ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н J. MAZÁK
представено на 24 март 2009 година [1]

I — Въведение

1. С акт от 10 октомври 2007 г., постъпил в Съда на 2 януари 2008 г., Corte suprema di cassazione (Италия) (Върховен касационен съд или „запитващата юрисдикция“) отправя до Съда преюдициално запитване по член 234 ЕО относно прилагането на принципа на силата на пресъдено нещо в рамките на спор за заплащане на ДДС.

2. Запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали, в светлината на съдебната практика по дело Lucchini [2], общностното право изисква да не се прилага норма на вътрешното право, въвеждаща принципа на силата на пресъдено нещо, която придава окончателен характер на решение, постановено от друг съд по дело със същия предмет, ако това би я оправомощило да приеме в спор относно плащането на ДДС, че съответната сделка всъщност е била сключена единствено с цел получаване на данъчно предимство и следователно представлява злоупотреба.

3. Запитването е отправено в рамките на спор между Olimpiclub Srl, в несъстоятелност (наричано по-нататък „Olimpiclub“), от една страна, и Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (наричана по-нататък „финансовата администрация“) и Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите), от друга страна, относно актове за изменение на задължение за ДДС за периода от 1988 г. до 1991 г.

II — Правна уредба

4. Член 2909 от италианския граждански кодекс (Codice Civile), в който се въвежда принципът на силата на пресъдено нещо, предвижда следното:

„Констатациите, които се съдържат в решение, придобило сила на пресъдено нещо, имат действие по отношение на страните, на техните наследници или на техните правоприемници.“

1 — Език на оригиналния текст: английски.
2 — Решение от 18 юли 2007 г. по дело C-119/05 Сборник, стр. I-6199.

5. В това отношение в акта за преюдициално запитване се посочва, че в областта на данъчните спорове Corte suprema di cassazione дълго време се придържа към това, което е известно като принцип на frammentazione dei giudicati (разделяне на окончателни решения), според който всяка данъчна година по принцип запазва своята самостоятелност спрямо останалите данъчни години и поражда правоотношение между данъчнозадълженото лице и данъчните органи, отделно от правоотношението, свързано с предходните или следващите данъчни години. Поради това, когато споровете се отнасят до различни данъчни години, те се решават отделно, с няколко решения, а не с общо решение, което да обединява всички спорове, дори ако споровете се отнасят до същия данък и независимо че се отнасят изцяло или отчасти до едни и същи въпроси. Това означава, че нито едно от постановените решения не може да има сила на пресъдено нещо по отношение на дело, което се отнася до друга данъчна година.

6. Според акта за преюдициално запитване обаче принципът на разделяне на решения е бил изменен от по-новата съдебна практика на Corte suprema di cassazione, според която предметът на съдебно решение по данъчен спор не се ограничава непременно до спорната мярка, а може да обхваща и същността на данъчните претенции на администрацията и правния контекст, който е в основата на тези претенции. По този начин Corte suprema di cassazione иска да подчертае единния характер на данъка независимо от факта, че той се отнася до отделни, последващи данъчни периоди [3].

3 — Corte suprema di cassazione се позовава на свои решения № 13919/06, № 16258/07 и № 25681/06.

7. Следователно понастоящем в рамките на данъчен спор е напълно възможно да се направи позоваване на решение дори когато то е постановено във връзка с друг данъчен период, различен от този, който е предмет на спора, при условие че то се отнася до общ за двете дела основен въпрос. Според запитващата юрисдикция причината за това е, че принципът, според който данъчните години следва да се разглеждат отделно, не пречи дадено решение относно определен данъчен период да бъде обвързващо и за други данъчни периоди, когато са налице съществени елементи, които се отнасят до повече от един данъчен период.

III — Факти, производство и преюдициални въпроси

8. Olimpiclub е дружество с ограничена отговорност с предмет на дейност изграждане и управление на спортни инфраструктури, собственик на спортен комплекс, разположен на терен, собственост на държавата.

9. На 27 декември 1985 г. Olimpiclub сключва с Associazione Polisportiva Olimpiclub (Спортно сдружение Olimpiclub, наричано по-нататък „Сдружението“), по-голямата част от учредителите на което са и притежатели на дружествени дялове в Olimpiclub, *договор за ползване,* или с други думи, договор, с който едната страна отстъпва на другата за определен срок или безсрочно ползването на движимо или недвижимо имущество, като ползвателят се задължава да върне имота (наричан по нататък „договорът от

27 декември 1985 г.“). Съгласно този договор на Сдружението се предоставя ползването на всички съоръжения на спортния комплекс, като единствената насрещна престация за това е, че Сдружението трябва само да поеме държавната такса за ползване, да покрива фиксираните разходи в размер на 5 милиона ITL [италиански лири] годишно и да прехвърля на Olimpiclub всички брутни приходи на Сдружението, формирани от общия размер на вноските на членовете му.

10. През 1992 г. Guardia di Finanza (финансова полиция) извършва данъчни проверки, които впоследствие обхващат и Сдружението и които приключват с изготвянето на два доклада (наричани понататък „докладите“), разкриващи нередности във връзка с договора от 27 декември 1985 г. Стига се до извода, че договорът на може да бъде противопоставен на данъчните органи.

11. В резултат на това са издадени четири акта за изменение на задължение за ДДС за данъчните години 1988—1991. Olimpiclub обжалва тези актове пред Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Първоинстанционна провинциална данъчна комисия, Рим).

12. Пред тази юрисдикция Agenzia delle Entrate поддържа, че проведените от Guardia di Finanzia разследвания показват, че като са сключили формално законосъобразния договор от 27 декември 1985 г., страните всъщност са имали намерение единствено да заобиколят данъчното законодателство, за да реализират недължима данъчна икономия в полза на Olimpiclub. По същество, като е прибягнало до договора за ползване, Olimpiclub е прехвърлило на сдружение с нестопанска цел всички административни и управленски задължения на спортния комплекс и по този начин се е ползвало от реализираните от Сдружението приходи, без те да са облажени с какъвто и да било данък. Като е управлявало спортните съоръжения, Сдружението всъщност е реализирало приходи, освободени от пряко или непряко данъчно облагане, тъй като те били реализирани под формата на приходи от членски внос.

13. Commissione tributaria provinciale обаче уважава жалбата на Olimpiclub като приема, че данъчната администрация не може да обезсили правните последици на договора от 27 декември 1985 г. и че във всички случаи това споразумение не е сключено с измамна цел.

14. При обжалването това решение е потвърдено от Commissione tributaria regionale del Lazio (Регионална данъчна комисия, Лацио), която потвърждава по-специално, че наличието на намерение за измама не е доказано, тъй като причините за сключването на договора от 27 декември

1985 г. се коренят в нерентабилността на прякото управление на една предимно спортна дейност за търговско дружество, а не в каквото и да било намерение за заобикаляне на данъчните задължения.

15. По делото в главното производство Corte suprema di cassazione трябва да се произнесе по подадената от данъчната администрация жалба, с която това решение се оспорва от правна страна. Тъй като междувременно Olimpiclub изпада в несъстоятелност, синдикът в това производство по несъстоятелност е конституиран като страна в касационното производство и подава насрещна жалба.

16. Данъчната администрация повдига едно-единствено комплексно правно основание за обжалване, изведено от нелогичността и непълнотата на мотивите по въпрос от решаващо значение за спора и от нарушението и неправилното прилагане на член 116 от италианския граждански процесуален кодекс, както и на член 37а от Президентски указ № 600/1973 и на член 10 от Закон № 408/1990, за последните два от които Commissione tributaria regionale del Lazio приема, че в случая не са приложими. С това основание за обжалване се оспорва главно съдържащата се в решението на Commissione tributaria regionale del Lazio констатация, че не е било налице намерение за заобикаляне на данъчното задължение.

17. От друга страна, в писмената си защита Olimpiclub се позовава по-специално на няколко окончателни решения, постановени от Commissione tributaria provinciale di Roma и от Commissione tributaria regionale del Lazio, които се отнасят до данъчни констатации, свързани с различни данъчни периоди, но основаващи се на същите доклади като тези, които водят до данъчните констатации и актове за изменение, разглеждани в делото, висящо пред запитващата юрисдикция.

18. Olimpiclub изтъква, че тези съдебни решения, в които се приема, че установеният с договора от 27 декември 1985 г. механизъм не е незаконен от гледна точка на целите на данъчното облагане, са придобили сила на пресъдено нещо по смисъла на член 2909 от италианския граждански кодекс и че следователно независимо от факта, че съдържащите се в тях констатации се отнасят до данъчни години, различни от разглежданите, те са задължителни за висящия пред запитващата юрисдикция спор. Поради това според Olimpiclub запитващата юрисдикция не можело да преразглежда въпроса за злоупотребата.

19. Що се отнася до основаното на силата на пресъдено нещо предварително възражение за недопустимост на жалбата, запитващата юрисдикция посочва, че докато решенията на Commissione tributaria provinciale di Roma, на които се позовава Olimpiclub, трябва да се считат за ирелевантни в настоящия случай, то по принцип може да се направи позоваване на Решения № 138/43/00 и № 67/01/03 на Commissione tributaria regionale del Lazio, постановени по спорове относно ДДС и отнасящи се съответно до 1987 и 1992 данъчна година.

20. Така от акта за преюдициално запитване е видно, че самият Corte Suprema di Cassazione въз основа на принципа на силата на пресъдено нещо, така както е установен в член 2909 от италианския граждански кодекс и както е тълкуван от същия съд, се счита обвързан от тези решения, които са постановени въз основа на същите фактически и правни въпроси като тези в основата на настоящото дело и в които се достига до извода, че договорът от 27 декември 1985 г. не представлява нито злоупотреба, нито измама.

21. Запитващата юрисдикция отбелязва обаче, че това правно положение — позволяващо на данъчнозадължено лице в производство като настоящото да се позове на окончателно решение, постановено от друг съд и отнасящо се до друг данъчен период — има за последица, като се има предвид че може да попречи на запитващата юрисдикция да установи наличието на злоупотреба с права, да осуети забраната на злоупотребата с права, така както е развита в практиката на Съда, по-специално във връзка с ДДС, като средство за гарантиране на пълното привеждане в действие на общностната данъчна система [4].

22. Според запитващата юрисдикция в това отношение възникват съмнения и във връзка с практиката на Съда относно задължението да се придаде пълно действие на разпоредбите на общностното право и да не се прилагат националните (процесуални) разпоредби, които противоречат на общностното право и които могат да осуетят прилагането му [5].

23. Запитващата юрисдикция има съмнения по-специално във връзка с относимостта към настоящия случай на Решение по дело Lucchini [6], в което Съдът потвърждава принципа, че общностното право не допуска прилагането на разпоредба от националното право като тази на член 2909 от италианския граждански кодекс, закрепваща принципа на силата на пресъдено нещо, когато прилагането на такава разпоредба създава пречки за възстановяването на държавна помощ, предоставена в нарушение на общностното право. Според Corte Suprema di Cassazione това съдебно решение изглежда е част от една по-обща тенденция в практиката на Съда да не абсолютизира значението на силата на пресъдено нещо на постановени от национални съдилища съдебни решения и да изисква от последните да не ги прилагат поради предимството на общностното право [7].

24. В този контекст Corte Suprema di Cassazione решава да спре производството

4 — В това отношение запитващата юрисдикция препраща по-специално към Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609) и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service (C-425/06, Сборник, стр. I-897).

5 — В това отношения запитващата юрисдикция се позовава по-специално на Решение от 14 декември 1995 г. по дело Peterbroeck (C-312/93, Recueil, стр. I-4599) и Решение от 14 декември 1995 г. по дело Van Schijndel и Van Veen (C-430/93 и C-431/93, Recueil, стр. I-4705), като и Решение от 27 февруари 2003 г. по дело Santex (C-327/00, Recueil, стр. I-1877).

6 — Посочено в бележка под линия 2.

7 — В това отношение запитващата юрисдикция препраща по-специално към Решение от 1 юни 1989 г. по дело Eco Swiss (C-126/97, Recueil, стр. I-3055), Решение от 28 юни 2001 г. по дело Larsy (C-118/00, Recueil, стр. I-5063), Решение от 7 януари 2004 г. по дело Wells (C-201/02, Recueil, стр. I-723) и Решение от 13 януари 2004 г. по дело Kühne & Heitz (C-453/00, Recueil, стр. I-837).

по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли общностното право прилагането на разпоредба от националното право като член 2909 от [италианския] граждански кодекс, с която се установява принципът на силата на пресъдено нещо, когато последиците от прилагането ѝ противоречат на общностното право и осуетяват прилагането на последното и в области, различни от тази на държавните помощи (за която се отнася Решение на Съда на Европейските общности от 18 юли 2007 г. по дело Lucchini SpA, C-119/05), а именно в областта на ДДС и на извършвана с цел неправомерно избягване на данъчно облагане злоупотреба с право, като се има предвид по-специално критерият на националното право, тълкуван в съдебната практика на Corte suprema di cassazione в смисъл, че в рамките на данъчни спорове силата на пресъдено нещо по дадено дело, доколкото се отнася до основен въпрос, който е предмет и на други дела, има обвързващо действие по този въпрос дори когато направените по този повод констатации се отнасят до различен данъчен период?“

IV — Правен анализ

25. Както е видно от гореизложеното, с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали общностното право допуска прилагането на разпоредба от националното право като член 2909 от италианския граждански кодекс, с която се установява принципът на силата на пресъдено нещо, доколкото прилагането на тази разпоредба, така както е тълкувана от националните юрисдикции, би попречило на националната юрисдикция — в спор като висящия пред запитващата юрисдикция относно облагането с ДДС — да провери дали дадена сделка представлява злоупотреба, когато този въпрос вече е решен с окончателно решение, постановено от друга юрисдикция, независимо че се отнася до различен данъчен период.

A — *Основни доводи на страните*

26. В настоящото производство писмени становища представят италианското правителство, Комисията и Olimpiclub. С изключение на Olimpiclub тези страни са представлявани в съдебното заседание на 22 януари 2009 г., на което освен това е представлявано и словашкото правителство.

27. Всички страни са съгласни по същество, че решението на Съда по дело Lucchini [8] не може да бъде транспонирано към положение като разглежданото по висящото пред запитващата юрисдикция дело и че следователно това решение е ирелевантно в настоящия случай. В това отношение те считат по-специално, че решението по дело Lucchini трябва да се

8 — Посочено по-горе в бележка под линия 2.

разглежда в неговия специфичен контекст, а именно във връзка с несъобразяването на националния съд със съществуващо решение на Комисията относно съвместимостта на конкретна държавна помощ с общия пазар. Докато Решението по дело Lucchini се отнася до област, която по принцип не е от компетентността на националните юрисдикции, в разглеждания от запитващата юрисдикция случай националните данъчни органи и националните юрисдикции имат изключителната компетентност да приложат системата на ДДС и да установят дали е налице злоупотреба.

28. Комисията поддържа по-специално, че от споменатата от запитващата юрисдикция съдебна практика относно отношението между принципите на общностното право и националното процесуално право е ясно, че само по изключение и при спазването на стриктни условия Съдът може да заключи, че норма на националното процесуално право, като разглежданата по настоящото дело, не отговаря на изискванията на общностното право. Комисията отбелязва обаче, че постановените от националните съдилища окончателни съдебни решения, на които се позовава Olimpiclub, в настоящия случай се отнасят до данъчни години и производства, различни от тези, до които би се отнасяло решението, което предстои да бъде постановено от запитващата юрисдикция. В това отношение настоящото дело трябва да бъде разграничено и от дела като Eco Swiss [9] и Kapferer [10] .

9 — Посочено по-горе в бележка под линия 7.

10 — Решение от 16 март 2006 г. (C-234/04, Recueil, стр. I-2585).

29. Освен това Комисията поддържа, че несъвместимостта с общностното право на норма относно силата на пресъдено нещо, така както се тълкува от запитващата юрисдикция, въз основа на която съдебните решения имат обвързващо действие по отношение на различни данъчни периоди, произтича от присъщия на системата на ДДС принцип, че всеки данъчен период поражда отделно данъчно задължение.

30. Следователно Комисията смята, че е необосновано — както в светлината на изискванията за правна сигурност и на принципа на ефективност на общностното право, но и с оглед на значението, което по принцип се придава на принципа на силата на пресъдено нещо —национална юрисдикция да не може да прецени, за целите на прилагане на ДДС, дали е била извършена злоупотреба само поради това че по този въпрос е постановено „външно“ окончателно решение, което се отнася до различен данъчен период.

31. Италианското правителство по същество споделя мнението, че това тълкуване на принципа на силата на пресъдено нещо е непропорционално и надхвърля това, което е необходимо по силата на общностното право. Този принцип, колкото и да е основен, трябва да се съгласува със също толкова основното правило за забрана на злоупотреба с права в областта на данъчното облагане. Както ясно личи от акта за преюдициално запитване, в настоящия случай по-скоро е очевидно, че такава злоупотреба е налице.

32. Италианското правителство посочва, че с оглед на предмета на висящото пред запитващата юрисдикция дело, т.е. относно данъчните периоди от 1988 г. до 1991 г., всъщност все още не е постановено съдебно решение. При тези обстоятелства на запитващата юрисдикция трябва да бъде оставена възможността да разгледа въпроса дали е налице злоупотреба.

Б — *Съображения*

33. Противно на това Olimpiclub поддържа, че член 2909 от италианския граждански кодекс, както го тълкува запитващата юрисдикция, не противоречи на общностното право. Посочвайки различията между настоящия случай и различните цитирани в акта за преюдициално запитване решения на Съда, то поддържа, че тези решения не поставят под съмнение тази теза. То подчертава освен това основното значение на принципа на правна сигурност и на принципа на силата на пресъдено нещо както за националните правни системи, така и за общностния правен ред.

34. Словашкото правителство по същество споделя мнението на Olimpiclub, като набляга на централната роля на принципа на силата на пресъдено нещо, спазването на който е в общ интерес. Настоящото дело следвало да бъде разрешено по-скоро въз основа на съдебната практика по дело Kühne & Heitz [11] и по дело Eco Swiss [12]. Макар този принцип да не е абсолютен, в настоящия случай не са налице посочените в Решение по дело Lucchini [13] стриктно установени условия, при които той може да не бъде прилаган. Националните съдилища са тези, които трябва да решат окончателно дали двете дела са идентични.

35. За да се поставят повдигнатите от настоящото дело въпроси в техния по общ контекст, най-напред трябва да се припомни, че освен когато е специално поверено на общностните институции, транспонирането и прилагането на общностното право е задача главно на националните административни и съдебни органи на държавите членки [14], които съгласно член 10 ЕО са длъжни да вземат всички подходящи общи или специални мерки, за да осигурят изпълнението на задълженията, произтичащи от общностното право.

36. При липсата на специални разпоредби на общностното право, когато прилагат общностното право, държавите членки по принцип действат в съответствие с процесуалните и материални норми на националното си право. Така Съдът многократно се е произнасял, че при липса на общностна прана уредба във вътрешния правен ред на всяка държава членка трябва

11 — Посочено по-горе в бележка под линия 7.
12 — Посочено по-горе в бележка под линия 7.
13 — Посочено по-горе в бележка под линия 2.

14 — Вж. в този смисъл например Решение от 23 ноември 1995 г. по дело Nutral/Комисия (C-476/93 P, Recueil, стр. I-4125, точка 14).

да се посочат компетентните юрисдикции и да се приемат подробни процесуални правила за съдебните производства, за да се гарантира защитата на правата, които субектите на правото черпят от непосредственото действие на общностното право [15].

37. Следователно може да се каже, че правата и задълженията, произтичащи от източниците на общностното право, по правило се реализират посредством институционални и процесуални „канали", уредени в различните национални правни системи.

38. Тази национална правна рамка за прилагането на общностното право обаче трябва да отговаря на някои изисквания на общностното право, предназначени да осигурят цялостното му прилагане.

39. Така Съдът многократно се е произнасял, че когато в съответствие с това, което наричаме процесуална автономия, държавите членки установяват процесуалните правила за съдебните производства, предназначени да гарантират защитата на правата, които субектите на правото черпят от непосредственото действие на общностното право, държавите членки трябва да бъдат сигурни, че тези правила не са по-неблагоприятни от тези, които уреждат аналогични вътрешноправни съдебни производства (принцип на равностойност), и че не са формулирани по начин, който да прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от общностния правен ред (принцип на ефективност) [16].

40. Като изключим тези наложени на националното процесуално право ограничения, формулирани от Съда от гледна точка на принципа на процесуална автономия, някои задължения, свързани с прилагането на общностното право от държавите членки, произтичат пряко — и „обективно", т.е. независимо от контекст, за който е характерно „правото на частноправните субекти да се позовават на правата, които имат по силата на общностното право" — от принципа на предимство на общностното право и от задължението да се осигури пълната му ефективност.

41. Както е добре известно, от същността на тези принципи следва, че всяка разпоредба на вътрешното право, независимо дали е от процесуалноправен или материалноправен характер, по принцип трябва да отстъпи пред разпоредбите на

15 — Вж. в този смисъл по-специално Решение от 16 декември 1976 г. по дело Rewe (33/76, Recueil, стр. 1989, точка 5), Решение от 21 септември 1983 г. по дело Deutsche Milchkontor и др. (205/82—215/82, Recueil, стр. 2633, точка 17) и Решение по дело Peterbroeck, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 12.

16 — Вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Kapferer, посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 22, Решение по дело Wells, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 67 и Решение от 16 май 2000 г. по дело Preston и др. (C-78/98, Recueil, стр. I-3201, точка 31).

общностното право, с които е несъвместима [17].

42. Що се отнася до произтичащите от принципа на предимство на общностното право задължения, Съдът уточнява, че както националните административни органи, така и всички съдилища трябва да осигурят в съответните им сфери на компетентност спазването на общностните норми и ако е необходимо, да откажат служебно да приложат национална норма, която препятства пълната ефективност на общностното право [18].

43. Това задължение на националните съдилища — да гарантират предимството на общностното право и да осигуряват неговата пълна ефективност или казано по-общо, тяхното задължение да защитават върховенството на закона в Общността — е задължение, което може да бъде засегнато от национална норма като разглежданата в настоящото дело, която цели да установи принципа на силата на пресъдено нещо, доколкото тази норма води до невъзможност за правилно прилагане на норма от общностното право от националните съдилища. Ето защо именно с оглед на това задължение трябва да се прецени националната правна норма [19].

44. В това отношение трябва да се отбележи първо, че Съдът многократно е подчертавал значението на нормите, които придават окончателен характер на съдебни или административни решения за правната сигурност, която е основен принцип на общностното право [20].

45. В светлината на този принцип Съдът признава, по-специално в Решение по дело Eco Swiss, Решение по дело Köbler и Решение по дело Kapferer, които се отнасят до окончателния характер на съдебни решения или когато става въпрос за Решение по дело Eco Swiss — на арбитражно решение, значението на принципа на силата на пресъдено нещо както за общностния правен ред, така и за националните правни системи. Той признава, че за да се гарантира стабилността на правото и на правоотношенията, както и доброто

17 — Вж. Решение от 15 юли 1964 г. по дело Costa (6/64, Recueil, стр. 114). Следва да се отбележи, че по принцип разрешаването въз основа на този принцип на конфликт между правни норми може да се окаже по-трудно, когато прилагането на общностното право е непряко препятствано от национална процесуална и институционална правна уредба, отколкото в случаите, когато общностното право противоречи пряко на национална материалноправна норма. Връщайки се към моята предишна метафора, преценката за това, дали вътрешните процесуални и институционални „канали“, чрез които общностното право трябва да действа, са „достатъчно широки“ — в смисъл, че съответната общностна норма може да се приложи ефективно, — е градираща по естеството си и всъщност изисква да бъде постигнато равновесие между, от една страна, интереса от това, съответните вътрешни норми да останат незасегнати, и от друга страна, общностните изисквания за предимство и пълна ефективност на общностното право.

18 — Вж. в този смисъл по-специално Решение от 9 март 1978 г. по дело Simmenthal (106/77, Recueil, стр. 629, точки 21—24), Решение от 19 юни 1990 г. по дело Factortame и др. (C-213/89, Recueil, стр. I-2433, точки 19—21), както и Решение по дело Larsy, посочено по-горе в бележка под линия 7, точки 51 и 52, Решение по дело Kühne & Heitz, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 20 и Решение по дело Lucchini, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 61.

19 — За подобен подход вж. заключението на генералния адвокат Léger по дело Kühne & Heitz, посочено по-горе в бележка под линия 7, и по-специално точки 45, 58 и 75 и заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело i-21 Германия и Arcor (Решение от 19 септември 2006 г. по дело C-392/04 и C-422/04, Recueil, стр. I-8559, точка 69).

20 — Вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Kühne & Heitz, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 24, Решение по дело Eco Swiss, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 46 и Решение от 12 февруари 2008 г. по дело Kempter (C-2/06, Сборник, стр. I-411, точка 17).

правораздаване, е необходимо съдебните решения, които са станали окончателни след изчерпване на наличните способи за защита или след изтичане на предвидените за тази защита срокове, да не могат повече да бъдат оспорени [21].

46. Както подчертават Olimpiclub и словашкото правителство, от Решение по дело Eco Swiss и Решение по дело Kapferer се установява именно че общностното право по принцип не задължава националния съд да не прилага вътрешни процесуалноправни норми, които придават на дадено решение сила на пресъдено нещо, дори ако това би позволило да се отстрани съдържащо се в това решение нарушение на общностното право [22].

47. От практиката на Съда е ясно също, че принципът на правна сигурност — и окончателният характер на решенията, който произтича от този принцип — не е абсолютен в смисъл, че няма предимство при всички положения; той трябва по-скоро да се съчетава с други заслужаващи защита ценности като принципите на законност и на предимство на общностното право и принципа на ефективност [23].

48. Следователно, доколкото национални норми, които придават окончателен характер на решенията, създават препятствия за прилагането на тези принципи, националните съдилища и евентуално административните органи могат да бъдат задължени при определени обстоятелства, както личи от практиката на Съда, да не приложат тези норми [24].

49. Така в Решението по дело Kühne & Heitz Съдът приема, че административният орган, отговорен за приемането на административно решение, е длъжен в съответствие с произтичащия от член 10 ЕО принцип на сътрудничество да преразгледа и евентуално да ревизира това решение при наличието на четири специфични условия [25].

50. От значението, което се придава на специфичните обстоятелствата по дело Kühne & Heitz [26], както и от по-късното дело i-21 Германия и Arcor, което Съдът

21 — Вж. в този смисъл решение по дело Eco Swiss, посочено по-горе в бележка под линия 7, точки 46 и 47, Решение от 30 септември 2003 г. по дело Köbler (C-24/01, Recueil, стр. I-10239, точка 38) и Решение по дело Kapferer, посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 20; вж.също относно административните решения Решение по дело i-21 Германия и Arcor, посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 51 и Решение по дело Kühne & Heitz, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 24.

22 — Вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Kapferer, точка 21 и Решение по дело Eco Swiss, точки 46 и 47.

23 — Вж. в този смисъл Решение от 22 март 1961 г. по дело SNUPAT/Върховен орган (42/59 и 49/59, Recueil, стр. 103), Решение по дело i-21 Германия и Arcor, посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 52, както и заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по същото дело, точка 76.

24 — Вж. в това отношение Решение по дело Kühne & Heitz, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 27, Решение по дело i-21 Германия и Arcor, посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 52, Решение по дело Kempter, посочено по-горе в бележка под линия 20, точка 38 и Решение по дело Lucchini, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 63.

25 — Вж. точки 26 и 27 от Решение по дело Kühne & Heitz: първо, административният орган трябва да има право съгласно националното право да преразгледа това решение; второ, въпросното административно решение трябва да е станало окончателно в резултат на решение на действаща като последна инстанция национална юрисдикция; трето, с оглед на постановено след него решение на Съда това решение трябва да се основава на неправилно тълкуване на общностното право, което е възприето без отправянето на преюдициално запитване до Съда, при условията по член 234, трета алинея ЕО, и четвърто, трябва засегнатото лице да е подало оплакване до административния орган незабавно след като е узнало за това решение на Съда.

26 — Вж. точки 26 и 28 от решението.

разграничава от дело Kühne & Heitz, като изхожда от тези специфични обстоятелства [27], следва, че норми на националното право, които в интерес на правната сигурност придават окончателен характер на решенията, могат само по изключение и при наличието на много стриктно определени условия да бъдат поставени под въпрос в светлината на задължителната сила и ефекта на общностното право.

51. По-нататък следва да се отбележи, че в Решението по дело Kapferer Съдът нито потвърждава, нито отрича че принципите, установени в Решението по дело Kühne & Heitz — което се отнася до задължението на административен орган да преразгледа противоречащо на общностното право окончателно административно решение, — могат да бъдат транспонирани в контекст като този по делото Kapferer, което се отнася до съдебно решение. Съдът се ограничава до констатацията, че във всички случаи едно от установените в Решение по дело Kühne & Heitz условия не е изпълнено [28].

52. Накрая, в Решение по дело Lucchini обаче, като се позовава на задължението на националните съдилища да гарантират пълното действие на разпоредбите на общностното право и тяхното предимство, Съдът приема, че общностното право не допуска прилагането на разпоредба на националното право като разглежданата по настоящото дело, която има за цел да установи принципа на силата на пресъдено нещо, доколкото прилагането на тази разпоредба е пречка за възстановяването на държавна помощ, предоставена в нарушение на общностното право и обявена за несъвместима с общия пазар с окончателно решение на Комисията на Европейските общности [29].

53. Факторът, който Съдът, изглежда, счита по същество за решаващ по това дело, е, че при постановяване на обжалваното решение, според което Lucchini има право на държавна помощ, макар тази помощ вече да била обявена за несъвместима с общия пазар с решение на Комисията, националният съд е превишил компетентността си, така както е очертана от общностното право, тъй като преценката за съвместимостта на държавна помощ с общия пазар е, както подчертава Съдът, от изключителната компетентност на Комисията и е предмет на контрол от общностните юрисдикции [30].

54. Възприетият от Съда подход в тази серия дела относно задължението за преразглеждане или за ревизиране на окончателни решения, които противоречат на общностното право, със сигурност се характеризира с това, че Съдът насочва вниманието си върху обстоятелствата на всеки отделен случай. Всяко едно от тези решения обаче в крайна сметка отразява баланса, който трябва да бъде постигнат, предвид конкретните факти-

27 — Вж. точки 52—54 от Решение по дело i-21 Германия и Arcor.

28 — А именно условието съответният орган да бъде оправомощен по силата на националното право да преразгледа решението: вж. Решение по дело Kapferer, посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 23.

29 — Вж. Решение по дело Lucchini, посочено по-горе в бележка под линия 2, точки 60—63.

30 — Вж. в този смисъл по-специално точки 52, 59 и 62 от решението.

чески и правни обстоятелства по случая, между правната сигурност, която окончателният характер на решенията има за цел да обслужва, и изискванията на общностния правен ред [31].

55. С оглед на това не споделям становището на запитващата юрисдикция, че горепосочената серия от дела разкрива обща тенденция в практиката на Съда за подкопаване или разводняване на принципа на силата на пресъдено нещо.

56. За да се прецени в светлината на гореизложените съображения дали общностното право изисква от запитващата юрисдикция да не приложи в настоящия случай правилото за силата на пресъдено нещо в описания от тази юрисдикция смисъл, трябва да бъде разгледан по-подробно контекстът в който възниква този въпрос.

57. В това отношение трябва да се отбележи, че запитващата юрисдикция изглежда има съмнения относно правилността на обжалваните пред нея поради нарушения на правото изводи на подолния съд, според които избраният от Olimpiclub договорен механизъм, а именно договорът за ползване от 27 декември 1985 г., не представлява злоупотреба и следователно не е незаконна сделка за целите на събирането на ДДС.

58. Както отбелязва Комисията, макар запитващата юрисдикция да не е посочила подробно обстоятелствата, на които основава съмненията си относно правилността на тази преценка, от акта за преюдициално запитване все пак се установява, че запитващата юрисдикция подозира, че тази преценка не съответства на концепцията за злоупотреба с права във връзка с ДДС, така както е установена в практиката на Съда. В това отношение запитващата юрисдикция се позовава на Решение по дело Halifax и др. [32], както и на дело Part Service [33], все още висящо пред Съда към момента, в който е отправено настоящото преюдициално запитване. По тези дела Съдът излага принципа за забраната на злоупотреба с права по Шеста директива [34] и дава указания за условията, при които може да се счете, че сделките представляват злоупотреба за целите на облагането с ДДС.

59. Следователно запитващата юрисдикция се стреми да гарантира правилното прилагане в спора по главното производство на общностната норма за забрана на злоупотребите в областта на ДДС, но счита, че е възпрепятствана да го направи поради действието на принципа на силата на пресъдено нещо в италианското право.

31 — Като се вземат предвид фактори като специфичната процесуална рамка, в която действа съдът или административният орган, дали и доколко съдилищата или административните органи са изпълнили задълженията си относно прилагането и привеждането в изпълнение на общностното право и дали страните са използвали средствата, с които са разполагали, за да защитят правата си.

32 — Посочено по-горе, бележка под линия 4.

33 — Посочено по-горе, бележка под линия 4.

34 — Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година) (ОВ L 102, 1995 г., стр. 18) (наричана понататък „Шеста директива“).

По силата на този принцип запитващата юрисдикция е принудена да приеме констатациите, изложени в окончателни съдебни решения, постановени от друг съд и отнасящи се до други данъчни периоди, според които разглежданата сделка не представлява злоупотреба, независимо от факта, че според запитващата юрисдикция това заключение е неправилно.

60. Всъщност, както подчертават страните по настоящото производство, не са много приликите между обстоятелствата по настоящото дело и тези по делото Lucchini [35]. В настоящия контекст запитващата юрисдикция обръща особено внимание на факта, че спорът е в областта на ДДС, т.е в област, която е от компетентността на националните данъчни органи и съдилища и която не предполага упражняването на изключителна компетентност на Общността.

61. Според мен обаче Решение по дело Lucchini не се характеризира с „изключителност“ в смисъл, че общностното право може да изключи прилагането на национални концепции за принципа на силата на пресъдено нещо само в случаи, когато е налице изключителна компетентност на Комисията, като например в областта на държавните помощи.

62. В това отношение могат да се отбележат две неща. Първо, трябва да се има предвид, че изискванията за предимство и ефективност се прилагат много общо към разпоредбите на общностното право, включително към тези на Шеста директива, като за тази цел е без значение дали разпоредбите са резултат от упражняването на изключителна компетентност от Комисията, както е в случая с Решение по дело Lucchini [36], обявяващо държавната помощ за несъвместима с общия пазар.

63. Второ, може да се приеме, че винаги когато става дума за изключителна компетентност на Комисията, нарушаването на норма на общностното право или неправилното ѝ прилагане е тясно свързано с неспазването на разпределянето на правомощия между държавите членки и Общността. С други думи, ако например национален съд вземе решение, което противоречи на общностен регламент или директива, по този начин с решението си той всъщност подменя решение, което вече е взето от компетентните общностни институции и което е отразено в нарушените общностни разпоредби. Следователно в известен смисъл, когато прилагането на разпоредба на общностното право е осуетено в дадена държава членка, двустранният въпрос който винаги се поставя, макар и периферно, е този за разграничаването на общностния правен ред от националния правен ред и за компетентността на националните съдилища съгласно тези две системи.

35 — Посочено по-горе, бележка под линия 2.

36 — Посочено по-горе, бележка под линия 2.

64. От друга страна, това не влияе на факта, че когато — както в Решение по дело Lucchini — решението на националния съд се отнася до област, която е изцяло от изключителната компетентност на Комисията и в която съответно е ясно, че този съд няма никаква компетентност, разпределянето на правомощията между Общността и държавите членки е пряко поставено под въпрос и нарушението на общностното право със съответното решение е особено очевидно. Следователно с оглед главно на грубите нарушения на общностното право, на които се основава съдебното решение, предмет на разглеждане по дело Lucchini, неговата сила на пресъдено нещо е трябвало да отстъпи пред изискванията за предимството и ефективността на общностното право.

65. Обратно, по дела в области като тази на общностната система на ДДС, която е само частично хармонизирана [37], разграничаването между сферата на общностното право и сферата на националното право — и оттам очертаването на компетентността на националната юрисдикция — може да бъде по-трудно осъществимо.

66. Следователно не всяка грешка на национална юрисдикция при определянето на наличието на злоупотреби за целите на облагането с ДДС е от значение за спазването на общностното право: например, ако определянето е опорочено от неправилна преценка на доказателствата, а не от неприлагането на правилната концепция за злоупотреба, така както е определена от практиката на Съда.

67. Предвид горепосоченото настоящият случай трябва да се разгледа и от различна гледна точка. Ключовият фактор — който според мен предполага утвърдителен отговор на поставения въпрос — трябва да се търси в специфичния и по мое мнение нетрадиционен обхват на принципа на силата на пресъдено нещо, така както е приложим в главното производство и както трябва да бъде преценен в настоящото производство.

68. Според всеобщото схващане силата на пресъдено нещо на съдебното решение не допуска един и същи въпрос или спор — определен посредством предмета, правното основание и страните по делото — да бъде пререшен в последващо производство. Образуването на такова идентично производство по правило води до прекратяването му поради недопустимост.

69. В настоящия случай обаче решенията, придобили сила на пресъдено нещо, са постановени в отделни производства по събирането на ДДС, като свързаните с тях актове за изменение на задължение за ДДС са издадени за 1987 и 1992 данъчна година, докато разглежданите в главното производство данъчни години са от 1988 г. до

37 — Вж. Решение от 12 юни 2008 г. по дело Комисия/Португалия (C-462/05, Сборник, стр. I-4183, точка 51).

1991 г. Освен това, докато за събирането на ДДС за 1987 г. и за 1992 г. има окончателни решения, разглежданите в главното производство данъчни спорове все още са висящи.

70. Така, независимо че висящият пред запитващата юрисдикция спор в някои отношения се припокрива с данъчните спорове, разрешени с двете горепосочени окончателни решения, доколкото се отнася до различни данъчни периоди, той трябва следователно да се разглежда като различаващ се съществено от тези спорове от гледна точка на своя предмет.

71. Поради това, както се установява от акта за преюдициално запитване, запитващата юрисдикция няма намерение да обяви цялото производството за недопустимо. Тя все пак се счита по-скоро обвързана, въз основа на принципа за силата на пресъдено нещо (както е приложим в главното производство), от някои аспекти на съответните разглеждани решения, а именно от преценката на договора от 27 декември 1985 г., поради което тя не може да разгледа във висящото пред нея производство въпроса дали този договор представлява злоупотреба по смисъла на общностното право.

72. В светлината на изложеното по-горе трябва да се отбележи първо, че при тези обстоятелства свързани с правната сигурност съображения съществуват само във връзка с някои от констатациите, които се съдържат в придобилите сила на пресъдено нещо решения, но не и във връзка с тези решения като цяло.

73. Второ, обстоятелствата по висящото пред запитващата юрисдикция дело се различават от тези, при които е постановено Решение по дело Eco Swiss [38] или Решение по дело Kapferer [39] — на които са позовава Olimpiclub — в които Съдът е трябвало да реши дали ако противоречи на общностното право, придобило силата на пресъдено нещо решение не трябва да се вземе предвид или трябва да бъде преразгледано. Обратно, в настоящия случай съответните окончателни решения, които са постановени във връзка с различни данъчни години, няма да бъдат поставени под съмнение *като такива* от решението, което запитващата юрисдикция предстои да постанови по висящото пред нея дело относно плащането на ДДС за разглежданите данъчни години.

74. Разгледано в тази светлина, настоящото положение е сравнимо по-скоро с това по делото Köbler, по което Съдът отхвърля основания на силата на пресъдено нещо довод срещу признаването на принципа за отговорност на държавата за решение на съд, действащ като последна инстанция, с мотива, че това признаване *само по себе си* не води до отричане на силата на пресъдено нещо на такова решение [40].

38 — Посочено по-горе, бележка под линия 7.

39 — Посочено по-горе, бележка под линия 10.

40 — Посочено по-горе, бележка под линия 21, точка 39. В този контекст Съдът отбелязва, че производство, насочено към ангажиране на отговорността на държавата, няма същия предмет и не се провежда непременно с участието на същите страни като производството, което приключва с решението, придобило сила на пресъдено нещо.

75. Следователно при обстоятелствата по настоящия случай според мен няма заложени съществени интереси, свързани с правната сигурност, които да имат по-голямо значение от задължението на запитващата юрисдикция да приложи и да гарантира пълното действие на общностното право, т.е. в настоящия случай на забраната за злоупотреби в областта на ДДС. Следователно трябва да се заключи, че общностното право не допуска прилагането на разпоредба, установяваща принципа на силата на пресъдено нещо, с обхват и последици като разглежданите в настоящото производство.

76. С оглед на гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори в смисъл, че общностното право не допуска прилагането на разпоредба на националното право като тази по член 2909 от италианския граждански кодекс, която има за цел да установи принципа на силата на пресъдено нещо, доколкото прилагането на тази разпоредба, така както се тълкува от националните съдилища, пречи на даден национален съд при спор като висящият пред запитващата юрисдикция, свързан с плащането на ДДС, да определи правилно и в съответствие с общностното право наличието на злоупотреба, когато този въпрос вече е решен с окончателно решение, постановено от друг съд във връзка с различен данъчен период.

V — Заключение

77. Ето защо предлагам на Съда да отговори на поставения въпрос по следния начин:

— „Общностното право не допуска прилагането на разпоредба от националното право като тази на член 2909 от Codice civile (италианския граждански кодекс), която има за цел да установи принципа на силата на пресъдено нещо, доколкото прилагането на тази разпоредба, така както се тълкува от националните съдилища, пречи на даден национален съд при спор като висящия пред запитващата юрисдикция, свързан с плащането на ДДС, да определи правилно и в съответствие с общностното право наличието на злоупотреба, когато този въпрос вече е решен с окончателно решение, постановено от друг съд във връзка с различен данъчен период.“