FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JÁN MAZÁK

föredraget den 24 mars 2009 [1]

I — Inledning

1. Genom beslut av den 10 oktober 2007, som inkom till domstolens kansli den 2 januari 2008, har Corte suprema di cassazione, Italien (nedan kallad den nationella domstolen) framställt en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG avseende en fråga om rättskraft i rättsliga förfaranden gällande mervärdesskatt.

2. Den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida den är skyldig enligt gemenskapsrätten, mot bakgrund av domen i målet Lucchini, [2] att underlåta att tillämpa en nationell bestämmelse om rättskraft, som leder till att en dom meddelad av en annan domstol i ett mål om samma fråga blir definitiv, om ett sådant beslut skulle göra det möjligt att i en tvist om betalning av mervärdesskatt fastslå att transaktionen i fråga endast tillkommit för att erhålla en skattefördel och därför utgör missbruk.

3. Denna fråga har uppkommit i ett förfarande mellan å ena sidan Olimpiclub Srl i likvidation (härefter kallat Olimpiclub) och å andra sidan Amministrazione dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate beträffande omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för åren 1988–1991.

II — Tillämpliga bestämmelser

4. I artikel 2909 i den italienska civillagen (Codice Civile), som fastlägger principen om rättskraft, föreskrivs följande:

”Domstols bedömning av rättsfrågor och bevisfrågor i en lagakraftvunnen dom är bindande för parterna, deras arvingar och rättsinnehavare.”

1 — Originalspråk: engelska.
2 — Dom av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini (REG 2007, s. I-6199).

5. I detta avseende har den nationella domstolen i begäran om förhandsavgörande anfört att den på skatteområdet under lång tid tillämpat principen om ”frammentazione dei giudicati” (lagakraftvunna domars självständighet). Denna princip innebär att varje beskattningsår är självständigt i förhållande till andra beskattningsår och att det för varje beskattningsår föreligger ett särskilt rättsförhållande mellan den skattskyldige och skattemyndigheten som är skilt från de rättsförhållanden som avser föregående och efterföljande beskattningsår. Det medför att mål som avser olika beskattningsår avgörs i separata domar i stället för genom en gemensam dom även om de rör samma skatt och avser frågor som i sin helhet eller delvis liknar varandra. Inget av avgörandena kan ha rättskraft i förhållande till ett mål avseende ett annat beskattningsår.

6. Den nationella domstolen har emellertid enligt begäran om förhandsavgörande på senare tid i sin praxis ändrat principen om ”frammentazione dei giudicati” så att en dom i skattemål inte nödvändigtvis är begränsad till det ifrågasatta beslutet, utan även kan omfatta de faktiska omständigheter som avses med myndigheternas skattekrav och det bakomliggande rättsliga sammanhanget. Skatten har setts som en helhet trots att den rört enskilda på varandra följande beskattningsperioder. [3]

3 — Corte suprema di cassazione hänvisar till domarna nr 13919/06, 16258/07 och 25681/06.

7. En dom kan således nu med framgång göras gällande i ett skattemål även när den meddelats i fråga om en annan beskattningsperiod än den som avses i det målet förutsatt att den gäller en grundläggande fråga som är gemensam för båda målen. Skälet härför är enligt den hänskjutande domstolen att principen att beskattningsåren ska anses vara självständiga inte utesluter att en dom avseende en beskattningsperiod är bindande även i fråga om andra beskattningsperioder när det är fråga om viktiga omständigheter som har betydelse för flera beskattningsperioder.

III — Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

8. Olimpiclub är ett bolag med begränsad ansvarighet som har till föremål för sin verksamhet att uppföra och driva sportanläggningar och som äger ett sportanläggningskomplex på statlig mark.

9. Olimpiclub ingick den 27 december 1985 ett *contratto di comodato* med Associazione Polisportiva Olimpiclub (härefter kallad föreningen) vars samtliga ursprungliga medlemmar också ägde aktier i Olimpiclub. Ett contratto di comodato är ett avtal varigenom den ena parten överlåter lös eller fast egendom till den andra parten för dennes användning för en viss tid eller på obestämd tid, varvid förvärvaren har en skyldighet att återbära egendomen (härefter kallat avtalet av den 27 december 1985). Enligt det avtalet tillerkändes föreningen nyttjanderätten till all

utrustning i sportanläggningen mot endast det vederlaget att föreningen skulle dels stå för återbetalning av standardkostnader om 5 000 000 LIT om året, dels överföra hela sin bruttoinkomst, som bestod i samtliga de avgifter som hade betalats av dess medlemmar, till Olimpiclub.

10. Guardia di Finanza (ekobrottsmyndighet) genomförde år 1992 skatterevisioner som senare utsträcktes till föreningen och som utmynnade i två protokoll (härefter kallade protokollen), som utvisade oegentligheter beträffande avtalet av den 27 december 1985. Det fastslogs att det avtalet inte kunde göras gällande mot skattemyndigheterna.

11. Som en följd härav meddelades fyra omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för beskattningsåren 1988–1991. Olimpiclub överklagade dessa beslut till Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma.

12. Agenzia delle Entrate vidhöll vid den domstolen att den skatterevision som utförts av Guardia di Finanzia hade klarlagt att parterna genom att ingå det formellt giltiga avtalet av den 27 december 1985 i realiteten endast avsett att kringgå skattelagstiftningen i syfte att Olimpiclub skulle erhålla en otillbörlig skattefördel. Olimpiclub hade med hjälp av *contratto di comodato* överfört all administration av sportanläggningen till en icke vinstdrivande förening och kunde därigenom dra nytta av den inkomst som föreningen genererade utan att den inkomsten belastades med någon skatt. Genom att driva bolagets verksamhet genererade föreningen i praktiken intäkter som var befriade från direkt och indirekt skatt till den del de härrörde från medlemsavgifter.

13. Commissione tributaria provinciale biföll emellertid Olimpiclubs talan med motiveringen att Amministrazione Finanziaria inte kunde frånkänna avtalet av den 27 december 1985 rättsverkan och att det avtalet i vart fall inte var bedrägligt.

14. Det beslutet fastställdes efter överklagande av Commissione tributaria regionale del Lazio, som särskilt bekräftade att något

bedrägligt syfte inte hade visats mot bakgrund av att anledningen till att avtalet av den 27 december 1985 hade ingåtts var att det var oekonomiskt att det rörelsedrivande bolaget bedrev vad som i huvudsak var sportverksamhet och inte någon avsikt att undgå skatt.

15. I rättegången vid den nationella domstolen ska Corte Suprema di Cassazione meddela dom i anledning av att Amministrazione Finanziaria överklagat den domen i en rättsfråga. Eftersom Olimpiclub under mellantiden trätt i likvidation har likvidatorn väckt genkäromål vid den domstolen.

16. Amministrazione Finanziaria har åberopat en enda gemensam grund för överklagandet och gjort gällande att de skäl som anförts avseende en avgörande fråga i tvisten är ologiska och oriktiga samt påstått att artikel 116 i civilprocesslagen ävensom artikel 37a i presidentdekret nr 600/1973 och artikel 10 i lag nr 408/1990 åsidosatts och tillämpats felaktigt, vilka båda enligt Commissione tributaria regionale del Lazio inte var tillämpliga i målet. Denna grund för överklagandet tar i huvudsak sikte på bedömningen i domen meddelad av Commissione tributaria regionale del Lazio att det inte förelåg något syfte att undgå skatt.

17. Olimpiclub å andra sidan har i sitt svaromål särskilt åberopat ett antal lagakraftvunna domar meddelade av Commissione tributaria provinciale di Roma och Commissione tributaria regionale del Lazio, som avsåg taxering i fråga om olika beskattningsperioder men som grundade sig på samma protokoll som dem som låg till grund för taxeringen och omprövningsbesluten i målet vid den nationella domstolen.

18. Olimpiclub har gjort gällande att dessa domar, som fastställde att det förfarande som åstadkoms enligt avtalet av den 27 december 1985 inte var olagligt vid taxeringen, att de hade fått rättskraft enligt artikel 2909 i den italienska civillagen och att de som en följd därav är bindande i målet vid den hänskjutande domstolen även om de avser andra beskattningsår än dem som är i fråga. Enligt Olimpiclub är därför den nationella domstolen förhindrad att ånyo pröva frågan om missbruk.

19. Den nationella domstolen har beträffande denna inledande invändning mot upptagande till sakprövning grundad på rättskraften anfört att de domar som meddelats av Commissione tributaria provinciale di Roma, vilka åberopats av Olimpiclub får anses sakna betydelse i förevarande avseende medan domarna nr 138/43/00 och 67/01/03, meddelade av Commissione tributaria regionale del Lazio i mål om mervärdesskatt gällande beskattningsåren 1987 respektive 1992, i princip kan åberopas.

20. Det framgår således av begäran om förhandsavgörande att Corte Suprema di Cassazione anser sig bunden av dessa domar enligt principen om rättskraft enligt artikel 2909 i den italienska civillagen, som den tolkats av den domstolen, vilka avser samma faktiska och rättsliga frågor som föreligger i förevarande mål och som fastslår att avtalet av den 27 december 1985 inte utgjorde missbruk eller bedrägeri.

21. Den nationella domstolen har emellertid anfört att om det är möjligt för en skattskyldig person i ett förfarande som det förevarande att åberopa en lagakraftvunnen dom som meddelats av en annan domstol avseende en annan beskattningsperiod kan det, om det förhindrar en prövning av om det föreligger missbruk, omintetgöra förbudet mot missbruk av rättigheter, som utvecklats i domstolens rättspraxis särskilt avseende mervärdesskatt, som ett medel att säkerställa att gemenskapens beskattningssystem införlivas till fullo. [4]

22. Enligt den nationella domstolen föreligger i det avseendet också ovisshet i fråga om domstolens rättspraxis beträffande skyldigheten att ge bestämmelserna i gemenskapsrätten full verkan och att underlåta att tillämpa bestämmelser i nationell (processuell) rätt som står i strid med gemenskapsrätten och som kan äventyra dess tillämpning. [5]

23. Den nationella domstolen är i synnerhet osäker på relevansen i detta mål av domen i målet Lucchini, [6] där domstolen fastslog principen att gemenskapsrätten utgör hinder för att tillämpa en sådan bestämmelse i nationell rätt som artikel 2909 i den italienska civillagen, i vilken principen om rättskraft stadfästs, om tillämpningen utgör ett hinder för att återvinna statligt stöd som har beviljats i strid med gemenskapsrätten. Corte Suprema di Cassazione uttalar att den domen förefaller vara ett led i en mer allmän utveckling i domstolens rättspraxis mot att anse att de nationella domstolarnas domar är relativa, med krav på att de inte ska beaktas på grund av gemenskapsrättens företräde. [7]

24. Corte Suprema di Cassazione har mot den bakgrunden beslutat att vilandeförklara

4 — Hänvisning görs i detta sammanhang särskilt till dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax (REG 2006, s. I-1609), och av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service (REG 2008, s. I-897).

5 — Den hänvisar i det avseendet särskilt till dom av den 14 december 1995 i mål C-312/93, Peterbroeck (REG 1995, s. I-4599), av den 14 december 1995 i de förenade målen C-430/93 och C-431/93, Van Schijndel (REG 1995, s. I-4705), och av den 27 februari 2003 i mål C-327/00, Santex (REG 2003, s. I-1877).

6 — Ovan fotnot 2.

7 — Hänvisning sker i detta avseende särskilt till dom av den 1 juni 1999 i mål C-126/97, Eco Swiss (REG 1999, s. I-3055), av den 28 juni 2001 i mål C-118/00, Larsy (REG 2001, s. I-5063), av den 7 januari 2004 i mål C-201/02, Wells (REG 2004, s. I-723), och av den 13 januari 2004 i mål C-453/00, Kühne & Heitz (REG 2004, s. I-837).

målet och hänskjuta följande fråga till domstolen för förhandsavgörande:

”Utgör gemenskapsrätten hinder för att tillämpa en bestämmelse i nationell rätt i vilken principen om rättskraft stadfästs, såsom artikel 2909 i den [italienska] civillagen, om tillämpningen av bestämmelsen skulle leda till en situation som strider mot gemenskapsrätten och till att gemenskapsrätten inte iakttas, även på andra områden än området för statligt stöd (vilket EG-domstolens dom av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini, REG 2007, s. I-6199 avsåg) och särskilt på området för mervärdesskatt och rättsmissbruk i syfte att uppnå otillbörliga skattebesparingar, särskilt med beaktande av det kriterium enligt nationell rätt, såsom det tolkats av förevarande domstol, enligt vilket avgöranden i andra mål – i skattemål – när det rör sig om en bedömning av en grundläggande fråga som även är relevant i andra mål, har prejudicerande verkan även om de avser andra beskattningsperioder för skatt?”

IV — Rättslig bedömning

25. Som framgår av det föregående avser den nationella domstolens fråga i huvudsak huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för att tillämpa en sådan bestämmelse i nationell rätt som artikel 2909 i den italienska civillagen, i vilken principen om rättskraft läggs fast, om tillämpningen av den bestämmelsen, som den tolkas av de nationella domstolarna, skulle utgöra hinder för en nationell domstol i en sådan tvist om mervärdesskatt, som den som föreligger vid den nationella domstolen, att bedöma i vad mån en viss transaktion innefattar missbruk för det fall ett beslut i den frågan redan föreligger i en lagakraftvunnen dom som meddelats av en annan domstol, låt vara i fråga om en annan beskattningsperiod.

A — *Parternas huvudsakliga argument*

26. I detta mål har skriftliga yttranden ingetts av den italienska regeringen, kommissionen och Olimpiclub. Dessa parter var med undantag av Olimpiclub företrädda vid förhandlingen den 22 januari 2009, vid vilken även den slovakiska regeringen deltog.

27. Samtliga parter är i huvudsak överens om att domstolens dom i målet Lucchini [8] inte kan överföras till den situation som föreligger i målet vid den nationella domstolen och att den domen därför inte är relevant i detta mål. De framhåller därvid i synnerhet att domen i målet Lucchini ska läsas i sitt särskilda

8 — Ovan fotnot 2.

sammanhang, nämligen i förhållande till en nationell domstols underlåtenhet att beakta ett befintligt kommissionsbeslut rörande frågan huruvida ett visst statligt stöd var förenligt med den gemensamma marknaden. Medan domen i målet Lucchini således gällde en fråga beträffande vilken de nationella domstolarna i princip saknar behörighet, ankommer det i målet vid den nationella domstolen helt på de nationella skattemyndigheterna och domstolarna att tillämpa mervärdesskattesystemet och att avgöra om det föreligger missbruk.

28. Kommissionen har närmare bestämt gjort gällande att det framgår av den rättspraxis som den nationella domstolen hänvisar till och som avser förhållandet mellan gemenskapsrättsliga principer och nationell processrätt att det endast är undantagsvis och under strikta förutsättningar som domstolen slår fast att en bestämmelse i nationell processrätt, som den som är i fråga i förevarande mål, inte uppfyller de gemenskapsrättsliga kraven. Kommissionen har emellertid påpekat att de lagakraftvunna domar som meddelats av nationella domstolar och vilka Olimpiclub åberopar i detta mål rör andra beskattningsår och andra förfaranden än dem som avses i den nationella domstolens kommande avgörande. I denna del skiljer sig förevarande mål från domarna i sådana mål som Eco Swiss [9] och Kapferer. [10]

9 — Ovan fotnot 7.

10 — Dom av den 16 mars 2006 i mål C-234/04, Kapferer (REG 2006, s. I-2585).

29. Kommissionen har även gjort gällande att den omständigheten att en regel om rättskraft enligt den nationella domstolens tolkning är oförenlig med gemenskapsrätten, enligt vilken domar är bindande i förhållande till olika beskattningsår, bekräftas av principen i mervärdesskattesystemet att varje beskattningsperiod beskattas för sig.

30. Kommissionen finner det därför vara omotiverat att en nationell domstol skulle vara förhindrad att i fråga om mervärdesskatt pröva huruvida missbruk föreligger av den enda anledningen att en ”extern” lagakraftvunnen dom har avgjort den frågan beträffande en annan beskattningsperiod, även sett mot bakgrund av rättssäkerheten och principen om gemenskapsrättens effektivitet och med beaktande av vikten av principen om rättskraft.

31. Den italienska regeringen delar i huvudsak uppfattningen att nämnda innebörd av principen om rättskraft är oproportionerlig och går utöver vad som kan krävas enligt gemenskapsrätten. Den principen, hur grundläggande den än må vara, måste vara förenlig med den lika grundläggande regeln om förbud mot missbruk när det gäller beskattning. Det framgår klart av begäran om förhandsavgörande att sådant missbruk föreligger i förevarande fall.

32. Den italienska regeringen har påpekat att vad gäller omständigheterna i målet vid den nationella domstolen har någon dom ännu inte meddelats avseende beskattningsperioderna 1988–1991. Unders sådana förhållanden måste det vara möjligt för den nationella domstolen att pröva frågan om missbruk.

33. Olimpiclub har däremot vidhållit att artikel 2909 i den italienska civillagen, som den tolkats av den nationella domstolen, inte står i strid med gemenskapsrätten. Olimpiclub påstår, med en beskrivning av skillnaderna mellan förevarande mål och domstolens olika domar som angetts i begäran om förhandsavgörande, att den ståndpunkten inte ifrågasätts i dessa domar. Dessutom betonas den grundläggande betydelsen av principen om rättssäkerhet och principen om rättskraft, både i den nationella rätten och i gemenskapsrätten.

34. Den slovakiska regeringen delar i huvudsak den av Olimpiclub intagna ståndpunkten och betonar rättskraftsprincipens centrala betydelse, vars iakttagande ligger i det allmänna intresset. Förevarande mål ska snarare avgöras med tillämpning av domarna i målen Kühne & Heitz [11] och Eco Swiss. [12] Även om den principen inte är absolut föreligger inte i detta mål de stränga villkoren för dess åsidosättande som förelåg i domen i målet Lucchini. [13] Det ankommer till sist på de nationella domstolarna att avgöra om två fall är identiska eller inte.

B — *Bedömning*

35. För att sätta frågorna som uppkommit i detta mål i ett större sammanhang ska det först av allt hållas i minnet att uppgiften att införliva och verkställa gemenskapsrätten, förutom när det särskilt förbehållits gemenskapens institutioner, i första rummet ankommer på de nationella administrativa och rättsliga myndigheterna i medlemsstaterna, [14] som enligt artikel 10 EG ska vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av gemenskapsrätten.

36. I avsaknad av särskilda bestämmelser i gemenskapsrätten handlar medlemsstaterna vid införlivande av gemenskapsrätten i princip enligt de processuella och materiella bestämmelserna i deras egen rätt. Domstolen har således genomgående uttalat att i avsaknad av gemenskapsrättslig lagstiftning ska det i den nationella rättsordningen i varje medlemsstat

11 — Ovan fotnot 7.
12 — Ovan fotnot 7.
13 — Ovan fotnot 2.

14 — Se, för ett liknande resonemang, till exempel dom av den 23 november 1995 i mål C-476/93 P, Nutral mot kommissionen (REG 1995, s. I-4125), punkt 14.

anges vilka domstolar som är behöriga och regleras vilka förfaranden som finns tillgängliga för att väcka talan som är avsedd att tillförsäkra enskilda de rättigheter som följer för dem av gemenskapsrättens direkta effekt. [15]

37. Det kan därför sägas att de rättigheter och skyldigheter som härflyter från de gemenskapsrättsliga källorna i regel flyter genom de institutionella och processuella ”kanaler” som tillhandahålls i de olika nationella rättsordningarna.

38. Dessa nationella ramverk för tillämpning av gemenskapsrätten ska emellertid uppfylla vissa krav i gemenskapsrätten, som har till syfte att säkerställa dess fullständiga tillämpning.

39. Domstolen har således genomgående uttalat att när medlemsstaterna i enlighet med vad som betecknats som deras processuella autonomi inför regler för att väcka talan vid domstol i syfte att tillvarata rättigheter som enskilda har till följd av gemenskapsrättens direkta effekt, får dessa regler varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundar sig på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det orimligt svårt eller i praktiken omöjligt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen). [16]

40. Utöver de begränsningar för den nationella processrätten som domstolen fastlagt med avseende på principen om processuell autonomi har ett antal skyldigheter för medlemsstaterna vad gäller tillämpningen av gemenskapsrätten sin direkta grund i principen om gemenskapsrättens företräde och skyldigheten att säkerställa dess fullständiga verkan ”objektivt”, det vill säga oberoende av ett sammanhang som kännetecknas av ”enskildas hävdande av gemenskapsrättsliga rättigheter”.

41. Det är väl känt att enligt kärnan i dessa principer ska varje bestämmelse i den nationella rätten, oavsett om den är materiell eller

15 — Se, för ett liknande resonemang, i synnerhet dom av den 21 september 1983 i de förenade målen 205/82–215/82, Deutsche Milchkontor m.fl. (REG 1983, s. 2633; svensk specialutgåva, volym 7, s. 233), punkt 17, och av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe-Zentralfinanz och Rewe-Zentral (REG 1976, s. 1989; svensk specialutgåva, volym 3, s. 261), punkt 5, samt domen i målet Peterbroeck (ovan fotnot 5), punkt 12.

16 — För ett liknande resonemang, se bland annat domarna i målen Kapferer (ovan fotnot 10), punkt 22; och Wells (ovan fotnot 7), punkt 67, samt dom av den 16 maj 2000 i mål C-78/98, Preston m.fl. (REG 2000), s. I-3201, punkt 31.

processuell, i princip ge vika för bestämmelser i gemenskapsrätten som den står i strid med. [17]

42. Domstolen har beträffande de skyldigheter som följer av principen om gemenskapsrättens företräde uttalat att det ankommer på både de nationella förvaltningsmyndigheterna och samtliga domstolar att inom ramen för sin behörighet säkerställa att gemenskapsrätten efterlevs och om det behövs ex officio underlåta att tillämpa varje nationell bestämmelse som utgör hinder för gemenskapsrättens fulla verkan. [18]

43. Det är den skyldigheten som åvilar de nationella domstolarna att upprätthålla gemenskapsrättens företräde och säkerställa dess fulla verkan eller, mer generellt uttryckt, deras plikt att försvara rättsstatsprincipen inom gemenskapen som riskerar att påverkas av en nationell bestämmelse av det slag som är i fråga i målet, som fastlägger principen om rättskraft, till den del en sådan regel förhindrar att de nationella domstolarna på ett riktigt sätt tillämpar en gemenskapsrättslig regel. Det är följaktligen mot bakgrund av den skyldigheten som den nationella bestämmelsen ska bedömas. [19]

44. Det ska i det avseendet först framhållas att domstolen vid upprepade tillfällen betonat att regler som medför att rättsliga och administrativa beslut blir definitiva bidrar till rättssäkerheten, som är en grundläggande gemenskapsrättslig princip. [20]

45. Domstolen har mot bakgrund av den principen, närmare bestämt i domarna i målen Eco Swiss, Köbler och Kapferer, vilka rörde domstolsavgörandens rättskraft, och såvitt avser Eco Swiss en skiljedoms rättskraft, godtagit vikten både för gemenskapens rättsordning och de nationella rättsordningarna av principen om rättskraft. Den har bekräftat att för att säkerställa såväl en stabil rättsordning och stabila rättsförhållanden som en god

17 — Se redan dom av den 15 juli 1964 i mål 6/64, Costa mot ENEL (REG 1964, s. 585; svensk specialutgåva, volym 1, s. 211). Det bör framhållas att en lösning av en normkonflikt med stöd av den principen i allmänhet kan vara mindre okomplicerad i fall där tillämpningen av gemenskapsrätten indirekt hindras av de nationella processuella och institutionella ramverken än i fall där exempelvis gemenskapsrätten står i direkt strid med en materiell regel i nationell rätt. För att återknyta till min tidigare metafor sker bedömningen av frågan huruvida de nationella processuella och institutionella ”kanalerna” genom vilka gemenskapsrätten ska verka är ”tillräckligt vida”, i den bemärkelsen att den gemenskapsrättsliga regeln i fråga kan tillämpas effektivt, gradvis och kräver att en balans uppnås mellan å ena sidan intresset att upprätthålla de nationella bestämmelserna i fråga och, å andra sidan, uppfylla de gemenskapsrättsliga kraven vad gäller gemenskapsrättens företräde och fulla verkan.

18 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 9 mars 1978 i mål 106/77, Simmenthal (REG 1978, s. 629; svensk specialutgåva, volym 4, s. 75), punkterna 21–24, av den 19 juni 1990 i mål C-213/89, Factortame m.fl. (REG 1990, s. I-2433; svensk specialutgåva, volym 10, s. 435), punkterna 19–21, ävensom domarna i målen Larsy, (ovan fotnot 7), punkterna 51 och 52, Kühne & Heitz (ovan fotnot 7), punkt 20, och Lucchini (ovan fotnot 2), punkt 61.

19 — För ett liknande resonemang, se generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet Kühne & Heitz (ovan fotnot 7), särskilt punkterna 45, 58 och 75, och generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande av den 16 mars 2006 i de förenade målen C-392/04 och C-422/04, i-21 Germany och Arcor, där domstolen meddelade dom den 19 september 2006 (REG 2006, s. I-8559), punkt 69.

20 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat, domarna i målen Kühne & Heitz (ovan fotnot 7), punkt 24, och Eco Swiss (ovan fotnot 7), punkt 46, samt dom av den 12 februari 2008 i mål C-2/06, Willy Kempter (REG 2008, s. I-411), punkt 37.

rättskipning är det viktigt att domstolsavgöranden som vunnit laga kraft efter det att tillgängliga rättsmedel har uttömts eller fristerna för dessa har löpt ut inte längre kan angripas. [21]

46. Som Olimpiclub och den slovakiska regeringen har påpekat framgår det av domarna i målen Eco Swiss och Kapferer i synnerhet att en nationell domstol enligt gemenskapsrätten följaktligen inte är skyldig att underlåta att tillämpa nationella processregler som leder till att avgöranden vinner rättskraft, även om ett sådant beslut skulle kunna avhjälpa ett åsidosättande av gemenskapsrätten som skett i det avgörandet. [22]

47. Det framgår icke desto mindre av domstolens rättspraxis att rättssäkerhetsprincipen, och förhållandet att beslut vinner rättskraft, som är ett utflöde av den principen, inte är absolut i den bemärkelsen att den alltid har företräde. Den måste avvägas mot andra skyddsvärda värden som legalitetsprincipen och principerna om gemenskapsrättens företräde och om dess effektivitet. [23]

48. Till den del nationella bestämmelser, som leder till att avgöranden vinner rättskraft, utgör hinder för dessa principer kan enligt domstolens rättspraxis nationella domstolar och i förekommande fall förvaltningsorgan vara skyldiga att under särskilda omständigheter underlåta att tillämpa dessa bestämmelser. [24]

49. Domstolen uttalade således i domen i målet Kühne & Heitz att det förvaltningsorgan som fattat ett förvaltningsbeslut ska, i enlighet med samarbetsprincipen i artikel 10 EG, ompröva och eventuellt återkalla nämnda beslut om fyra särskilda villkor är uppfyllda. [25]

50. Det framgår tydligt av den vikt som fästs vid de särskilda omständigheterna i domen i målet Kühne & Heitz [26] och av domen i det efterföljande målet i-21 Germany och Arcor, som domstolen fann skilde sig från målet Kühne & Heitz genom hänvisning till dessa

21 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Eco Swiss (ovan fotnot 7), punkterna 46 och 47, dom av den 30 september 2003 i mål C-224/01, Köbler (REG 2003, s. I-10239), punkt 38, och domen i målet Kapferer (ovan fotnot 10), punkt 20. Se också, beträffande förvaltningsbeslut, domarna i målen i-21 Germany och Arcor (ovan fotnot 19), punkt 51, och Kühne & Heitz (ovan fotnot 7), punkt 24.

22 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen Kapferer (ovan fotnot 10), punkt 21, och Eco Swiss (ovan fotnot 7), punkterna 46 och 47.

23 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 1961 i de förenade målen 42/59 och 49/59, SNUPAT mot Höga myndigheten (REG 1961, s. 103; svensk specialutgåva, volym 1, s. 95), domen i målet i-21 Germany och Arcor (ovan fotnot 19), punkt 52, och generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i samma mål, punkt 76.

24 — Se domarna i målen Kühne & Heitz (ovan fotnot 7), punkt 27, i-21 Germany och Arcor (ovan fotnot 19), punkt 52, Willy Kempter (ovan fotnot 20), punkt 38, och Lucchini (ovan fotnot 2), punkt 63.

25 — Se punkterna 26 och 27 i domen i målet Kühne & Heitz: Förvaltningsorganet har enligt nationell rätt behörighet att ändra beslutet. Beslutet i fråga har blivit definitivt som en följd av en dom från en nationell domstol som avgör målet i sista instans. Nämnda dom grundar sig, med hänsyn till rättspraxis från domstolen som meddelats efter denna dom, på en felaktig tolkning av gemenskapsrätten som gjorts utan att domstolen erhållit en begäran om förhandsavgörande i enlighet med föreskrifterna i artikel 234 tredje stycket EG. Den berörda parten vände sig till ett förvaltningsorgan så snart han fått kännedom om denna rättspraxis.

26 — Se punkterna 26 och 28 i domen.

omständigheter, [27] att nationella bestämmelser som i rättssäkerhetsintresset innebär att beslut vinner rättskraft endast undantagsvis och mot uppfyllande av mycket stränga krav kan ifrågasättas med hänvisning till gemenskapsrättens effektivitet.

51. Det bör framhållas att domstolen i domen i målet Kapferer varken bekräftade eller uteslöt att de principer som fastlagts i domen i målet Kühne & Heitz, som rörde skyldigheten för ett förvaltningsorgan att ompröva ett lagakraftvunnet förvaltningsbeslut som stod i strid med gemenskapsrätten, kunde överföras till den situation som förelåg i målet Kapferer avseende ett domstolsavgörande. Domstolen begränsade sig till uttalandet att i vart fall ett av villkoren som fastlagts i domen i målet Kühne & Heitz inte var uppfyllt. [28]

52. Domstolen fann emellertid slutligen i domen i målet Lucchini, med hänvisning till de nationella domstolarnas skyldighet att tillerkänna de gemenskapsrättsliga bestämmelserna full verkan och företräde, att gemenskapsrätten utgör hinder för att tillämpa en sådan bestämmelse i nationell rätt, det vill säga samma rätt som den som är i fråga i detta mål, i vilken principen om rättskraft stadfästs, om tillämpningen utgör ett hinder för att återvinna statligt stöd som har beviljats i strid med gemenskapsrätten och vars oförenlighet med den gemensamma marknaden har slagits fast i ett kommissionsbeslut som har vunnit laga kraft. [29]

53. Den omständighet som domstolen i huvudsak förefaller ha ansett vara avgörande i det målet är att den nationella domstolen genom att meddela det omtvistade beslutet att Lucchini hade rätt till statligt stöd, när detta redan genom kommissionens beslut befunnits oförenligt med den gemensamma marknaden, överskred sin behörighet enligt gemenskapsrätten, eftersom bedömningen av om statliga stödåtgärder är förenliga med den gemensamma marknaden omfattas, som domstolen betonade, av kommissionens exklusiva behörighet, vars beslut kan prövas av gemenskapsdomstolen. [30]

54. Domstolens inställning i denna rättspraxis rörande skyldigheten att ompröva och ändra lagakraftvunna avgöranden som står i strid med gemenskapsrätten kännetecknas tydligt av dess fokus på omständigheterna i det enskilda fallet. I sista hand återspeglar emellertid vart och ett av dessa avgöranden

27 — Se punkterna 52–54 i domen i målet i-21 Germany och Arcor.

28 — Det vill säga villkoret att berört organ har behörighet enligt nationell rätt att ändra beslutet. Se domen i målet Kapferer (ovan fotnot 10), punkt 23.

29 — Se domen i målet Lucchini (ovan fotnot 2), punkterna 60–63.

30 — Se, för ett liknande resonemang, i synnerhet punkterna 52, 59 och 62 i domen.

den balans som måste uppnås mellan rättssäkerheten, som avgörandenas definitiva karaktär avser att tjäna, och kraven på gemenskapsrättslig legalitet under de särskilda omständigheterna i målet. [31]

55. Jag delar därför inte den nationella domstolens uppfattning att ovan beskriven rättspraxis visar en allmän tendens i domstolens rättspraxis att urholka eller urvattna principen om rättskraft.

56. För att mot bakgrund av föregående överväganden bedöma frågan huruvida den nationella domstolen enligt gemenskapsrätten ska underlåta att tillämpa regeln om rättskraft i den mening som den angett i detta mål bör sammanhanget i vilket frågan uppkommit prövas närmare.

57. I det avseendet bör det påpekas att den nationella domstolen tydligen hyser tvivel rörande huruvida den lägre domstolens dom, som överklagats i en rättsfråga, var riktig när däri befanns att det kontraktuella förfarande som Olimpiclub valt, det vill säga *contratto di commodato* av den 27 december 1985, inte innebar missbruk och därför inte var en olaglig rättshandling vad gäller mervärdesbeskattning.

58. Även om, som kommissionen påpekat, den nationella domstolen inte i detalj angett varpå den grundar sina tvivel beträffande riktigheten av den bedömningen framgår det ändå av begäran om förhandsavgörande att den nationella domstolen misstänker att den bedömningen inte är förenlig med begreppet missbruk av rättigheter inom området för mervärdesskatt som fastställts i domstolens rättspraxis. I det avseendet har den nationella domstolen hänvisat till domen i målet Halifax [32] och även till domen i målet Part Service [33], som fortfarande var anhängigt vid domstolen när förevarande begäran om förhandsavgörande framställdes. I dessa mål har domstolen utformat principen om förbud mot missbruk av rättigheter enligt sjätte direktivet [34] och gett vägledning beträffande under vilka förutsättningar som transaktioner kan befinnas utgöra missbruk vid mervärdesbeskattningen.

59. Den nationella domstolen vill således säkerställa den korrekta tillämpningen av den gemenskapsrättsliga regeln om förbud mot missbruk inom mervärdesskatteområdet men anser sig vara förhindrad att göra det på grund av principen om rättskraft i den italienska lagstiftningen. I kraft av den principen

31 — Med beaktande av faktorer som det särskilda processuella regelverket inom vilket domstolen eller förvaltningsorganet verkar, om eller i vilken utsträckning som domstolarna eller förvaltningsorganen fullgjort sina skyldigheter avseende tillämpning och genomförande av gemenskapsrätten och om parterna nyttjat tillgängliga medel att hävda sina rättigheter.

32 — Ovan fotnot 4.

33 — Ovan fotnot 4.

34 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (sjätte direktivet).

är den hänskjutande domstolen tvungen att godta bedömningen i lagakraftvunna domar, som meddelats av en annan domstol avseende andra beskattningsperioder, att rättshandlingen i fråga i målet inte innebär missbruk trots att den bedömningen enligt den nationella domstolen är oriktig.

60. Som parterna har framhållit har omständigheterna i förevarande mål små likheter med dem som förelåg i målet Lucchini. [35] I detta sammanhang har den nationella domstolen särskilt uppmärksammat att tvisten rör mervärdesskatteområdet, det vill säga ett område som förvaltas av de nationella skattemyndigheterna och domstolarna och där inte gemenskapen utövar någon exklusiv behörighet.

61. Enligt min uppfattning är emellertid inte domen i målet Lucchini att uppfatta så att gemenskapsrätten kan utgöra hinder för att tillämpa nationella regler om rättskraft *endast* för de fall där exklusiv behörighet för kommissionen kommer i fråga, såsom i mål om statligt stöd.

62. Två synpunkter gör sig gällande i detta sammanhang. För det första bör det hållas i minnet att kraven avseende företräde och effektivitet gäller samtliga gemenskapsrättsliga bestämmelser, däribland sjätte direktivet, varvid det saknar betydelse huruvida bestämmelserna har sin grund i exklusiv behörighet för kommissionen såsom beträffande domen i målet Lucchini [36], i vilken statligt stöd förklarades vara oförenligt med den gemensamma marknaden.

63. För det andra kan det hävdas att när helst exklusiv behörighet för kommissionen är berörd står åsidosättande av en gemenskapsrättslig bestämmelse eller dess felaktiga tillämpning i nära samband med en underlåtenhet att beakta fördelningen av behörighet mellan medlemsstaterna och gemenskapen. Med andra ord, om till exempel en nationell domstol fattar ett beslut som står i strid med en förordning eller ett direktiv inom gemenskapen låter den faktiskt det egna beslutet i den delen träda i stället för det beslut som redan fattats av de behöriga gemenskapsinstitutionerna och som återspeglas i de åsidosatta gemenskapsrättsliga bestämmelserna. På ett sätt är därför en fråga som alltid uppkommer när tillämpningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse sker felaktigt i en medlemsstat, även om det är av marginell betydelse, den dubbla frågan om avgränsningen av gemenskapens rättsordning från den nationella rättsordningen och de nationella domstolarnas behörighet i fråga om dessa system.

35 — Ovan fotnot 2.

36 — Ovan fotnot 2.

64. Å andra sidan kvarstår det faktum att när, som var fallet i målet Lucchini, den nationella domstolens avgörande inkräktar på ett område som helt ligger inom kommissionens exklusiva behörighet och där följaktligen den domstolen är helt obehörig, aktualiseras frågan om fördelningen av behörighet mellan gemenskapen och medlemsstaterna, och det är särskilt tydligt att gemenskapsrätten har åsidosatts genom den aktuella domen. Med hänsyn till det uppenbara åsidosättandet av gemenskapsrätten som förelåg i målet Lucchini måste rättskraften vika för kraven på gemenskapsrättens företräde och effektivitet.

65. I sådana fall som berör sådana områden som det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet, som endast delvis harmoniserats, [37] kan uppdelningen mellan gemenskapsrättens tillämpningsområde och den nationella rättens tillämpningsområde, och därmed avgränsningen av den nationella domstolens behörighet, däremot bli mer svårbedömbar.

66. Därför berör inte varje misstag som begås av en nationell domstol vid bedömningen av missbruk vid mervärdesbeskattningen gemenskapsrättens legalitet. Detta gäller exempelvis när bedömningen blir bristfällig genom en felaktig bevisvärdering snarare än genom underlåtenhet att tillämpa det rätta missbruksbegreppet, såsom det utformats i domstolens rättspraxis.

67. Utgångspunkten för bedömningen av förevarande fall blir därmed åter en annan. Den avgörande omständighet som enligt min uppfattning talar för ett jakande svar på tolkningsfrågan ligger i den särskilda, enligt min uppfattning ovanliga, omfattningen av principen om rättskraft, som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen och som ska bedömas här.

68. Som den vanligtvis förstås innebär den rättskraft som tillkommer en dom att den hindrar att samma sak eller tvist, bestämd med hänsyn till tvisteföremålet, den rättsliga grunden och parterna i tvisten, ånyo upptas till prövning i efterföljande rättegång. Inledande av sådan identisk rättegång leder normalt till att målet inte upptas till sakprövning.

69. I förevarande mål har emellertid de domar som erhållit rättskraft meddelats i separata förfaranden avseende mervärdesbeskattning beträffande vilka omprövningsbeslut fattades under beskattningsåren 1987 och 1992, medan de beskattningsår som är aktuella i målet vid den nationella domstolen är åren från 1988 till 1991. Samtidigt som det

37 — Dom av den 12 juni 2008 i mål C-462/05, kommissionen mot Portugal (REG 2008, s. I-4183), punkt 51.

på samma sätt finns lagakraftvunna avgöranden om mervärdesskatt år 1987 och 1992 är skattemålen i målet vid den nationella domstolen fortfarande anhängiga.

70. Även om tvisten vid den nationella domstolen i flera avseenden överensstämmer med de skattemål som avgjorts genom de två förutnämnda lagakraftvunna domarna måste därför föremålet för tvisterna anses vara väsentligt olika, eftersom de avser olika beskattningsperioder.

71. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den nationella domstolen inte avser att avvisa talan i dess helhet. Den nationella domstolen anser sig snarare, genom principen om rättskraft (som den är tillämplig i målet vid den nationella domstolen), vara bunden av de ifrågavarande lagakraftvunna domarna i vissa delar, nämligen vad gäller bedömningen av avtalet av den 27 december 1985, med den effekten att den är förhindrad att i målet avgöra om det avtalet innebär missbruk enligt gemenskapsrätten.

72. Mot denna bakgrund ska det först konstateras att överväganden rörande rättssäkerheten gör sig under dessa omständigheter gällande endast i fråga om en viss del av bedömningen i de domar som äger rättskraft, inte i fråga om dessa domar i deras helhet.

73. Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skiljer sig för det andra från dem som förelåg i målen Eco Swiss [38] och Kapferer [39], som åberopats av Olimpiclub, i vilka domstolen hade att bedöma huruvida ett avgörande som fått rättskraft skulle upphävas eller omprövas om det stod i strid med gemenskapsrätten. I förevarande mål däremot kommer inte de berörda lagakraftvunna domarna, som meddelats i fråga om andra beskattningsår, att ifrågasättas *som sådana* i det avgörande som den nationella domstolen kommer att meddela i målet rörande betalning av mervärdesskatt för beskattningsåren i fråga.

74. Sett mot denna bakgrund är förevarande situation snarare jämförbar med den som förelåg i målet Köbler, i vilket domstolen underkände det på rättskraften grundade argumentet mot erkännandet av principen att staten kan hållas skadeståndsansvarig till följd av ett avgörande av en domstol som dömer i sista instans med motiveringen att detta erkännande *inte i sig självt* medför att avgörandets rättskraft ifrågasätts. [40]

38 — Ovan fotnot 7.
39 — Ovan fotnot 10.
40 — Ovan fotnot 21, punkt 39. Domstolen påpekade i det sammanhanget att ett förfarande i syfte att hålla staten skadeståndsansvarig inte har samma föremål och inte nödvändigtvis rör samma parter som det förfarande som har gett upphov till det rättskraftiga avgörandet.

75. Det föreligger enligt min uppfattning inte något väsentligt intresse bland omständigheterna i detta mål som äventyrar rättssäkerheten som skulle kunna ha större betydelse än skyldigheten för den nationella domstolen att tillämpa gemenskapsrätten och ge den fullständig verkan, i detta fall förbudet mot missbruk inom mervärdesskatteområdet. Slutsatsen måste därför bli att gemenskapsrätten utgör hinder för tillämpningen av en bestämmelse som fastlägger principen om rättskraft i den omfattning och med det resultat som är i fråga i detta mål.

76. Mot bakgrund av vad ovan anförts bör tolkningsfrågan besvaras så, att gemenskapsrätten utgör hinder för tillämpningen av en sådan nationell bestämmelse som artikel 2909 i den italienska civillagen, som fastlägger principen om rättskraft, till den del tillämpningen av den bestämmelsen, som den tolkas av de nationella domstolarna, hindrar en nationell domstol i en sådan tvist om betalning av mervärdesskatt som den som föreligger i målet vid den nationella domstolen från att pröva frågan om missbruk på ett riktigt sätt och i enlighet med gemenskapsrätten när den frågan redan har avgjorts i en lagakraftvunnen dom som meddelats av en annan domstol avseende en annan beskattningsperiod.

V — Förslag till avgörande

77. Jag föreslår därför att domstolen besvarar tolkningsfrågan på följande sätt:

— Gemenskapsrätten utgör hinder för tillämpningen av en sådan nationell bestämmelse som artikel 2909 i den italienska civillagen, som fastlägger principen om rättskraft, till den del tillämpningen av den bestämmelsen, som den tolkas av de nationella domstolarna, hindrar en nationell domstol i en sådan tvist om betalning av mervärdesskatt som den som föreligger i målet vid den nationella domstolen från att pröva frågan om missbruk på ett riktigt sätt och i enlighet med gemenskapsrätten när den frågan redan har avgjorts i en lagakraftvunnen dom som meddelats av en annan domstol avseende en annan beskattningsperiod.