DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

3. september 2009 *

I sag C-2/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 10. oktober 2007, indgået til Domstolen den 2. januar 2008, i sagen:

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

mod

Fallimento Olimpiclub Srl,

har

* Processprog: italiensk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne K. Schiemann (refererende dommer), P. Kūris, L. Bay Larsen og C. Toader,

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. januar 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Fallimento Olimpiclub Srl ved avvocato G. Tinelli

— den italienske regering ved I. Bruni, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato P. Gentili og W. Ferrante

— den slovakiske regering ved B. Ricziová, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 24. marts 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører anvendelsen af princippet om retskraft i en tvist, som vedrører merværdiafgift (herefter »moms«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Fallimento Olimpiclub Srl (Olimpiclub Srl under konkurs, herefter »Olimpiclub«) og Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (myndigheden for økonomi og finans, herefter »skattemyndigheden«) angående fire ændringsafgørelser vedrørende moms tilstillet Olimpiclub for skatteårene 1988-1991.

Nationale bestemmelser

3 Artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog (codice civile) med overskriften »Retskraft« bestemmer som følger:

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

4 Denne bestemmelse er af Corte suprema di cassazione i dens dom nr. 13916/06 blevet fortolket på følgende måde:

»[…] når to procedurer mellem de samme parter vedrører det samme retsforhold, og en af disse procedurer er blevet afsluttet ved afsigelsen af en retskraftig dom, er konstateringerne vedrørende denne retlige situation eller afgørelsen af de faktiske eller retlige spørgsmål vedrørende et grundlæggende forhold, som er fælles for de to sager, og som således udgør den nødvendige logiske præmis for den afgørelse, som er indeholdt i domskonklusionen, til hinder for en ny prøvelse af dette retlige spørgsmål, som fra nu af er afgjort, selv om formålet med den senere procedure adskiller sig fra formålet med den første procedure, som det fremgår af sagsgenstanden og de nedlagte påstande.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

5 Olimpiclub, som er et aktieselskab, som anlægger og driver sportsfaciliteter, er ejer af et sportsanlæg, som er beliggende på en grund, der tilhører den italienske stat. Den 27. december 1985 indgik Olimpiclub med Associazione Polisportiva Olimpiclub (herefter »Associazione«), en personsammenslutning uden gevinst for øje, hvis stiftere for næsten alles vedkommende også havde kapitalandele i Olimpiclub, en brugskontrakt, i henhold til hvilken Associazione kunne anvende alle redskaber i det nævnte sportsanlæg (herefter »brugskontrakten«). Til gengæld skulle Associazione for det første stå for betalingen af statsafgiften til den italienske stat (et beløb, som skulle betales for koncessionen til at råde over grunden), for det andet hvert år betale en fast sum på 5 mio. ITL og for det tredje overføre samtlige Associaziones bruttoindtægter bestående i det samlede beløb i medlemsafgifter til Olimpiclub.

6 I 1992 foretog skattemyndigheden en række undersøgelser af denne brugskontrakt og nåede frem til den konklusion, at parterne i denne kontrakt ved hjælp af en formelt lovlig kontrakt i realiteten udelukkende søgte at omgå loven med henblik på at opnå en skattefordel. Olimpiclub havde således overført samtlige administrative og ledelses-

mæssige pligter vedrørende sportsanlægget til en personsammenslutning uden gevinst for øje, hvorved det oppebar provenuet fra denne sammenslutning i form af afgifter betalt af sammenslutningens medlemmer, som ikke er underlagt moms. Skattemyndigheden fandt, at Olimpiclub ikke kunne påberåbe sig brugskontrakten, og tilskrev Olimpiclub samtlige bruttoindtægter realiseret af Associazione i de år, som havde været genstand for skattekontrollen, og berigtigede som følge heraf ved fire ændringsafgørelser de momsangivelser, som Olimpiclub havde indgivet for skatteårene 1988-1991.

7 Olimpiclub anfægtede disse ændringsafgørelser ved Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (den regionale skattekommission i første instans i Rom), som gav Olimpiclub medhold og fandt, at skattemyndigheden med urette havde underkendt retsvirkningerne af brugskontrakten, eftersom den ikke havde ført bevis for, at der forelå en svigagtig aftale.

8 Skattemyndigheden ankede denne afgørelse til Commissione tributaria regionale del Lazio (den regionale skattekommission i Latium), som stadfæstede afgørelsen. Ifølge Commissione tributaria regionale del Lazio havde skattemyndigheden ikke bevist, at der forelå svigagtig hensigt hos de to parter, som havde indgået brugskontrakten, da de grunde, som havde fået dem til at indgå brugskontrakten, helt legitimt kunne bunde i den ikke-økonomiske karakter af et handelsselskabs direkte ledelse af i det væsentlige sportslige aktiviteter.

9 Skattemyndigheden iværksatte kassationsanke af sidstnævnte afgørelse ved den forelæggende ret. Eftersom Olimpiclub i mellemtiden var blevet erklæret konkurs, er det kurator i konkursboet, som har optrådt under denne kassationssag som kassationsindstævnt.

10 Kurator har under denne procedure påberåbt sig to retskraftige domme afsagt af Commissione tributaria regionale del Lazio, som angår ændringsafgørelser vedrørende

moms udarbejdet efter den samme skattekontrol vedrørende Olimpiclub, men som omhandler andre skatteår, nemlig dom nr. 138/43/00 og nr. 67/01/03, om henholdsvis skatteåret 1992 og skatteåret 1987.

11 Selv om disse domme vedrørte andre afgiftsperioder, er de deri foretagne konstateringer såvel som den i disse domme trufne afgørelse i medfør af artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog, som indeholder princippet om retskraft, bindende i proceduren i hovedsagen.

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de italienske domstole på skatteområdet ved fortolkningen af artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog længe har været tro mod princippet 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 skatteår. Når tvisterne således vedrører forskellige skatte- og afgiftsår (som vedrører lignende spørgsmål), afgøres disse således selvstændigt ved flere domme, hver tvist bevarer sin selvstændighed, og den endelige afgørelse har ingen retskraft i forhold til tvister, som vedrører andre afgiftsår.

13 Denne tilgang er imidlertid for nylig blevet ændret, og navnlig finder princippet om opdeling i selvstændige domme ikke længere anvendelse. Den afgørelse, som følger af en dom afsagt i en tvist, kan nu, når de hermed forbundne konstateringer vedrører lignende spørgsmål, påberåbes i en anden tvist, selv om den nævnte dom vedrører en anden afgiftsperiode end den afgiftsperiode, som er omhandlet i den procedure, under hvilken den påberåbes.

14 For så vidt som de to domme, som er nævnt i denne doms præmis 10, har konstateret, at der findes gyldige økonomiske årsager, som kan begrunde indgåelsen af en brugskontrakt mellem Associazione og Olimpiclub, og dermed med fordel kan påberåbes af sidstnævnte, har sagsøgte i hovedsagen anført, at kassationsanken må afvises, idet den tilsigter en fornyet prøvelse af de samme retlige og faktiske spørgsmål.

15 Det er i lyset af disse kriterier, at den forelæggende ret har anset sig for bundet af de nævnte domme, som definitivt viser, at brugskontrakten er reel, lovlig og ikke svigagtig. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at dette kan indebære, at det ikke vil være muligt for den at bedømme sagen i lyset af fællesskabsbestemmelserne og Domstolens praksis på momsområdet, herunder navnlig dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (sag C-255/02, Sml. I, s. 1609), og eventuelt at konstatere, at der er tale om retsmisbrug.

16 Den forelæggende ret har navnlig fremhævet dom af 18. juli 2007, Lucchini (sag C-119/05, Sml. I, s. 6199), hvori Domstolen fandt, at fællesskabsretten er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret såsom artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog vedrørende princippet om retskraft, såfremt dens anvendelse er til hinder for tilbagesøgning af en statsstøtte, der er tildelt i strid med fællesskabsretten. Den forelæggende ret har anført, at denne dom synes at være udtryk for en vis tendens i Domstolens praksis, som består i at relativisere værdien af princippet om retskraft og kræve et sådant princip afvist af hensyn til fællesskabsrettens forrang og dermed undgå en konflikt med fællesskabsretten. Den forelæggende ret har også henvist til dom af 1. juni 1999, Eco Swiss (sag C-126/97, Sml. I, s. 3055), af 28. juni 2001, Larsy (sag C-118/00, Sml. I, s. 5063), af 7. januar 2004, Wells (sag C-201/02, Sml. I, s. 723), og af 13. januar 2004, Kühne & Heitz (sag C-453/00, Sml. I, s. 837).

17 Henset til, at opkrævningen af moms spiller en væsentlig rolle med hensyn til tilvejebringelsen af Det Europæiske Fællesskabs egne indtægter, spørger den forelæggende ret, om der i henhold til Domstolens praksis består et krav om, at der skal ses bort fra den bindende karakter af en national retsafgørelse, som har fået retskraft i henhold til national ret. I hovedsagen synes anvendelsen af artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog at kunne hindre en fuld iværksættelse af princippet om bekæmpelse af retsmisbrug som udviklet af Domstolen på momsområdet som et middel til at sikre en fuld gennemførelse af Fællesskabets momsordning, idet den forelæggende ret har henvist til dommen i sagen Halifax m.fl.

18 Corte suprema di cassazione har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er fællesskabsretten til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret såsom artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog, hvis formål er at knæsætte princippet om retskraft, når denne anvendelse anerkender et resultat, som strider med fællesskabsretten og dermed umuliggør dens anvendelse også på andre områder end statsstøtteområdet (jf. […] Lucchini-dommen), herunder navnlig på momsområdet og på området for retsmisbrug iværksat for at opnå uberettiget afgiftsunddragelse, også med hensyn til kriteriet i national ret som fortolket i [Corte suprema di cassaziones] praksis, hvorefter den eksterne retskraft i afgiftssager, når den endelige afgørelse vedrører et med andre sager fælles grundlæggende forhold, i den henseende udfolder bindende virkning, også selv om det sker vedrørende en anden afgiftsperiode?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten er til hinder for, at der under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, anvendes en bestemmelse i national ret såsom artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog i en tvist om moms, som vedrører et skatteår, med hensyn til hvilket der endnu ikke er truffet nogen endelig retsafgørelse, når denne bestemmelse er til hinder for, at denne ret tager hensyn til fællesskabsbestemmelser vedrørende misbrug forbundet med den nævnte afgift.

20 Det må indledningsvis understreges, at det for at besvare dette spørgsmål er uden relevans, at den forelæggende ret ikke på detaljeret vis har angivet årsagerne til, at der hersker tvivl med hensyn til, om brugskontrakten er reel, lovlig og ikke svigagtig.

21 Olimpiclub har påberåbt sig princippet om retskraft som fortolket i den italienske retsorden og beskrevet i denne doms præmis 13 til støtte for, at den konstatering, hvorefter brugskontrakten er reel, lovlig og ikke svigagtig, som er indeholdt i de tidligere retsafgørelser vedrørende andre afgiftsperioder, er bindende og endelig.

22 Der henvises i denne forbindelse til den betydning, som princippet om retskraft har i fællesskabsretsordenen og i de nationale retsordener. Såvel hensynet til at sikre en stabil retstilstand og stabile retlige relationer som retsplejehensyn gør det påkrævet, at retsafgørelser, der er blevet endelige, efter at de hjemlede appelmuligheder er udnyttet, eller efter at appelfristerne er udløbet, ikke længere kan anfægtes (dom af 30.9.2003, sag C-224/01, Köbler, Sml. I, s. 10239, præmis 38, og af 16.3.2006, sag C-234/04, Kapferer, Sml. I, s. 2585, præmis 20).

23 Følgelig er en national ret ikke efter fællesskabsretten 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 (jf. Kapferer-dommen, præmis 21).

24 Hvis der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser på området, tilkommer det medlemsstaterne i deres interne retsorden at fastsætte fremgangsmåderne for gennemførelse af princippet om retskraft i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi. Disse må imidlertid ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende krav på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må ikke være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve rettigheder, som hjemles i Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. i denne retning Kapferer-dommen, præmis 22).

25 Lucchini-dommen kan ikke ændre den ovenstående konstatering. Denne dom vedrørte en helt særlig situation, som omhandlede de principper, der gælder for kompetencefordelingen mellem medlemsstaterne og Fællesskabet på statsstøtteområdet, idet Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber er enekompetent til at træffe afgørelse

om, hvorvidt en national støtteforanstaltning er forenelig med fællesmarkedet (jf. i denne retning Lucchini-dommen, præmis 52 og 62). Den foreliggende sag rejser ikke sådanne spørgsmål om kompetencefordeling.

26 I den foreliggende sag rejses nærmere bestemt spørgsmålet, om den fortolkning af princippet om retskraft, som den forelæggende ret henviser til, og hvorefter den eksterne retskraft i afgiftssager, når den endelige afgørelse vedrører et med andre sager fælles grundlæggende forhold, i den henseende udfolder bindende virkning, også selv om det sker vedrørende en anden afgiftsperiode, er forenelig med effektivitetsprincippet.

27 Det bemærkes herved, at Domstolen allerede har fastslået, at hvert enkelt tilfælde, hvor der opstår spørgsmål om, hvorvidt en national processuel bestemmelse gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at anvende fællesskabsretten, skal bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure, herunder dens forløb og dens særlige kendetegn, for de forskellige nationale retsinstanser. Under denne synsvinkel skal der i givet fald tages hensyn til de principper, der ligger til grund for den nationale retspleje, bl.a. om retten til forsvar, retssikkerhedsprincippet og princippet om en hensigtsmæssig sagsbehandling (dom af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 14).

28 Det må derfor navnlig undersøges, om den ovennævnte fortolkning af artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog kan begrundes under henvisning til beskyttelse af retssikkerhedsprincippet, henset til de konsekvenser, som følger heraf for anvendelsen af fællesskabsretten.

29 Det bemærkes herved — som den forelæggende ret i øvrigt selv har konstateret — at den nævnte fortolkning ikke blot er til hinder for, at der rejses tvivl med hensyn til en retskraftig retsafgørelse, også selv om denne afgørelse indebærer en tilsidesættelse af fællesskabsretten, men også er til hinder for, at der i forbindelse med en

domstolskontrol af en anden afgørelse fra den kompetente skattemyndighed, som vedrører den samme skatteyder eller afgiftspligtige person, men et andet skatteår, kan rejses tvivl med hensyn til nogen konstatering vedrørende et fælles grundlæggende forhold, som er indeholdt i en retskraftig retsafgørelse.

30 En sådan anvendelse af princippet om retskraft bevirker således i et tilfælde, hvor den endelige retsafgørelse er baseret på en fortolkning af fællesskabsbestemmelser vedrørende misbrug på momsområdet, som er i strid med fællesskabsretten, at den ukorrekte anvendelse af bestemmelserne gentages for hvert nyt skatteår, uden at det er muligt at korrigere denne urigtige fortolkning.

31 Det må under disse omstændigheder konkluderes, at sådanne vidtgående hindringer for en effektiv anvendelse af fællesskabsbestemmerne om moms ikke med rimelighed kan begrundes under henvisning til retssikkerhedsprincippet, og derfor må anses for at være i strid med effektivitetsprincippet.

32 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at fællesskabsretten er til hinder for, at der under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, anvendes en bestemmelse i national ret såsom artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog i en tvist om moms, som vedrører et skatteår, med hensyn til hvilket der endnu ikke er truffet nogen endelig retsafgørelse, idet en sådan bestemmelse er til hinder for, at den nationale ret, for hvilken tvisten verserer, tager hensyn til fællesskabsbestemmelser vedrørende misbrug forbundet med den nævnte afgift.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Fællesskabsretten er til hinder for, at der under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, anvendes en bestemmelse i national ret såsom artikel 2909 i den italienske borgerlige lovbog (codice civile) i en tvist om merværdiafgift, som vedrører et skatteår, med hensyn til hvilket der endnu ikke er truffet nogen endelig retsafgørelse, idet en sådan bestemmelse er til hinder for, at den nationale ret, for hvilken tvisten verserer, tager hensyn til fællesskabsbestemmelser vedrørende misbrug forbundet med den nævnte afgift.

Underskrifter