РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

3 септември 2009 година *

По дело C-2/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Corte suprema di cassazione (Италия) с акт от 10 октомври 2007 г., постъпил в Съда на 2 януари 2008 г., в рамките на производство по дело

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

срещу

Fallimento Olimpiclub Srl,

* Език на производството: италиански.

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н C. W. A. Timmermans, председател на състав, г-н Schiemann (докладчик), г-н P. Kūris, г-н L. Bay Larsen и г-жа C. Toader, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 януари 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Fallimento Olimpiclub Srl, от адв. G. Tinelli, avvocato,

— за италианското правителство, от г-жа I. Bruni, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili и от г-жа W. Ferrante, avvocati dello Stato,

— за словашкото правителство, от г-жа B. Ricziová, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н E. Traversa и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 24 март 2009 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до прилагането на принципа за силата на пресъдено нещо в спор в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Fallimento Olimpiclub Srl (Olimpiclub Srl в несъстоятелност, наричано по-нататък „Olimpiclub“) и Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (администрация на икономиката и на финансите, наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно четири акта за изменение на задължение за ДДС с адресат Olimpiclub за данъчни години 1988—1991.

Национална правна уредба

3 Член 2909 от италианския граждански кодекс (codice civile), озаглавен „Сила 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.“

4 В своето Решение № 13916/06 Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд) тълкува този член по следния начин:

„[…] когато две производства между едни и същи страни се отнасят до едно и също правоотношение и едно от производствата е приключило със съдебно решение, придобило сила на пресъдено нещо, така направените констатации относно това правно положение или във връзка с разрешаването на фактически или правни въпроси, които се отнасят до общ за двете дела основен въпрос и по този начин съставляват необходима логическа предпоставка за разрешението, което се съдържа в диспозитива на решението, не допускат преразглеждането на същия правен въпрос, който вече е решен, дори ако с второто производство се преследват цели, различни от тези, които са били предмет и „петитум“ на първото производство.“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

5 Olimpiclub, дружество с ограничена отговорност, чийто предмет на дейност е изграждането и управлението на спортни инфраструктури, е собственик на комплекс от спортни съоръжения, разположен на терен, собственост на италианската държава. На 27 декември 1985 г. то сключва с Associazione Polisportiva Olimpiclub (наричано по-нататък „Associazione“), сдружение с нестопанска цел, по-голямата част от учредителите на което са и притежатели на дружествени дялове в Olimpiclub, договор, който позволява на Associazione да ползва всички съоръжения на посочения спортен комплекс (наричан по-нататък „договор за ползване“). Като насрещна престация Associazione се задължава, първо, да плати на италианската държава таксата за ползване (сума, която се заплаща за преотстъпване на ползването на терена), второ, да превежда 5 милиона ITL всяка година за възстановяване на фиксираните годишни разходи, и трето, да прехвърля на Olimpiclub всички брутни приходи на Associazione, съответстващи на общия размер на годишните вноски на неговите членове.

6 През 1992 г. данъчната администрация извършва проверки по договора за ползване и стига до извода, че страните по този договор посредством един формално законен акт всъщност са имали за цел единствено да заобиколят закона, за да получат данъчно предимство. Така Olimpiclub бил прехвърлил на

едно сдружение с нестопанска цел всички административни и управленски разходи за въпросния спортен комплекс, като същевременно бил получил всички приходи, събирани от това сдружение под формата на заплащани от неговите членове вноски, които като такива не подлежат на облагане с ДДС. Следователно като счита за непротивопоставим този договор за ползване, данъчната администрация приема, че всички брутни приходи, получени от Associazione в течение на годините, предмет на данъчен контрол, са на Olimpiclub и в резултат на това изменя с четири акта за изменение подадените от Olimpiclub декларации за ДДС за данъчни години 1988—1991.

7 Olimpiclub подава жалба срещу тези актове за изменение пред Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Първоинстанционна провинциална данъчна комисия Рим), която уважава жалбата, като постановява, че щом като не е доказала наличието на споразумение с цел измама, данъчната администрация погрешно не е отчела правните последици на договора за ползване.

8 Данъчната администрация обжалва това решение пред Commissione tributaria regionale del Lazio (Регионална данъчна комисия Лацио), която потвърждава посоченото решение. Според тази юрисдикция данъчната администрация не е доказала наличието на намерение за измама от страна на двете страни, сключили договора за ползване, тъй като причините, които са ги накарали да сключат същия, могат легитимно да се свържат с неикономическия характер на прякото управление от търговско дружество на една предимно спортна дейност.

9 Данъчната администрация подава касационна жалба срещу последното решение пред запитващата юрисдикция. Тъй като междувременно Olimpiclub е обявено в несъстоятелност, синдикът в това производство по несъстоятелност е конституиран като ответник в касационното производство.

10 В рамките на касационното производство синдикът се позовава на наличието на две решения на Commissione tributaria regionale del Lazio, придобили сила на пресъдено нещо, с предмет актове за изменение на задължение за ДДС, издадени в резултат на същия данъчен контрол, осъществен по отношение на Olimpiclub,

но които се отнасят за други данъчни години, а именно решения № 138/43/00 и № 67/01/03, отнасящи се съответно за данъчни години 1992 и 1987.

11 Макар тези решения да се отнасят до различни данъчни периоди, направените в тях констатации, както и възприетото разрешение имали, по силата на член 2909 от италианския граждански кодекс, в който е установен принципът за силата на пресъдено нещо, задължителна сила по главното производство.

12 От акта за преюдициално запитване е видно, че в данъчната област италианските юрисдикции при тълкуването член 2909 от италианския граждански кодекс задълго са останали верни на принципа за разделяне на решенията, съгласно който всяка данъчна година запазва своята самостоятелност спрямо останалите и е предмет на правоотношение между данъчнозадълженото лице и фиска, което е отделно от предходните и следващите данъчни години, така че когато спорове относно различни години на един и същи данък (дори когато се отнасят до сходни въпроси) са предмет на отделни решения, всеки спор запазва своята самостоятелност и решението, с което той приключва, не се ползва с каквато и да било сила на пресъдено нещо по отношение на споровете относно останалите данъчни години.

13 Този подход обаче наскоро е изменен, по-специално поради изоставянето на принципа за разделяне на решенията. Занапред разрешението, произтичащо от постановено по даден спор решение, когато направените в него констатации се отнасят до сходни въпроси, може да бъде изтъкнато по друг спор, макар посоченото решение да се отнася до данъчен период, различен от периода, предмет на производството, по което е изтъкнат.

14 Доколкото с двете решения, посочени в точка 10 от настоящото решение, се констатира наличието на валидни икономически причини, обосноваващи сключването на договора да ползване между Associazione и Olimpiclub и следователно в полза на последното, ответникът по главното производство поддържа, че касационната жалба трябва да бъде обявена за недопустима, тъй като тя има за цел да предизвика преразглеждане на същите правни и фактически въпроси.

15 В светлината на тези елементи запитващата юрисдикция се счита за обвързана от посочените решения, които установяват окончателно реалния, законен и неизмамен характер на договора за ползване. Същевременно тя отбелязва, че това би могло да означава невъзможност за нея да разгледа делото по главното производство в светлината на общностната правна уредба и на практиката на Съда в областта на ДДС, и по-специално на Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609), и евентуално да констатира наличието на злоупотреба с право.

16 Запитващата юрисдикция има предвид по-конкретно Решение от 18 юли 2007 г. по дело Lucchini (C-119/05, Сборник, стр. I-6199), в което Съдът приема, че общностното право не допуска прилагането на разпоредба от националното право като тази на член 2909 от италианския граждански кодекс, закрепваща принципа за силата на пресъдено нещо, когато това прилагане създава пречки за възстановяването на държавна помощ, предоставена в нарушение на общностното право. Тя изтъква, че това съдебно решение изглежда очертава известна тенденция в практиката на Съда да не абсолютизира стойността на принципа за силата на пресъдено нещо и да изисква да не бъде отчитан този принцип, за да се осигури спазването на предимството на разпоредбите на общностното право и за да се избегне конфликт с тях. В това отношение запитващата юрисдикция се позовава на Решение от 1 юни 1999 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), както и на Решение от 13 януари 2004 г. по дело Kühne & Heitz (C-453/00, Recueil, стр. I-837).

17 Тъй като събирането на ДДС има важна роля за генерирането на собствените ресурси на Европейската общност, запитващата юрисдикция иска да се установи дали практиката на Съда изисква да не бъде признат обвързващ характер на национално решение, което е придобило сила на пресъдено нещо съгласно вътрешното право. В делото по главното производство прилагането на член 2909 от италианския граждански кодекс било от естество да попречи на пълното привеждане в изпълнение на принципа за борба срещу злоупотребата с право, установен от практиката на Съда в областта на ДДС като инструмент, насочен към гарантиране на пълното прилагане на общностната система на ДДС, като в това отношение тази юрисдикция се позовава на посоченото по-горе Решение по дело Halifax и др.

18 При тези обстоятелства Corte suprema di cassazione решава да спре производството 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 за 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 [...] по дело Lucchini [посочено по-горе]), а именно в областта на ДДС и на злоупотребата с право, извършена с цел неправомерно избягване на данъчно облагане, 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 общ и за други дела, има обвързващо действие по този въпрос, дори когато направените по този повод констатации се отнасят до различен данъчен период?“

По преюдициалния въпрос

19 С този въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали при обстоятелства като разглежданите по главното производство общностното право не допуска прилагането на разпоредба от националното право като член 2909 от италианския граждански кодекс, в рамките на спор относно ДДС за данъчна година, за която все още не е постановено окончателно съдебно решение, в случай че тази разпоредба би създала пречки за отчитането от тази юрисдикция на общностните правни норми в областта на злоупотребите, свързани с посочения данък.

20 Най-напред следва да се подчертае, че за да се отговори на този въпрос е без значение, че запитващата юрисдикция не е изложила подробно причините, поради които би било позволено да се изрази съмнение относно реалния, законен и неизмамен характер на договора за ползване.

21 Olimpiclub се позовава на принципа за силата на пресъдено нещо, така както се тълкува в италианския правов ред и е описан в точка 13 от настоящото решение, и поддържа, че констатацията за реалния, законен и неизмамен характер на договора за ползване, която се съдържа в предходните решения, отнасящи се до различни данъчни периоди, има обвързващ и окончателен характер.

22 В това отношение следва да се припомни значението на принципа за силата на пресъдено нещо както в общностния правов ред, така и в националните правни системи. Всъщност за да се гарантира стабилността на правото и на правоотношенията, както и доброто 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 оспорвани (Решение от 30 септември 2003 г. по дело Köbler, C-224/01, Recueil, стр. I-10239, точка 38 и Решение от 16 март 2006 г. по дело Kapferer, C-234/04, Recueil, стр. I-2585, точка 20).

23 Поради това общностното право не налага на националната юрисдикция да не прилага вътрешните процесуалноправни норми, които придават на дадено решение сила на пресъдено нещо, дори ако това би позволило с въпросното решение да се отстрани нарушение на общностното право (вж. Решение Kapferer, посочено по-горе, точка 21).

24 При липсата на общностна правна уредба в тази област редът и условията за прилагане на принципа за силата на пресъдено нещо попадат във вътрешния правов ред на държавите членки по силата на принципа за процесуалната автономия на последните. Те обаче не трябва да са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешни положения (принцип на равностойност), нито да са съставени така, че да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от общностния правов ред (принцип на ефективност) (вж. в този смисъл Решение по дело Kapferer, посочено по-горе, точка 22).

25 Цитираното по-горе Решение по дело Lucchini не би могло да постави под съмнение този анализ. Всъщност това решение се отнася до много специфично положение, при което се разглеждат принципи, регулиращи разпределянето на правомощията между държавите членки и Общността в областта на държавните

помощи, тъй като Комисията на Европейските общности разполага с изключителна компетентност да разглежда съвместимостта с общия пазар на национална мярка за държавна помощ (вж. в този смисъл Решение по дело Lucchini, посочено по-горе, точки 52 и 62). В настоящото дело не се поставя такъв въпрос за разпределяне на правомощия.

26 В случая се поставя по-специално въпросът дали е съвместимо с принципа на ефективност тълкуването на принципа за силата на пресъдено нещо, споменато от запитващата юрисдикция, според което по данъчни спорове силата на пресъдено нещо в дадено дело, когато тя се отнася до основен въпрос, общ и за други дела, има обвързващо действие по този въпрос, дори ако направените по този повод констатации се отнасят до различен данъчен период.

27 В това отношение следва да се припомни, че Съдът вече е приел, че всеки случай, в който се поставя въпросът дали национална процесуална разпоредба прави невъзможно или прекомерно трудно прилагането на общностното право, трябва да се анализира, като се държи сметка за мястото на тази разпоредба в цялото производство, за неговото развитие и за неговите особености пред различните национални инстанции. От тази гледна точка следва да се вземат под внимание, ако е необходимо, принципите, които стоят в основата на националната съдебна система, като принципа за гарантиране на правото на защита, принципа на правна сигурност и ефективното развитие на производството (Решение от 14 декември 1995 г. по дело Peterbroeck, C-312/93, Recueil, стр. I-4599, точка 14).

28 Следователно трябва да се разгледа по-специално дали гореспоменатото тълкуване на член 2909 от италианския граждански кодекс е оправдано с оглед на защитата на принципа на правна сигурност, като се имат предвид произтичащите от него последици за прилагането на общностното право.

29 В това отношение трябва да се констатира, както впрочем прави самата запитваща юрисдикция, че посоченото тълкуване не само пречи да се преразглежда съдебно решение, което се ползва със сила на пресъдено нещо, дори ако това решение нарушава общностното право, но също така изключва

преразглеждането, по повод на осъществяването на съдебен контрол над друго решение на компетентния данъчен орган, засягащо същия данъкоплатец или данъчнозадължено лице, но друга данъчна година, на всяка констатация по общ основен въпрос, съдържаща се в съдебно решение, което се ползва със сила на пресъдено нещо.

30 Следователно такова прилагане на принципа за силата на пресъдено нещо би имало за последица в хипотезата, когато станалото окончателно съдебно решение се основава на противоречащо на общностното право тълкуване на общностните правила относно злоупотребите в областта на ДДС, неправилното прилагане на тези правила да се повтаря за всяка следваща данъчна година, без да е налице възможност за поправянето на това погрешно тълкуване.

31 При тези условия следва да се направи изводът, че пречките от такъв мащаб пред ефективното прилагане на общностните правила в областта на ДДС не могат да бъдат разумно обосновани от принципа на правна сигурност и следователно трябва да се считат за противоречащи на принципа на ефективност.

32 Поради това на поставения въпрос следва да се отговори, че общностното право не допуска прилагането при обстоятелства като тези по делото в главното производство, на разпоредба от националното право като член 2909 от италианския граждански кодекс в спор относно ДДС за данъчна година, за която все още не е прието окончателно съдебно решение, тъй като то би създало пречки за отчитането от сезираната със спора национална юрисдикция на общностните правни норми в областта на злоупотребите, свързани с посочения данък.

По съдебните разноски

33 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Общностното право не допуска прилагането при обстоятелства като тези по делото в главното производство, на разпоредба от националното право като член 2909 от италианския граждански кодекс (codice civile), в спор относно данък върху добавената стойност за данъчна година, за която все още не е прието окончателно съдебно решение, тъй като тя би създала пречки за отчитането от сезираната със спора национална юрисдикция на общностните правни норми в областта на злоупотребите, свързани с посочения данък.

Подписи