmeritev sodne prakse Sodišče v smeri spodkopavanja ali manjšanja pomena načela *res iudicata*.

56. Glede na navedeno je treba za presojo vprašanja, ali pravo Skupnosti predložitvenemu sodišču nalaga, naj v obravnavani zadevi ne uporabi pravila *res iudicata* v pomenu, kot ga je opisalo to sodišče, natančneje presoditi okvir, v katerem je nastalo to vprašanje.

57. V zvezi s tem je treba poudariti, da predložitveno sodišče očitno dvomi o pravilnosti odločitve nižjega sodišča, zoper katero je vložena pritožba iz pravnih razlogov, in sicer da pogodbeni mehanizem, ki ga je uporabil Olimpiclub, in sicer pogodba o uporabi z dne 27. decembra 1985, ne pomeni zlorabe niti ne gre za nezakonito transakcijo za potrebe plačila DDV.

58. Čeprav predložitveno sodišče, kot je navedla Komisija, ni natančno opredelilo točk, na katere opira dvom o pravilnosti presoje, vendarle izhaja iz predložitvene odločbe, da domneva, da presoja ni združljiva z institutom zlorabe pravic na področju DDV, kot je opredeljen v sodni praksi Sodišča. Predložitveno sodišče se je v zvezi s tem sklicevalo na sodbi Halifax [32] in Part Service [33], o kateri Sodišče še ni odločilo, ko je bila vložena obravnavana predložitvena odločba. V teh zadevah je Sodišče opredelilo načelo prepovedi zlorabe pravic po Šesti direktivi [34] in podalo navodila glede pogojev, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, ali pomenijo transakcije za namene uporabe DDV zlorabo.

59. Predložitveno sodišče želi tako v postopku v glavni stvari zagotoviti pravilno uporabo pravila Skupnosti glede prepovedi zlorabe na področju DDV, vendar meni, da mu to preprečuje načelo *res iudicata*, ki je določeno v italijanskem pravu. Zaradi tega načela je

31 – Ob upoštevanju elementov, kot so poseben procesni okvir, v katerem deluje sodišče ali upravni organ, ali in koliko so sodišča ali upravni organi opustili obveznosti v zvezi z uporabo in uveljavljanjem prava Skupnosti in ali so stranke uporabile vsa razpoložljiva sredstva za uveljavljanje pravic.

32 – Navedena v opombi 4.

33 – Navedena v opombi 4.

34 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10.aprila 1995 (UL L 102, str. 18) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

dolžno upoštevati ugotovitev iz pravnomočnih sodb, ki jih je izdalo drugo sodišče v zvezi z drugimi davčnimi obdobji, da sporna transakcija ne pomeni zlorabe, čeprav je po mnenju predložitvenega sodišča takšna ugotovitev napačna.

60. Kot so namreč izpostavile stranke postopka, imajo okoliščine obravnavane zadeve malo skupnega s tistimi v zadevi Lucchini. [35] V obravnavani zadevi je predložitveno sodišče pripisalo poseben pomen dejstvu, da se spor nanaša na področje DDV, to pomeni na področje, ki ga vodijo nacionalni davčni organi in sodišča in na katerem Skupnost nima izključne pristojnosti.

61. Vendar po mojem mnenju za sodbo Lucchini ni značilna „posebnost“, v skladu s katero lahko pravo Skupnosti nasprotuje uporabi nacionalnih opredelitev načela *res iudicata,* samo kadar je podana izključna pristojnost Skupnosti, kot velja v zadevah državne pomoči.

62. V zvezi s tem je treba navesti dvoje. Prvič, upoštevati je treba, da se zahtevi primarnosti in učinkovitosti nanašata na vse določbe prava Skupnosti, tudi na določbe Šeste direktive, pri tem pa za te namene ni pomembno, ali so določbe posledica izvrševanja izključne pristojnosti Komisije, tako kot odločitev v zadevi Lucchini [36], s katero je bila ugotovljena nezdružljivost državne pomoči s skupnim trgom.

63. Drugič, štejemo lahko, da je vedno, kadar je podana izključna pristojnost Skupnosti, kršitev pravila prava Skupnosti ali njegova napačna uporaba tesno povezana z nespoštovanjem razmejitve pristojnosti med državami članicami in Skupnostjo. Z drugimi besedami, če na primer nacionalno sodišče sprejme odločitev, ki nasprotuje uredbi ali direktivi Skupnosti, v tem obsegu dejansko zamenja svojo odločitev s tisto, ki jo je pred tem sprejela pristojna institucija Skupnosti in se odraža v določbah Skupnosti, ki so zdaj kršene. V določenem obsegu je torej v primerih, ko določba prava Skupnosti v državi članici ni pravilno uporabljena, eno od vprašanj, ki se vedno pojavi – čeprav v zanemarljivem obsegu –, razmejitev pravnega reda Skupnosti in nacionalnega pravnega reda ter pristojnost nacionalnih sodišč znotraj teh sistemov.

35 – Navedena v opombi 2.

36 – Navedena v opombi 2.

64. Vendar ostaja dejstvo, da kadar posega, kot v sodbi Lucchini, odločitev nacionalnega sodišča na področje, ki je v celoti v izključni pristojnosti Komisije, in torej sodišče očitno nima pristojnosti, nastane neposreden dvom v zvezi z razmejitvijo pristojnosti Skupnosti in držav članic in je še posebej očitno, da obravnavana sodba krši pravo Skupnosti. Posledično se je torej moral zaradi očitnih kršitev prava Skupnosti, na katerih je temeljila sodba v zadevi Lucchini, njen učinek *res iudicata* umakniti zahtevam glede primarnosti in polnemu učinku prava Skupnosti.

65. Nasprotno je v zadevah s področij, kot je sistem DDV na območju Skupnosti, ki so le delno usklajena, [37] razmejitev med področjem prava Skupnosti in področjem nacionalnega prava – torej meja pristojnosti nacionalnega sodišča – lahko komaj opazna.

66. Tako se ne bo vsaka napaka nacionalnega sodišča pri ugotavljanju zlorabe za namene DDV nanašala na zakonitost v Skupnosti: na primer, kadar je ugotovitev nepravilna zaradi napačne presoje dokazov in ne zaradi tega, ker ni bila uporabljena pravilna zasnova zlorabe, kot jo opredeljena v sodni praksi Sodišča.

67. Kljub navedenemu je treba obravnavano zadevo presoditi z drugega vidika. Ključni razlog, ki po mojem mnenju govori v prid pozitivnemu odgovoru na vprašanje za predhodno odločanje, je mogoče najti v posebnem, precej neobičajnem obsegu načela *res iudicata*, v katerem se uporablja v postopku v glavni stvari in ki je zdaj predmet presoje.

68. V skladu s splošno sprejetim razumevanjem učinek *res iudicata*, ki ga pridobi sodba, preprečuje, da bi bila ista zadeva ali spor, ki ga opredeljujejo predmet spora, pravna podlaga in stranke postopka, v nadaljnjih postopkih ponovno predmet sojenja. Posledica sprožitve takšnega enakega postopka bo praviloma ustavitev postopka zaradi nedopustnosti.

69. V obravnavani zadevi se presoja položaj, v katerem so bile sodbe z učinkom *res iudicata* izdane v ločenih postopkih za odmero DDV, za katerega so bila izdana obvestila o popravku davka v davčnih letih 1987 in 1992, davčna leta, ki so obravnavana v postopku v glavni stvari, pa se nanašajo na

37 – Sodba z dne 12. junija 2008 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-462/05, ZOdl., str. I-4183, točka 51).

obdobje od 1988 do 1991. Enako, medtem ko so odločbe o odmeri DDV v letih 1987 in 1992 pravnomočne, v davčnih sporih, ki so predmet presoje v postopku v glavni stvari, še ni odločeno.

70. Tako je torej treba šteti, da ima spor o glavni stvari, čeprav se v več točkah prekriva z davčnimi spori, ki so bili končani z že navedenima pravnomočnima sodbama, bistveno drugačen predmet spora, saj se nanaša na druga davčna obdobja.

71. V skladu s tem, kot izhaja iz predložitvene odločbe, predložitveno sodišče ne namerava ustaviti celotnega postopka zaradi nedopustnosti. Vendar se zaradi učinkov načela *res iudicata* (kot se uporablja v postopku v glavni stvari) čuti vezano z določenimi vidiki zadevnih pravnomočnih sodb, in sicer glede presoje pogodbe z dne 27. decembra 1995, ki mu preprečuje, da bi v postopku, ki ga vodi, ugotavljalo, ali pomeni pogodba zlorabo, kot je opredeljena v pravu Skupnosti.

72. Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da se vprašanje pravne gotovosti v teh okoliščinah pojavlja le v povezavi z določenimi deli ugotovitev v teh sodbah, ki imajo učinek *res iudicata*, in ne v povezavi s sodbami kot celotami.

73. Drugič, okoliščine zadeve v glavni stvari se razlikujejo od tistih iz sodb Eco Swiss [38] ali Kapferer [39], na kateri se sklicuje Olimpiclub, v katerih je moralo Sodišče odločiti, da mora biti pravnomočna odločba odpravljena ali pa ponovno predmet preverjanja, če nasprotuje pravu Skupnosti. Nasprotno se v obravnavani zadevi pravnomočnih sodb, ki so bile izrečene za druga davčna leta, *kot takih* ne izpodbija z odločitvijo, ki jo bo sprejelo predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari glede plačil DDV v spornih davčnih letih.

74. Če na zadevo gledamo s tega stališča, je obravnavani položaj primerljiv s položajem v sodbi Köbler, v kateri je Sodišče trditev, ki temelji na učinku *res iudicata*, zoper priznanje načela odgovornosti države za odločitev sodišča, ki odloča na zadnji stopnji, zavrnilo, ker takšno priznanje samo po sebi ne povzroči dvoma o tej odločitvi kot *res iudicata*. [40]

38 – Navedena v opombi 7.
39 – Navedena v opombi 10.
40 – Navedena v opombi 21, točka 39. Sodišče je v zvezi s tem navedlo, da postopek za ugotovitev odgovornosti države nima enakega namena in ne vključuje nujno istih strank, kot so tiste, ki so sodelovale v postopku, v katerem je bila izdana odločba, ki je postala *res iudicata*.

75. Tako menim, da v obravnavani zadevi niso ogroženi bistveni interesi, ki se nanašajo na pravno gotovost in ki bi prevladali nad obveznostjo predložitvenega sodišča, da uporabi in prizna polni učinek pravu Skupnosti, v tem primeru prepovedi zlorabe na področju DDV. Tako je treba ugotoviti, da pravo Skupnosti nasprotuje uporabi določbe, ki določa načelo *res iudicata* v obsegu in z učinki, kot so obravnavani v tej zadevi.

76. Glede na navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da pravo Skupnosti preprečuje uporabo določbe nacionalnega prava, kakršen je člen 2909 italijanskega civilnega zakonika, katerega namen je ureditev načela *res iudicata*, če uporaba te določbe, kot jo razlagajo nacionalna sodišča, preprečuje nacionalnemu sodišču, da bi v sporu, kakršen je spor o glavni stvari, ki se nanaša na plačilo DDV, pravilno in v skladu s pravom Skupnosti ugotovilo obstoj zlorabe, kadar je odločitev o tem že vsebovana v pravnomočni sodbi, ki jo je izdalo drugo sodišče v zvezi z drugim davčnim obdobjem.

V – Predlog

77. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje odgovori:

Pravo Skupnosti preprečuje uporabo določbe nacionalnega prava, kakršen je člen 2909 italijanskega civilnega zakonika, katerega namen je ureditev načela *res iudicata*, če uporaba te določbe, kot jo razlagajo nacionalna sodišča, preprečuje nacionalnemu sodišču, da bi v sporu, kakršen je spor o glavni stvari, ki se nanaša na plačilo DDV, pravilno in v skladu s pravom Skupnosti ugotovilo obstoj zlorabe, kadar je odločitev o tem že vsebovana v pravnomočni sodbi, ki jo je izdalo drugo sodišče v zvezi z drugim davčnim obdobjem.