WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 3 września 2009 r. *

W sprawie C-2/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 10 października 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 stycznia 2008 r., w postępowaniu:

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

przeciwko

Fallimento Olimpiclub Srl,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, K. Schiemann (sprawozdawca), P. Kūris, L. Bay Larsen i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 stycznia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Fallimento Olimpiclub Srl przez G. Tinellego, avvocato,

— w imieniu rządu włoskiego przez I. Bruni, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentiliego oraz W. Ferrante, avvocati dello Stato,

— w imieniu rządu słowackiego przez B. Ricziovą, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 marca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy stosowania zasady powagi rzeczy osądzonej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Fallimento Olimpiclub Srl (Olimpiclub Srl w likwidacji, zwany dalej „Olimpiclubem") a Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (administracją gospodarczą i finansową, zwaną dalej „administracją podatkową") dotyczącego czterech decyzji w zakresie podatku VAT skierowanych do Olimpiclubu w odniesieniu do lat podatkowych 1988–1991.

Ustawodawstwo krajowe

3 Artykuł 2909 codice civile (włoskiego kodeksu cywilnego), zatytułowany „Powaga rzeczy osądzonej", stanowi, że:

„Ustalenia dokonane prawomocnym wyrokiem wiążą strony, ich spadkobierców lub ich następców prawnych".

4 Przepis ten był przedmiotem wykładni Corte suprema di cassazione (najwyższego sądu kasacyjnego) w wyroku nr 13916/06 w świetle którego:

„[…] gdy dwa postępowania między tymi samymi stronami dotyczą tego samego stosunku prawnego i jedno z nich zostało zakończone decyzją mającą powagę rzeczy osądzonej, stwierdzenia dokonane w odniesieniu do tej sytuacji prawnej lub rozwiązanie kwestii faktycznych czy prawnych w zakresie podstawowej kwestii dla obu spraw, stanowiąc logiczną podstawę decyzji zawartej w treści orzeczenia, sprzeciwiają się ponownemu badaniu tej samej kwestii prawnej, w ten sposób rozstrzygniętej, nawet jeśli późniejsze postępowanie dotyczy innych celów aniżeli stanowiące przedmiot i »petitum« pierwszej sprawy".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

5 W dniu 27 grudnia 1985 r. Olimpiclub, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której przedmiotem działalności jest budowa i zarządzanie obiektami sportowymi, a do której należy kompleks sportowy położony na działce będącej własnością państwa włoskiego, oraz Associazione Polisportiva Olimpie lub (zwane dalej „Związkiem"), stowarzyszenie o celu niezarobkowym, którego założycielami byli w większości posiadacze udziałów w Olimpiclubie, zawarły umowę pozwalającą Związkowi na używanie wyposażenia rzeczonego obiektu sportowego (zwaną dalej „umową użyczenia"). W zamian Związek miał ponosić po pierwsze podatek od własności na rzecz państwa włoskiego (kwota z tytułu umożliwienia korzystania z terenu), po drugie opłatę roczną w wysokości 5 milionów ITL z tytułu zwrotu rocznych kosztów ryczałtowych, a po trzecie przenieść na Olimpiclub wszystkie swe dochody brutto, odpowiadające łącznej kwocie składek uiszczanych przez jego członków.

6 W 1992 r. administracja podatkowa dokonała kontroli tej umowy użyczenia i doszła do wniosku, że strony tej umowy, za pomocą czynności formalnie zgodnej z prawem, działały wyłącznie w celu obejścia prawa dla uzyskania korzyści podatkowych. Zatem Olimpiclub przeniósł na niemające celu zarobkowego stowarzyszenie wszystkie koszty

administracji i zarządzania rzeczonym kompleksem sportowym, przejmując przychody tego stowarzyszenia w postaci składek opłacanych przez jego członków, niepodlegających z tego tytułu podatkowi VAT. Uznawszy zatem umowę użyczenia za niepodlegającą podatkowi, administracja podatkowa przypisała Olimpiclubowi wszystkie dochody brutto Związku uzyskane w ciągu lat objętych kontrolą podatkową i w konsekwencji skorygowała w czterech decyzjach podatkowych deklaracje podatku VAT przedstawione przez Olimpiclub za lata podatkowe 1988–1991.

7 Olimpiclub wniósł skargę na te cztery decyzje podatkowe do Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (miejscowej komisji podatkowej pierwszej instancji w Rzymie), która przychyliła się do tej skargi, orzekając, że administracja podatkowa niesłusznie pominęła skutki prawne umowy użyczenia, jako że nie wykazała istnienia porozumienia zmierzającego do oszustwa.

8 Administracja podatkowa wniosła odwołanie od tej decyzji do Commissione tributaria regionale del Lazio (regionalnej komisji podatkowej dla Lazio), która podtrzymała rzeczone rozstrzygnięcie. Zdaniem tego sądu administracja podatkowa nie wykazała zamiaru popełnienia oszustwa dwóch stron, które zawarły umowę użyczenia, gdyż przyczyny zawarcia umowy mogły być związane z nieekonomicznym charakterem bezpośredniego zarządzania działalnością co do zasady sportową przez spółkę handlową.

9 Administracja podatkowa wniosła do sądu odsyłającego skargę kasacyjną od tego ostatniego rozstrzygnięcia. Olimpiclub, który ogłosił w międzyczasie upadłość, wstąpił do postępowania jako pozwany.

10 W ramach tego postępowania syndyk powołał się na dwa orzeczenia Commissione tributaria regionale del Lazio mające powagę rzeczy osądzonej, których przedmiotem są decyzje dotyczące podatku VAT wydane w następstwie tej samej kontroli podatkowej

dotyczącej Olimpiclubu, lecz odnoszące się do innych lat podatkowych, tj. wyrok nr 138/43/00 i 67/01/03, dotyczące, odpowiednio, lat podatkowych 1992 i 1987.

11 Choć wyroki te dotyczą różnych okresów opodatkowania, zawarte w nich stwierdzenia oraz przyjęte rozwiązanie, na mocy art. 2909 włoskiego kodeksu cywilnego ustanawiającego zasadę powagi rzeczy osądzonej, są wiążące w postępowaniu przed sądem krajowym.

12 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w dziedzinie podatków sądy włoskie, dokonując wykładni art. 2909 włoskiego kodeksu cywilnego, długo pozostały wierne zasadzie odrębności wyroków, zgodnie z którą każdy rok podatkowy pozostaje całkowicie odrębny od pozostałych lat podatkowych oraz tworzy, pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi, stosunek prawny, który ma charakter odrębny od odnoszącego się do poprzednich lub kolejnych lat podatkowych, wskutek czego, gdy spory odnoszą się do różnych lat w ramach tego samego podatku (nawet gdy dotyczą podobnych kwestii), stanowią przedmiot odrębnych rozstrzygnięć, przy czym każdy spór zachowuje swą autonomię a kończące go decyzje nie mają powagi rzeczy osądzonej w odniesieniu do sporów dotyczących innych lat podatkowych.

13 Jednakże podejście to zostało ostatnio zmienione, w szczególności przez okoliczność zarzucenia zasady odrębności wyroków. Jednakże obecnie rozwiązanie wynikające z wyroku wydanego w sporze, gdy stwierdzenia z nim związane dotyczą podobnych kwestii, może zostać skutecznie przywołane w innym sporze, nawet gdy rzeczone orzeczenie jest związane z innym okresem podatkowym od okresu stanowiącego przedmiot postępowania, w którym je powołano.

14 W zakresie, w jakim dwa wyroki wspomniane w pkt 10 niniejszego zawierały stwierdzenie istnienia racjonalnych zasadnych ekonomicznie względów uzasadniających zawarcie umowy użyczenia pomiędzy Związkiem a Olimpiclubem, i były zatem korzystne dla tego ostatniego, strona pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym twierdziła, że skarga kasacyjna musi zostać odrzucona jako niedopuszczalna w zakresie, w jakim zmierza do ponownego rozstrzygnięcia tych samych kwestii faktycznych i prawnych.

15 W świetle tych elementów sąd krajowy uważa się za związany rzeczonymi wyrokami, które w sposób prawomocny stwierdzają rzeczywisty, zgodny z prawem i niezmierzający do popełnienia oszustwa charakter umowy użyczenia. Jednakże stwierdza on, że może to powodować po jego stronie niemożność zbadania przedstawionej mu sprawy, w świetle przepisów wspólnotowych i orzecznictwa Trybunału w dziedzinie podatku VAT, w szczególności w świetle wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, i ewentualne stwierdzenie istnienia nadużycia prawa.

16 Sąd krajowy uwzględnia w szczególności wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, w którym Trybunał orzekł, że prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa krajowego wprowadzającego zasadę powagi rzeczy osądzonej, takiego jak art. 2909 codice civile, w przypadku gdy jego stosowanie uniemożliwia odzyskanie pomocy państwa przyznanej z naruszeniem prawa wspólnotowego. Podnosi on, że wyrok ten ilustruje pewną tendencję w orzecznictwie Trybunału do relatywizowania znaczenia zasady powagi rzeczy osądzonej i wymagania jej pominięcia w celu przestrzegania zasady pierwszeństwa przepisów prawa wspólnotowego i uniknięcia konfliktu z nimi. Sąd krajowy odsyła w tym zakresie do wyroków: z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-126/97 Eco Swiss, Rec. s. I-3055; z dnia 28 czerwca 2001 r. w sprawie C-118/00 Larsy, Rec. s. I-5063; z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawie C-201/02 Wells, Rec. s. I-723; z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz, Rec. s. I-837.

17 Jako że pobór podatku VAT odgrywa istotną rolę pośród dochodów własnych Wspólnoty Europejskiej, sąd krajowy dąży do ustalenia, czy orzecznictwo Trybunału wymaga braku uznania wiążącego charakteru wyroku krajowego, który w prawie wewnętrznym zyskał powagę rzeczy osądzonej. W sprawie przed sądem krajowym zastosowanie art. 2909 włoskiego kodeksu cywilnego może utrudniać pełne wykonanie zasady walki z nadużyciami prawa wypracowanej przez Trybunał w dziedzinie podatku VAT jako instrument gwarantujący pełne zastosowanie wspólnotowego systemu podatku VAT, przy czym sąd krajowy odsyła w tym zakresie do ww. wyroku w sprawie Halifax i in.

18 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, który sankcjonuje zasadę powagi rzeczy osądzonej, jeśli zastosowanie tego przepisu prowadziłoby do rozstrzygnięcia sprzecznego z prawem wspólnotowym, udaremniając tym samym jego stosowanie, również w innych sektorach niż pomoc państwa (w odniesieniu do której zob. [ww.] wyrok […] w sprawie Lucchini […]), w szczególności w sprawach dotyczących podatku VAT oraz nadużycia prawa w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej, mając przede wszystkim na uwadze zasady prawa krajowego w świetle ich wykładni dokonanej w orzecznictwie [Corte suprema di cassazione], zgodnie z którymi w sporach podatkowych ostateczny wyrok wydany w innej sprawie dotyczący kwestii o podstawowym znaczeniu wspólnej z innymi sprawami, ma w tym zakresie moc wiążącą, nawet jeśli dotyczy innego okresu podatkowego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu, w okolicznościach rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, w sporze dotyczącym podatku VAT za rok podatkowy, w odniesieniu do którego nie wydano jeszcze żadnej decyzji prawomocnej, gdy stanowi on przeszkodę dla uwzględnienia przez sąd krajowy, przed którym toczy się spór, norm prawa wspólnotowego w zakresie praktyk stanowiących nadużycie związanych z tym podatkiem.

20 Na wstępie należy podkreślić, że dla przedstawienia odpowiedzi na to pytanie bez znaczenia jest, że sąd krajowy nie wskazał w szczegółowy sposób powodów, dla których powziął wątpliwości co do rzeczywistego, zgodnego z prawem i niezmierzającego do oszustwa charakteru użyczenia.

21 Olimpiclub podnosi zasadę powagi rzeczy osądzonej w świetle jej wykładni we włoskim porządku prawnym, opisanej w pkt 13 niniejszego wyroku, uznając, że stwierdzenie rzeczywistego, zgodnego z prawem i niezmierzającego do oszustwa charakteru użyczenia, zawarte we wcześniejszych wyrokach dotyczących innych lat podatkowych ma charakter wiążący i prawomocny.

22 W tym zakresie należy przypomnieć znaczenie, jakie zasada powagi rzeczy osądzonej ma zarówno we wspólnotowym, jak i w krajowych porządkach prawnych. Dla zapewnienia stabilności prawa i stosunków prawnych, jak też prawidłowego administrowania wymiarem sprawiedliwości istotne jest, aby orzeczenia sądowe, które stały się prawomocne po wyczerpaniu przysługujących środków odwoławczych lub po upływie przewidzianych dla tych środków terminów, były niepodważalne (wyroki: z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 Köbler, Rec. s. I-10239, pkt 38; z dnia 16 marca 2006 r. w sprawie C-234/04 Kapferer, Zb.Orz. s. I-2585, pkt 20).

23 Prawo wspólnotowe nie zobowiązuje zatem sądu krajowego do zaprzestania stosowania krajowych przepisów proceduralnych nadających prawomocność danemu orzeczeniu, nawet jeśli umożliwiłoby to usunięcie naruszenia prawa wspólnotowego, które wynika z tego orzeczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Kapferer, pkt 21).

24 Z braku uregulowań wspólnotowych w tym zakresie tryb wykonania zasady powagi rzeczy osądzonej należy do wewnętrznego porządku prawnego państw członkowskich na mocy zasady ich autonomii proceduralnej. Tryb ten nie może być mniej korzystny od trybu dotyczącego podobnych sytuacji w prawie krajowym (zasada równoważności) ani czynić wykonywania uprawnień przyznanych przez prawo wspólnotowe nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym (zasada skuteczności) (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kapferer, pkt 22).

25 Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Lucchini nie podważa tych ustaleń. Wyrok ten dotyczył szczególnej sytuacji, w której rozpatrywano zasady podziału kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi i Wspólnotą w dziedzinie pomocy państwa, gdzie

Komisja Wspólnot Europejskich dysponuje wyłączną kompetencją do badania zgodności krajowego środka w zakresie pomocy państwa ze wspólnym rynkiem (ww. wyrok w sprawie Lucchini, pkt 52, 62). Niniejsza sprawa nie dotyczy takich kwestii podziału kompetencji.

26 W niniejszej sprawie powstaje w szczególności pytanie, czy wykładnia zasady powagi rzeczy osądzonej, do której odsyła sąd krajowy i w świetle której w sporach podatkowych powaga rzeczy osądzonej w danej sprawie, z chwilą gdy dotyczy podstawowej kwestii wspólnej z innymi sprawami, ma w tej kwestii moc wiążącą, nawet gdy stwierdzenia dokonane przy tej okazji dotyczą innego okresu podatkowego, jest zgodne z zasadą skuteczności.

27 W tym zakresie należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, że każdy przypadek, w którym powstaje pytanie, czy krajowe przepisy proceduralne czynią niemożliwym lub zbyt utrudnionym stosowanie prawa wspólnotowego, należy rozpatrywać z uwzględnieniem miejsca danego przepisu w całości procedury, jej cech szczególnych i jej przebiegu przed różnymi sądami krajowymi. W tej perspektywie należy uwzględnić w razie potrzeby zasady znajdujące się u podstaw krajowego systemu prawnego, takie jak zasady obrony, zasada pewności prawa i prawidłowego przebiegu postępowania (wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie C-312/93 Peterbroeck, Rec. s. I-4599, pkt 14).

28 Należy zatem dokładniej zbadać, czy wskazana powyżej wykładnia art. 2909 włoskiego kodeksu cywilnego może być uzasadniona w świetle ochrony zasady pewności prawa, przy uwzględnieniu konsekwencji wynikających z niej dla prawa wspólnotowego.

29 W tym zakresie należy stwierdzić, jak czyni to zresztą sam sąd krajowy, że stosowanie rzeczonej wykładni nie tylko stanowi przeszkodę dla podważenia decyzji sądowej mającej powagę rzeczy osądzonej, również gdy podjęto ją z naruszeniem prawa

wspólnotowego, lecz wyłącza też kontrolę sądową wszelkich innych decyzji właściwych władz podatkowych dotyczących tej samej strony w zakresie tych samych pytań co do faktów i prawa w zakresie podstawowej kwestii, lecz w odniesieniu do innego okresu podatkowego.

30 Takie zastosowanie zasady powagi rzeczy osądzonej prowadziłoby zatem, w sytuacji gdy wykładnia dokonana w prawomocnym wyroku przepisów wspólnotowych dotyczących stanowiących nadużycie praktyk w dziedzinie podatku VAT jest istotnie sprzeczna z prawem wspólnotowym, do nieprawidłowego stosowania tych reguł ponownie w każdym nowym okresie podatkowym, bez możliwości korekty tej błędnej wykładni.

31 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przeszkody w takim rozwinięciu skutecznego stosowania wspólnotowych reguł w dziedzinie podatku VAT nie mogą zostać rozsądnie uzasadnione zasadą pewności prawa i muszą wobec tego zostać uznane za sprzeczne z zasadą skuteczności.

32 W konsekwencji na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu, w okolicznościach rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym, przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, w sporze dotyczącym podatku VAT za rok podatkowy, w odniesieniu do którego nie wydano jeszcze żadnej decyzji prawomocnej w zakresie, w jakim stanowi on przeszkodę dla uwzględnienia przez sąd krajowy, przed którym toczy się spór, norm prawa wspólnotowego w zakresie praktyk stanowiących nadużycie związanych z tym podatkiem.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu, w okolicznościach rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym, przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, w sporze dotyczącym podatku VAT za rok podatkowy, w odniesieniu do którego nie wydano jeszcze żadnej decyzji prawomocnej w zakresie, w jakim stanowi on przeszkodę dla uwzględnienia przez sąd krajowy, przed którym toczy się spór, norm prawa wspólnotowego w zakresie praktyk stanowiących nadużycie związanych z tym podatkiem.

Podpisy