FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. MAZÁK
fremsat den 24. marts 2009 [1]

I — Indledning

1. Ved kendelse af 10. oktober 2007, indgået til Domstolen den 2. januar 2008, har Corte suprema di cassazione, den italienske kassationsdomstol (herefter »den forelæggende ret«), forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål i medfør af artikel 234 EF vedrørende anvendelsen af princippet om retskraft i retssager om betaling af moms.

2. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten, på baggrund af retspraksis ifølge Lucchini-dommen [2], pålægger den at undlade at anvende en intern retsregel, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, hvorved en afgørelse tillægges retskraft, der er truffet af en anden domstol i en lignende sag, hvis den forelæggende ret derved får mulighed for at fastslå, i en sag vedrørende betaling af moms, at den pågældende operation udelukkende er iværksat med det formål at opnå en skattefordel og således udgør et misbrug.

3. Dette spørgsmål er blevet rejst i en sag mellem Olimpiclub srl, i likvidation (Olimpiclub), som den ene part og Amministrazione dell'economia e delle Finanze og Agenzia delle Entrate som den anden part vedrørende momsberigtigende afgørelser for skatteårene 1988-1991.

II — Retsforskrifter

4. Artikel 2909 i codice civile (den italienske borgerlige lovbog), som har til formål at fastslå princippet om retskraft, bestemmer følgende:

»Konstateringer i en retskraftig dom er bindende mellem parterne, deres arvinger og deres retssuccessorer.«

1 — Originalsprog: engelsk.
2 — Dom af 18.7.2007, sag C-119/05, Sml. I, s. 6199.

5. I den sammenhæng anføres det i forelæggelseskendelsen, at Corte suprema di cassazione længe på afgiftsområdet har knæsat det såkaldte princip om »opdeling i selvstændige domme«, hvorefter ethvert skatteår bevarer sin egen selvstændighed i forhold til andre og medfører stiftelse, mellem den afgiftspligtige og skatte- og afgiftsmyndighederne, af et selvstændigt retsforhold i forhold til de foregående eller efterfølgende år. Når tvisterne vedrører forskellige skatte- og afgiftsår, afgøres disse således selvstændigt ved flere domme — frem for ved én samlet dom — selv om de vedrører den samme afgift, og selv om de vedrører spørgsmål, som i det hele eller delvist er sammenfaldende. Dette betyder, at ingen af dommene er egnede til at bære retskraft i forhold til en sag vedrørende andre regnskabsår.

6. Ifølge forelæggelseskendelsen har Corte suprema di cassazione imidlertid ændret princippet om »opdeling i selvstændige domme« i sin senere praksis, hvorefter genstanden for en dom i skatte- og afgiftssager ikke nødvendigvis fastlægges ved den anfægtede forvaltningsafgørelse, men ligeledes kan omfatte realiteten i de af myndighederne fremsatte skatte- eller afgiftskrav og de bestemmelser, der regulerer disse krav. Der lægges således vægt på kravets enhed, uanset at det vedrører selvstændige, efter hinanden følgende afgiftsperioder [3].

3 — Corte suprema di cassazione henviser til dom nr. 13919/06, nr. 16258/07 og nr. 25681/06, afsagt ved denne ret.

7. En dom kan således med føje påberåbes i skatte- og afgiftssager også i det tilfælde, hvor dommen er blevet afsagt vedrørende en anden afgiftsperiode end den, som sagen omhandler, forudsat at den berører et fundamentalt fælles punkt i begge sager. Ifølge den forelæggende ret begrundes dette i, at princippet om opdelte afgiftsperioder ikke hindrer, at dommen vedrørende en given afgiftsperiode også gælder for andre, når den berører vigtige forhold, der er relevante for flere afgiftsperioder.

III — Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

8. Olimpiclub er et aktieselskab, som anlægger og driver sportsfaciliteter og er ejer af et sportsanlæg beliggende på offentlig grund.

9. Den 27. december 1985 indgik Olimpiclub en brugskontrakt med Associazione Polisportiva Olimpiclub, hvis stiftere for næsten alles vedkommende også havde kapitalandele i Olimpiclub. I denne kontrakt overfører den ene part retten til at benytte løsøre eller fast ejendom i en bestemt eller en ubegrænset periode til den anden part, og sidstnævnte forpligtes til tilbagelevering af pågældende løsøre eller ejendom (herefter »kontrakten af 27. december 1985«). I henhold til denne konkrakt blev alle redskaber, der befandt sig i

sportsanlægget, overdraget til associazione uden andet vederlag end betaling af statsafgift, en godtgørelse af udgifter med en fast sum på 1 5 000 000 ITL årligt og overførelse til Olimpiclub af samtlige bruttoindtægter bestående i det samlede beløb i medlemsafgifter.

10. I 1992 foretog Guardia di Finanza (det italienske told- og afgiftspoliti) undersøgelser, som efterfølgende blev udvidet til associazione polisportiva og afsluttedes med to påtaler, hvori der gjordes uregelmæssigheder gældende i forbindelse med kontrakten af 27. december 1985. Det blev fastslået, at man ikke kunne påberåbe sig denne kontrakt over for statskassen.

11. Der blev efterfølgende fremsendt fire momsberigtigende afgørelser for skatteårene 1988-1991. Olimpiclub anfægtede disse afgørelser og indbragte dem for Commissione tributaria provinciale di primo grado de Roma.

12. Agenzia delle Entrate fastholdt over for denne ret, at det under Guardia di Finanzas efterforskning var kommet frem, at parterne med indgåelsen af den formelt lovlige kontrakt af 27. december 1985 i realiteten udelukkende søgte at omgå skatte- og afgiftslovgivningen med henblik på at opnå en uberettiget skattefordel for Olimpiclub. Nærmere bestemt havde Olimpiclub ved at anvende det praktiske instrument, brugskontrakten, overført samtlige administrative og ledelsesmæssige pligter påhvilende sportsanlægget til en personsammenslutning uden gevinst for øje, hvorved man oppebar provenuet fra associazione uden at blive pålignet de relevante skatte- og afgiftsbyrder. Ved at forestå ledelsen af selskabets anlæg opnåede associazione faktisk fortjeneste, som ikke var underlagt direkte eller indirekte beskatning, da fortjenesten fremkom i form af indtægt fra medlemsafgifter.

13. Commissione tributaria provinciale gav imidlertid Olimpiclub medhold, idet den fastslog, at Amministrazione finanziaria ikke havde hjemmel til at underkende retsvirkningerne af kontrakten af 27. december 1985, og at der under alle omstændigheder ikke var tale om en svigagtig aftale.

14. Denne afgørelse blev stadfæstet i en ankesag ved Commissione tributaria regionale del Lazio, som navnlig fastslog, at det ikke var godtgjort, at der forelå en svigagtig hensigt, da de grunde, som havde ført til indgåelsen af kontrakten af 27. december

1985, måtte ses i den uøkonomiske karakter af handelsselskabets direkte ledelse af i det væsentlige sportslige aktiviteter, og ikke i en hensigt om at omgå de skatte- og afgiftsmæssige pligter.

15. I hovedsagen skal Corte suprema di cassazione tage stilling til den anke, som Amministrazione finanziaria har iværksat til prøvelse af denne dom. Da Olimpiclub i mellemtiden er erklæret under konkurs, er kurator af konkursboet indtrådt i sagen og har indgivet kontraanke.

16. Amministrazione finanziaria har iværksat anke under påberåbelse af ét samlet anbringende, hvorefter begrundelsen vedrørende et afgørende punkt i sagen er ulogisk og utilstrækkelig, ligesom der foreligger tilsidesættelse og forkert anvendelse af artikel 116 i codice civile samt artikel 37a i dekret fra republikkens præsident nr. 600/1973 og artikel 10 i lov nr. 408/1990, hvilke den regionale ret har erklæret uanvendelige. Begrundelsen i anken er grundlæggende udformet med det formål at anfægte Commissione tributaria regionale del Lazios afgørelse om, at der ikke forelå en hensigt om at opnå skattefordel.

17. På den anden side har Olimpiclub i svarskriftet navnlig henvist til en række afgørelser, der er truffet af Commissione tributaria provinciale di Roma og Commissione tributaria regionale del Lazio, og som vedrører skatteansættelser for forskellige regnskabsperioder, men som er baseret på samme påtale, som foranledigede de skatteansættelser og berigtigelser, som er genstand for nærværende sag.

18. Olimpiclub har fremført, at disse domme, som fastslog, at mekanismen i forbindelse med kontrakten af 27. december 1985 ikke var ulovlig med henblik på at opnå skattefordele, havde opnået retskraft ifølge artikel 2909 i codice civile, og at afgørelserne følgelig, uanset at de vedrører andre regnskabsår end dem, der er genstand for nærværende sag, har bindende virkning i hovedsagen. Derfor kan den forelæggende ret efter Olimpiclubs mening ikke foretage en fornyet undersøgelse af spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger misbrug.

19. Med hensyn til den første indsigelse om afvisning af anken på grund af princippet om retskraft bemærker den forelæggende ret, at mens de afgørelser fra Commissione tributaria provinciale di Roma, som Olimpiclub henviser til, kan betragtes som irrelevante i nærværende sag, vil man i princippet kunne påberåbe sig afgørelse nr. 138/43/00 og nr. 67/01/03 fra Commissione tributaria regionale del Lazio i sager vedrørende moms for henholdsvis regnskabsårene 1987 og 1992.

20. Det fremgår således af forelæggelseskendelsen, at Corte suprema di cassazione i henhold til princippet om retskraft i overensstemmelse med artikel 2909 i codice civile, således som denne fortolkes af samme ret, anser sig for bundet af disse afgørelser, som blev truffet på grundlag af de samme faktiske og retlige spørgsmål som i denne sag, og som afgjorde, at der i forbindelse med kontrakten af 27. december 1985 ikke forelå misbrug eller svig.

21. Den forelæggende ret bemærker imidlertid, at eftersom den retstilstand — hvor det i sager som denne er muligt for en skatte- og afgiftspligtig person at påberåbe sig en endelig afgørelse, der er truffet af en anden ret og vedrører en anden afgiftsperiode — kan forhindre den forelæggende ret i at fastslå, at der foreligger et retsmisbrug, synes den at umuliggøre et forbud mod retsmisbrug som fastlagt i EF-Domstolens praksis specielt på momsområdet, som et instrument til at sikre den fulde gennemførelse af Fællesskabets afgiftssystem [4].

22. Ifølge den forelæggende ret rejser dette ligeledes tvivl om Domstolens praksis vedrørende forpligtelsen til at gennemføre fællesskabsretlige bestemmelser fuldt ud og ikke anvende nationale processuelle bestemmelser, som ikke er i overensstemmelse med fællesskabsretten, og som kan umuliggøre dens anvendelse [5].

23. Den forelæggende ret er navnlig usikker med hensyn til Lucchini-dommens [6] relevans for den foreliggende sag. I denne dom fastslog Domstolen et princip, hvorefter fællesskabsretten er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret, såsom artikel 2909 i codice civile, som har til formål at knæsætte princippet om retskraft, såfremt dens anvendelse er til hinder for tilbagesøgning af en statsstøtte, der er tildelt i strid med fællesskabsretten. Ifølge Corte suprema di cassazione synes denne dom at følge af en mere generel tendens i EF-Domstolens praksis, som består i at relativisere værdien af den nationale retskraft og kræve den afvist af hensyn til fællesskabsrettens forrang [7].

24. På denne baggrund har Corte suprema di cassazione besluttet at udsætte sagen og

4 — Der henvises herved navnlig til dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax, Sml. I, s.1609, og af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897.

5 — Der henvises herved navnlig til dom af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, af 14.12.1995, forenede sager C-430/93 og C-431/93, Van Schijndel, Sml. I, s. 4705, og af 27.2.2003, sag C-327/00, Santex, Sml. I, s. 1877.

6 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

7 — Der henvises herved navnlig til dom af 1.6.1999, sag C-126/97, Eco Swiss, Sml. I, s. 3055, af 28.6.2001, sag C-118/00, Larsy, Sml. I, s. 5063, af 7.1.2004, sag C-201/02, Wells, Sml. I, s. 723, og af 13.1.2004, sag C-453/00, Kühne & Heitz, Sml. I, s. 837.

forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er fællesskabsretten til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret, såsom borgerlig lovbogs artikel 2909, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, når denne anerkender et resultat, som strider med fællesskabsretten og dermed umuliggør dens anvendelse, også på andre områder end statsstøtteområdet (jf. EF-Domstolens dom af 18.7.2002, sag C-119/05, Lucchini SpA, Sml. I, s. 6199), herunder navnlig på momsområdet og på området for retsmisbrug iværksat for at opnå uberettigede afgiftsbesparelser, også med hensyn til kriteriet i national ret som fortolket i nærværende rets praksis, hvorefter den eksterne retskraft i afgiftssager, når den endelige afgørelse vedrører et med andre sager fælles grundlæggende forhold, i den henseende har bindende virkning, også selv om afgørelsen vedrørte en anden afgiftsperiode?«

IV — Retlig bedømmelse

25. Som det fremgår af det ovenstående, ønsker den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret, såsom artikel 2909 i codice civile, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, for så vidt som anvendelsen af denne bestemmelse, således som den bliver fortolket af de nationale domstole, vil hindre en national domstol i at undersøge — i en sag som nærværende sag vedrørende anvendelsen af moms — hvorvidt der i forbindelse med en bestemt operation foreligger misbrug, når der allerede er truffet en endelig afgørelse i dette spørgsmål af en anden domstol, om end vedrørende en anden afgiftsperiode.

A — *Parternes væsentligste argumenter*

26. Der er under denne sag indgivet skriftlige indlæg af den italienske regering, af Kommissionen og af Olimpiclub. Bortset fra Olimpiclub var disse parter repræsenteret i retsmødet den 22. januar 2009, hvor den slovakiske regering også var repræsenteret.

27. Alle parter er generelt enige om, at Domstolens dom i Lucchini-sagen [8] ikke kan overføres på en situation som i den foreliggende sag, og at denne dom derfor ikke er relevant i denne sag. De fremfører herved navnlig, at Lucchini-dommen skal forstås i dens specifikke sammenhæng, nemlig i rela-

8 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

tion til en national domstols manglende hensyntagen til en eksisterende beslutning fra Kommissionen om en speciel statsstøttes forenelighed med det fælles marked. Mens Lucchini-sagen således vedrørte en sag, der i princippet falder uden for de nationale domstoles kompetence, tilkommer det i sagen for den forelæggende ret udelukkende de nationale skattemyndigheder og retsinstanser at anvende momssystemet og fastslå, hvorvidt der foreligger misbrug.

28. Kommissionen har mere præcist anført, at det klart fremgår af den retspraksis, der er anført af den forelæggende ret vedrørende forholdet mellem de fællesskabsretlige regler og de nationale procesregler, at Domstolen kun undtagelsesvis og under ret restriktive betingelser vil træffe afgørelse om, at en bestemmelse i de nationale procesregler såsom den, der er omhandlet i nærværende sag, ikke opfylder de fællesskabsretlige krav. Kommissionen har imidlertid anført, at de nationale domstoles afgørelser, som Olimpiclub påberåber sig i denne sag, vedrører andre skatteår og andre fremgangsmåder end dem, den forelæggende ret agter at henvise til i sin kommende afgørelse. Her adskiller nærværende sag sig ligeledes fra sager som Eco Swiss-sagen [9] og Kapferer-sagen [10].

9 — Nævnt ovenfor i fodnote 7.

10 — Dom af 16.3.2006, sag C-234/04, Kapferer, Sml. I, s. 2585.

29. Kommissionen har desuden hævdet, at når en bestemmelse om retskraft, som den fortolkes af den nationale ret, hvis afgørelse tillægger den bindende virkning for flere regnskabsår, er uforenelig med fællesskabsretten, skyldes dette et i momssystemet indbygget princip om, at der indtræder selvstændig afgiftspligt for hver afgiftsperiode.

30. Derfor finder Kommissionen det uberettiget — også begrundet i hensynet til retssikkerheden og princippet om fællesskabsrettens effektive virkning, dog under hensyntagen til den betydning, princippet om retskraft generelt skal tillægges — at en national ret ved anvendelsen af momssystemet hindres i at undersøge, hvorvidt der havde fundet misbrug sted, alene med den begrundelse, at der er truffet en »ekstern« endelig afgørelse i dette spørgsmål vedrørende en anden afgiftsperiode.

31. Den italienske regering har i det væsentlige erklæret sig enig i det synspunkt, at denne opfattelse af princippet om retskraft er uforholdsmæssig og går ud over en eventuel fællesskabsretlig forpligtelse. Dette princip må, hvor grundlæggende det end måtte være, dog forenes med det lige så grundlæggende forbud mod retsmisbrug på skatte- og afgiftsområdet. Som det klart fremgår af forelæggelseskendelsen, er det klart, at der forelå et sådant misbrug i nærværende sag.

32. Den italienske regering har med hensyn til genstanden i sagen ved den forelæggende ret — dvs. vedrørende afgiftsperioderne fra 1988 til 1991 — anført, at der faktisk endnu ikke er truffet nogen retslig afgørelse. Under disse omstændigheder må den forelæggende ret stadig have mulighed for at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger misbrug.

33. Olimpiclub har derimod fastholdt, at artikel 2909 i codice civile, således som den fortolkes af den forelæggende ret, ikke er i strid med fællesskabsretten. Olimpiclub har henvist til forskellene mellem den foreliggende sag og de forskellige domme fra Domstolen, som er nævnt i forelæggelseskendelsen, og har anført, at dette synspunkt ikke anfægtes af disse afgørelser. Olympiclub understreger ydermere den grundlæggende betydning af princippet om retssikkerhed — og princippet om retskraft — der gælder både for den nationale og for Fællesskabets retsorden.

34. Den slovakiske regering har i det væsentlige tilsluttet sig Olimpiclubs holdning, idet den fremhæver betydningen af princippet om retskraft, hvis overholdelse er af generel interesse. Den mener, at den foreliggende sag snarere bør afgøres på grundlag af retspraksis i Kühne & Heitz-dommen [11] og i Eco Swiss-dommen [12]. Skønt dette princip ikke er absolut, er de strenge betingelser for, hvornår det ikke skal finde anvendelse, således som det er beskrevet i Lucchini-dommen [13], ikke opfyldt i den foreliggende sag. Det er i sidste instans de nationale domstole, der skal afgøre, hvorvidt to sager er identiske.

B — *Retlig vurdering*

35. For at kunne se disse spørgsmål i en bredere sammenhæng skal jeg først bemærke, at ansvaret for at gennemføre og anvende fællesskabsret først og fremmest — bortset fra dér, hvor det udtrykkeligt er overdraget til fællesskabsinstitutioner — tilkommer de nationale administrative myndigheder og retsinstanser i medlemsstaterne [14], som det i henhold til artikel 10 EF påhviler at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der udspringer af fællesskabsretten.

36. I mangel af specifikke bestemmelser i fællesskabsretten skal medlemsstaterne i princippet følge de formelle og materielle bestemmelser, som gælder i deres nationale ret. Efter fast retspraksis følger således, at når der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser på området, tilkommer det hver enkelt

11 — Nævnt ovenfor i fodnote 7.
12 — Nævnt ovenfor i fodnote 7.
13 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

14 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 23.11.1995, sag C-476/93 P, Nutral mod Kommissionen, Sml. I, s. 4125, præmis 14.

medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne [15].

37. Således kan man sige, at de rettigheder og forpligtelser, der udspringer fra fællesskabsrettens kilder, principielt flyder gennem de institutionelle og proceduremæssige »kanaler«, der er fastlagt inden for de forskellige nationale retsordener.

38. Disse nationale strukturer af fællesskabsrettens anvendelse skal imidlertid være i overensstemmelse med visse fællesskabsretlige krav, som skal sikre den fuldstændige anvendelse af disse bestemmelser.

39. Således følger det af Domstolens faste praksis, at når medlemsstaterne i overensstemmelse med det såkaldte proceduremæssige selvstyre fastsætter de processuelle regler for behandlingen af retssager, der tjener til at beskytte de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne, skal medlemsstaterne sørge for, at disse regler ikke er mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende krav på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og at de ikke er udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) [16].

40. Foruden disse begrænsninger i den nationale procesret, som er fastslået af Domstolen vedrørende princippet om proceduremæssigt selvstyre, følger en række krav vedrørende medlemsstaternes anvendelse af fællesskabsretten. Disse krav følger direkte — og »objektivt«, dvs. ganske uafhængigt af en sammenhæng, der er præget af »en persons mulighed for at gøre rettigheder gældende« — af princippet om fællesskabsrettens forrang og pligten til at sikre dens fulde virkning.

41. I overensstemmelse med den grundlæggende kerne i disse principper skal enhver bestemmelse i national lov, hvad enten den er af materiel eller proceduremæssig art, som

15 — Jf. herved navnlig dom af 21.9.1983, forenede sager 205/82-215/82, Deutsche Milchkontor m.fl., Sml. I, s. 2633, præmis 17, af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe mod Landwirtschaftskammer für das Saarland, Sml. I, s. 1989, præmis 5, og Peterbroeck-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 12.

16 — Jf. herved bl.a. Kapferer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 22, og Wells-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 67, samt dom af 16.5.2000, sag C-78/98, Preston m.fl., Sml. I, s. 3201, præmis 31.

bekendt vige for bestemmelser i fællesskabsretten, hvis den er i strid med disse [17].

42. Vedrørende de forpligtelser, der følger af princippet om fællesskabsrettens forrang, har Domstolen fastslået, at både de nationale forvaltningsorganer og alle retsinstanser skal sikre overholdelsen af fællesskabsrettens bestemmelser inden for rammerne af deres respektive kompetence og om muligt af egen drift undlade at anvende enhver national regel, der udgør en hindring for fællesskabsrettens fulde virkning [18].

43. Det er denne forpligtelse, som påhviler de nationale domstole, til at opretholde fællesskabsrettens forrang og sikre dens fulde virkning — eller mere generelt deres pligt til at forsvare Fællesskabets retsorden — der, ligesom i nærværende sag, kan blive påvirket af en national bestemmelse, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, når denne regel gør det umuligt for de nationale domstole at anvende en fællesskabsbestemmelse korrekt. Derfor er det med henvisning til denne forpligtelse, at bestemmelsen i den nationale lovbestemmelse skal vurderes [19].

44. Herved bemærkes, at Domstolen gentagne gange har understreget, at bestemmelser, der tillægger juridiske eller administrative afgørelser retskraft, bidrager til retssikkerheden, som er et grundlæggende princip i fællesskabsretten [20].

45. I lyset af dette princip har Domstolen — nærmere bestemt i Eco Swiss-dommen, Köbler-dommen og Kapferer-dommen, som omhandlede juridiske afgørelsers retskraft — og for så vidt angår Eco Swiss erkendt den betydning, som princippet om retskraft har i fællesskabsretsordenen og i de nationale retsordener. Den har fastslået, at såvel hensynet til at sikre en stabil retstilstand og stabile retlige relationer som retsplejehensyn

17 — Jf. allerede dom af 15.7.1964, sag 6/64, Costa mod ENEL, Sml. 1954-1964, s. 531, org.ref.: Rec. s. 1141. Det bemærkes, at løsningen af en lovkonflikt på grundlag af dette princip generelt viser sig ikke at være så let i sager, hvor anvendelsen af fællesskabsretten indirekte hindres af nationale proceduremæssige og institutionelle strukturer, som f.eks. i sager, hvor fællesskabsretten direkte kolliderer med en væsentlig bestemmelse i national ret. For at fortsætte i min tidligere metafor er vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt de nationale proceduremæssige og institutionelle »kanaler«, gennem hvilke fællesskabsretten skal virke, er »brede nok« — således at den pågældende fællesskabsregel kan anvendes effektivt — af natur et gradsspørgsmål og kræver faktisk, at der opnås balance mellem på den ene side interessen i at opretholde den pågældende nationale regels integritet og på den anden side Fællesskabets krav vedrørende fællesskabsrettens forrang og fulde virkning.

18 — Jf. herved bl.a. dom af 9.3.1978, sag 106/77 Simmenthal, Sml. s. 629, præmis 21-24, og af 19.6.1990, sag C-213/89, Factortame m.fl., Sml. I, s. 2433, præmis 19-21, samt Larsydommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 51 og 52, Kühne & Heitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 20, og Lucchini-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 61.

19 — Jf. vedrørende en tilsvarende tilgang generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Kühne & Heitz-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 7, navnlig punkt 45, 58 og 75, samt generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i sagen i-21 Germany og Arcor (dom af 19.9.2006, forenede sager C-392/04 og C-422/04, Sml. I, s. 8559), punkt 69.

20 — Jf. herved bl.a. Kühne & Heitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 24, og Eco Swiss-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 46, samt dom af 12.2.2008, sag C-2/06, Willy Kempter, Sml. I, s. 411, præmis 37.

kræver, at retsafgørelser, der er blevet endelige, efter at de hjemlede appelmuligheder er udnyttet, eller efter, at appelfristerne er udløbet, ikke længere kan anfægtes [21].

46. Som Olimpiclub og den slovakiske regering har understreget, fremgår det af Eco Swiss-dommen og især af Kapferer-dommen, at en national ret derfor i princippet ikke efter fællesskabsretten er forpligtet til at undlade at anvende nationale processuelle regler, hvorved en afgørelse tillægges retskraft, uanset at dette ville gøre det muligt at afhjælpe en tilsidesættelse af fællesskabsretten ved den omhandlede afgørelse [22].

47. Ikke desto mindre fremgår det klart af Domstolens praksis, at retssikkerhedsprincippet — og afgørelsers retskraft, som følger af dette princip — ikke er absolut i den forstand, at det er gældende i enhver situation, men snarere skal bringes i overensstemmelse med andre beskyttelsesværdige værdier, såsom legalitetsprincippet og fællesskabsrettens forrang samt princippet om fællesskabsrettens virkning [23].

48. Når nationale bestemmelser, der tillægger afgørelser retskraft, udgør en hindring for disse principper, kan de nationale domstole — og i givet fald forvaltningsorganer — i henhold til Domstolens praksis under særlige omstændigheder følgelig være forpligtet til at undlade at anvende disse bestemmelser [24].

49. Således fastslog Domstolen i Kühne & Heitz-dommen, at det forvaltningsorgan, der er ansvarligt for at udstede en forvaltningsafgørelse i medfør af samarbejdsprincippet i artikel 10 EF, er forpligtet til at genoptage og eventuelt ændre denne, hvis fire særlige betingelser er opfyldt [25].

50. Det følger af den betydning, der tillægges sagens særlige omstændigheder i Kühne & Heitz-sagen [26] samt af den efterfølgende i-21 Germany og Arcor-sag, hvor Domstolen sondrede mellem denne og Kühne & Heitz-sagen under henvisning til disse omstændig-

21 — Jf. i den henseende Eco Swiss-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 46 og 47, dom af 30.9.2003, sag C-224/01, Köbler, Sml. I, s. 10239, præmis 38, og Kapferer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 20. Jf. desuden vedrørende administrative afgørelser i-21 Germany og Arcor-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 51, samt Kühne & Heitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 24.

22 — Jf. herved Kapferer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 21, og Eco Swiss-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 46 og 47.

23 — Jf. herved dom af 12.7.1962, forenede sager 42/59 og 49/59, SNUPAT mod Den Høje Myndighed, Sml. 1954-1964, i-21 Germany og Arcor-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 52, og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i samme sag, punkt 76.

24 — Jf. herved Kühne & Heitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 27, i-21 Germany og Arcor-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 52, Willy Kempter-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 38, og Lucchini-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 63.

25 — Jf. præmis 26 og 27 i Kühne & Heitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7. For det første skal forvaltningsorganet efter national ret have kompetence til at omgøre afgørelsen. For det andet skal den pågældende afgørelse være blevet endelig som følge af en dom afsagt af en national ret, der traf afgørelse som øverste instans. For det tredje skal den nævnte dom i betragtning af en efterfølgende praksis fra Domstolen være baseret på en urigtig fortolkning af fællesskabsretten, der blev foretaget, uden at Domstolen var blevet forelagt en præjudiciel anmodning i medfør af artikel 234, stk. 3, EF. For det fjerde skal den berørte part ufortøvet efter at have fået kendskab til denne praksis have rettet henvendelse til forvaltningsorganet.

26 — Jf. dommens præmis 26 og 28 i dommen i sagen i-21 Germany og Arcor.

heder [27], at nationale bestemmelser, hvorved en afgørelse af hensyn til retssikkerheden tillægges retskraft, kun undtagelsesvis og i overensstemmelse med ganske særlige betingelser kan anfægtes på baggrund af fællesskabsrettens styrke og virkning.

51. Dernæst skal jeg bemærke, at Domstolen i Kapferer-dommen hverken bekræftede eller udelukkede, at de principper, der blev opstillet i Kühne & Heitz-dommen — vedrørende forpligtelsen for et forvaltningsorgan til på ny at efterprøve en endelig forvaltningsafgørelse, som er i strid med fællesskabsretten — kunne overføres til en situation, der, som situationen i Kapferer-sagen, vedrører en retskraftig retsafgørelse. Domstolen fastslog alene, at én af betingelserne ifølge Kühne & Heitz-dommen under alle omstændigheder ikke var opfyldt [28].

52. Endelig fastslog Domstolen dog i Lucchini-dommen, under henvisning til de nationale domstoles pligt til at sikre den fulde virkning af fællesskabsrettens regler og dens forrang, at fællesskabsretten er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret, der har til formål at knæsætte princippet om retskraft — den samme som den, der er omhandlet i den foreliggende sag — såfremt dens anvendelse er til hinder for tilbagesøgning af en statsstøtte, der er tildelt i strid med fællesskabsretten, og hvis uforenelighed med fællesmarkedet er blevet fastslået ved en kommissionsbeslutning, der er blevet endelig [29].

53. I nævnte sag fandt Domstolen i det væsentlige en bestemt omstændighed afgørende, nemlig at den nationale ret havde truffet den anfægtede afgørelse, at Lucchini havde ret til at modtage en statsstøtte, som Kommissionen allerede havde erklæret for uforenelig med fællesskabsretten, og derved gik ud over grænserne for den pågældende rets kompetence, således som de følger af fællesskabsretten, idet vurderingen af, om støtteforanstaltninger eller en støtteordning er forenelig med fællesmarkedet, som det blev understreget af Domstolen, henhører under Kommissionens enekompetence, under forbehold af Domstolens prøvelsesret [30].

54. Domstolens holdning i disse sager vedrørende forpligtelsen til at foretage fornyet prøvelse af endelige afgørelser, der er i strid med fællesskabsretten, er i høj grad et udtryk for, at den lægger vægt på omstændighederne i den enkelte sag. I sidste instans er disse domme imidlertid udtryk for nødvendig-

27 — Jf. præmis 52-54 i nævnte dom.

28 — Nemlig den betingelse, at det nævnte organ efter national ret har kompetence til at omgøre afgørelsen. Jf. Kapferer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 23.

29 — Jf. Lucchini-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 60-63.

30 — Jf, herved navnlig præmis 52, 59 og 62 i nævnte dom.

heden af at finde en balance, i sagens særlige faktiske og retlige omstændigheder, mellem retssikkerheden, som endelige afgørelser har til formål at sikre, og kravene om fællesskabsretlig legalitet [31].

55. Følgelig deler jeg ikke den forelæggende rets synspunkt om, at de tidligere nævnte sager er udtryk for en generel tendens i Domstolens praksis til en udhuling eller udvanding af princippet om retskraft.

56. I lyset af de ovenfor anførte betragtninger og med henblik på at vurdere spørgsmålet om, hvorvidt fællesskabsretten i nærværende sag pålægger den forelæggende ret ikke at anvende bestemmelsen om retskraft i den betydning, den pågældende ret har anført, må det nærmere undersøges, i hvilken sammenhæng spørgsmålet er blevet rejst.

57. Jeg skal herved bemærke, at den forelæggende ret åbenbart drager underinstansens konklusion i tvivl — som er anket til den — nemlig at den aftaleordning, Olimpiclub havde valgt, »contratto di commodato«, brugskontrakten af 27. december 1985, ikke kunne anses for misbrug og derfor ikke udgjorde en retsstridig operation med det formål at undgå momsopkrævning.

58. Selv om den forelæggende ret, som Kommissionen anfører, ikke klart har identificeret de elementer, hvorpå den baserer sin tvivl vedrørende denne bedømmelse, fremgår det ikke desto mindre af forelæggelseskendelsen, at den har mistanke om, at denne bedømmelse ikke er i overensstemmelse med begrebet misbrug af rettigheder på momsområdet ifølge Domstolens praksis. Den forelæggende ret har her henvist til Halifax-dommen [32] samt til Part Service-dommen [33], som stadig verserede ved Domstolen, da nærværende anmodning blev fremsat. I disse sager fastlagde Domstolen princippet om forbud mod misbrug af rettigheder i henhold til sjette direktiv [34] og fastlagde retningslinjer for, under hvilke betingelser transaktioner vedrørende moms kan anses for at udgøre misbrug.

59. Den forelæggende ret ønsker således at sikre den korrekte anvendelse i hovedsagen af den fællesskabsbestemmelse, der omhandler forbuddet mod misbrugslignende praksis på momsområdet, men mener, at den hindres heri på grund af princippet om retskraft i henhold til italiensk lov. Som følge af dette

31 — Samtidig med at der tages hensyn til visse faktorer, såsom de særlige processuelle rammer, inden for hvilke domstolen eller det administrative organ fungerer, hvorvidt og i hvor høj grad domstolene eller de administrative organer har opfyldt deres forpligtelser vedrørende fællesskabsrettens anvendelse og håndhævelse, og om parterne har udnyttet de eksisterende muligheder for at gøre deres rettigheder gældende.

32 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.

33 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.

34 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (*EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1), som ændret ved* Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 (*EFT L 102 af 5.5.1995, s. 18*) (»sjette direktiv«).

princip er den forelæggende ret tvunget til at acceptere den konklusion, der er truffet i endelige afgørelser af en anden domstol og vedrørende andre afgiftsperioder, og hvorefter den i hovedsagen omhandlede transaktion ikke udgør misbrug, skønt denne konstatering efter den forelæggende rets opfattelse er forkert.

60. Det er korrekt, at de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, således som parterne i sagen har understreget, ikke har megen lighed med de faktiske omstændigheder i Lucchini-sagen [35]. I den foreliggende sag har den forelæggende ret især henledt opmærksomheden på den omstændighed, at striden vedrører momsområdet, dvs. et område, som administreres af de nationale skattemyndigheder og domstole, og ikke indebærer udøvelse af Fællesskabets enekompetence.

61. Efter min mening kan Lucchini-dommen imidlertid ikke karakteriseres som værende »af særlig karakter«, således at fællesskabsretten kun kan være til hinder for anvendelsen af en national opfattelse af princippet om retskraft i sager, der involverer Kommissionens enekompetence som på området for statsstøtte.

62. I den forbindelse skal jeg fastslå to forhold. For det første, at kravene om forrang og effektivitet gælder for de fællesskabsretlige bestemmelser, herunder sjette direktivs bestemmelser, idet det her er uden betydning, om bestemmelserne hidrører fra udøvelsen af Kommissionens enekompetence, såsom afgørelsen i Lucchini-sagen [36], som erklærede statsstøtte uforenelig med fællesmarkedet.

63. For det andet kan det hævdes, at når der er tale om Kommissionens enekompetence, vil en overtrædelse af en bestemmelse i fællesskabsretten eller en ukorrekt anvendelse deraf udgøre en tilsidesættelse af kompetencefordelingen mellem medlemsstaterne og Fællesskabet. Med andre ord, hvis en national ret f.eks. træffer en afgørelse, der er i strid med en fællesskabsforordning eller et fællesskabsdirektiv, erstatter den således ved den afgørelse, den selv har truffet, faktisk en afgørelse, der allerede er truffet af de kompetente fællesskabsinstitutioner, og som afspejles i de fællesskabsbestemmelser, der således overtrædes. Når anvendelse af en fællesskabsretlig bestemmelse således hindres i en medlemsstat, er de to spørgsmål, der altid rejses — selv om det er af periferisk betydning — nemlig spørgsmålet om fællesskabsretsordenens afgrænsning fra den nationale retsorden og om de nationale domstoles kompetence i forhold til disse ordninger.

35 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

36 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

64. På den anden side forholder det sig imidlertid således, at når en afgørelse fra den nationale ret, som i Lucchini-dommen, griber ind i et område, som er omfattet af Kommissionens enekompetence, og hvor denne ret klart slet ikke har nogen kompetence, er der tale om en direkte anfægtelse af kompetencefordelingen mellem Fællesskabet og medlemsstaterne, og en overtrædelse af fællesskabsretten er derfor særlig åbenbar ved en sådan dom. I lyset af de åbenbare overtrædelser af fællesskabsretten, som var grundlaget for den dom, Lucchini-sagen omhandlede, måtte dens retskraft derfor vige for kravene om fællesskabsrettens forrang og dens effektive virkning.

65. I sager vedrørende områder som Fællesskabets momssystem, som kun er delvis harmoniseret [37], kan sondringen mellem fællesskabsretssystemet og det nationale retssystem — og dermed afgrænsningen af den nationale domstols kompetence — derimod være af mere subtil karakter.

66. Derfor vil ikke enhver fejl i sager, hvor en national ret fastslår, at der foreligger misbrug på momsområdet, udgøre et problem i forhold til fællesskabsretlig legalitet. Dette er f.eks. tilfældet, hvis nævnte afgørelse er behæftet med en fejlagtig bedømmelse af beviser snarere end en fejlagtig anvendelse af begrebet misbrug, således som det er defineret i Domstolens praksis.

67. Den foreliggende sag må dog behandles ud fra en anden synsvinkel. Den afgørende faktor, som efter min mening taler for, at den forelæggende rets spørgsmål besvares bekræftende, skal findes i det specielle og efter min mening temmelig uortodokse anvendelsesområde for princippet om retskraft, således som det er blevet anvendt i hovedsagen, og som det skal bedømmes her.

68. Som det almindeligvis forstås er en dom, som tillægges retskraft, til hinder for, at samme sag eller samme strid — således som den er fastlagt ud fra sagsgenstanden, de retlige forhold og tvistens parter — kan genoptages i en efterfølgende procedure. En indledning af en sådan identisk procedure ville normalt medføre, at sagen hæves, fordi den ikke kan antages til realitetsbehandling.

69. Situationen i den foreliggende sag er imidlertid den, at de domme, som har opnået retskraft, blev afsagt i separate sager angående opkrævning af moms, som der var blevet udstedt berigtigende meddelelser for vedrørende 1987 og 1992, hvorimod de perioder, hovedsagen omhandler, er skatte-

37 — Dom af 12.6.2008, sag C-462/05, Kommissionen mod Portugal, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 51.

årene 1988-1991. Mens der er truffet endelige afgørelser vedrørende momsopkrævning for 1987 og 1992, verserer de i hovedsagen omhandlede afgiftssager derfor stadig.

70. Skønt tvisten for den forelæggende ret på flere områder overlapper de afgiftssager, der blev afgjort i de to førnævnte endelige afgørelser, må den derfor, for så vidt som det drejer sig om adskilte afgiftsperioder, anses for at adskille sig væsentligt fra disse hvad angår sagens genstand.

71. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, agter den forelæggende ret derfor ikke at afvise sagen som helhed. I kraft af princippet om retskraft (som dette finder anvendelse i hovedsagen) anser den sig dog snarere for bundet med hensyn til visse aspekter i de omhandlede endelige afgørelser, nemlig vedrørende vurderingen af kontrakten af 27. december 1985, således at den i den verserende sag hindres i at fastslå, hvorvidt den pågældende kontrakt udgør et misbrug i henhold til definitionen i fællesskabsretten.

72. Jeg bemærker derfor for det første, at disse omstændigheder kun giver anledning til retssikkerhedsmæssige betragtninger for en bestemt del af afgørelsen i de domme, der har fået retskraft, og ikke for dommene som helhed.

73. For det andet adskiller omstændighederne i denne sag sig fra de omstændigheder, der gav anledning til Eco Swiss-sagen [38] og Kapferer-sagen [39] — som Olimpiclub har påberåbt sig — hvori Domstolen skulle afgøre, hvorvidt en afgørelse, som havde fået retskraft, skulle ophæves eller efterprøves, hvis den er i strid med fællesskabsretten. I denne sag derimod bliver de endelige domme som sådan, som blev afsagt vedrørende andre skatteår, ikke anfægtet af den afgørelse, som den forelæggende ret træffer i den verserende sag vedrørende betaling af moms i de omhandlede skatteår.

74. I lyset heraf er situationen i den foreliggende sag snarere at sammenligne med situationen i Köbler-sagen, hvor Domstolen forkastede et argument, der var baseret på princippet om retskraft, nemlig argumentet mod en anerkendelse af princippet om statens erstatningsansvar for en afgørelse truffet af en ret i sidste instans, ud fra den begrundelse, at selve anerkendelsen i sig selv ikke indebærer, at en sådan afgørelses retskraft anfægtes [40].

38 — Nævnt ovenfor i fodnote 7.
39 — Nævnt ovenfor i fodnote 10.
40 — Nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 39. Domstolen bemærkede herved, at et søgsmål, hvorunder staten søges draget til ansvar, ikke har den samme genstand og ikke nødvendigvis angår de samme parter som det søgsmål, der resulterede i den retskraftige afgørelse.

75. Efter min opfattelse er der derfor efter omstændighederne i den foreliggende sag ingen væsentlige interesser vedrørende retssikkerhed på spil, som kan veje tungere end den forelæggende rets forpligtelse til at anvende fællesskabsretten og sikre dens fulde virkning, i dette tilfælde forbuddet mod misbrug på momsområdet. Derfor må konklusionen være, at fællesskabsretten er til hinder for anvendelse af en bestemmelse, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, med det anvendelsesområde og den virkning, der er tale om i den foreliggende sag.

76. På baggrund heraf bør det forelagte spørgsmål besvares med, at fællesskabsretten er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret, såsom borgerlig lovbogs artikel 2909, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, når anvendelsen af denne bestemmelse, således som den fortolkes af de nationale domstole, vil hindre en national domstol, i en sag som denne vedrørende anvendelsen af moms, i at træffe en korrekt afgørelse, som er i overensstemmelse med fællesskabsretten, om, hvorvidt der foreligger misbrug, når der allerede er truffet en endelig afgørelse i dette spørgsmål af en anden domstol, om end vedrørende en anden periode.

V — Forslag til afgørelse

77. Derfor foreslår jeg, at Domstolen besvarer det forelagte spørgsmål således:

»Fællesskabsretten er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret såsom den italienske borgerlige lovbogs (codice civile) artikel 2909, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, når anvendelsen af denne bestemmelse, således som den fortolkes af de nationale domstole, vil hindre en national domstol, i en sag som denne vedrørende anvendelsen af moms, i at træffe en korrekt afgørelse, som er i overensstemmelse med fællesskabsretten, om, hvorvidt der foreligger misbrug, når der allerede er truffet en endelig afgørelse i dette spørgsmål af en anden domstol, om end vedrørende en anden periode.«