TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. rugsėjo 3 d.*

Byloje C-2/08

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2007 m. spalio 10 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2008 m. sausio 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

prieš

Fallimento Olimpiclub Srl,

* Proceso kalba: italų.

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai K. Schiemann (pranešėjas), P. Kūris, L. Bay Larsen ir C. Toader,

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė R. Şereş, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. sausio 22 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Fallimento Olimpiclub Srl*, atstovaujamos *avvocato* G. Tinelli,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bruni, padedamos *avvocati dello Stato* P. Gentili ir W. Ferrante,

— Slovakijos vyriausybės, atstovaujamos B. Ricziová,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir M. Afonso,

susipažinęs su 2009 m. kovo 24 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su *res judicata* galios principo taikymu ginče dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

2 Šis klausimas kilo byloje tarp *Fallimento Olimpiclub Srl* (bankrutavusios *Olimpiclub Srl*, toliau – *Olimpiclub*) ir *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze* (Ūkio ir finansų administracija, toliau – Finansų administracija) dėl keturių įmonei *Olimpiclub* pateiktų pranešimų apie PVM perskaičiavimą už 1988-1991 mokestinius metus.

Nacionalinės teisės aktai

3 Italijos civilinio kodekso (*codice civile*) 2909 straipsnyje „*Res judicata*“ numatyta:

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

4 Sprendime Nr. 13916/06 *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) šį straipsnį aiškino taip:

„<…> kai dvi bylos tarp tų pačių šalių buvo susijusios su tuo pačiu teisiniu santykiu ir viena iš jų išspręsta *res judicata* galią įgijusiu teismo sprendimu, jame padarytos išvados dėl šios teisinės situacijos arba faktinių ar teisinių klausimų dėl pagrindinio bendro abiem byloms dalyko sprendimo, būdamos būtina, logiška sprendimo, nurodyto rezoliucinėje dalyje, prielaida, draudžia iš naujo nagrinėti tą patį jau išspręstą teisės klausimą, net jeigu vėlesnėje byloje siekiama kitų tikslų nei tų, kurie sudarė pirmosios bylos dalyką ir reikalavimus.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

5 *Olimpiclub*, ribotos civilinės atsakomybės bendrovė, kurios tikslas - statyti bei valdyti sporto įrenginius, yra Italijos valstybei priklausančioje žemėje esančio sporto komplekso savininkė. 1985 m. gruodžio 27 d. ji ir *Associazione Polisportiva Olimpiclub* (toliau – *Associazione*), pelno nesiekianti asociacija, kurios beveik visi steigėjai turėjo ir *Olimpiclub* akcijų, sudarė sutartį, pagal kurią *Associazione* suteikta teisė naudoti visą minėto sporto komplekso įrangą (toliau – panaudos sutartis). Mainais *Associazione* turėjo, pirma, mokėti Italijos valstybei žemės nuomos mokestį (mokėtina suma už leidimą naudotis žeme), antra, kiekvienais metais sumokėti 5 000 000 ITL atlyginant standartines metines išlaidas ir, trečia, perleisti *Olimpiclub* visas *Associazione* bendrąsias pajamas, sudarytas iš jos narių metinių mokesčių bendros sumos.

6 1992 m. Finansų administracija atliko patikrinimus dėl šios panaudos sutarties ir priėjo prie išvados, kad šios sutarties šalys, nors ir formaliai teisėtu aktu, iš tikrųjų siekė tik apeiti įstatymą, kad gautų mokestinės naudos. Taip *Olimpiclub* pelno nesiekiančiai

asociacijai perleido visas minėto sporto komplekso administracines bei valdymo pareigas, pasiimdama iš asociacijos narių metinių mokesčių sudarytas pajamas, kurios dėl to yra neapmokestinamos PVM. Taigi nusprendusi, kad į panaudos sutartį atsižvelgti negalima, Finansų administracija priskyrė *Olimpiclub* visas peržiūrėtais metais *Associazione* gautas bendrąsias pajamas ir todėl keturiais pranešimais apie mokesčio perskaičiavimą pataisė *Olimpiclub* pateiktas PVM deklaracijas už 1988-1991 mokestinius metus.

7 *Olimpiclub* apskundė pranešimus dėl mokesčio perskaičiavimo *Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma* (Romos pirmosios instancijos mokestinių ginčų komisija), kuri priėmė ieškinį nuspręsdama, kad Finansų administracija neteisingai neatsižvelgė į panaudos sutarties teisines pasekmes, nes neįrodė, kad egzistuoja nesąžininga sutartis.

8 Finansų administracija apskundė šį sprendimą *Commissione tributaria regionale del Lazio* (Lacijaus regiono mokestinių ginčų komisija), kuri jį patvirtino. Anot šio teismo, Finansų administracija neįrodė, kad abiejų panaudos sutartį sudariusių šalių ketinimai buvo nesąžiningi, nes tikėtina, jog priežastys, dėl kurių jos sudarė šią sutartį, galėjo būti susijusios su tuo, kad komercinei bendrovei yra nerentabilu tiesiogiai administruoti iš esmės su sportu susijusią veiklą.

9 Finansų administracija pateikė kasacinį skundą dėl pastarojo sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme. Kadangi tuo metu *Olimpiclub* buvo pradėta bankroto procedūra, bankroto administratorius tapo atsakovu kasaciniame procese.

10 Šiame procese administratorius nurodė, kad yra du *res judicata* galią įgiję *Commissione tributaria regionale del Lazio* sprendimai dėl pranešimų apie PVM perskaičiavimo

pranešimus, parengtus po to paties, tačiau su kitais mokestiniais metais susijusio *Olimpiclub* mokestinio patikrinimo, t. y. Sprendimai Nr. 138/43/00 ir 67/01/03, atitinkamai susiję su 1992 ir 1987 mokestiniais metais.

11 Nors šie sprendimai susiję su skirtingais mokestiniais laikotarpiais, juose padarytos išvados ir priimtas sprendimas pagrindinėje byloje yra privalomi pagal Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnį, įtvirtinantį *res judicata* galios principą.

12 Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių srityje Italijos teismai, aiškindami Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnį, ilgai laikėsi galutinių sprendimų atskirumo principo, pagal kurį kiekvieni mokestiniai metai iš esmės yra nepriklausomi nuo kitų mokestinių metų ir sukelia ankstesniais ar vėlesniais mokestiniais metais buvusius skirtingus mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisinius santykius. Todėl kai bylos, susijusios su skirtingais mokestiniais metais dėl to paties mokesčio (nors jose ir sprendžiami panašūs klausimai), sprendžiamos atskirai keliais sprendimais, kiekviena byla išsaugo autonomiją ir priimtas galutinis sprendimas neturi *res judicata* galios kitoms su kitais mokestiniais metais susijusioms byloms.

13 Vis dėlto šis požiūris neseniai buvo pakeistas būtent dėl to, kad atsisakyta galutinių sprendimų atskirumo principo. Kai sprendžiant vieną ginčą priimtame sprendime padarytos išvados yra susijusios su kitame ginče kilusiais klausimais, nuo šiol tame sprendime išdėstytais argumentais galima tinkamai remtis kitoje byloje net ir tuo atveju, kai minėtas sprendimas susijęs su skirtingu mokestiniu laikotarpiu.

14 Tiek, kiek šio sprendimo 10 punkte minėtuose dviejuose sprendimuose nuspręsta buvus tinkamų ekonominių priežasčių sudaryti *Associazione* ir *Olimpiclub* panaudos sutartį ir dėl to, kad jie priimti *Olimpiclub* naudai, pastaroji tvirtina, kad kasacinis skundas turi būti pripažintas nepriimtinu, nes juo siekiama, kad būtų iš naujo sprendžiama dėl tų pačių teisės ir fakto klausimų.

15 Remdamasis šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad minėti sprendimai, kurie galutinai patvirtina, kad panaudos sutartis yra neapsimestinė, teisėta ir sąžininga, jam yra privalomi. Vis dėlto jis pažymi, kad tai gali užkirsti kelią išnagrinėti pagrindinę bylą pagal Bendrijos teisės aktus ir Teisingumo Teismo praktiką PVM srityje, be kita ko, pagal 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609) ir galbūt nustatyti piktnaudžiavimą teisėmis.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ypač atsižvelgia į 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Lucchini* (C-119/05, Rink. p. I-6199), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnis, kuriame įtvirtintas *res judicata* galios principas, jei jos taikymas trukdo susigrąžinti valstybės pagalbą, suteiktą pažeidžiant Bendrijos teisę. Jis nurodo, kad šis sprendimas iliustruoja Teisingumo Teismo praktikos tendenciją suteikti *res judicata* galios principui santykinę galią ir reikalauti jo netaikyti, kad būtų laikomasi Bendrijos teisės normų viršenybės ir išvengta prieštaravimo joms. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 1999 m. birželio 1 d. Sprendimu *Eco Swiss* (C-126/97, Rink. p. I-3055), 2001 m. birželio 28 d. Sprendimu *Larsy* (C-118/00, Rink. p. I-5063), 2004 m. sausio 7 d. Sprendimu *Wells* (C-201/02, Rink. p. I-723) bei 2004 m. sausio 13 d. Sprendimu *Kühne & Heitz* (C-453/00, Rink. p. I-837).

17 Kadangi PVM surinkimui tenka svarbus vaidmuo sudarant Europos Bendrijų nuosavus išteklius, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Teisingumo Teismo praktika reikalauja nepripažinti nacionalinio teismo sprendimo, pagal nacionalinę teisę įgijusio *res judicata* galią, privalomojo pobūdžio. Pagrindinėje byloje taikant Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnį gali būti trukdoma visiškai įgyvendinti Teisingumo Teismo praktikoje PVM srityje įtvirtintą kovos su piktnaudžiavimu teisėmis principą, kurį PVM srityje Teisingumo Teismas suformulavo kaip priemonę užtikrinti, kad Bendrijos PVM sistema būtų visiškai įgyvendinta. Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi sprendimu *Halifax ir kt.*

18 Šioms aplinkybėms *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnis, kurioje įtvirtintas *res judicata* galios principas, kai taikant šią nuostatą priimamas Bendrijos teisei prieštaraujantis sprendimas, dėl kurio ji tampa netaikytina, kitose nei valstybės pagalba srityse (šiuo klausimu žr. <…> (minėtą) sprendimą *Lucchini* <…>), būtent srityse, susijusiose su PVM ir piktnaudžiavimu teisėmis, kai neteisėtai sutaupomas mokestis, atsižvelgiant konkrečiai į (*Corte suprema di cassazione*) praktikoje išaiškintą nacionalinės teisės normą, pagal kurią ginčų dėl mokesčių atveju kito teismo sprendimas, kai jame atliktas vertinimas yra susijęs su esminiu kitose bylose nagrinėtu bendru klausimu, turi privalomą galią, net jei jis susijęs su kitu mokestiniu laikotarpiu?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, Bendrijos teisė draudžia nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnis, taikymą su PVM susijusioje byloje dėl mokestinių metų, dėl kurių nėra priimta jokio galutinio teismo sprendimo, jei ši nuostata šiam teismui trukdytų atsižvelgti į Bendrijos teisės normas piktnaudžiavimo, susijusio su minėtu mokesčiu, srityje.

20 Visų pirma reikia pažymėti, kad atsakant į šį klausimą nesvarbu tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išsamiai nenurodė priežasčių, dėl kurių būtų galima abejoti, jog panaudos sutartis yra neapsimestinė, teisėta ir sąžininga.

21 *Olimpiclub* rėmėsi Italijos teisės sistemoje išaiškintu ir šio sprendimo 13 punkte aprašytu *res judicata* galios principu tam, kad būtų patvirtinta, jog su kitais mokestiniais laikotarpiais susijusiuose ankstesniuose sprendimuose padaryta išvada, kad panaudos sutartis yra neapsimestinė, teisėta ir sąžininga, yra privaloma ir galutinė.

22 Šiuo atžvilgiu reikia priminti *res judicata* galios principo svarbą tiek Bendrijos teisės, tiek nacionalinės teisės sistemose. Kad būtų užtikrintas teisės ir teisinių santykių stabilumas bei geras teisingumo vykdymas, svarbu, jog teismų sprendimai, kurie išnaudojus visas galimas teisių gynimo priemones arba pasibaigus pasinaudojimo jomis numatytiems terminams tampa galutiniai, nebegalėtų būti ginčijami (2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Köbler*, C-224/01, Rink. p. I-10239, 38 punktas ir 2006 m. kovo 16 d. Sprendimo *Kapferer*, C-234/04, Rink. p. I-2585, 20 punktas).

23 Todėl Bendrijos teisė nenustato nacionaliniams teismams pareigos netaikyti vidaus proceso taisyklių, suteikiančių sprendimui *res judicata* galią, net jei tai leistų užkirsti kelią ginčijamu sprendimu padarytam Bendrijos teisės pažeidimui (žr. minėto sprendimo *Kapferer* 21 punktą).

24 Nesant šią sritį reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų, taisyklės, kuriomis įgyvendinamas *res judicata* galios principas, turi būti nustatytos nacionalinėse teisės sistemose vadovaujantis valstybių narių procesinės autonomijos principu. Jos neturi būti mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų įgyvendinti Bendrijos teisės sistemos suteiktas teises neturi tapti praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga (veiksmingumo principas) (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Kapferer* 22 punktą).

25 Minėtas *Lucchini* sprendimas nėra toks, kad sukeltų abejonių dėl pirma pateiktos analizės. Iš tiesų tas sprendimas susijęs su išskirtinėmis aplinkybėmis, kuriomis buvo nagrinėjami principai, reguliuojantys valstybių narių ir Bendrijos kompetenciją

pasidalijimą, kai nacionalinės valstybės pagalbos sistemos suderinamumo su bendrąja rinka vertinimas priklauso išimtinei Europos Bendrijų Komisijos kompetencijai (šiuo klausimu žr. sprendimo *Lucchini* 52–62 punktus). Nagrinėjamoje byloje nekyla tokių klausimų dėl kompetencijų pasidalijimo.

26 Šiuo atveju konkrečiai užduodamas klausimas, ar su veiksmingumo principu yra suderinamas nacionalinio teismo siūlomas *res judicata* galios principo aiškinimas, t. y. kad jis reiškia, jog bylose mokesčių srityje, kai galutinis sprendimas konkrečioje byloje susijęs su esminiu kitoms byloms bendru klausimu, dėl šio klausimo jis turi privalomą galią, nors jame padarytos išvados susijusios su kitu mokestiniu laikotarpiu.

27 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, jog kiekviena byla, kurioje kyla klausimas, ar dėl nacionalinės procesinės nuostatos Bendrijos teisę taikyti tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į šios nuostatos vaidmenį visame procese, jo eigą ir ypatumus įvairiose nacionalinėse administracinėse ir teisminėse institucijose. Žvelgiant iš šios perspektyvos, prireikus reikia atsižvelgti į pagrindinius nacionalinės teismų sistemos principus, kaip antai į teisės į gynybą apsaugą, teisinio saugumo principą ir tinkamą proceso eigą (1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Peterbroeck* C-312/93, Rink. p. I-4599, 14 punktas).

28 Todėl reikia konkrečiai nustatyti, ar minėtas Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnio aiškinimas gali būti pateisinamas teisinio saugumo principo apsauga, atsižvelgiant į iš to kylančias pasekmes Bendrijos teisės taikymui.

29 Šiuo atžvilgiu reikia atkreipti dėmesį, kaip tai daro nacionalinis teismas, kad remiantis minėtu aiškinimu ne tik neleidžiama iš naujo nagrinėti *res judicata* galią įgijusio teismo sprendimo, net jeigu juo yra pažeista Bendrijos teisė, bet taip pat neleidžiama iš naujo

svarstyti *res judicata* galią įgijusiame teismo sprendime padarytų išvadų dėl esminio kitoms byloms bendro klausimo, kai atliekama atitinkamos mokesčių institucijos priimto kito sprendimo, susijusio su tuo pačiu mokesčių mokėtoju ar apmokestinamuoju asmeniu, tačiau su kitu mokestiniu laikotarpiu, teisminė kontrolė.

30 Taigi toks *res judicata* galios principo aiškinimas lemia, kad kai galutiniu tapęs teismo sprendimas yra grindžiamas Bendrijos teisės normų, susijusių su piktnaudžiavimu PVM srityje, aiškinimu, prieštaraujančiu Bendrijos teisei, šios normos bus neteisingai taikomos kiekvienam naujam mokestiniam laikotarpiui be galimybės ištaisyti šį klaidingą aiškinimą.

31 Šiomis aplinkybėmis reikia daryti išvadą, kad tokios didelės kliūtys veiksmingam Bendrijos normų PVM srityje taikymui negali būti pagrįstai pateisintos teisinio saugumo principu, todėl turi būti laikomos prieštaraujančiomis veiksmingumo principui.

32 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai Italijos civilinio kodekso 2909 straipsnis, su PVM susijusioje byloje dėl mokestinių metų, dėl kurių nėra priimta jokio galutinio teismo sprendimo, jeigu ši nuostata bylą nagrinėjančiam nacionaliniam teismui trukdo atsižvelgti į Bendrijos teisės normas, susijusias su piktnaudžiavimu šio mokesčio srityje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

Tokiomis aplinkybėmis, kokios yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai Italijos civilinio kodekso (*codice civile*) 2909 straipsnis, su pridėtinės vertės mokesčiu susijusioje byloje dėl mokestinių metų, dėl kurių nėra priimta jokio galutinio teismo sprendimo, jeigu ši nuostata bylą nagrinėjančiam nacionaliniam teismui trukdo atsižvelgti į Bendrijos teisės normas, susijusias su piktnaudžiavimu šio mokesčio srityje.

Parašai.