

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 24 maart 2009 (1)

Zaak C-2/08

Amministrazione dell'economia e delle Finanze

en Agenzia delle Entrate

tegen

Fallimento Olimpiclub Srl, in liquidatie

[verzoek van de Corte suprema di cassazione (Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Btw – Misbruik – Voorrang van het gemeenschapsrecht – Rechtszekerheid – Gezag van gewijsde – Definitieve beslissingen”

I – Inleiding

1. Bij beschikking van 10 oktober 2007, ingekomen bij het Hof op 2 januari 2008, heeft de Corte suprema di cassazione (Italië) (hierna: „Corte di cassazione” of „verwijzende rechter”) krachtens artikel 234 EG het Hof van Justitie een prejudiciële vraag voorgelegd betreffende de toepassing van het beginsel van het gezag van gewijsde in gerechtelijke procedures met betrekking tot verschuldigde btw.

2. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of hij, gelet op het arrest Lucchini(2), gemeenschapsrechtelijk gehouden is een nationale bepaling inzake het beginsel van het gezag van gewijsde, volgens welke een beslissing van een ander gerecht in een zaak met hetzelfde voorwerp bindend is, buiten toepassing te laten wanneer hij daardoor in een geschil inzake de heffing van btw in staat zou zijn te beslissen dat de transactie in geding was aangegaan met het uitsluitende oogmerk een belastingvoordeel te verkrijgen en derhalve misbruik vormde.

3. Deze vraag is opgeworpen in een geding tussen Fallimento Olimpiclub Srl, in liquidatie (hierna: „Olimpiclub”), en de Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (hierna: „belastingdienst”) en de Agenzia delle Entrate (hierna: „ontvanger”) met betrekking tot de naheffing van btw over de periode 1988-1991.

II – Het juridische kader

4. Artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek, waarin het beginsel van het gezag van gewijsde is neergelegd, luidt als volgt:

„De beslissingen in een vonnis dat in kracht van gewijsde is gegaan, zijn bindend voor de partijen, hun erfgenamen en hun rechtverkrijgenden.”

5. In dat verband wordt in de verwijzingsbeschikking opgemerkt dat de Corte di cassazione in belastingzaken lange tijd heeft vastgehouden aan de zogenoemde „frammentazione dei giudicati” („fragmentatie van procedures”), op grond waarvan elk belastingjaar op zichzelf wordt beschouwd en in elk jaar een zelfstandige rechtsbetrekking ontstaat tussen de belastingbetaler en de fiscus, die losstaat van die van de voorafgaande en daaropvolgende jaren. Dit heeft tot gevolg dat over geschillen die verschillende belastingjaren betreffen, ook wanneer het om geheel of gedeeltelijk dezelfde vragen en over dezelfde belasting gaat, bij afzonderlijke vonnissen wordt beslist en niet bij één, na voeging van alle zaken gewezen vonnis. Dit betekent dat geen van deze vonnissen gezag van gewijsde toekomt in zaken met betrekking tot een ander belastingjaar.

6. Volgens de verwijzingsbeschikking is dit beginsel van „frammentazione dei giudicati” evenwel bijgesteld door de recentere rechtspraak van de Corte di cassazione, waarin is uitgemaakt dat het voorwerp van een rechterlijke beslissing in een belastingzaak niet noodzakelijkerwijs beperkt blijft tot de bestreden handeling, maar zich mede tot de grond van de belastingheffing en de eraan ten grondslag liggende rechtsbetrekking kan uitstrekken. De Corte di cassazione heeft aldus de eenheid van de belasting willen laten prevaleren boven het feit dat deze afzonderlijke, op elkaar volgende belastingtijdvakken betreft.(3)

7. Het gezag van gewijsde van een vonnis kan thans derhalve, ook al heeft het betrekking op een ander belastingtijdvak dan het aanhangige geding, in dat geding met vrucht worden ingeroepen indien dat vonnis een fundamenteel punt betreft dat beide zaken gemeen hebben. Volgens de verwijzende rechter ligt hieraan ten grondslag, dat het beginsel van de zelfstandigheid van de belastingtijdvakken niet belet dat een vonnis met betrekking tot een bepaald belastingtijdvak ook bindend is voor andere tijdvakken, wanneer het belangrijke elementen bevat die voor meerdere belastingtijdvakken relevant zijn.

III – Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

8. Olimpiclub is een besloten vennootschap die als doel heeft de bouw en het beheer van sportfaciliteiten. Zij is eigenares van een op staatsgrond gelegen sportcomplex.

9. Op 27 december 1985 heeft Olimpiclub met de Associazione Polisportiva Olimpiclub (sportvereniging „Olimpiclub”; hierna: „vereniging”), waarvan vrijwel alle oprichtende leden ook aandeelhouder waren van Olimpiclub, een „contratto di comodato” gesloten, dat wil zeggen een overeenkomst waarbij de ene partij roerend of onroerend goed voor een bepaalde of onbepaalde tijd aan een andere partij in bruikleen overdraagt (hierna: „bruikleenovereenkomst”). Krachtens deze overeenkomst werden alle zich in het sportcomplex bevindende apparaten aan de vereniging in bruikleen gegeven. De tegenprestatie omvatte, afgezien van de erfpachtcanon, een vaste kostenvergoeding ten bedrage van 5 000 000 LIT per jaar, en de afdracht van alle bruto-inkomsten (bestaande uit de lidmaatschapsgelden) van de sportvereniging.

10. In 1992 verrichtte de Guardia di Finanza (de financiële controledienst) een belastingcontrole, die vervolgens ook tot de vereniging werd uitgebreid en werd afgesloten met twee processen-verbaal (hierna: „pv’s”). Hierin werden onregelmatigheden geconstateerd in verband met de bruikleenovereenkomst en werd geconcludeerd dat deze niet aan de fiscus kon worden tegengeworpen.

11. Dit resulteerde in vier btw-naheffingsaanslagen voor de belastingjaren 1988 tot en met 1991. Olimpiclub stelde hiertegen beroep in bij de Commissione tributaria provinciale di primo

grado di Roma (provinciale belastingrechter in eerste aanleg te Rome; hierna: „Commissione tributaria provinciale”).

12. De ontvanger betoogde in dat geding, dat blijkens het onderzoek van de Guardia di Finanzia partijen met de sluiting van de formeel rechtmatige bruikleenovereenkomst in werkelijkheid uitsluitend de belastingwet wilden omzeilen om ten gunste van Olimpiclub een ongeoorloofde belastingbesparing te realiseren. In wezen had Olimpiclub door middel van de constructie van de bruikleenovereenkomst alle lasten van het bestuur en het beheer van het sportcomplex aan een vereniging zonder winstoogmerk overgedragen en daarvoor in ruil het inkomen van de sportvereniging ontvangen, zonder dat daarover belastingen van welke aard dan ook werden geheven. Het beheer van de infrastructuur van de vennootschap leverde de sportvereniging namelijk een inkomen op dat onttrokken werd aan directe en indirecte belastingen, voor zover het de vorm van lidmaatschapsgelden aannam.

13. De Commissione tributaria provinciale verklaarde het beroep van Olimpiclub evenwel gegrond. Naar haar oordeel kon de belastingdienst de rechtsgevolgen van de bruikleenovereenkomst niet passeren en was er hoe dan ook geen sprake van fraude.

14. In hoger beroep bekrachtigde de Commissione tributaria regionale del Lazio (regionale beroepsrechter in belastingzaken te Lazio; hierna: „Commissione tributaria regionale”) deze beslissing. Het oogmerk van bedrog werd niet bewezen geacht, aangezien de bruikleenovereenkomst niet was gesloten om belastingverplichtingen te ontgaan, maar omdat het rechtstreeks beheer van in wezen sportactiviteiten voor de commerciële vennootschap onrendabel was.

15. In het hoofdgeding moet de Corte di cassazione beslissen op het door de belastingdienst op juridische gronden ingestelde cassatieberoep. Aangezien Olimpiclub inmiddels in staat van faillissement verkeert, is de curator in het geding verschenen; deze heeft tevens een verweerschrift ingediend.

16. De belastingdienst heeft één enkel, verschillende onderdelen omvattend cassatiemiddel voorgesteld, waarin wordt geklaagd over onlogische en ontoereikende motivering van een beslissend punt van het geschil en over schending en verkeerde toepassing van artikel 116 van het Italiaanse wetboek van burgerlijke rechtsvordering, alsmede van artikel 37 bis van d.p.r. (presidentieel decreet) nr. 600/1973 en van artikel 10 van wet nr. 408/1990, welke laatste twee bepalingen de Commissione tributaria regionale in de onderhavige zaak niet van toepassing had geacht. Dat onderdeel van het middel klaagt in wezen over het oordeel van de Commissione tributaria regionale, dat het oogmerk van belastingontduiking ontbrak.

17. Olimpiclub verwees in haar verweer naar meerdere eindbeslissingen van de Commissione tributaria provinciale en de Commissione tributaria regionale over aanslagen voor andere belastingtijdvakken, die echter berustten op dezelfde pv's die de aanleiding vormden voor de aanslagen die in deze zaak ter discussie staan.

18. Olimpiclub betoogde dat deze beslissingen – waarin de in de bruikleenovereenkomst vervatte regeling uit fiscaal oogpunt niet ongeoorloofd was beschouwd – overeenkomstig artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek gezag van gewijsde hadden verkregen en derhalve, ook al betroffen zij andere tijdvakken dan hier in geding, bindend waren in het kader van het onderhavige geschil. Daarom, zo stelt Olimpiclub, mag de verwijzende rechter de vraag of er sprake is van misbruik niet opnieuw onderzoeken.

19. Met betrekking tot de exceptie van rechterlijk gewijsde merkt de verwijzende rechter op, dat de door Olimpiclub aangevoerde beslissingen van de Commissione tributaria provinciale in deze

zaak niet als relevant kunnen worden aangemerkt, maar dat mogelijk wel een beroep kan gedaan op de uitspraken nrs. 138/43/00 en 67/01/03 van de Commissione tributaria regionale, gewezen in geschillen over de btw over de belastingjaren 1987 en 1992.

20. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt derhalve, dat de Corte di cassazione zichzelf krachtens het in artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek neergelegde beginsel van het gezag van gewijsde, zoals het dit zelf heeft uitgelegd, gebonden acht aan deze uitspraken, waar dezelfde feitelijke? en rechtsvragen aan ten grondslag liggen als aan de onderhavige zaak en waarin is beslist dat bij de bruikleenovereenkomst geen sprake was van misbruik of bedrog.

21. De verwijzende rechter merkt echter op dat deze rechtssituatie – waarin een belastingplichtige zich in zaken als de onderhavige kan beroepen op een eindbeslissing van een andere rechter met betrekking tot een ander belastingtijdvak – eraan in de weg kan staan dat het bestaan van misbruik wordt vastgesteld, en derhalve afbreuk kan doen aan het verbod van rechtsmisbruik zoals dat vooral in verband met de btw door het Hof van Justitie is ontwikkeld als waarborg voor de volledige toepassing van het communautaire belastingstelsel.(4)

22. Volgens de verwijzende rechter rijst in dat verband ook twijfel op grond van de rechtspraak van het Hof betreffende de verplichting om de effectiviteit van het gemeenschapsrecht te verzekeren en strijdige regels van nationaal (proces)recht buiten toepassing te laten, indien deze de toepassing van het gemeenschapsrecht belemmeren.(5)

23. De verwijzende rechter is met name onzeker aangaande het belang dat moet worden toegekend aan het arrest Lucchini(6), waarin het Hof het beginsel heeft bekrachtigd, dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen de toepassing van een bepaling van nationaal recht inzake het beginsel van het gezag van gewijsde, zoals artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek, voor zover de toepassing daarvan in de weg staat aan de terugvordering van staatssteun die in strijd met het gemeenschapsrecht is verleend. Volgens de Corte di cassazione lijkt dit arrest te passen in een algemenere tendens van de rechtspraak van het Hof om het gezag van nationale vonnissen te relativeren en van de nationale rechter te verlangen dit terwille van het primaat van het gemeenschapsrecht te doorbreken.(7)

24. Tegen deze achtergrond heeft de Corte di cassazione besloten de zaak aan te houden en de volgende prejudiciële vraag voor te leggen aan het Hof van Justitie:

„Verzet het gemeenschapsrecht zich tegen de toepassing van een bepaling van nationaal recht inzake het beginsel van het gezag van gewijsde, zoals artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek, wanneer die toepassing leidt tot een resultaat dat in strijd is met het gemeenschapsrecht en de toepassing van dit recht doorkruist, ook in andere sectoren dan die van de staatssteun (zie daarvoor arrest Hof van 18 juli 2007, Lucchini SpA, C?119/05), met name op het gebied van de btw en misbruik van recht teneinde ongeoorloofde belastingbesparingen te verkrijgen, gelet op met name het criterium van nationaal recht, zoals uitgelegd in de rechtspraak van de Corte di cassazione, dat in belastingzaken een beslissing van een andere rechter gezag van gewijsde heeft indien de onaantastbaar geworden beslissing een fundamenteel punt betreft dat zij gemeen heeft met andere zaken, zelfs als deze beslissing betrekking heeft op een ander belastingtijdvak?”

IV – Juridische analyse

25. Zoals uit het bovenstaande is gebleken, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het gemeenschapsrecht zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht inzake het beginsel van het gezag van gewijsde, zoals artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek, wanneer de toepassing van die bepaling overeenkomstig de daaraan in het nationale recht gegeven uitlegging de nationale rechter belet om in een geschil betreffende de btw als het

onderhavige, te onderzoeken of een bepaalde transactie misbruik vormt, wanneer een andere rechter zich daarover in een definitief geworden beslissing, zij het met betrekking tot een ander belastingtijdvak, reeds heeft uitgesproken.

A – Voornaamste stellingen van partijen

26. In de onderhavige procedure hebben de Italiaanse regering, de Commissie en Olympicclub schriftelijke opmerkingen ingediend. Behalve Olympicclub zijn deze partijen, evenals de Slovaakse regering, op 22 januari 2009 verschenen ter terechtzitting.

27. Alle partijen zijn het er in wezen over eens dat het arrest van het Hof in de zaak Lucchini(8) niet zonder meer kan worden getransponeerd op een situatie als de onderhavige, en dat dit arrest derhalve hier niet relevant is. Dienaangaande stellen partijen met name, dat dat arrest beschouwd moet worden in de context van het specifieke geval, dat wil zeggen in het kader van de weigering van een nationale rechter zich rekenschap te geven van een Commissiebeschikking over de verenigbaarheid van een bepaalde steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt. Dat arrest betrof dus een kwestie ten aanzien waarvan de nationale rechter in beginsel geen bevoegdheid toekomt, terwijl in de onderhavige zaak de toepassing van het btw-stelsel en het oordeel of er sprake is van misbruik, geheel tot het terrein van de nationale belastingautoriteiten en de rechter behoren.

28. De Commissie betoogt met name, dat uit de door de verwijzende rechter aangehaalde rechtspraak over de verhouding tussen de beginselen van gemeenschapsrecht en van nationaal procesrecht duidelijk naar voren komt dat het Hof niet dan bij uitzondering en onder betrekkelijk enge voorwaarden zal oordelen dat een regel van nationaal procesrecht als die hier in geding, niet voldoet aan de vereisten van het gemeenschapsrecht. De Commissie merkt echter op, dat de definitieve beslissingen van de nationale rechter waar Olympicclub zich in deze zaak op beroept, andere belastingtijdvakken en procedures betreffen dan waarover de verwijzende rechter zich dient uit te spreken. In dat opzicht onderscheidt de onderhavige zaak zich ook van zaken als Eco Swiss(9) en Kapferer(10).

29. De Commissie betoogt voorts, dat de onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een uitlegging van het gezag van gewijsde als voorgestaan door de verwijzende rechter, in de zin dat vonnissen bindend kunnen zijn voor andere belastingjaren, steun vindt in het aan het btw-stelsel inherente beginsel dat ieder belastingtijdvak aanleiding geeft tot een zelfstandige fiscale verplichting.

30. Het lijkt de Commissie derhalve niet terecht (mede in het licht van de vereisten van rechtszekerheid en het beginsel van de effectiviteit van het gemeenschapsrecht, en het belang van het gezag van gewijsde in het algemeen), dat de nationale rechter in het kader van de btw-heffing niet zou mogen onderzoeken of er sprake is geweest van misbruik, op de enkele grond dat een „externe” definitief geworden beslissing daarover, met betrekking tot een ander belastingtijdvak, een oordeel bevat.

31. De Italiaanse regering deelt in wezen het standpunt dat een dergelijke uitlegging van het beginsel van het gezag van gewijsde buiten proportie is en verder gaat dan wat gemeenschapsrechtelijk noodzakelijk is. Dit beginsel, hoe fundamenteel dan ook, moet in overeenstemming worden gebracht met het in belastingzaken geldende, al even fundamentele verbod van rechtsmisbruik. Zoals uit de verwijzingsbeschikking naar voren komt, is het duidelijk dat dergelijk misbruik zich in de onderhavige zaak voordoet.

32. De Italiaanse regering merkt op dat, wat het voorwerp van het geschil van het hoofdgeding betreft (met betrekking tot de belastingperiode 1988-1991), er nog geen beslissing ligt. Onder

deze omstandigheden moet de verwijzende rechter de mogelijkheid houden om te onderzoeken of er sprake was van misbruik.

33. Olimpiclub betoogt daarentegen dat artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek zoals uitgelegd door de verwijzende rechter, niet in strijd is met het gemeenschapsrecht. In een bespreking van de verschillen tussen de onderhavige zaak en de diverse arresten van het Hof die zijn aangehaald in de verwijzingsbeschikking, betoogt zij dat die uitlegging door die arresten niet wordt tegengesproken. Zij legt verder sterk de nadruk op het fundamentele belang van het rechtszekerheidsbeginsel – en het gezag van gewijsde – in zowel de nationale als de communautaire rechtsorde.

34. De Slovaakse regering deelt in wezen de opvatting van Olimpiclub en stelt, met de nadruk op de belangrijke rol die het gezag van gewijsde vervult, dat naleving daarvan in het algemeen belang is. De beslissing in de onderhavige zaak dient te stoelen op de in de arresten Kühne & Heitz(11) en Eco Swiss(12) uitgezette lijn. Hoewel het gezag van gewijsde niet onaantastbaar is, wordt in het onderhavige geval niet voldaan aan de in het arrest Lucchini(13) gestelde strenge voorwaarden voor afwijking ervan. Aan de nationale rechter komt de uiteindelijke bevoegdheid toe om te beslissen of twee zaken wel of niet gelijk zijn.

B – *Beoordeling*

35. Om de in deze zaak opgeworpen vraagstukken in een breder verband te plaatsen, moet in de eerste plaats voor de geest worden gehaald dat de eerst aangewezenen voor de toepassing en handhaving van het gemeenschapsrecht, voor zover dit niet specifiek aan de instellingen van de Gemeenschap is opgedragen, de nationale bestuurlijke en rechterlijke organen van de lidstaten zijn(14), die uit hoofde van artikel 10 EG gehouden zijn alle passende algemene of bijzondere maatregelen te treffen die nodig zijn om de naleving van de door het gemeenschapsrecht opgelegde verplichtingen te verzekeren.

36. Voor zover specifieke voorschriften van gemeenschapsrecht ontbreken, passen de lidstaten bij de implementatie van het gemeenschapsrecht in beginsel de procedurele en materiële regels van hun eigen recht toe. Het is dan ook vaste rechtspraak van het Hof, dat bij ontbreken van gemeenschapswetgeving, het een aangelegenheid is van de nationale rechtsorde van elke lidstaat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te bepalen voor rechtsvorderingen die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontnemen.(15)

37. Men kan dus stellen dat de rechten en verplichtingen die hun oorsprong vinden in een van de bronnen van het gemeenschapsrecht, in de regel door de institutionele en procedurele „kanalen” stromen die de nationale rechtsorde van iedere lidstaat daartoe biedt.

38. Dit nationale kader voor de toepassing van het gemeenschapsrecht dienen echter te voldoen aan bepaalde gemeenschapsrechtelijke vereisten, die beogen de volledige werking ervan te waarborgen.

39. Zo is het vaste rechtspraak van het Hof dat de lidstaten bij de vastlegging, uit hoofde van hun zogenoemde procesautonomie, van de regels betreffende de procedures tot waarborging van de bescherming van de rechten die de justitiabelen ontnemen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht, ervoor dienen te zorgen dat die procedures niet minder gunstig zijn dan voor overeenkomstige vorderingen op basis van nationaal recht (gelijkwaardigheidsbeginsel) en niet zodanig zijn ingericht dat zij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet uiterst moeilijk of in de praktijk onmogelijk maken (effectiviteitsbeginsel).(16)

40. Afgezien van deze beperkingen die het Hof aan het nationale procesrecht heeft gesteld ter uitwerking van het beginsel van procesautonomie, vloeien een aantal, met de toepassing van het gemeenschapsrecht door de lidstaten verband houdende verplichtingen rechtstreeks – en „objectief”, dat wil zeggen, geheel losstaand van het „geldend maken van communautaire rechten door de justitiabelen” – voort uit het beginsel van het primaat van het gemeenschapsrecht en de verplichting de volle werking ervan te verzekeren.

41. Het is genoegzaam bekend, dat de kern van deze beginselen vereist dat iedere nationaalrechtelijke bepaling, ongeacht of deze van materiële of procedurele aard is, moet wijken voor daarmee strijdige bepalingen van gemeenschapsrecht.(17)

42. Wat de verplichtingen die voortvloeien uit het primaat van het gemeenschapsrecht betreft, heeft het Hof uitgemaakt dat zowel de nationale bestuursorganen als alle rechters binnen hun bevoegdheidssfeer verplicht zijn de eerbiediging van de regels van gemeenschapsrecht te verzekeren en daarbij, zo nodig, op eigen gezag elke nationale bepaling buiten toepassing te laten die de volle werking van het gemeenschapsrecht belemmert.(18)

43. Deze op de nationale rechter rustende verplichting om het primaat van het gemeenschapsrecht te waarborgen en de volle werking ervan te verzekeren, ofwel – in meer algemene termen gesteld – zijn taak om het recht in de Gemeenschap te handhaven, kan worden ondergraven door een nationaalrechtelijke bepaling inzake het gezag van gewijsde als hier in geding, wanneer deze bepaling in de weg staat aan de juiste toepassing van een regel van gemeenschapsrecht. De nationaalrechtelijke bepaling moet derhalve in het licht van bovenstaande verplichting worden beoordeeld.(19)

44. In dit verband moet eerst worden opgemerkt, dat het Hof er herhaaldelijk op heeft gewezen dat regels die een onherroepelijk karakter verlenen aan beslissingen van een rechterlijk? of een bestuursorgaan, bijdragen tot de rechtszekerheid, die tot de in het gemeenschapsrecht erkende fundamentele beginselen behoort.(20)

45. In het licht van dat beginsel heeft het Hof (in de arresten Eco Swiss, Köbler en Kapferer, die betrekking hadden op de kracht van gewijsde van rechterlijke beslissingen en, in het geval van Eco Swiss, van een arbitraal vonnis) gewezen op het belang van het beginsel van het gezag van gewijsde voor zowel de communautaire rechtsorde als de nationale rechtsstelsels. Het heeft erkend dat het ter verzekering van zowel de stabiliteit van het recht en van de rechtsbetrekkingen als een goede rechtspleging, belangrijk is dat rechterlijke beslissingen die definitief zijn geworden nadat de beschikbare beroepsmogelijkheden zijn uitgeput of nadat de beroepstermijnen zijn verstreken, niet meer opnieuw aan de orde kunnen worden gesteld.(21)

46. Zoals Olimpiclub en de Slovaakse regering hebben beklemtoond, blijkt uit met name de arresten Eco Swiss en Kapferer dat het gemeenschapsrecht een nationale rechter in beginsel niet gebiedt, nationale procedureregels die een beslissing gezag van gewijsde verlenen buiten toepassing te laten, ook al zou op die manier een door deze beslissing gepleegde schending van het gemeenschapsrecht kunnen worden opgeheven.(22)

47. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt evenwel ook duidelijk dat het beginsel van rechtszekerheid, evenals het eruit voortvloeiende gezag van gewijsde, niet absoluut is in de zin dat het onder alle omstandigheden voorrang heeft; het dient integendeel in overeenstemming te worden gebracht met andere waarden die bescherming verdienen, zoals de beginselen van legaliteit, van effectiviteit en het primaat van het gemeenschapsrecht.(23)

48. Hieruit volgt dat voor zover een nationale regel die aan een beslissing gezag van gewijsde

verleent, de bovenstaande beginselen belemmert, volgens de rechtspraak van het Hof deze regel door de nationale rechter en in voorkomende gevallen door bestuursorganen onder bepaalde omstandigheden buiten toepassing moet worden gelaten.(24)

49. Zo overwoog het Hof in het arrest Kühne & Heitz dat een tot het nemen van een bepaald besluit bevoegd bestuursorgaan ingevolge het in artikel 10 EG vervatte samenwerkingsbeginsel verplicht is, een besluit te heroverwegen en eventueel ervan terug te komen, indien aan vier voorwaarden is voldaan.(25)

50. Het blijkt uit het belang dat in het arrest Kühne & Heitz(26) wordt toegekend aan de concrete omstandigheden van het geval, alsmede uit het latere arrest i-21 Germany en Arcor, dat het Hof op grond van die omstandigheden onderscheidde van het arrest Kühne & Heitz(27), dat beslissingen die in het belang van de rechtszekerheid krachtens nationaal recht definitief zijn geworden, niet dan bij uitzondering en onder strenge voorwaarden met een beroep op de gelding en de effectiviteit van het gemeenschapsrecht ter discussie kunnen worden gesteld.

51. Vervolgens moet worden opgemerkt, dat het Hof in het arrest Kapferer heeft bevestigd noch uitgesloten dat de beginselen van het arrest Kühne & Heitz (dat de verplichting van een bestuursorgaan betrof om terug te komen van een met het gemeenschapsrecht strijdig, definitief geworden besluit) kunnen worden toegepast op een situatie als in het arrest Kapferer, waarin sprake was van een rechterlijke beslissing; het Hof beperkte zich tot de constatering dat in ieder geval niet voldaan was aan een van de voorwaarden van het arrest Kühne & Heitz.(28)

52. In het arrest Lucchini ten slotte heeft het Hof echter, met betrekking tot de verplichting van de nationale rechter om de volle werking en het primaat van gemeenschapsrechtelijke voorschriften te verzekeren, uitgemaakt dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen de toepassing van een nationaalrechtelijke bepaling (dezelfde als hier in geding), waarin het beginsel van het gezag van gewijsde is neergelegd, wanneer de toepassing van deze bepaling de terugvordering verhindert van staatssteun die bij een definitief geworden beschikking van de Commissie in strijd met de gemeenschappelijke markt is verklaard.(29)

53. Het element dat het Hof in deze zaak in feite doorslaggevend lijkt te hebben geacht, is het feit dat de nationale rechter, door te oordelen dat Lucchini aanspraak had op staatssteun, die bij beschikking van de Commissie inmiddels onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt was verklaard, de door het gemeenschapsrecht aan zijn bevoegdheid gestelde grenzen te buiten ging. De beoordeling van de verenigbaarheid van steunmaatregelen van de lidstaten met de gemeenschappelijke markt behoort immers, zoals het Hof beklemtoonde, tot de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie, onder toezicht van de gemeenschapsrechter.(30)

54. De door het Hof in deze serie zaken gevolgde benadering ten aanzien van de verplichting om definitief geworden beslissingen die in strijd zijn met het gemeenschapsrecht te heroverwegen of in te trekken, wordt duidelijk gekenmerkt door een sterke nadruk op de omstandigheden van het concrete geval. Uiteindelijk is elk van deze arresten echter een afspiegeling van het evenwicht dat onder de bijzondere feitelijke en juridische omstandigheden moest worden bereikt tussen de rechtszekerheid, waar het gezag van gewijsde zijn bestaansrecht aan ontleent, en de vereisten van het communautaire legaliteitsbeginsel.(31)

55. Ik deel derhalve niet de suggestie van de verwijzende rechter, dat de hierboven besproken serie zaken wijst op een algemene tendens in de rechtspraak van het Hof om het beginsel van het gezag van gewijsde uit te hollen of te verwateren.

56. Ter beoordeling van de vraag of, gelet op het bovenstaande, de verwijzende rechter in de onderhavige zaak gemeenschapsrechtelijk gehouden is het beginsel van het gezag van gewijsde

zoals hij dit heeft geformuleerd, buiten toepassing te laten, dient het verband waarin deze vraag is gerezen nader te worden onderzocht.

57. Wat dat betreft moet worden opgemerkt, dat de verwijzende rechter blijkbaar twijfelt aan de juistheid van de beslissing van de lagere rechter, waartegen in cassatie wordt opgekomen, dat de door Olimpiclub gekozen juridische constructie van de bruikleenovereenkomst van december 1985, geen misbruik vormde en derhalve vanuit het oogpunt van de btw-heffing geen ongeoorloofde transactie was.

58. Hoewel de verwijzende rechter, zoals de Commissie opmerkt, niet dieper ingaat op de gronden waarop hij de juistheid van de beslissing in twijfel trekt, blijkt uit de verwijzingsbeschikking dat hij vermoedt dat de beoordeling niet in overeenstemming is met het misbruikbegrip in btw-aangelegenheden, zoals dit is neergelegd in de rechtspraak van het Hof. Hij heeft in dat verband het arrest Halifax⁽³²⁾ genoemd, evenals de zaak Part Service⁽³³⁾, die nog voor het Hof aanhangig was toen hij de onderhavige verwijzingsbeschikking nam. In deze zaken poneerde het Hof het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik onder de Zesde richtlijn⁽³⁴⁾ en gaf het aanwijzingen met betrekking tot de voorwaarden waaronder transacties voor btw-doeleinden als misbruik kunnen worden aangemerkt.

59. De verwijzende rechter wil dus het gemeenschapsrechtelijke verbod van misbruik in btw-aangelegenheden op juiste wijze toepassen, maar ziet zichzelf hierin belemmerd door de werking van het gezag van gewijsde in het Italiaanse recht. Dit beginsel dwingt de verwijzende rechter, zich neer te leggen bij het in definitieve beslissingen van een ander gerecht neergelegde oordeel met betrekking tot andere belastingtijdvakken, dat de in geding zijnde transactie geen misbruik vormt, niettegenstaande het feit dat de verwijzende rechter dit oordeel onjuist acht.

60. Zoals is onderstreept door de partijen in het onderhavige geding, vertonen de omstandigheden van deze zaak inderdaad weinig overeenkomst met de situatie die aan de orde was in het arrest Lucchini⁽³⁵⁾. De verwijzende rechter heeft er in het bijzonder de aandacht op gevestigd dat het geschil betrekking heeft op de heffing van btw, met andere woorden, op een terrein dat beheerst wordt door de nationale belastingrechter en fiscale bestuursorganen en waar geen sprake is van de uitoefening van een exclusieve gemeenschapsbevoegdheid.

61. Naar mijn mening wordt het arrest Lucchini echter niet gekenmerkt door zijn „uitzonderlijkheid”, in de zin dat het gemeenschapsrecht zich *alleen* tegen de toepassing van een nationaalrechtelijk gezag van gewijsde kan verzetten wanneer er een uitsluitende bevoegdheid van de Commissie bestaat, zoals het geval is bij staatssteun.

62. Hier kunnen twee kanttekeningen bij worden geplaatst. Ten eerste dient in gedachten te worden gehouden, dat de vereisten van het primaat en de effectiviteit van het gemeenschapsrecht gelden voor alle gemeenschapsrechtelijke voorschriften, met inbegrip van de Zesde richtlijn. In dit verband doet het niet ter zake of een voorschrift het resultaat is van de uitoefening van een exclusieve bevoegdheid van de Commissie, zoals de beschikking inzake Lucchini⁽³⁶⁾ tot onverenigbaarverklaring van een steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt.

63. Ten tweede is te verdedigen dat, wanneer er een exclusieve bevoegdheid van de Commissie in het spel is, de schending of verkeerde toepassing van een regel van gemeenschapsrecht nauw verbonden is met de niet-inachtneming van de bevoegdheidsverdeling tussen de lidstaten en de Gemeenschap. Met andere woorden, wanneer bijvoorbeeld een nationale rechter een beslissing neemt die in strijd is met een gemeenschapsrechtelijke verordening of richtlijn, stelt hij deze beslissing in feite in de plaats van dat besluit, dat al was genomen door de bevoegde gemeenschapsinstellingen en dat de afspiegeling van de geschonden voorschriften vormt. Wanneer de toepassing van een voorschrift van gemeenschapsrecht in een

lidstaat wordt belemmerd, zijn derhalve in zekere zin altijd – hoe marginaal ook – twee vragen aan de orde: enerzijds de afbakening tussen de communautaire en de nationale rechtsorde en anderzijds de bevoegdheid van de nationale rechter in verhouding tot die rechtsstelsels.

64. Het blijft evenwel een feit dat wanneer, zoals in het arrest Lucchini, de nationale rechter zich met zijn beslissing op een gebied begeeft dat geheel tot de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie behoort en waar aan de nationale rechter derhalve geen enkele bevoegdheid toekomt, de bevoegdheidsverdeling tussen de Gemeenschap en de lidstaten rechtstreeks in twijfel wordt getrokken en de inbreuk die de rechterlijke beslissing maakt op het gemeenschapsrecht, wel bijzonder flagrant is. Gezien dus de in wezen flagrante schending van het gemeenschapsrecht die de in de zaak Lucchini aangevochten beslissing kenmerkte, moest het gezag van gewijsde die deze beslissing had verkregen, wel wijken voor de eisen van het primaat en de effectiviteit van het gemeenschapsrecht.

65. Op een gebied als het communautaire btw-stelsel daarentegen, waar slechts een gedeeltelijke harmonisatie heeft plaatsgevonden⁽³⁷⁾, is de scheidslijn tussen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht en van het nationale recht – en dus de afbakening van de bevoegdheid van de nationale rechter – mogelijk subtieler.

66. Niet alle vergissingen die een nationale rechter maakt bij de beoordeling of in een btw-aangelegenheid sprake is van misbruik, brengen dus de communautaire legaliteit in gevaar – bijvoorbeeld wanneer de beoordeling mank gaat ten gevolge van een onjuiste beoordeling van het bewijs, en niet ten gevolge van een verkeerde toepassing van het misbruikbegrip zoals dit is geformuleerd in de rechtspraak van het Hof.

67. Onverminderd het bovenstaande, moet de onderhavige zaak uit weer een ander perspectief worden beoordeeld. Het cruciale aspect (dat naar mijn idee pleit voor een bevestigend antwoord op de gestelde vraag) kan worden aangetroffen in de bijzondere, en naar mijn mening tamelijk onorthodoxe reikwijdte die het gezag van gewijsde in het hoofdgeding wordt toegekend en hier ter beoordeling wordt voorgelegd.

68. In het algemeen wordt het gezag van gewijsde van een rechterlijke beslissing aldus verstaan, dat dit zich ertegen verzet dat dezelfde zaak of hetzelfde geschil, gedefinieerd aan de hand van het voorwerp, de rechtsgrondslag en de partijen, in een volgende procedure opnieuw aan de orde wordt gesteld. Wanneer een dergelijke identieke procedure aanhangig zou worden gemaakt, zal deze normaal gesproken blijven steken bij een niet-ontvankelijkverklaring.

69. In de onderhavige situatie zijn de beslissingen die het gezag van gewijsde hebben verkregen, genomen in afzonderlijke procedures met betrekking tot verschuldigde btw, ingeleid naar aanleiding van de naheffingsaanslagen voor de belastingjaren 1987 en 1992, terwijl het hoofdgeding betrekking heeft op de jaren 1988 tot en met 1991. Zo zijn er definitieve beslissingen met betrekking tot de verschuldigde btw over de jaren 1987 en 1992, maar zijn de belastinggeschillen waarop het hoofdgeding betrekking heeft, nog steeds aanhangig.

70. Derhalve moet het geschil voor de verwijzende rechter, hoewel het in een aantal opzichten samenvalt met de geschillen die met de twee bovengenoemde definitieve beslissingen zijn afgesloten, als daarvan wezenlijk verschillend beschouwd worden, op grond van het feit dat het andere belastingtijdvakken en dus een ander voorwerp betreft.

71. De verwijzende rechter is dan ook niet voornemens, zoals blijkt uit de verwijzingsbeschikking, het beroep in zijn geheel met een niet-ontvankelijkverklaring af te doen. Hij beschouwt zichzelf echter uit hoofde van het gezag van gewijsde (zoals dit in het hoofdgeding toepasselijk is) gebonden aan een aantal aspecten van de betrokken eindbeslissingen, namelijk

aan de beoordeling van de bruikleenovereenkomst, die hem beletten om in het onderhavige geding te bepalen of die overeenkomst gemeenschapsrechtelijk misbruik oplevert.

72. In dat verband moet in de eerste plaats worden opgemerkt, dat overwegingen van rechtszekerheid onder deze omstandigheden slechts een rol spelen ten aanzien van een beperkt deel van de uitspraken die zijn vervat in de in kracht van gewijsde gegane beslissingen, en niet ten aanzien van die beslissingen als zodanig.

73. In de tweede plaats verschillen de omstandigheden van de onderhavige zaak van de omstandigheden die de aanleiding vormden tot de arresten Eco Swiss(38) en Kapferer(39), waarop Olimpiclub zich beroept en waarin het Hof voor de vraag werd gesteld, of een beslissing die in kracht van gewijsde is gegaan maar in strijd is met het gemeenschapsrecht, gepasseerd of heroverwogen moet worden. In het onderhavige geval daarentegen zal de door de verwijzende rechter te nemen beslissing, die betrekking heeft op de btw-heffing over de belastingjaren die daar aan de orde zijn, de definitief geworden beslissingen, die betrekking hebben op andere belastingjaren, niet *als zodanig* ter discussie stellen.

74. Aldus bezien, is de onderhavige situatie nog het beste te vergelijken met die in het arrest Köbler, waarin het Hof een aan het gezag van gewijsde ontleend argument tegen de erkenning van het beginsel van overheidsaansprakelijkheid voor beslissingen van een in laatste aanleg rechtsprekende rechterlijke instantie afwees, omdat erkenning van een dergelijk beginsel *als zodanig* het gezag van gewijsde van de betrokken rechterlijke beslissingen niet aantast.(40)

75. Er staan onder de onderhavige omstandigheden naar mijn mening geen aanzienlijke belangen van rechtszekerheid op het spel, die zwaarder zouden moeten wegen dan de op de nationale rechter rustende verplichting tot toepassing van het gemeenschapsrecht, in casu het in btw-aangelegenheden geldende verbod van misbruik, en tot verzekering van de volle werking ervan. Het gemeenschapsrecht verzet zich dus tegen de toepassing van een bepaling die het gezag van gewijsde de draagwijdte en werking verleent als hier aan de orde.

76. Gelet op het bovenstaande moet de gestelde prejudiciële vraag aldus worden beantwoord, dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen de toepassing van een nationale bepaling inzake het beginsel van het gezag van gewijsde, zoals artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek, wanneer de toepassing van die bepaling volgens de daaraan in het nationale recht gegeven uitlegging de nationale rechter belet om in een geschil met betrekking tot de verschuldigde btw, zoals aanhangig voor de verwijzende rechter, op juiste wijze en in overeenstemming met het gemeenschapsrecht vast te stellen of er sprake is van misbruik, wanneer een onaantastbaar geworden beslissing van een ander gerecht met betrekking tot een ander belastingtijdvak reeds een uitspraak ter zake bevat.

V – Conclusie

77. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„Het gemeenschapsrecht verzet zich tegen de toepassing van een nationale bepaling inzake het beginsel van het gezag van gewijsde, zoals artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek, wanneer de toepassing van die bepaling volgens de daaraan in het nationale recht gegeven uitlegging de nationale rechter belet om in een geschil met betrekking tot de verschuldigde btw, zoals aanhangig voor de verwijzende rechter, op juiste wijze en in overeenstemming met het gemeenschapsrecht vast te stellen of er sprake is van misbruik, wanneer een onaantastbaar geworden beslissing van een ander gerecht met betrekking tot een ander belastingtijdvak reeds een uitspraak ter zake bevat.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Arrest van 18 juli 2007, C-119/05, Jurispr. blz. I-6199.

3 – De Corte di cassazione verwijst naar zijn arresten nrs. 13919/06, 16258/07 en 25681/06.

4 – Met verwijzing naar de arresten van 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, en 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, Jurispr. blz. I-897.

5 – Hij verwijst in dat verband met name naar het arrest van 14 december 1995, Peterbroeck, C-312/93, Jurispr. blz. I-4599; het arrest van dezelfde datum, Van Schijndel, C-430/93 en C-431/93, Jurispr. blz. I-4705, en het arrest van 27 februari 2003, Santex, C-327/00, Jurispr. blz. I-1877.

6 – Aangehaald in voetnoot 2.

7 – Hij verwijst in dit verband met name naar de arresten van 1 juni 1999, Eco Swiss, C-126/97, Jurispr. blz. I-3055; 28 juni 2001, Larsy, C-118/00, Jurispr. blz. I-5063; 7 januari 2004, Wells, C-201/02, Jurispr. blz. I-723, en 13 januari 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, Jurispr. blz. I-837.

8 – Aangehaald in voetnoot 2.

9 – Aangehaald in voetnoot 7.

10 – Arrest van 16 maart 2006, C-234/04, Jurispr. blz. I-2585.

11 – Aangehaald in voetnoot 7.

12 – Aangehaald in voetnoot 7.

13 – Aangehaald in voetnoot 2.

14 – Zie in deze zin bijvoorbeeld beschikking Hof van 23 november 1995, Nutra/Commissie, C-476/93 P, Jurispr. blz. I-4125, punt 14.

15 – Zie in deze zin met name arresten van 21 september 1983, Deutsche Milchkontor e.a., 205/82–215/82, Jurispr. blz. 2633, punt 17, en 16 december 1976, Rewe, 33/76, Jurispr. blz. 1989, punt 5, en arrest Peterbroeck, aangehaald in voetnoot 5, punt 12.

16 – Zie in deze zin onder andere arresten Kapferer, aangehaald in voetnoot 10, punt 22; Wells, aangehaald in voetnoot 7, punt 67, en arrest van 16 mei 2000, Preston e.a., C-78/98, Jurispr. blz. I-3201, punt 31.

17 – Aldus reeds het arrest van 5 juli 1964, Costa, 6/64, Jurispr. blz. 585. Ik wijs erop dat het oplossen van een conflict van regels met dit beginsel in het algemeen minder eenvoudig zal blijken in gevallen waarin de toepassing van het gemeenschapsrecht indirect belemmerd wordt door nationale procedurele en institutionele complicaties, dan wanneer het gemeenschapsrecht bijvoorbeeld rechtstreeks botst met een nationale regel van materieel recht. Om mijn eerdere beeldd spraak op te vatten: de beoordeling van de vraag, of de nationale procedurele en institutionele „kanalen” die de werking van het gemeenschapsrecht moeten geleiden „breed genoeg” zijn (in de zin dat de betrokken gemeenschapsrechtelijke regel effectief kan worden toegepast), is in feite een kwestie van gradatie, waarbij een evenwicht gevonden moet worden tussen het met onverkorte handhaving van de nationale regel gemoeide belang en de communautaire vereisten ten aanzien van het primaat en de volle werking van het

gemeenschapsrecht.

18 – Zie in deze zin onder andere arresten van 9 maart 1978, Simmenthal, 106/77, Jurispr. blz. 629, punten 21-24, en 19 juni 1990, Factortame e.a., C-213/89, Jurispr. blz. I-2433, punten 19-21; en voorts arresten Larys, aangehaald in voetnoot 7, punten 51 en 52; Kühne & Heitz, aangehaald in voetnoot 7, punt 20, en Lucchini, aangehaald in voetnoot 2, punt 61.

19 – Voor een vergelijkbare benadering, zie conclusie advocaat-generaal Léger in de zaak Kühne & Heitz, aangehaald in voetnoot 7, met name punten 45, 58 en 75, en conclusie advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak i-21 Germany en Arcor, C-392/04 en C-422/04, Jurispr. blz. I-8559, punt 69.

20 – Aldus arresten Kühne & Heitz, aangehaald in voetnoot 7, punt 24, en Eco Swiss, aangehaald in voetnoot 7, punt 46, en arrest van 12 februari 2008, Willy Kempter, C-2/06, Jurispr. blz. I-411, punt 37.

21 – Aldus arrest Eco Swiss, aangehaald in voetnoot 7, punten 46 en 47; arrest van 30 september 2003, Köbler, C-224/01, Jurispr. blz. I-10239, punt 38, en arrest Kapferer, aangehaald in voetnoot 10, punt 20; zie voor bestuursbesluiten ook arresten i-21 Germany en Arcor, aangehaald in voetnoot 19, punt 51, en Kühne & Heitz, aangehaald in voetnoot 7, punt 24.

22 – Zie in deze zin arresten Kapferer, aangehaald in voetnoot 10, punt 21, en Eco Swiss, aangehaald in voetnoot 7, punten 46 en 47.

23 – Zie in deze zin arrest van 22 maart 1961, SNUPAT/Hoge Autoriteit, 42/59 en 49/59, Jurispr. blz. 101; arrest i-21 Germany en Arcor, aangehaald in voetnoot 19, punt 52, en conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in dezelfde zaak, punt 76.

24 – Zie in deze zin arresten Kühne & Heitz, aangehaald in voetnoot 7, punt 27; i-21 Germany en Arcor, aangehaald in voetnoot 19, punt 52; Willy Kempter, aangehaald in voetnoot 20, punt 38, en Lucchini, aangehaald in voetnoot 2, punt 63.

25 – Zie punten 26 en 27 van het arrest Kühne & Heitz: ten eerste moet het bestuursorgaan naar nationaal recht bevoegd zijn om van dat besluit terug te komen; ten tweede moet het besluit definitief zijn geworden ten gevolge van een uitspraak van een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor hoger beroep; ten derde moet die uitspraak, gelet op latere rechtspraak van het Hof, berusten op een onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht, die is gegeven zonder dat het Hof overeenkomstig artikel 234, derde alinea, EG is verzocht om een prejudiciële beslissing; ten vierde moet de betrokkene zich tot het bestuursorgaan hebben gewend onmiddellijk na van die rechtspraak kennis te hebben genomen.

26 – Zie punten 26 en 28 van het arrest.

27 – Zie punten 52-54 van het arrest i-21 Germany en Arcor.

28 – Namelijk de voorwaarde dat het bestuursorgaan naar nationaal recht bevoegd is om van het besluit terug te komen; zie arrest Kapferer, aangehaald in voetnoot 10, punt 23.

29 – Zie arrest Lucchini, aangehaald in voetnoot 2, punten 60-63.

30 – Zie in deze zin met name punten 52, 59 en 62 van het arrest.

31 – Met inachtneming van factoren als het bijzondere procedurele kader waar het gerechtelijke- of bestuursorgaan zich aan heeft te houden, de vraag of en in hoeverre deze organen zich hebben

gekweten van hun verplichting tot toepassing en uitvoering van het gemeenschapsrecht, en het gebruik door partijen van de hen ter beschikking staande mogelijkheden om hun rechten geldend te maken.

32 – Aangehaald in voetnoot 4.

33 – Aangehaald in voetnoot 4.

34 – Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd door richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18) (hierna: „Zesde richtlijn”).

35 – Aangehaald in voetnoot 2.

36 – Aangehaald in voetnoot 2.

37 – Arrest van 12 juni 2008, Commissie/Portugal, C-462/05, Jurispr. blz. I-0000, punt 51.

38 – Aangehaald in voetnoot 7.

39 – Aangehaald in voetnoot 10.

40 – Aangehaald in voetnoot 21, punt 39. Het Hof merkte in dat verband op, dat een procedure tot vaststelling van de aansprakelijkheid van de staat, niet hetzelfde voorwerp en niet noodzakelijkerwijs dezelfde partijen heeft als de procedure die tot de in gewijsde gegane beslissing heeft geleid.