

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 24 martie 2009¹(1)

Cauza C-2/08

Amministrazione dell'Economia e delle Finanze

vs Agenzia delle Entrate

împotriva

Fallimento Olimpiclub Srl, în lichidare

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Corte suprema di cassazione (Italia)]

„TVA – Practică abuzivă – Supremăția dreptului comunitar – Securitate juridică – Principiul autorității de lucru judecat – Hotărâri definitive”

I – Introducere

1. Prin Ordonanța din 10 octombrie 2007, primită de Curte la 2 ianuarie 2008, Corte suprema di cassazione (Italia) (Curtea Supremă de Casație) a adresat Curții o întrebare preliminară în temeiul articolului 234 CE referitoare la aplicarea principiului autorității de lucru judecat în cadrul unui litigiu referitor la plata TVA-ului.

2. Instanța de trimitere dorește în esență să verifice dacă, în lumina jurisprudenței Lucchini⁽²⁾, dreptul comunitar îi impune să înlăture aplicarea unei norme de drept intern care consacră principiul autorității de lucru judecat, prin care se conferă un caracter definitiv unei decizii pronunțate de o altă instanță într-o cauză având același obiect, dacă în acest fel i s-ar permite să statueze, într-un litigiu referitor la plata TVA-ului, că operațiunea în cauză nu viza efectiv decât obținerea unui avantaj fiscal și constituia, prin urmare, o practică abuzivă.

3. Această întrebare a fost adresată în contextul unei proceduri între Olimpiclub Srl în lichidare (denumită în continuare „Olimpiclub”), pe de o parte, și Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (denumită în continuare „administrația finanțelor”) și Agenzia delle Entrate (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, privind decizii de rectificare în materia TVA-ului pentru anii 1988-1991.

II – Cadru juridic

4. Articolul 2909 din codice civile italiano (Codul civil italian), care consacră principiul autorității de lucru judecat, prevede următoarele:

„Constatările cuprinse într-o hotărâre care a dobândit autoritate de lucru judecat sunt obligatorii între părți, succesorii și avânzii cauză ai acestora.”

5. În această privință, în ordonanța de trimitere se arată că, în ceea ce privește litigiile din domeniul fiscal, jurisprudența Corte suprema di cassazione s-a întemeiat mult timp pe ceea ce este cunoscut ca principiul „fragmentării hotărârilor definitive”, în temeiul căruia fiecare an fiscal își pstrează în principiu autonomia în raport cu ceilalți și face obiectul unei relații juridice distincte, între contribuabil și fisc, în raport cu anii fiscali anteriori sau ulteriori. Prin urmare, atunci când mai multe litigii privesc ani fiscali diferiți, acestea fac obiectul unor hotărâri separate – nefiind conexe în vederea unei hotărâri comune –, chiar și atunci când litigiile privesc același impozit și au ca obiect aspecte care sunt, în tot sau în parte, similare. Aceasta înseamnă că niciuna dintre hotărârile pronunțate nu poate avea autoritate de lucru judecat în raport cu procedura referitoare la un alt an fiscal.

6. Totuși, potrivit ordonanței de trimitere, principiul fragmentării hotărârilor definitive a fost modificat de o jurisprudență mai recentă a Corte suprema di cassazione, potrivit căreia obiectul unei decizii judecătorești în materie fiscală nu ar mai fi în mod necesar limitat la măsura în litigiu, ci ar putea să se aplice și elementelor de fond invocate în speță de autoritățile fiscale și raportului juridic aferent. Prin aceasta, Corte suprema di cassazione a urmărit să sublinieze natura unitară a impozitului, în pofida faptului că privesc ani fiscali diferiți, succesivi(3).

7. Prin urmare, în prezent este posibil, în cadrul unui proces în materie fiscală, ca o hotărâre să fie invocată chiar dacă a fost pronunțată în raport cu o altă perioadă de impunere decât cea care face obiectul procesului, cu condiția să fie vorba despre un aspect fundamental comun celor două cauze. Potrivit instanței de trimitere, acest lucru este posibil, întrucât principiul conform căruia anii fiscali trebuie luați în considerare în mod separat nu împiedică o hotărâre referitoare la o perioadă de impunere dată să aibă caracter obligatoriu în raport cu alte perioade atunci când sunt în discuție elemente importante referitoare la mai multe perioade de impunere.

III – Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Olimpiclub este o societate cu răspundere limitată, are ca obiect de activitate construirea și gestionarea de infrastructuri sportive și este proprietara unui complex de instalații sportive situat pe un teren care este proprietatea statului.

9. La 27 decembrie 1985, Olimpiclub a încheiat cu Associazione Polisportiva Olimpiclub (Asociația Sportivă Olimpiclub, denumită în continuare „Asociația”), ai cărei membri fondatori erau, în cea mai mare parte, deținatori de părți sociale ale Olimpiclub, un împrumut de folosință, cu alte cuvinte, un contract prin care o parte transmite altei părți folosința unor bunuri mobile sau imobile pe o perioadă determinată sau nedeterminată, cu obligația ultimei dintre părți de a restitui bunul (denumit în continuare „contractul din 27 decembrie 1985”). În temeiul acestui contract, folosința tuturor instalațiilor din complexul sportiv a fost cedată Asociației, în contrapartidă aceasta fiind obligată numai să plătească taxa domenală, să restituie costurile forfetare evaluate la 5 milioane ITL pe an, precum și să transfere societății Olimpiclub toate veniturile brute realizate de Asociație, corespunzătoare cuantumului total al cotizațiilor plătite de membrii săi.

10. În 1992, Guardia di Finanza (Garda Financiară) a efectuat verificări fiscale, extinse ulterior și la Asociație, care au condus la întocmirea a două procese verbale (denumite în continuare „procesele verbale”) în care se constatau nereguli referitoare la contractul din 27 decembrie 1985.

Concluzia a fost c? respectivul contract nu era opozabil autorit?ilor fiscale.

11. Ca urmare, au fost emise patru decizii de rectificare în materia TVA?ului referitoare la anii 1988-1991. Olimpiclub a atacat aceste decizii la Commissione tributaria provinciale di primo grado di Roma (Comisia Fiscal? Provincial? de Prim? Instan?? din Roma).

12. În fa?a acestei instan?e, Agenzia delle Entrate a sus?inut c? investiga?iile efectuate de Guardia di Finanza au eviden?iat c?, prin încheierea contractului din 27 decembrie 1985, legal din punctul de vedere al formei, p?r?ile au urm?rit, în realitate, în mod exclusiv scopul de a eluda legea fiscal? în vederea ob?inerii, în favoarea Olimpiclub, a unei scutiri la care nu avea dreptul. În esen??, prin recurgerea la solu?ia împrumutului de folosin??, Olimpiclub a transferat unei asocia?ii f?r? scop lucrativ toate sarcinile administrative ?i de gestiune a complexului sportiv, beneficiind în acest fel de veniturile realizate de Asocia?ie f?r? ca aceste venituri s? fie supuse vreunui impozit. Prin gestionarea instala?iilor societ??ii, Asocia?ia producea, în realitate, venituri care erau sustrate de la impozitarea direct? sau indirect?, întrucât erau realizate sub forma percep?ii cotiza?iilor pl?tite de membri.

13. Commissione tributaria provinciale a admis cu toate acestea ac?iunea introdus? de Olimpiclub, statuând c? Amministrazione Finanziaria nu putea înl?tura efectele juridice ale contractului din 27 decembrie 1985 ?i c?, în orice caz, acest acord nu era fraudulos.

14. Aceast? decizie a fost atacat? cu apel la Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisia Fiscal? Regional? din Lazio), care a confirmat, printre altele, c? nu fusese dovedit? inten?ia de fraudare, având în vedere c? motivele care conduseser? la încheierea contractului din 27 decembrie 1985 puteau s? fie legate de caracterul nerentabil al gestiunii directe, de c?tre o societate comercial?, a unei activit??i preponderent sportive, iar nu de inten?ia de a eluda obliga?iile fiscale.

15. În ac?iunea principal?, Corte Suprema di Cassazione este sesizat? cu recursul introdus de Amministrazione Finanziaria împotriva acestei hot?râri pentru o chestiune de drept. Întrucât, între timp, Olimpiclub a fost declarat? în faliment, lichidatorul acestui faliment s?a constituit parte în calitate de intimat în procedura în recurs ?i a formulat un recurs incident.

16. Amministrazione Finanziaria a invocat un singur motiv complex, întemeiat pe motivarea lipsit? de logic? ?i insuficient? referitoare la un aspect esen?ial al litigiului, înc?lcarea ?i aplicarea gre?it? a articolului 116 din Codul de procedur? civil? italian, precum ?i a articolului 37a din Decretul preziden?ial nr. 600/1973 ?i a articolului 10 din Legea nr. 408/1990, ambele declarate inaplicabile în spe?? de Commissione tributaria regionale del Lazio. Acest motiv de recurs urm?rea în esen?? s? conteste constatarea cuprins? în hot?rârea atacat?, potrivit c?reia nu existase o inten?ie de sustragere de la plata impozitelor.

17. Olimpiclub, la rândul s?u, a f?cut referire, în memoriul în r?spuns, la o serie de hot?râri definitive pronun?ate de Commissione tributaria provinciale di Roma ?i de Commissione tributaria regionale del Lazio, care priveau decizii de impunere referitoare la perioade de impunere diferite, dar întemeiate pe raporturi identice cu cele care au stat la baza deciziilor de impunere ?i a deciziilor de rectificare în cauz? în ac?iunea principal?.

18. Olimpiclub a sus?inut c? respectivele hot?râri, prin care s?a statuat c? mecanismul instituit prin contractul din 27 decembrie 1985 nu era ilicit din punct de vedere fiscal, dobândiser? autoritatea de lucru judecat prev?zută la articolul 2909 din Codul civil italian ?i c?, prin urmare, în pofida faptului c? constat?rile cuprinse în aceste hot?râri se refer? la al?i ani fiscali decât cei care fac obiectul prezentei cauze, acestea au caracter obligatoriu în cauza aflat? pe rolul instan?ei de trimitere. Prin urmare, potrivit Olimpiclub, instan?a de trimitere nu poate reexamina chestiunea

practicilor abuzive.

19. În ceea ce privește excepția de inadmisibilitate a recursului, întemeiată pe autoritatea de lucru judecat, instanța de trimitere arată că, deși hotărârile Commissione tributaria provinciale di Roma la care face trimitere Olimpicclub trebuie considerate nerelevante pentru prezenta cauză, în schimb, este posibil, în principiu, ca Hotărârile nr. 138/43/00 și nr. 67/01/03 ale Commissione tributaria regionale del Lazio, pronunțate în litigii referitoare la TVA și referitoare la anii 1987 și, respectiv, 1992, să fie luate în considerare.

20. Astfel, din ordonanța de trimitere rezultă că Corte Suprema di Cassazione se consideră ea însăși înut, în temeiul principiului autorității de lucru judecat, astfel cum este prevăzut la articolul 2909 din Codul civil italian și astfel cum a fost interpretat de aceeași curte, de acele hotărâri, care au fost pronunțate pe baza aceluiași aspecte de fapt și de drept ca cele aflate la originea prezentei cauze și potrivit cărora contractul din 27 decembrie 1985 nu constituia un abuz sau o fraudă.

21. Instanța de trimitere arată totuși că această situație juridică – ce permite unui contribuabil, într-o procedură precum cea care face obiectul prezentei cauze, să invoce o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță și care privește o perioadă de impunere diferită – are ca efect, în condițiile în care poate împiedica instanța să constate un abuz de drept, să zădărnicească interdicția abuzului de drept, astfel cum a fost consacrată de jurisprudența Curții, în special în materia TVA-ului, considerată un mijloc de a asigura deplina punere în practică a sistemului comunitar de impozitare(4).

22. Potrivit instanței de trimitere, în această privință există o îndoială și în raport cu jurisprudența Curții referitoare la obligația de a asigura efectul deplin al dispozițiilor dreptului comunitar și de a înlătura dispozițiile dreptului național (procesual) care intră în conflict cu dreptul comunitar și care sunt de natură să compromită aplicarea acestuia(5).

23. Instanța de trimitere are îndoieli în special în ceea ce privește relevanța, în speță, a Hotărârii Lucchini(6), în care Curtea a statuat că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții a dreptului național care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, precum articolul 2909 din Codul civil italian, în măsura în care aplicarea acesteia împiedică recuperarea unui ajutor de stat care a fost acordat cu încălcarea dreptului comunitar. În opinia Corte Suprema di Cassazione, această hotărâre pare să se înscrie într-o tendință mai generală a jurisprudenței Curții, care tinde să relativizeze valoarea unei hotărâri pronunțate de o instanță națională și care implică înlăturarea caracterului obligatoriu al unei astfel de hotărâri, în numele supremației dreptului comunitar(7).

24. În acest context, Corte Suprema di Cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept intern, precum articolul 2909 din Codul civil italian, care impune principiul autorității de lucru judecat, în condițiile în care o astfel de aplicare duce la consacrarea unui rezultat contrar dreptului comunitar, împiedicând aplicarea acestuia, și în domenii diferite de cel al ajutoarelor de stat (la care se referă Hotărârea Curții de Justiție a Comunităților Europene din 18 iulie 2007, Lucchini SpA, C-119/05) și în special în materie de TVA și de abuz de drept și vârf pentru a se sustrage făr drept de la plata impozitului, având în vedere în special criteriul de drept intern, astfel cum a fost interpretat de jurisprudența Corte suprema di cassazione, conform căruia, în litigiile de natură fiscală, hotărârea pronunțată într-o anumită cauză, atunci când statuează cu privire la un aspect fundamental comun cu alte cauze, are, în privința acestui aspect, un caracter obligatoriu, chiar dacă s-a pronunțat în legătură cu o perioadă de impunere diferită?”

IV – Analiză juridică

25. Astfel cum rezultă de mai sus, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian, care consacră principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acesteia, astfel cum a fost interpretată de instanțele naționale, ar împiedica o instanță națională – într-un litigiu precum cel aflat pe rolul instanței de trimitere, referitor la aplicarea TVA-ului – să verifice dacă o anumită operațiune constituie o practică abuzivă, în condițiile în care există deja o decizie referitoare la acest aspect cuprinsă într-o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță, dar referitoare la o perioadă de impunere diferită.

A – Principalele argumente ale părților

26. În prezenta cauză au depus observații scrise guvernul italian, Comisia și Olimpiclub. Cu excepția Olimpiclub, aceste părți au fost reprezentate laedința din 22 ianuarie 2009 la care a fost reprezentat, în plus, și guvernul slovac.

27. Toate părțile sunt în esență de acord că Hotărârea Curții în cauza Lucchini(8) nu poate fi transpusă unei situații precum cea din cauza aflată pe rolul instanței de trimitere și că această hotărâre nu are relevanță în prezenta cauză. Acestea susțin, în această privință, în special că Hotărârea Lucchini trebuie apreciată în contextul său specific, referitor la împrejurarea că o instanță națională a omis să ia în considerare o decizie existentă a Comisiei referitoare la compatibilitatea unui ajutor de stat cu piața comună. În timp ce Hotărârea Lucchini ar privi, aadar, o materie în legătură cu care instanțele naționale nu au în principiu nicio competență, în cauza aflată pe rolul instanței de trimitere este exclusiv de competența autorităților fiscale naționale și a instanțelor naționale să aplice sistemul comun al TVA-ului și să stabilească, dacă este cazul, existența unei practici abuzive.

28. Comisia susține, mai precis, că, din jurisprudența menționată de instanța de trimitere referitoare la raportul dintre principiile dreptului comunitar și dreptul procesual național, rezultă cu claritate că numai în mod excepțional și numai în anumite condiții destul de stricte Curtea poate stabili că o normă de drept procesual național, precum cea în discuție în prezenta cauză, nu îndeplinește cerințele dreptului comunitar. Comisia subliniază, cu toate acestea, că hotărârile definitive pronunțate de instanțele naționale, pe care Olimpiclub le invocă în prezenta cauză, privesc ani de impunere și proceduri diferite de cele cu privire la care urmează să se pronunțe instanța de trimitere. Cu privire la acest aspect, trebuie să se distingă între prezenta cauză și cauze precum Eco Swiss(9) și Kapferer(10).

29. În plus, Comisia susține că incompatibilitatea cu dreptul comunitar a unei norme referitoare la autoritatea de lucru judecat, astfel cum a fost interpretată de instanța de trimitere, în temeiul

c?reia hot?rârile au un caracter obligatoriu în ceea ce prive?te ani fiscali diferi?i, este sus?inut? de principiul, inerent sistemului TVA?ului, c? fiecare perioad? de impunere d? na?tere unei datorii fiscale distincte.

30. Comisia apreciaz?, a?adar, c? este nejustificat – ?i în lumina cerin?elor securit??ii juridice, ?i a principiului efectului util al dreptului comunitar, îns? ?inând seama totodat? de importan?a pe care o are, în general, principiul autorit??ii de lucru judecat – ca o instan?? na?ional? s? fie împiedicat? s? examineze, în vederea aplic?rii TVA?ului, problema unei eventuale practici abuzive, pentru simplul motiv c? o hot?râre „extern?” definitiv? a statuat cu privire la acest aspect în ceea ce prive?te o perioad? de impunere diferit?.

31. Guvernul italian împ?rt??e?te, în esen??, ideea c? aceast? concep?ie a principiului autorit??ii de lucru judecat este dispropor?ionat? ?i dep??e?te ceea ce este necesar în temeiul dreptului comunitar. Acest principiu, chiar dac? este unul fundamental, trebuie s? se concilieze cu regula, deopotriv? fundamental?, care interzice abuzul de drept în materia impozit?rii. Astfel cum rezult? cu claritate din ordonan?a de trimitere, este mai degrab? evident c?, în spe??, a avut loc un asemenea abuz.

32. Guvernul italian subliniaz? c?, în ceea ce prive?te obiectul cauzei aflate pe rolul instan?ei de trimitere – considerat c? se refer? la perioadele de impunere 1988-1991 – nicio hot?râre judec?toreasc? nu a fost efectiv pronun?at? pân? în prezent. În aceste condi?ii, instan?a de trimitere trebuie s? aib? posibilitatea de a examina problema practicilor abuzive.

33. În schimb, Olimpiclub sus?ine c? articolul 2909 din Codul civil italian, astfel cum a fost interpretat de instan?a de trimitere, nu este contrar dreptului comunitar. Eviden?iind deosebirile dintre prezenta cauz? ?i diferitele hot?râri ale Cur?ii citate în ordonan?a de trimitere, Olimpiclub sus?ine c? aceast? teză nu este infirmat? de respectivele hot?râri. Aceasta subliniaz?, în plus, importan?a fundamental? a principiului securit??ii juridice – precum ?i a principiului autorit??ii de lucru judecat în ordinile juridice na?ionale ?i în ordinea juridic? comunitar?.

34. Guvernul slovac este de acord, în esen??, cu teza sus?inut? de Olimpiclub, subliniind rolul fundamental al principiului autorit??ii de lucru judecat, care, în interesul general, trebuie respectat. În cauz?, ar trebui mai degrab? s? se statueze pe baza jurispruden?ei Kühne & Heitz(11) ?i Eco Swiss(12). De?i acest principiu nu este absolut, condi?iile stricte care permit înl?turarea aplic?rii sale, astfel cum au fost expuse în Hot?rârea Lucchini(13), nu sunt îndeplinite în prezenta cauz?. În fond, este de competen?a instan?elor na?ionale s? decid? dac? dou? cauze sunt sau nu sunt identice.

B – *Aprecieri*

35. Pentru a plasa problemele ridicate de prezenta cauz? în contextul lor mai general, trebuie amintit, mai întâi, c? asigurarea punerii în aplicare a dreptului comunitar este – în lipsa unei abilit?ri specifice a institu?iilor europene – de competen?a autorit??ilor administrative ?i judiciare ale statelor membre care sunt obligate, în temeiul articolului 10 CE, s? ia toate m?surile generale sau speciale necesare pentru a asigura îndeplinirea obliga?iilor care decurg din dreptul comunitar(14).

36. În lipsa unor dispoziții specifice de drept comunitar, atunci când pun în aplicare dreptul național, statele membre acționează, în principiu, potrivit normelor materiale și procedurale prevăzute de dreptul lor național. Astfel, Curtea a statuat în mod repetat că, în lipsa unor dispoziții comunitare, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a desemna instanțele competente și de a prevedea modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar(15).
37. Se poate spune, așadar, că drepturile și obligațiile care își au originea în una dintre sursele dreptului comunitar circulează, ca norme, pe căile instituționale și procedurale prevăzute de diferitele ordini juridice naționale.
38. Cadrul național al aplicării dreptului comunitar trebuie totuși să fie conform cu anumite cerințe ale dreptului comunitar destinate să îi asigure deplina aplicare.
39. În consecință, Curtea a statuat în mod constant că, atunci când statele membre prevăd, în conformitate cu ceea ce se numește autonomia procedurală, modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar, acestea trebuie să asigure că aceste modalități nu sunt mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare întemeiate pe dispoziții de drept intern (principiul echivalenței) și că nu sunt organizate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul efectivității)(16).
40. Pe lângă aceste constrângeri care privesc dreptul procesual – pe care Curtea le-a formulat în raport cu principiul autonomiei procedurale –, o serie de obligații referitoare la aplicarea dreptului comunitar de către statele membre decurg direct – și „obiectiv”, cu alte cuvinte chiar independent de contextul „invocării unor drepturi comunitare de către particulari” – din principiul supremației dreptului comunitar și din obligația de a asigura deplina aplicare a acestuia.
41. După cum se știe, este de esența acestor principii că orice dispoziție de drept intern, indiferent dacă este o dispoziție materială sau procedurală, trebuie să dea întâietate dispozițiilor de drept comunitar cu care intră în conflict(17).
42. În ceea ce privește obligațiile care decurg din principiul supremației dreptului comunitar, Curtea a specificat că revine atât organelor administrative naționale, cât și tuturor instanțelor să asigure respectarea normelor comunitare în domeniilor lor de competență și, dacă este necesar, să refuze aplicarea unei norme naționale care se opune eficacității depline a dreptului comunitar(18).
43. Această obligație – care revine instanțelor naționale – de a asigura supremația dreptului comunitar și de a asigura eficacitatea deplină a acestuia – sau, mai general, datoria lor de a apăra norma de drept în Comunitate – este cea care poate fi afectată de o normă precum cea în discuție în prezenta cauză, care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care această normă face imposibilă aplicarea corectă, de către instanțele naționale, a dreptului comunitar. În consecință, norma de drept național trebuie apreciată în raport cu această obligație(19).
44. În această privință, trebuie arătat, în primul rând, că în mod repetat Curtea a subliniat că normele care conferă un caracter definitiv deciziilor judecătorești sau administrative contribuie la securitatea juridică, care este un principiu fundamental al dreptului comunitar(20).
45. În lumina acestui principiu, mai precis în Hotărârile Eco Swiss, Köbler și Kapferer, referitoare la caracterul definitiv al unor decizii judecătorești și, în ceea ce privește Hotărârea Eco

Swiss, al unei decizii arbitrale, Curtea a recunoscut importanța pe care o are, atât în ordinea juridică comunitară, cât și în ordinele juridice naționale, principiul autorității de lucru judecat. Aceasta a recunoscut în special că, pentru a asigura atât stabilitatea dreptului și a raporturilor juridice, cât și o bună administrare a justiției, trebuie ca deciziile judecătorești devenite definitive după epuizarea căilor de atac disponibile sau după expirarea termenelor prevăzute pentru exercitarea acestora să nu mai poată fi contestate(21).

46. Astfel cum au subliniat Olimpiclub și guvernul slovac, din Hotărârile Eco Swiss și Kapferer rezultă, în special, că dreptul comunitar nu impune în principiu unei instanțe naționale să înlăture aplicarea unor norme interne de procedură care conferă autoritate de lucru judecat unei decizii, chiar dacă aceasta ar permite înlăturarea unei încălcări a dreptului comunitar prin decizia în cauză(22).

47. Din jurisprudența Curții rezultă la fel de clar că principiul securității juridice – și caracterul definitiv al deciziilor care decurge din acest principiu – nu este absolut în sensul că ar avea prioritate în orice situație: acesta trebuie, mai degrabă, conciliat cu alte valori care trebuie protejate, precum principiile legalității și supremației dreptului comunitar, precum și cu principiul eficacității(23).

48. În consecință, în măsura în care norme de drept intern care conferă caracter definitiv unor decizii creează un obstacol în calea acestor principii, instanțele naționale – și, dacă este cazul, organele administrative – pot, astfel cum se poate vedea în jurisprudența Curții, să fie obligate, în anumite împrejurări, să nu aplice aceste norme(24).

49. Astfel, în Hotărârea Kühne & Heitz, Curtea a statuat că organul administrativ responsabil cu adoptarea unei decizii administrative are obligația, în temeiul principiului cooperării care decurge din articolul 10 CE, să reexamineze și, eventual, să modifice această decizie în situația în care sunt îndeplinite patru condiții specifice(25).

50. Rezultă cu claritate, având în vedere importanța acordată circumstanțelor specifice din cauza Kühne & Heitz(26), apoi din cauza i-21 Germany și Arcor, pe care Curtea a deosebit-o de cauza Kühne & Heitz făcând trimitere la circumstanțele specifice ale acestei cauze(27), că normele de drept care conferă, în interesul securității juridice, un caracter definitiv unor decizii nu pot decât în mod excepțional – și cu respectarea unor condiții foarte stricte – să fie puse în discuție în lumina autorității și a efectelor dreptului comunitar.

51. Trebuie arătat că, în Hotărârea Kapferer, Curtea nu a confirmat, dar nici nu a exclus că principiile stabilite în Hotărârea Kühne & Heitz – care priveau obligația impusă unei autorități administrative de a modifica o decizie administrativă contrară dreptului comunitar – puteau fi transpuse într-un context precum cel din cauza Kapferer, referitor la o decizie judecătorească: Curtea s-a limitat să constate că, în orice caz, una dintre condițiile stabilite în Hotărârea Kühne & Heitz nu era îndeplinită(28).

52. În sfârșit, arătăm că, în schimb, în Hotărârea Lucchini, Curtea a declarat – referindu-se la obligația instanțelor naționale de a asigura efectul deplin al dispozițiilor dreptului comunitar și supremația acestuia – că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național – aceeași dispoziție ca și în prezenta cauză – care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acesteia împiedică recuperarea unui ajutor de stat care a fost acordat cu încălcarea dreptului comunitar și a cărei incompatibilitate cu piața comună a fost constatată printr-o decizie a Comisiei Comunităților Europene care a devenit definitivă(29).

53. Factorul pe care Curtea pare, în esență, să îl fi considerat decisiv în acea cauză este că, pronunțând hotărârea contestată potrivit căreia Lucchini avea dreptul la un ajutor de stat, în

condi?iile în care acesta fusese deja declarat incompatibil cu pia?a comun? printr?o decizie a Comisiei, instan?a na?ional? î?i dep??ise competen?a, astfel cum este delimitat? aceasta de dreptul comunitar, întrucât aprecierea compatibilit??ii unui ajutor de stat cu pia?a comun? într?, astfel cum a subliniat Curtea, în competen?a exclusiv? a Comisiei, care ac?ioneaz? sub controlul instan?ei comunitare(30).

54. Abordarea urmat? de Curte în aceast? serie de hot?râri legate de obliga?ia de a modifica sau de a reexamina decizii definitive contrare dreptului comunitar se caracterizeaz? cu siguran?? prin faptul c? Curtea s?a focalizat pe circumstan?ele fiec?rei cauze. Cu toate acestea, fiecare dintre aceste hot?râri reflect?, în fond, echilibrul care trebuie realizat, în circumstan?ele de fapt ?i de drept specifice ale cauzei, între securitatea juridic? – pe care caracterul definitiv al deciziilor este destinat s? o serveasc? – ?i cerin?ele legalit??ii comunitare(31).

55. Prin urmare, nu suntem de acord cu ideea sugerat? de instan?a de trimitere, potrivit c?reia seria de cauze descrise mai sus eviden?iaz? o tendin?? general? a jurispruden?ei Cur?ii c?tre o erodare sau o diluare a principiului autorit??ii de lucru judecat.

56. Pentru a aprecia, în lumina considera?iilor de mai sus, dac? dreptul comunitar impune instan?ei de trimitere s? nu aplice în spe?? norma privind autoritatea de lucru judecat, în sensul descris de aceast? instan??, este necesar? o examinare mult mai detaliat? a contextului în care a fost formulat? aceast? întrebare.

57. În aceast? privin??, trebuie s? se observe c? instan?a de trimitere pare s? aib? îndoieli cu privire la temeinicia concluziilor instan?ei inferioare – care au fost atacate cu recurs – potrivit c?rora mecanismul contractual ales de Olimpiclub, ?i anume contractul de folosin?? încheiat la 27 decembrie 1985, nu era abuziv ?i nu constituia, a?adar, o opera?iune nelegal? referitoare la aplicarea TVA?ului.

58. De?i, astfel cum a remarcat Comisia, instan?a de trimitere nu a identificat în detaliu elementele aflate la baza îndoielilor legate de temeinicia acestei aprecieri, din ordonan?a de trimitere rezult? totu?i c? instan?a de trimitere b?nuie?te c? aceast? apreciere nu este conform? cu conceptul de abuz de drept în materia TVA?ului, astfel cum a fost definit în jurispruden?a Cur?ii. În aceast? privin??, instan?a de trimitere face referire la Hot?rârea Halifax ?i al?ii(32), precum ?i la Hot?rârea Part Service(33), care înc? se afla pe rolul Cur?ii la momentul prezentei trimiteri preliminare. În acele cauze, Curtea a expus principiul interdic?iei abuzului de drept în temeiul celei de A ?asea directive(34) ?i a dat indica?ii cu privire la condi?iile în care o opera?iune poate constitui o practic? abuziv? referitoare la aplicarea TVA?ului.

59. Prin urmare, instan?a de trimitere este preocupat? s? asigure o aplicare corect?, în ac?iunea principal?, a regulii comunitare care interzice practicile abuzive în materia TVA?ului, îns?, în virtutea principiului autorit??ii de lucru judecat, în dreptul italian, este împiedicat? s? fac? acest lucru. Ca efect al acestui principiu, instan?a de trimitere este obligat? s? admit? concluzia prezentat? în hot?râri definitive, pronun?ate de o alt? instan?? în leg?tur? cu perioade de impunere diferite, potrivit c?reia opera?iunea în cauz? nu constituie o practic? abuziv? – în pofida faptului c?, în opinia instan?ei de trimitere, aceast? concluzie este neîntemeiat?.

60. Într?adev?r, astfel cum au subliniat p?r?ile la prezenta procedur?, circumstan?ele din prezenta cauz? nu sunt asem?n?toare cu cele care au stat la baza Hot?rârii Lucchini(35). În prezentul context, instan?a de trimitere a atras în mod deosebit aten?ia asupra faptului c? litigiul într? în domeniul TVA?ului, cu alte cuvinte, un domeniu gestionat de autorit??ile ?i de instan?ele fiscale na?ionale ?i care nu implic? exercitarea unei competen?e comunitare exclusive.

61. Cu toate acestea, în opinia noastr?, Hot?rârea Lucchini nu se caracterizeaz? prin

„singularitate”, în sensul că dreptul comunitar ar putea înlocui aplicarea principiului autorității de lucru judecat *numai* în situațiile care implică o competență exclusivă a Comisiei, cum este cazul în materia ajutoarelor de stat.

62. În această privință putem face două observații. În primul rând, trebuie ținut seama de faptul că cerințele supremației și eficacității se aplică în general dispozițiilor dreptului comunitar, inclusiv celor ale celei de așezare directive, și că nu are importanță în această privință dacă dispozițiile rezultă (sau nu) din exercitarea unei competențe exclusive, de către Comisie, precum în cauza *Lucchini*(36) de declarare a unui ajutor ca fiind incompatibil cu piața comună.

63. În al doilea rând, se poate susține că de fiecare dată când este în cauză o competență exclusivă a Comisiei, încălcarea unei norme de drept comunitar sau aplicarea incorectă a acesteia are o legătură strânsă cu nerespectarea repartizării competențelor între statele membre și Comunitate. Cu alte cuvinte, dacă, de exemplu, o instanță națională pronunță o decizie contrară unui regulament sau unei directive comunitare, aceasta substituie, în acest fel, cu propria decizie decizia deja adoptată de instituțiile competente ale comunității, care se reflectă în dispozițiile comunitare încălcate. Într-o anumită măsură, așadar, atunci când aplicarea unei dispoziții de drept comunitar este înlocuită într-un stat membru, se ridică totdeauna, chiar dacă în mod marginal, o dublă problemă: demarcarea ordinii juridice comunitare în raport cu ordinea juridică națională și competența instanțelor naționale în raport cu aceste sisteme.

64. Nu este mai puțin adevărat că, atunci când, precum în cauza *Lucchini*, decizia instanței naționale intervine într-un domeniu care intră în competența exclusivă a Comisiei și când, prin urmare, această instanță nu are în mod evident nicio competență, repartizarea competențelor între Comunitate și statele membre este afectată în mod direct, iar încălcarea dreptului comunitar ca urmare a unei astfel de decizii este deosebit de flagrantă. În consecință, având în vedere, în esență, încălcările flagrante ale dreptului comunitar pe care se bazează Hotărârea *Lucchini*, autoritatea de lucru judecat aferentă acestora ar trebui să dea întâietate cerințelor ce decurg din supremația și din eficacitatea dreptului comunitar.

65. În schimb, în cauzele referitoare la domenii precum cel al sistemului comun al TVA-ului, care este armonizat numai parțial(37), distincția între sfera dreptului comunitar și cea a dreptului național – și, prin urmare, delimitarea competenței instanțelor naționale pot fi mult mai subtile.

66. Așadar, nu orice greșală a unei instanțe naționale legată de determinarea existenței unei practici abuzive în materia aplicării TVA-ului afectează legalitatea comunitară: de exemplu, dacă această determinare este viciată mai degrabă de o apreciere greșită a probelor, iar nu de neaplicarea în mod corect a conceptului de practici abuzive, astfel cum a fost definit în jurisprudența Curții.

67. Acestea fiind spuse, prezenta cauză ar trebui să fie abordată dintr-o perspectivă diferită. Factorul cheie – care, în opinia noastră, pledează în favoarea unui răspuns afirmativ la întrebarea adresată – trebuie să constea în conținutul specific și, în opinia noastră, destul de neortodox al principiului autorității de lucru judecat, astfel cum este acesta aplicabil în acțiunea principală și astfel cum este analizat aici.

68. În accepțiunea sa comună, autoritatea de lucru judecat a unei hotărâri se opune ca o cauză identică – definită în raport cu obiectul, temeiul juridic și părțile litigiului – să fie judecată ulterior. Inițierea unei asemenea proceduri identice ar trebui în mod normal să conducă la încetarea pe motiv de inadmisibilitate.

69. Cu toate acestea, într-o situație precum cea din prezenta cauză, hotărârile care au dobândit autoritate de lucru judecat au fost pronunțate în proceduri distincte referitoare la

perceperea TVA-ului, deciziile de rectificare care au făcut obiectul acestora fiind notificate pentru anii fiscali 1987 și 1992, în timp ce anii fiscali în cauză în acțiunea principală erau anii 1988-1991. Ca dovadă, în vreme ce există decizii definitive referitoare la perceperea TVA-ului în anii 1987 și 1992, litigiile fiscale din acțiunea principală sunt încă pendinte.

70. Astfel, deși litigiile aflate pe rolul instanței de trimitere se suprapun în privința mai multor aspecte cu litigiile fiscale care au fost soluționate prin cele două decizii definitive menționate anterior, acestea trebuie, așadar, considerate, în măsura în care privesc perioade de impunere diferite, ca fiind esențial diferite în ceea ce privește obiectul.

71. În consecință, astfel cum rezultă din ordonanța de trimitere, instanța de trimitere nu intenționează să respingă procedura în ansamblul său ca inadmisibilă. Totuși, aceasta se consideră mai degrabă inutilă, în virtutea principiului autorității de lucru judecat (astfel cum este aplicabil în acțiunea principală), în ceea ce privește anumite aspecte din hotărârile definitive respective, și anume aprecierea contractului din 27 decembrie 1985, astfel încât se consideră împiedicat, în procedura aflată pe rolul său, să determine dacă acest contract constituie o practică abuzivă potrivit definiției acesteia în dreptul comunitar.

72. În lumina celor de mai sus, trebuie observat, în primul rând, că, în astfel de împrejurări, nu intervin considerații legate de securitatea juridică decât în raport cu anumite constatări cuprinse în hotărârile care au dobândit autoritate de lucru judecat, iar nu în raport cu aceste hotărâri în ansamblul lor.

73. În al doilea rând, circumstanțele din cauza aflată pe rolul instanței de trimitere sunt diferite de cele care au stat la baza Hotărârii Eco Swiss(38) sau a Hotărârii Kapferer(39) – invocate de Olimpiclub – în care Curtea trebuia să hotărască dacă o decizie care a dobândit autoritate de lucru judecat trebuia înlăturată sau modificată dacă era contrară dreptului comunitar. În prezenta cauză, dimpotrivă, hotărârile definitive respective, pronunțate cu privire la alți ani fiscali, nu vor putea fi repuse în discuție *ca atare* prin hotărârea pe care instanța de trimitere urmează să o pronunțe în cauza aflată pe rolul său cu privire la plata TVA-ului pentru anii fiscali în cauză.

74. Din această perspectivă, prezenta situație este comparabilă mai degrabă cu cea din cauza Köbler, în care Curtea a respins argumentul, întemeiat pe autoritatea de lucru judecat, invocat împotriva recunoașterii principiului responsabilității statului ca urmare a unei decizii a unei instanțe care se pronunță în ultimă instanță, pe motiv că această recunoaștere nu este în sine de natură să repună în discuție autoritatea de lucru judecat a unei asemenea decizii(40).

75. În circumstanțele prezentei cauze nu ne confruntăm, în opinia noastră, cu interese de fond legate de securitatea juridică de natură să cîntărească mai greu decât obligația ce revine instanței de trimitere de a aplica și de a da efect deplin dreptului comunitar, în speță, interdicției practicilor abuzive în materia TVA-ului. Prin urmare, trebuie să se concluzioneze că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții care consacră principiul autorității de lucru judecat și care are conținutul și efectele în discuție în prezenta cauză.

76. Având în vedere ansamblul considerațiilor mai sus, la întrebarea adresată trebuie să se răspundă în sensul că dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian, care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acestei dispoziții, astfel cum a fost interpretată de instanțele naționale, împiedică o instanță națională, într-un litigiu precum cel aflat pe rolul instanței de trimitere, referitor la plata TVA-ului, să determine, în mod corect și conform dreptului comunitar, existența unor practici abuzive, atunci când o decizie referitoare la acest aspect este deja cuprinsă într-o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță în legătură cu o perioadă de impunere diferită.

V – Concluzie

77. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară după cum urmează:

„Dreptul comunitar se opune aplicării unei dispoziții de drept național precum articolul 2909 din Codul civil italian, care urmărește să consacre principiul autorității de lucru judecat, în măsura în care aplicarea acestei dispoziții, astfel cum a fost interpretată de instanțele naționale, împiedică o instanță națională, într-un litigiu precum cel aflat pe rolul instanței de trimitere, referitor la plata TVA-ului, să determine, în mod corect și conform dreptului comunitar, existența unor practici abuzive, atunci când o decizie referitoare la acest aspect este deja cuprinsă într-o hotărâre definitivă pronunțată de o altă instanță în legătură cu o perioadă de impunere diferită.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – Hotărârea din 18 iulie 2007 (C-119/05, Rep., p. I-6199).

3 – Corte suprema di cassazione face trimitere la Hotărârile sale 13919/06, 16258/07 și 25681/06.

4 – Instanța de trimitere face trimitere, în special, la Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609), și la Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, Rep., p. I-897).

5 – Aceasta face trimitere în special la Hotărârile din 14 decembrie 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec., p. I-4599) și Van Schijndel și Van Veen (C-430/93 și C-431/93, Rec., p. I-4705), precum și la Hotărârea din 27 februarie 2003, Santex (C-327/00, Rec., p. I-1877).

6 – Citat la nota de subsol 2.

7 – În acest context, instanța de trimitere face trimitere în special la Hotărârea din 1 iunie 1989, Eco Swiss (C-126/97, Rec., p. I-3055), la Hotărârea din 28 iunie 2001, Larsy (C-118/00, Rec., p. I-5063), la Hotărârea din 7 ianuarie 2004, Wells (C-201/02, Rec., p. I-723), și la Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Rec., p. I-837).

8 – Citat la nota de subsol 2.

9 – Citat la nota de subsol 7.

10 – Hotărârea din 16 martie 2006 (C-234/04, Rec., p. I-2585).

11 – Citat la nota de subsol 7.

12 – Citat la nota de subsol 7.

13 – Citat? la nota de subsol 2.

14 – A se vedea în acest sens, de exemplu, Hot?r?rea din 23 noiembrie 1995, Nutral/Comisia (C?476/93 P, Rec., p. I?4125, punctul 14).

15 – A se vedea în acest sens, în special, Hot?r?rea din 16 decembrie 1976, Rewe (33/76, Rec., p. 1989, punctul 5), Hot?r?rea din 21 septembrie 1983, Deutsche Milchkontor ?i al?ii (205/82-215/82, Rec., p. 2633, punctul 17), ?i Hot?r?rea Peterbroeck, citat? la nota de subsol 5, punctul 12.

16 – A se vedea în acest sens, în special, Hot?r?rile Kapferer, citat? la nota de subsol 10, punctul 22, Wells, citat? la nota de subsol 7, punctul 67, ?i Hot?r?rea din 16 mai 2000, Preston ?i al?ii (C?78/98, Rec., p. I?3201, punctul 31).

17 – A se vedea deja Hot?r?rea din 15 iulie 1964, Costa (6/64, Rec., p. 114). Trebuie subliniat c? solu?ionarea unui conflict de norme pe baza acestui principiu poate, atunci când aplicarea dreptului comunitar în spe?? este împiedicat? în mod indirect de cadrul procedural ?i institu?ional na?ional, s? se dovedeasc? în general mai dificil? decât în situa?ia în care, de exemplu, dreptul comunitar într? direct în conflict cu o norm? material? de drept intern. Ca s? relu?m metafora precedent?, pentru a aprecia dac? „c?ile” procedurale ?i institu?ionale prin care trebuie s? circule dreptul comunitar sunt „suficient de largi” – în sensul c? norma comunitar? în cauz? poate fi efectiv aplicat? – este prin natura sa gradual? ?i impune s? se ajung? la un echilibru între, pe de o parte, interesul de a men?ine integritatea normelor na?ionale în cauz? ?i, pe de alt? parte, cerin?ele comunitare legate de suprema?ia ?i de eficacitatea deplin? a dreptului comunitar.

18 – A se vedea în acest sens în special Hot?r?rea din 9 martie 1978, Simmenthal (106/77, Rec., p. 629, punctele 21-24), Hot?r?rea din 19 iunie 1990, Factortame ?i al?ii (C?213/89, Rec., p. I?2433, punctele 19-21), precum ?i Hot?r?rile Larsy, citat? la nota de subsol 7, punctele 51 ?i 52, Kühne & Heitz, citat? la nota de subsol 7, punctul 20, ?i Lucchini, citat? la nota de subsol 2, punctul 61.

19 – Pentru o abordare similar?, a se vedea Concluziile prezentate de avocatul general Léger în cauza Kühne & Heitz, citat? la nota de subsol 7, în special punctele 45, 58 ?i 75, ?i de avocatul general Ruiz?Jarabo Colomer în cauza i-21 Germany ?i Arcor (Hot?r?rea din 19 septembrie 2006, C?392/04 ?i C?422/04, Rec., p. I?8559, punctul 69).

20 – A se vedea în acest sens, în special, Hot?r?rile Kühne & Heitz, citat? la nota de subsol 7, punctul 24, Eco Swiss, citat? la nota de subsol 7, punctul 46, ?i Hot?r?rea din 12 februarie 2008, Kempter (C?2/06, Rep., p. I?411, punctul 37).

21 – A se vedea în acest sens Hot?r?rile Eco Swiss, citat? la nota de subsol 7, punctele 46 ?i 47, Hot?r?rea din 30 septembrie 2003, Köbler (C?224/01, Rec., p. I?10239, punctul 38), ?i Hot?r?rea Kapferer, citat? la nota de subsol 10, punctul 20; a se vedea de asemenea, în materia deciziilor administrative, Hot?r?rile i-21 Germany ?i Arcor, citat? la nota de subsol 19, punctul 51, ?i Kühne & Heitz, citat? la nota de subsol 7, punctul 24.

22 – A se vedea în acest sens Hot?r?rile citate anterior Kapferer, punctul 21, ?i Eco Swiss, punctele 46 ?i 47.

23 – A se vedea, în acest sens, Hot?r?rea din 22 martie 1961, SNUPAT/Înalta Autoritate (42/59 ?i 49/59, Rec., p., 103), Hot?r?rea i-21 Germany ?i Arcor, citat? la nota de subsol 19, punctul 52, precum ?i Concluziile prezentate de avocatul general Ruiz?Jarabo Colomer în aceea?i cauz?,

punctul 76.

24 – A se vedea în această privință Hotărârile Kühne & Heitz, citată la nota de subsol 7, punctul 27, i-21 Germany și Arcor, citată la nota de subsol 19, punctul 52, Kempter, citată la nota de subsol 20, punctul 38, și Lucchini, citată la nota de subsol 2, punctul 63.

25 – A se vedea punctele 26 și 27 din Hotărârea Kühne et Heitz: în primul rând, dreptul național trebuie să recunoască organului administrativ posibilitatea de a reveni asupra deciziei din acțiunea principală, devenită definitivă; în al doilea rând, aceasta nu a dobândit caracter definitiv decât în urma unei hotărâri a unei instanțe naționale ale cărei decizii nu pot face obiectul unei căi de atac; în al treilea rând, această hotărâre se întemeiea pe o interpretare a dreptului comunitar care era, prin prisma unei hotărâri ulterioare a Curții, greșită și fusese reținută pentru că aceasta să fie sesizată cu o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare în temeiul articolului 234 al treilea paragraf CE; în al patrulea rând, persoana interesată s-a adresat organului administrativ de îndată ce a luat cunoștință de această hotărâre a Curții.

26 – A se vedea punctele 26 și 28 din hotărâre.

27 – A se vedea punctele 52-54 din Hotărârea i-21 Germany și Arcor.

28 – Și anume condiția ca organul respectiv să poată, în temeiul dreptului național, să reexamineze decizia; a se vedea Hotărârea Kapferer, citată la nota de subsol 10, punctul 23.

29 – A se vedea Hotărârea Lucchini, citată la nota de subsol 2, punctele 60-63.

30 – A se vedea în acest sens, în special, punctele 52, 59 și 62 din hotărâre.

31 – Luând în considerare factori precum specificitatea cadrului procedural în care acționează instanța sau organul administrativ, dacă și în ce măsură instanțele sau organele administrative și-au îndeplinit sarcinile legate de aplicarea și punerea în practică a dreptului comunitar și dacă pârțile au utilizat căile sau mijloacele pe care le aveau la dispoziție pentru a-și valorifica drepturile.

32 – Citată la nota de subsol 4.

33 – Citată la nota de subsol 4.

34 – Așa cum a fost directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18) (denumită în continuare „Așa cum a fost directivă”).

35 – Citată la nota de subsol 2.

36 – Citată la nota de subsol 2.

37 – A se vedea Hotărârea din 12 iunie 2008, Comisia/Portugalia (C-462/05, Rep., p. I-4183, punctul 51).

38 – Citată la nota de subsol 7.

39 – Citată la nota de subsol 10.

40 – Citată la nota de subsol 21, punctul 39. Curtea a subliniat în acest context că o procedură

prin care se urm?re?te angajarea r?spunderii statului nu are acela?i obiect ?i nu implic? în mod necesar acelea?i p?r?i ca în procedura în care s?a la pronun?at decizia care a dobândit autoritate de lucru judecat.