A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2009. szeptember 3.*

A C-2/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2008. január 2-án érkezett, 2007. október 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Amministrazione dell'Economia e delle Finanze**,

az **Agenzia delle Entrate**

és

a **Fallimento Olimpiclub Srl**

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: olasz.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, K. Schiemann (előadó), P. Kūris, L. Bay Larsen és C. Toader bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. január 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Fallimento Olimpiclub Srl képviseletében G. Tinelli avvocato,

– az olasz kormány képviseletében I. Bruni, meghatalmazotti minőségben, segítői: P. Gentili és W. Ferrante avvocati dello Stato,

– a szlovák kormány képviseletében B. Ricziová, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2009. március 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jogerő elvének egy, a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folytatott jogvita keretében való alkalmazására vonatkozik.

2 E kérelmet a Fallimento Olimpiclub Srl (Olimpiclub Srl „felszámolás alatt”, a továbbiakban: Olimpiclub) és az Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (gazdasági és adóhatóság, a továbbiakban: adóhatóság) között, az 1988 és 1991 közti adóévekre vonatkozó HÉA-kötelezettséget módosító, az Olimpiclubnak címzett négy értesítés tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

A nemzeti jogszabályok

3 Az olasz polgári törvénykönyvnek (codice civile) a „Jogerő” című 2909. cikke a következőt írja elő:

„A jogerőssé vált ítéletben tett megállapítások a felek, örököseik, illetve jogutódaik vonatkozásában minden tekintetben kötelezőek.”

4 E cikket a Corte suprema di cassazione (Semmítőszék) a 13916/06. sz. ítéletében az alábbiak szerint értelmezte:

„[…] amennyiben az ugyanazon felek közti két eljárás ugyanazon jogviszonyra vonatkozik, és az egyik eljárás jogerőssé vált bírósági határozattal zárult, az ítélet rendelkező részében foglalt határozat elengedhetetlen logikus premisszáját képező, e jogi helyzet vagy a két ügy alapvető közös pontját érintő tény- és jogkérdések megoldása vonatkozásában így tett megállapításokkal ellentétes az ugyanazon – már megítélt – jogkérdés felülvizsgálata, még ha a későbbi eljárás az előbbi eljárás tárgyát és kérelmeit képező célkitűzéstől eltérő célkitűzésre irányul is.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

5 Az Olimpiclub korlátolt felelősségű társaság, amelynek szociális célkitűzése sportkomplexumok építésére és üzemeltetésére irányul, egy olasz állami tulajdonban lévő földterületen található sportkomplexum tulajdonosa. Az Olimpiclub 1985. december 27-én szerződést kötött az Associazione Polisportiva Olimpiclub (a továbbiakban: Associazione) nem haszonszerzési célú egyesülettel – amely alapító tagjainak többsége szintén rendelkezett üzletrésszel az Olimpiclub-ban –, amely szerződés lehetővé tette a hivatkozott sportkomplexum valamennyi létesítményének az Associazione általi használatát (a továbbiakban: haszonbérleti szerződés). Ellenszolgáltatásként az Associazionénak először is át kellett vállalnia a földterület olasz államnak fizetendő bérleti díját (a földterület használatának átengedéséért fizetendő összeg), másodszor évi 5 millió lírát kellett fizetnie éves átalány költségtérítés címén, harmadszor pedig át kellett engednie az Olimpiclub részére az Associazione – tagjai éves tagsági díja teljes összegének megfelelő – teljes bruttó bevételét.

6 1992-ben az adóhatóság e haszonbérleti szerződésre kiterjedő ellenőrzést tartott, és arra a következtetésre jutott, hogy a szerződő felek célja valójában kizárólag az volt, hogy alakilag jogszerű jogi aktus révén megkerüljék a törvényt, és így adóelőnyhöz jussanak. Ennélfogva az Olimpiclub nem haszonszerzési célú egyesületnek engedte át

az érintett komplexummal kapcsolatos valamennyi adminisztratív és gazdálkodási terhet, miközben megkapta az ezen egyesület által elért, tagjai tagsági díjaiból származó, és ezáltal nem HÉA-köteles bevételt. Mivel az adóhatóság ennélfogva érvényesíthetetlennek tekintette a haszonbérleti szerződést, az Associazione által elért összes bruttó bevételt az Olimpiclubnál vette figyelembe az adóellenőrzéssel érintett évek tekintetében, és következésképpen négy, adókötelezettséget módosító értesítésben kiigazította az Olimpiclub által az 1988–1991-es adóévek tekintetében benyújtott HÉA-bevallásokat.

7 Az Olimpiclub kersetet indított ezen adókötelezettséget módosító értesítések ellen a Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Róma tartományi adóügyi elsőfokú bírósága) előtt, amely helyt adott e keresetnek, úgy ítélve, hogy az adóhatóság tévesen hagyta figyelmen kívül a haszonbérleti szerződés joghatásait, mivel nem bizonyította, hogy csalárd megállapodásról volt szó.

8 Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be e határozat ellen a Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazio regionális adóügyi bírósága) előtt, amely helybenhagyta a határozatot. E bíróság szerint az adóhatóság nem bizonyította a haszonbérleti szerződést aláíró két fél csalárd szándékát, mivel a szerződés megkötéséhez vezető okok jogszerűen kapcsolódhatnak a főként sporttevékenység gazdasági társaság általi közvetlen szervezésének gazdasági ésszerűtlenségéhez.

9 Az adóhatóság semmisségi kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bíróság előtt az utóbbi határozat ellen. Mivel az Olimpiclub ellen időközben felszámolási eljárás indult, a felszámolóbiztos perbelépett, és semmisségi ellenkérelmet terjesztett elő.

10 Ezen eljárás keretében a felszámolóbiztos a Commissione tributaria regionale del Lazionak az Olimpiclub egyéb adóévekre tekintettel való adóellenőrzését követően

kibocsátott, HÉA-ra vonatkozó adókötelezettséget módosító értesítés tárgyában hozott két jogerős ítéletére hivatkozott, úgymint az 1992. adóévre vonatkozó 138/43/00. sz. és az 1987. adóévre vonatkozó 67/01/03. sz. ítéletre.

11 Még ha ezen ítéletek más adóéveket érintettek is, megállapításaik és a végkövetkeztetéseik az olasz polgári törvénykönyvnek a jogerő elvére vonatkozó 2909. cikke értelmében kötelezően alkalmazandók az alapeljárásban.

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy adójogi ügyekben az olasz bíróságok az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikkét értelmezve hosszú ideig „a jogerős ítéletek önállósága" elvét követték, amelynek értelmében minden adóév megtartja önállóságát a többivel szemben, és az adóalany és az adóhatóság közötti, az előző és a következő adóévtől elkülönülő jogviszonyt képez, ily módon, amennyiben ugyanazon adónemmel kapcsolatban különböző adóévekre vonatkozóan merülnek fel jogviták (akkor is, ha hasonló kérdésekről van szó), azokat külön ítéletekkel kell elbírálni, minden ügy megtartja az önállóságát, és az egyik adóévvel kapcsolatos határozat nem jelent *res iudicatát* a többi adóévvel kapcsolatos jogviták vonatkozásában.

13 Mindazonáltal e megközelítés nemrég módosult, többek között a jogerős ítéletek önállóságának elvétől való elszakadás miatt. Azóta a valamely jogvitában hozott ítéletből következő megoldásra érvényesen hivatkozhatnak más jogvitában, amennyiben hasonló kérdéseket érintenek a vonatkozó megállapítások, még ha a hivatkozott ítélet az adott eljárás tárgyát képező adóidőszaktól eltérő adóidőszakra vonatkozik is.

14 Mivel a jelen ítélet 10. pontjában hivatkozott két ítéletben megállapításra került, hogy érvényes gazdasági okok igazolták az Associazione és az Olimpiclub közti haszonbérleti szerződés kötését, és ezen ítéletek kedvezők voltak tehát az Olimpiclub számára, az alapügy alperese azt állította, hogy a semmisségi kérelmet elfogadhatatlannak kell nyilvánítani, mivel ugyanazon jog- és ténykérdésekben történő határozathozatalra irányul.

15 E szempontokat figyelembe véve ítéli úgy a kérdést előterjesztő bíróság, hogy kötve van a hivatkozott ítéletekhez, amelyek véglegesen bizonyítják a haszonbérleti szerződés valós, jogszerű és nem csalárd jellegét. Mindazonáltal megállapítja, hogy ez ahhoz vezethet, hogy az alapügyet nem vizsgálhatja a közösségi jog és a Bíróság HÉA-ra vonatkozó ítélkezési gyakorlata – többek között a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) – alapján, és esetlegesen nem állapíthatja meg a joggal való visszaélést.

16 A kérdést előterjesztő bíróság különsen a C-119/05. sz. Lucchini-ügyben 2007. július 18-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-6199. o.), veszi figyelembe, amelyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ellentétes a közösségi joggal a *res iudicata* elvét megállapító olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása, mint az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikke, amennyiben annak alkalmazása akadályozza a közösségi jog megsértésével nyújtott állami támogatás visszatérítettését. Úgy ítéli meg, hogy ezen ítéletből kitűnik a Bíróság ítélkezési gyakorlatának a jogerő elvének a viszonylagosságára és az ilyen elvtől a közösségi jog rendelkezései elsőbbségének tiszteletben tartása és az azzal való összeütközés elkerülése érdekében való eltérésre irányuló általános irányzata. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben a C-126/97. sz., Eco Swiss ügyben 1999. június 1-jén hozott ítéletre (EBHT 1999., I-3055. o.), a C-118/00. sz. Larsy-ügyben 2001. június 28-án hozott ítéletre (EBHT 2001., I-5063. o.), a C-201/02. sz. Wells-ügyben 2004. január 7-én hozott ítéletre (EBHT 2004., I-723. o.), valamint a C-453/00. sz. Kühne & Heitz ügyben 2004. január 13-án hozott ítéletre (EBHT 2004., I-837. o.) hivatkozik.

17 Mivel a HÉA beszedése jelentős szerepet játszik az Európai Közösség saját forrásai tekintetében, a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata megköveteli-e valamely, a belső jogban jogerős nemzeti bírósági ítélet kötelező jellegének figyelmen kívül hagyását. Az alapügyben az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikkének alkalmazása olyan jellegű, hogy megakadályozza a Bíróság HÉA-ra vonatkozó ítélkezési gyakorlatában kidolgozott, a joggal való visszaélés tilalma elvének teljes körű alkalmazását, amely eszköz a közösségi HÉA-rendszer teljes körű alkalmazását biztosítja, e bíróság e tekintetben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítéletre utal.

18 E körülmények között a Corte suprema di cassazione úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a közösségi joggal a jogerő elvét megállapító olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása, mint az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikke, amennyiben annak alkalmazása a közösségi joggal ellentétes eredményt szentesít, akadályozva a közösségi jog alkalmazását az állami támogatások területén kívüli jogterületeken is (ezzel kapcsolatban lásd a [fent hivatkozott] […] Lucchini-ügyben […] hozott [ítéletet]), különösképpen a HÉA terén és a jogosulatlan adóelkerülés végett elkövetett joggal való visszaélés területén, különös tekintettel arra a – [a Corte suprema di cassazione] ítélkezési gyakorlatával kialakított értelmezés szerinti – nemzeti jogi kritériumra, amely szerint adójogi jogvitákban a más ügyben hozott jogerős határozat, amennyiben az abban foglalt megállapítás más ügyekkel közös, alapvető pontra vonatkozik, akkor is kötelező érvénnyel bír ezen alapvető pont vonatkozásában, ha azt más adóidőszakkal kapcsolatban hozták?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a közösségi joggal ellentétes-e az olyan nemzeti jogi rendelkezés, mint az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikkének az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények közötti alkalmazása az olyan adóévre vonatkozó HÉA-t érintő jogvitában, amely tekintetében még nem született végleges bírósági határozat, amennyiben e rendelkezés akadályozza a hivatkozott adó tekintetében való visszaélésszerű gyakorlatra vonatkozó közösségi rendelkezések e bíróság általi figyelembevételét.

20 Először is hangsúlyozni kell, hogy e kérdés megválaszolása érdekében nem bír jelentőséggel, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem fejtette ki részletesen a haszonbérleti szerződés valós, jogszerű és nem csalárd jellegének kétségbe vonását igazoló okokat.

21 Az Olimpiclub az olasz jogrend értelmezése szerinti és a jelen ítélet 13. pontjában leírt jogerő elvére hivatkozott annak alátámasztása érdekében, hogy a haszonbérleti szerződés valós, jogszerű és nem csalárd jellegére vonatkozó – az eltérő adózási időszakokra vonatkozó korábbi ítéletekben tett – megállapítás kötelező és végleges jellegű.

22 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jogerő elve úgy a közösségi, mint a nemzeti jogrendekben jelentős szerepet tölt be. Ugyanis mind a jog, mind a jogviszonyok stabilitásának, illetve az igazságszolgáltatás megfelelő működésének biztosításához fontos, hogy ne lehessen többé vita tárgyává tenni azokat a bírósági határozatokat, amelyek a rendelkezésre álló jogorvoslatok kimerülését, illetve az azok előterjesztésére nyitva álló határidők elteltét követően jogerőre emelkedtek (a C-224/01. sz., Köbler-ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-10239. o.] 38. pontja és a C-234/04. sz. Kapferer-ügyben 2006. március 16-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2585. o.] 20. pontja).

23 Következésképpen a közösségi jog nem írja elő a nemzeti bíróságnak, hogy eltérjen a határozatokat jogerőre emelő belső eljárási szabályok alkalmazásától, még akkor sem, ha ez lehetővé tenné a szóban forgó határozat által megvalósított közösségi jogi jogsértés orvoslását (lásd a fent hivatkozott Kapferer-ügyben hozott ítélet 21. pontját).

24 A tárgykörre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában a jogerő elve megvalósításának részletes szabályai a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján azok belső jogrendjébe tartoznak. Nem lehetnek kedvezőtlenebbek azonban, mint a hasonló belső jellegű esetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kapferer-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

25 A fent hivatkozott Lucchini-ügyben hozott ítélet nem kérdőjelezi meg ezt az elemzést. Ugyanis ezen ítélet teljes mértékben különleges helyzetre vonatkozott, amely az állami támogatásokra vonatkozó, a tagállamok és a Közösség közötti hatáskörmegosztás elveit érintette, mivel az Európai Közösségek Bizottsága kizárólagos hatáskörébe tartozik

a nemzeti támogatási intézkedések közös piaccal való összeegyeztethetőségének mérlegelése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lucchini-ügyben hozott ítélet 52. és 62. pontját). A jelen ügyben nem szerepelnek hatáskörmegosztásra vonatkozó ilyen kérdések.

26 A jelen ügyben különösen az a kérdés merül fel, hogy összeegyeztethető-e a tényleges érvényesülés elvével a jogerő elvének a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott azon értelmezése, amely szerint az adójogi jogvitákban a más ügyben hozott jogerős határozat – amennyiben az abban foglalt megállapítás más ügyekkel közös, alapvető pontra vonatkozik – akkor is kötelező érvénnyel bír ezen alapvető pont vonatkozásában, ha azt más adóidőszakkal kapcsolatban hozták.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság korábban úgy ítélte meg, hogy minden esetben, amikor felmerül a kérdés, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszi-e a közösségi jog alkalmazását, azt kell megvizsgálni, hogy milyen e rendelkezésnek az egész eljárásban betöltött helye, hogy hogyan zajlik az eljárás és melyek a sajátosságai a különböző nemzeti fórumok előtt. Ebből a szempontból adott esetben azokat az alapelveket is figyelembe kell venni, amelyek a nemzeti bírósági rendszer alapjául szolgálnak, mint például a védelemhez való jog, a jogbiztonság elve, és az eljárás szabályos lefolytatásának elve (a C-312/93. sz. Peterbroeck-ügyben 1995. december 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4599. o.] 14. pontja).

28 Különösen azt kell tehát vizsgálni, hogy az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikkének fent hivatkozott értelmezése igazolható-e a jogbiztonság elve érvényesülése biztosításának szükségességével, tekintettel a közösségi jog alkalmazására gyakorolt következményeire.

29 E tekintetben meg kell állapítani, amint azt egyébként a kérdést előterjesztő bíróság maga is teszi, hogy a hivatkozott értelmezés nemcsak a jogerős bírósági határozat megkérdőjelezését akadályozza meg, mégha e határozat sérti is a közösségi jogot,

hanem azt is, hogy megkérdőjelezzenek az illetékes adóhatóság ugyanazon adóalanyt, azonban eltérő adóévet érintő másik határozata bírósági felülvizsgálatának alkalmával jogerős bírósági határozatban foglalt közös, alapvető pontra vonatkozó bármely megállapítást.

30 A jogerő elvének ilyen alkalmazása azzal a következménnyel jár tehát, hogy ha a jogerőssé vált bírósági határozat a HÉA-t érintő visszaélésszerű gyakorlatra vonatkozó közösségi szabályok közösségi joggal ellentétes értelmezésén alapul, e szabályok helytelen alkalmazása megismétlődne minden újabb adóévben, anélkül, hogy lehetséges lenne e téves értelmezés kiigazítása.

31 E körülmények között azt kell megállapítani, hogy a közösségi HÉA-szabályok hatékony alkalmazásának ilyen mértékű akadályozása nem igazolható ésszerűen a jogbiztonság elvével, és ezért azt a tényleges érvényesülés elvével ellentétesnek kell tekinteni.

32 Következésképpen azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy ellentétes a közösségi joggal az olyan nemzeti jogi rendelkezésnek, mint az olasz polgári törvénykönyv 2909. cikkének az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények közötti alkalmazása az olyan adóévre vonatkozó HÉA-t érintő jogvitában, amelynek tekintetében még nem született jogerős bírósági határozat, amennyiben e rendelkezés akadályozza a hivatkozott adóval kapcsolatos visszaélésszerű gyakorlatra vonatkozó közösségi rendelkezéseknek az e jogvitában eljáró nemzeti bíróság általi figyelembevételét.

A költségekről

33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Ellentétes a közösségi joggal az az olyan nemzeti jogi rendelkezésnek, mint az olasz polgári törvénykönyv (codice civile) 2909. cikkének az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények közötti alkalmazása az olyan adóévre vonatkozó hozzáadottérték-adót érintő jogvitában, amelynek tekintetében még nem született jogerős bírósági határozat, amennyiben e rendelkezés akadályozza a hivatkozott adóval kapcsolatos visszaélésszerű gyakorlatra vonatkozó közösségi rendelkezéseknek az e jogvitában eljáró nemzeti bíróság általi figyelembevételét.

Aláírások