TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2009. gada 3. septembrī*

Lieta C-2/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 10. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 2. janvārī, tiesvedībā

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze un

Agenzia delle Entrate

pret

Fallimento Olimpiclub Srl.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši K. Šīmans [*K. Schiemann*] (referents), P. Kūris [*P. Kūris*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un K. Toadere [*C. Toader*],

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre R. Šereša [*R. Şereş*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 22. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Fallimento Olimpiclub Srl* vārdā — Dž. Tinelli [*G. Tinelli*], *avvocato*,

— Itālijas valdības vārdā — I. Bruni [*I. Bruni*], pārstāve, kurai palīdz P. Džentili [*P. Gentili*] un V. Ferrante [*W. Ferrante*], *avvocati dello Stato*,

— Slovākijas valdības vārdā — B. Ričova [*B. Ricziová*], pārstāve,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — E. Traversa [*E. Traversa*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2009. gada 24. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā piemērot *res judicata* principu strīdā par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN").

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar strīdu starp *Fallimento Olimpiclub Srl* (maksātnespējīga sabiedrība *Olimpiclub Srl*, turpmāk tekstā — "*Olimpiclub*") un *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze* (Ekonomikas un finanšu pārvalde, turpmāk tekstā — "finanšu pārvalde") par četriem paziņojumiem par nodokļu maksājumu apmēru attiecībā uz PVN, kas *Olimpiclub* nosūtīti attiecībā uz 1988.–1991. taksācijas gadu.

Valsts tiesību akti

3 Itālijas Civilkodeksa (*codice civile*) 2909. pantā ar nosaukumu "Nolēmuma *res judicata* spēks" ir noteikts:

"Secinājumi, kas izdarīti spriedumos, kuri ir ieguvuši *res judicata* spēku, ir saistoši lietas dalībniekiem, to likumīgajiem mantiniekiem un tiesību pārņēmējiem."

4 Šo pantu *Corte suprema di cassazione* (Kasācijas tiesa) savā spriedumā Nr. 13916/06 ir interpretējusi šādi:

"[..] ja divas tiesvedības, kurās ir vieni un tie paši lietas dalībnieki, ir saistītas ar vienām un tām pašām juridiskajām attiecībām un ja vienas no tām ir nodibinātas ar tiesas nolēmumu, kas ieguvis *res judicata* spēku, secinājumi, kuri šādā veidā izdarīti attiecībā uz šo tiesisko situāciju vai tādu faktisku vai tiesību jautājumu risinājumu, kas attiecas uz būtisku, abām lietām kopīgu jautājumu, un kuri tādējādi veido loģisku premisu, kas ir būtiska lēmumam, kurš iekļauts nolēmuma rezolutīvajā daļā, nepieļauj, ka atkārtoti tiek izskatīts šis pats tiesību jautājums, kas jau ir atrisināts, pat ja vēlākas tiesvedības mērķi atšķiras no tiem, kas veidoja pirmās tiesvedības priekšmetu un "prasījumus"."

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

5 *Olimpiclub*, kas ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kura nodarbojas ar sporta centru būvniecību un pārvaldīšanu, pieder sporta komplekss, kas atrodas uz Itālijas valstij piederoša zemes gabala. 1985. gada 27. decembrī tā ar bezpeļņas apvienību *Associazione Polisportiva Olimpiclub* (turpmāk tekstā — "*Associazione*"), kuras lielākajai daļai dibinātāju piederēja arī *Olimpiclub* kapitāla daļas, noslēdza līgumu, kas ļāva *Associazione* izmantot visu minētā sporta kompleksa aprīkojumu (turpmāk tekstā — "izmantojuma līgums"). Savukārt *Associazione* bija pienākums, pirmkārt, samaksāt Itālijas valstij nodevu par valsts zemi (summu, kas jāmaksā par lietošanā nodoto zemi), otrkārt, ik gadu samaksāt 5 miljonus Itālijas liru kā ikgadējo izdevumu atlīdzību un, treškārt, nodot *Olimpiclub* visus *Associazione* bruto ienākumus, ko veido kopējā ikgadējo tās locekļu iemaksu summa.

6 1992. gadā finanšu pārvalde veica pārbaudes saistībā ar šo izmantojuma līgumu un secināja, ka šī līguma puses ar formāli prettiesiska akta palīdzību faktiski bija darbojušās tikai ar mērķi apiet likumu, lai iegūtu nodokļu priekšrocības. Tādējādi *Olimpiclub* bija

nodevusi bezpeļņas apvienībai pienākumu segt visas attiecīgā sporta kompleksa administratīvās un pārvaldības izmaksas, vienlaikus saņemot ieņēmumus, ko šī *Associazione* guvusi tās locekļu veikto iemaksu veidā un kas kā tādi nav apliekami ar PVN. Tā kā finanšu pārvalde uzskatīja, ka izmantojuma līgums nav spēkā, tā visus bruto ienākumus, ko *Associazione* guvusi to gadu laikā, uz kuriem attiecas finanšu pārbaude, attiecināja uz *Olimpiclub* un tā rezultātā, nosūtot četrus paziņojumus par nodokļu maksājumu apmēru, laboja PVN deklarācijas, ko *Olimpiclub* bija iesniegusi attiecībā uz 1988.–1991. taksācijas gadu.

7 *Olimpiclub* par šiem paziņojumiem par nodokļu maksājumu apmēru iesniedza prasību *Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma* (Provinces pirmās instances nodokļu tiesa, Roma), kas šo prasību apmierināja, atzīstot, ka finanšu pārvalde nepamatoti nebija ņēmusi vērā izmantojuma līguma tiesiskās sekas, jo tā nebija pierādījusi krāpnieciska līguma pastāvēšanu.

8 Finanšu pārvalde par šo nolēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale del Lazio* (Lacio Reģionālā nodokļu tiesa), kas minēto nolēmumu apstiprināja. Minētā tiesa uzskatīja, ka finanšu pārvalde nebija pierādījusi, ka abām līgumslēdzējām pusēm, kas bija noslēgušas izmantojuma līgumu, bija krāpniecisks nodoms, jo iemesls, kura dēļ tās bija noslēgušas minēto līgumu, pilnīgi pamatoti varēja būt tāds, ka komercsabiedrībai bija ekonomiski neizdevīgi tieši pārvaldīt uzņēmējdarbību, kas galvenokārt saistīta ar sportu.

9 Finanšu pārvalde par pēdējo minēto nolēmumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Tā kā pa to laiku *Olimpiclub* tika atzīta par maksātnespējīgu, kasācijas tiesvedībā kā atbildētājs bija šī maksātnespējas procesa administrators.

10 Kasācijas tiesvedībā administrators norādīja, ka pastāv divi *Commissione tributaria regionale del Lazio* nolēmumi, kuri ieguvuši *res judicata* spēku un kuru priekšmets ir

paziņojumi par nodokļu maksājumu apmēru attiecībā uz PVN, kas attiecībā uz *Olimpiclub* sagatavoti vienas un tās pašas finanšu pārbaudes rezultātā, bet kas attiecas uz atšķirīgiem taksācijas gadiem, proti, nolēmumi Nr. 138/43/00 un Nr. 67/01/03, kas attiecas uz 1992. un 1987. taksācijas gadu.

11 Pat ja šie nolēmumi attiecas uz atšķirīgiem taksācijas laika posmiem, tajos izdarītie secinājumi, kā arī panāktais risinājums saskaņā ar Itālijas Civilkodeksa 2909. pantu, kurā ir paredzēts *res judicata* princips, ir saistoši pamata tiesvedībā.

12 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka nodokļu jomā, interpretējot Itālijas Civilkodeksa 2909. pantu, Itālijas tiesas ilgu laiku ir turpinājušas ievērot spriedumu nošķiršanas principu, saskaņā ar kuru katrs taksācijas gads ir neatkarīgs no citiem gadiem un ir saistīts ar atšķirīgām nodokļu maksātāja un nodokļu iestādes tiesiskajām attiecībām salīdzinājumā ar iepriekšējiem un nākamajiem taksācijas gadiem, līdz ar to, ja par strīdiem, kas attiecas uz atšķirīgiem viena un tā paša nodokļa taksācijas gadiem (pat par līdzīgiem jautājumiem), ir taisīti atsevišķi nolēmumi, katrs strīds saglabā savu neatkarību un lēmumam, ar ko ir izbeigts strīds, nav nekāda *res judicata* spēka attiecībā uz strīdiem, kuri attiecas uz citiem taksācijas gadiem.

13 Šī pieeja tomēr nesen tika mainīta, jo spriedumu nošķiršanas princips vairs netiek piemērots. Turpmāk uz risinājumu, kas izriet no strīdā pieņemta nolēmuma, ja ar to saistītie secinājumi attiecas uz līdzīgiem jautājumiem, var pamatoti atsaukties citā strīdā, kaut arī minētais nolēmums attiecas uz citu taksācijas laika posmu, nevis to, uz kuru attiecas tiesvedība, kurā kāds atsaucas uz attiecīgo laika posmu.

14 Tā kā abos šī sprieduma 10. punktā minētajos nolēmumos ir konstatēts, ka pastāv atbilstoši ekonomiski iemesli, kas pamato izmantojuma līguma noslēgšanu *Associazione* un *Olimpiclub* starpā, un tādējādi tie ir labvēlīgi pēdējai minētajai, atbildētāja pamata lietā apgalvoja, ka kasācijas sūdzība ir jāatzīst par nepieņemamu, jo tajā ir lūgts no jauna lemt par tiem pašiem tiesību un faktiskajiem jautājumiem.

15 Ņemot vērā šos apstākļus, iesniedzējtiesa uzskata, ka tai ir saistoši minētie nolēmumi, kuros galīgi ir apstiprināts, ka izmantojuma līgums ir patiess, tiesisks un nav krāpniecisks. Iesniedzējtiesa tomēr norāda, ka tas varētu būt izskaidrojams ar to, ka tā nevarēja izskatīt pamata lietu, ņemot vērā Kopienu tiesisko regulējumu un Tiesas judikatūru par PVN, proti, 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp.) un konstatēt tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

16 Iesniedzējtiesa īpaši ņem vērā 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-119/05 *Lucchini* (Krājums, I-6199. lpp.), kurā Tiesa ir atzinusi, ka Kopienu tiesībām pretēja ir tādas valsts tiesību normas kā Itālijas Civilkodeksa 2909. pants piemērošana, kurā ir paredzēts *res judicata* princips, ja šī piemērošana ir šķērslis valsts atbalsta atgūšanai, kas piešķirts, pārkāpjot Kopienu tiesības. Tā norāda, ka minētais spriedums, kā šķiet, liecina par zināmu Tiesas judikatūras tendenci *res judicata* principam piešķirt relatīvu vērtību un likt neņemt vērā šādu principu, lai ievērotu Kopienu tiesību normu pārākumu un novērstu konfliktu ar tām. Iesniedzējtiesa šajā sakarā atsaucas uz 1999. gada 1. jūnija spriedumu lietā C-126/97 *Eco Swiss* (*Recueil*, I-3055. lpp.), 2001. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-118/00 *Larsy* (*Recueil*, I-5063. lpp.), 2004. gada 7. janvāra spriedumu lietā C-201/02 *Wells* (*Recueil*, I-723. lpp.), kā arī 2004. gada 13. janvāra spriedumu lietā C-453/00 *Kühne & Heitz* (*Recueil*, I-837. lpp.).

17 Tā kā PVN iekasēšanai ir būtiska nozīme Eiropas Kopienas pašu resursu izveidē, iesniedzējtiesa jautā, vai Tiesas judikatūrā ir paredzēts neatzīt valsts nolēmuma, kas saskaņā ar valsts tiesībām ir ieguvis *res judicata* spēku, saistošo raksturu. Itālijas Civilkodeksa 2909. panta piemērošana pamata lietā traucētu pilnībā īstenot principu par cīņu pret tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kas Tiesas judikatūrā par PVN izstrādāts kā instruments, lai garantētu pilnīgu Kopienas PVN sistēmas piemērošanu, un šī tiesa šajā sakarā atsaucas uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c.

18 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Kopienu tiesības izslēdz tādas valsts tiesību normas kā Itālijas Civilkodeksa 2909. pants piemērošanu, kurā ir paredzēts *res judicata* princips, ja minētās tiesību normas piemērošanas rezultāts ir pretrunā Kopienu tiesībām, tādējādi liedzot to piemērot pat jomās, kas neattiecas uz valsts atbalstu (uz kuru attiecas [iepriekš minētais] spriedums lietā [..] *Lucchini* [..]), un it īpaši lietās, kas saistītas ar PVN un kas attiecas uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, lai iegūtu nepamatotus nodokļu ietaupījumus, it īpaši ņemot vērā arī valsts tiesību noteikumus — kas interpretēti [*Corte suprema di cassazione*] judikatūrā —, saskaņā ar kuriem strīdos par nodokļiem, ja galīgajā spriedumā attiecīgajā lietā ir lemts par būtisku jautājumu, kas ir kopīgs arī citām lietām, tas ir saistošs saistībā ar šo jautājumu pat tad, ja attiecīgais spriedums ir taisīts saistībā ar atšķirīgu taksācijas laika posmu?"

Par prejudiciālo jautājumu

19 Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai pamata lietā aplūkojamajos apstākļos Kopienu tiesības liedz piemērot tādu valsts tiesību normu kā Itālijas Civilkodeksa 2909. pants strīdā par PVN, kas attiecas uz taksācijas gadu, attiecībā uz kuru vēl nav pieņemts galīgs tiesas lēmums, ja šī tiesību norma liegtu šai tiesai ņemt vērā Kopienu tiesību normas jautājumā par ļaunprātīgu rīcību, kas saistīta ar minēto nodokli.

20 Vispirms ir jāuzsver, ka, lai atbildētu uz šo jautājumu, nav nozīmes tam, ka iesniedzējtiesa nav sīki izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ varētu apšaubīt izmantojuma līguma patiesumu, tiesiskumu un to, ka tas nav krāpniecisks.

21 *Olimpiclub* uz *res judicata* principu, kas ir interpretēts Itālijas tiesību sistēmā un aprakstīts šī sprieduma 13. punktā, ir atsaukusies, lai apgalvotu, ka secinājums par to, ka izmantojuma līgums ir patiess, tiesisks un nav krāpniecisks, kas ir iekļauts iepriekšējos nolēmumos, kuri attiecas uz atšķirīgiem taksācijas laika posmiem, ir saistošs un galīgs.

22 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka *res judicata* princips ir nozīmīgs gan Kopienu tiesību sistēmā, gan valstu tiesību sistēmās. Lai nodrošinātu gan tiesību un tiesisko attiecību stabilitāti, gan pareizu tiesvedību, ir svarīgi, lai tiesu nolēmumi, kas kļuvuši galīgi pēc tam, kad ir izmantoti pieejamie tiesību aizsardzības līdzekļi, vai pēc tam, kad beidzies šādai pārsūdzībai paredzētais termiņš, vairs nevarētu tikt apstrīdēti (2003. gada 30. septembra spriedums lietā C-224/01 *Köbler*, *Recueil*, I-10239. lpp., 38. punkts, un 2006. gada 16. marta spriedums lietā C-234/04 *Kapferer*, Krājums, I-2585. lpp., 20. punkts).

23 Līdz ar to Kopienu tiesības neuzliek valsts tiesai pienākumu nepiemērot valsts procesuālos noteikumus, kas nolēmumam piešķir *res judicata* spēku, pat ja tas ļautu novērst Kopienu tiesību pārkāpumu, kas izdarīts ar attiecīgo lēmumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kapferer*, 21. punkts).

24 Nepastāvot Kopienu tiesiskajam regulējumam attiecīgajā jautājumā, *res judicata* principa īstenošanas kārtība ir jānosaka dalībvalstu tiesību sistēmā saskaņā ar šo valstu procesuālās autonomijas principu. Tomēr šī kārtība nedrīkst būt mazāk labvēlīga par to, kas reglamentē līdzīgas situācijas valsts teritorijā (līdzvērtības princips), ne arī tāda, kas padara faktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina Kopienu tiesību sistēmā paredzēto tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kapferer*, 22. punkts).

25 Iepriekš minētais spriedums lietā *Lucchini* nevar atspēkot iepriekšējo analīzi. Minētais spriedums bija saistīts ar pavisam īpašu situāciju, kurā tika aplūkoti principi, kas reglamentē kompetenču sadali starp dalībvalstīm un Kopienu valsts atbalsta jomā, jo

Eiropas Kopienu Komisijai ir ekskluzīva kompetence pārbaudīt valsts atbalsta pasākuma saderību ar kopējo tirgu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lucchini*, 52. un 62. punkts). Šajā lietā netiek aplūkoti šādi kompetences sadales jautājumi.

26 Šajā gadījumā jautājums ir īpaši par to, vai *res judicata* principa interpretācija, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa un saskaņā ar kuru strīdos nodokļu jomā, ja galīgajā spriedumā attiecīgajā lietā ir lemts par būtisku jautājumu, kas ir kopīgs arī citām lietām, šāds spriedums saistībā ar šo jautājumu ir saistošs pat tad, ja attiecīgajā lietā izdarītie secinājumi ir saistīti ar atšķirīgu taksācijas laika posmu, ir saderīga ar efektivitātes principu.

27 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka ikviens gadījums, kad rodas jautājums, vai valsts procesuāls noteikums padara neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtina Kopienu tiesību piemērošanu, ir jāanalizē, ņemot vērā šīs tiesību normas nozīmi tiesvedībā, tās norisi un tās īpatnības kopumā dažādu instanču valsts tiesās. Šajā aspektā attiecīgā gadījumā ir jāņem vērā principi, kas ir valsts tiesību sistēmas pamatā, piemēram, tiesību uz aizstāvību aizsardzība, tiesiskās drošības princips un pienācīga tiesvedības norise (1995. gada 14. decembra spriedums lietā C-312/93 *Peterbroeck*, *Recueil*, I-4599. lpp., 14. punkts).

28 Līdz ar to īpaši ir jāpārbauda, vai iepriekš norādītā Itālijas Civilkodeksa 2909. panta interpretācija var tikt pamatota ar tiesiskās drošības principa aizsardzību, ņemot vērā, kā šāda interpretācija ietekmē Kopienu tiesību piemērošanu.

29 Šajā sakarā ir jāsecina, kā to dara pati iesniedzējtiesa, ka minētā interpretācija ne vien liedz apšaubīt tiesas nolēmumu, kam piemīt *res judicata* spēks, pat ja ar šo lēmumu ir pārkāptas Kopienu tiesības, bet, pārbaudot jebkuru citu kompetentās nodokļu iestādes

lēmumu, kas attiecas uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju, bet uz citu taksācijas gadu, neļauj tiesai apšaubīt arī secinājumus, kas par būtisku jautājumu, kurš ir kopīgs arī citām lietām, izdarīti tiesas nolēmumā, kam piemīt *res judicata* spēks.

30 Šāda *res judicata* principa piemērošana novestu pie tā, ka gadījumā, ja par galīgu kļuvis tiesas nolēmums ir pamatots ar interpretāciju, kas sniegta attiecībā uz Kopienu tiesību normām par ļaunprātīgu rīcību PVN jomā, kas ir pretrunā Kopienu tiesībām, šīs tiesību normas tiktu piemērotas nepareizi attiecībā uz katru nākamo taksācijas gadu, nepastāvot iespējai labot šo nepareizo interpretāciju.

31 Šajos apstākļos ir jāsecina, ka tik būtiskus šķēršļus faktiskai Kopienu tiesību normu piemērošanai PVN jomā nevar pamatot ar tiesiskās drošības principu un tādējādi tie ir jāuzskata par nesaderīgiem ar efektivitātes principu.

32 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Kopienu tiesības nepieļauj pamata lietā aplūkojamajos apstākļos piemērot tādu valsts tiesību normu kā Itālijas Civilkodeksa 2909. pants strīdā par PVN, kas attiecas uz taksācijas gadu, attiecībā uz kuru vēl nav pieņemts galīgs tiesas lēmums, jo tas liegtu valsts tiesai, kas izskata šo strīdu, ņemt vērā Kopienu tiesību normas par ļaunprātīgu rīcību, kura saistīta ar minēto nodokli.

Par tiesāšanās izdevumiem

33 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Kopienu tiesības nepieļauj pamata lietā aplūkojamajos apstākļos piemērot tādu valsts tiesību normu kā Itālijas Civilkodeksa (*codice civile*) 2909. pants strīdā par pievienotās vērtības nodokli, kas attiecas uz taksācijas gadu, attiecībā uz kuru vēl nav pieņemts galīgs tiesas lēmums, ja tas liedz valsts tiesai, kas izskata šo strīdu, ņemt vērā Kopienu tiesību normas par ļaunprātīgu rīcību, kura saistīta ar minēto nodokli.

[Paraksti]