CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL PEDRO CRUZ VILLALÓN prezentate la 7 decembrie 2010[1]

Cuprins

I — Introducere ..... I - 7378

II — Cadrul juridic ..... I - 7379

III — Acțiunea principală și întrebările preliminare ..... I - 7382

IV — Procedura în fața Curții ..... I - 7384

V — Jurisprudența privind restituirea sumelor plătite fără a fi datorate ..... I - 7385

A — Dreptul la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate ..... I - 7385

B — Excepția de repercutare, întemeiată pe îmbogățirea fără justă cauză ..... I - 7386

C — Evoluția ulterioară ..... I - 7387

VI — Analiza întrebărilor preliminare ..... I - 7388

A — Cu privire la a doua întrebare preliminară: „compensarea” ca alternativă la repercutare ..... I - 7388

1. Îmbogățirea fără justă cauză ca temei al derogării de la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate ..... I - 7388

2. Specificitatea prezentului caz și necesitatea unei soluții ad-hoc ..... I - 7390

3. Categoria „repercutării” nu permite formularea unui răspuns satisfăcător pentru situația prezentată ..... I - 7391

1 — Limba originală: spaniola.

4. „Compensarea” ca posibilă excepție de la obligația de restituire ..... I - 7393

5. Condițiile potrivit cărora „compensarea” poate atinge un nivel de aplicabilitate similar „repercutării” ..... I - 7395

6. Concluzie ..... I - 7397

B — Cu privire la a treia și la a patra întrebare preliminară ..... I - 7397

C — Cu privire la prima întrebare preliminară ..... I - 7401

VII — Concluzie ..... I - 7403

I — Introducere

1. După treizeci de ani de când, prin Hotărârea Just [2], Curtea a deschis calea posibilității de a deroga de la dreptul de restituire a taxelor colectate în mod nelegal de un stat membru, un tribunal danez formulează din nou diferite întrebări preliminare privind criteriile de apreciere a excepției de repercutare și, în general, a îmbogățirii fără justă cauză.

2. Hotărârea Just, în parte greșit înțeleasă și frecvent criticată [3], precum și jurisprudența ulterioară bogată au indicat că restituirea impozitului colectat în mod nelegal trebuie refuzată numai în acele situații în care respectiva restituire generează o îmbogățire fără justă cauză a celui care urmărește obținerea restituirii.

3. Până în prezent, Curtea s-a ocupat exclusiv de cazurile în care această îmbogățire fără justă cauză dădea naștere la o „repercutare” efectivă a impozitului nelegal. Cu toate acestea, în cazul supus Curții în speță, contextul este semnificativ diferit și chiar inedit, întrucât impozitul declarat nelegal apare ca parte integrantă a unui pachet legislativ aprobat de un stat membru și care, pe baza caracteristicilor sale, este practic indisolubil legat de alte dispoziții legale adoptate simultan. Astfel, în acest caz, impozitul național declarat nelegal

2 — Hotărârea din 27 februarie 1980 (68/79, Rec., p. 501).

3 — A se vedea, spre exemplu, Hubeau, F., „La répétition de l'indu en droit communautaire”, în *Revue trimestrielle de droit européen,* 1981, p. 448.

a intrat în vigoare simultan cu eliminarea unui volum important de taxe sociale, persoanele impozabile și beneficiarii acestora fiind aproximativ aceiași.

4. În principal, din acest motiv și în pofida eforturilor părților și ale instanței de trimitere înseși, împrejurările prezentei cauze găsesc cu greu sprijin în noțiunea „repercutare" a impozitului. Prin urmare, vom propune Curții ca, prin precizarea jurisprudenței sale cu privire la îmbogățirea fără justă cauză, să depășească limitarea îmbogățirii fără justă cauză numai la cazurile de „repercutare", permițând, în condițiile date, extinderea acesteia la cazurile de „compensare" a noii taxe prin eliminarea altor taxe legale.

5. În final, trimiterea conține de asemenea un al doilea set de întrebări, care introduc o problematică suplimentară, prezentând o situație de discriminare rezultată din toată această reformă legislativă în detrimentul în special al întreprinderilor predominant importatoare în raport cu cele care comercializează cu precădere produse neimportate.

II — Cadrul juridic

6. Prin Legea nr. 840 din 18 decembrie 1987, în vigoare de la 1 ianuarie 1988, Danemarca a stabilit un impozit indirect denumit „contribuție pentru sprijinirea pieței forței de muncă" (denumit în continuare, potrivit acronimului în limba daneză, „AMBI"), care se calcula pornind de la aceeași bază ca TVA-ul. Cu toate acestea, spre deosebire de TVA și în cazul concret al produselor importate, acest impozit nu se plătea la data realizării importului, ci se aplica valorii totale a prețului respectivelor mărfuri, atunci când avea loc prima vânzare a acestora pe teritoriul danez. Pe de altă parte, contribuția nu trebuia să figureze separat pe factură.

7. Astfel cum s-a arătat deja, în paralel cu crearea AMBI, legiuitorul danez a eliminat diferite contribuții ale întreprinderilor la asigurările sociale, care presupuneau pentru întreprinderi un cost aproximativ de 10 200 de coroane daneze pentru fiecare lucrător cu normă întreagă. Prin această reformă a fost desființată legătura dintre contribuțiile întreprinderilor la asigurările sociale și numărul de lucrători, cu același scop, de a îmbunătăți competitivitatea întreprinderilor daneze.

8. AMBI a fost eliminat începând cu 1 ianuarie 1992 prin Legea nr. 891 din 21 decembrie 1991. În consecință, contribuția pentru sprijinirea pieței forței de muncă a fost percepută întreprinderilor daneze pe parcursul a patru ani.

9. Două întreprinderi importatoare, Dansk Denkavit ApS și P. Poulsen Trading ApS, au contestat legalitatea AMBI, argumentând că acest impozit este contrar articolului 33 din A șasea directivă [4] și articolelor 9 CE și 95 CE, și au solicitat rambursarea sumelor plătite. În cadrul acestei acțiuni, Østre Landsret (instanță regională) a adresat Curții diferite întrebări preliminare care au primit un răspuns parțial prin Hotărârea din 31 martie 1992, Dansk Denkavit și Poulsen Trading [5]. În cadrul acestei hotărâri, Curtea a declarat, în special, că articolul 33 din A șasea directivă se opunea instituirii sau menținerii unei contribuții fiscale care (precum contribuția pentru sprijinirea pieței forței de muncă):

— era plătită atât pentru activitățile supuse TVA-ului, cât și pentru alte activități cu caracter industrial sau comercial care constau în prestații efectuate cu titlu oneros;

— era percepută, în ceea ce privește întreprinderile care sunt obligate la plata TVA, pe o bază de impozitare identică cu cea utilizată pentru TVA, mai exact, sub forma unui procent din totalul vânzărilor realizate, după deducerea cuantumului achizițiilor efectuate;

— nu se plătea, spre deosebire de TVA, la momentul importului, ci era aplicată asupra prețului total de vânzare al mărfurilor importate, atunci când acestea erau vândute pentru prima dată în statul membru respectiv;

— nu trebuia să fie menționată separat pe factură, spre deosebire de TVA, și

— se colecta în paralel cu TVA-ul.

10. Pornind de la cele de mai sus, Curtea a considerat că celelalte întrebări formulate de Østre Landsret au rămas fără obiect. Pe scurt, acestea vizau compatibilitatea regimului fiscal în cauză cu interzicerea taxelor cu efect echivalent taxelor vamale, prevăzută la articolul 9 CE și următoarele (a treia întrebare), și cu interzicerea impozitelor interne discriminatorii menționate la articolul 95 CE (a patra întrebare).

11. În anul următor, Curtea a confirmat conținutul acestei hotărâri în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulate de Comisie împotriva Danemarcei, întemeiată exclusiv pe

4 — Directiva 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).

5 — Cauza C-200/90, Rec., p. I-2217.

încălcarea articolului 33 din A șasea directivă (Hotărârea din 1 decembrie 1993, Comisia/Danemarca [6]).

12. Pentru a se conforma primei dintre aceste hotărâri, Danemarca a promulgat Legea nr. 389 din 20 mai 1992 privind regimul legal al rambursării AMBI colectat nelegal, precum și Ordinul nr. 645 din 30 iunie 1996 privind procedurile și documentația pentru depunerea cererilor de rambursare a AMBI și Circulara nr. 122 din 10 iulie 1996, prin care se stabilesc liniile directoare privind soluționarea administrativă a cererilor menționate.

13. Circulara nr. 122, care era în vigoare la data la care s-au soluționat cererile de rambursare în speță [7], prevedea, la punctul 4.2, următoarele:

„Pentru a se acorda rambursarea în conformitate cu hotărârile, întreprinderile importatoare trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

— întreprinderea trebuie să se fi aflat într-o situație de concurență reală în raport cu producătorii danezi de mărfuri echivalente;

— întreprinderea trebuie să fi economisit, în ceea ce privește contribuțiile la asigurările sociale și celelalte contribuții, o sumă mai mică decât suma corespunzătoare contribuțiilor pentru sprijinirea pieței forței de muncă;

— poziția concurențială a întreprinderii trebuie să se fi deteriorat ca urmare a reformei, ceea ce presupune existența unor mărfuri daneze care implică importante costuri salariale, astfel încât întreprinderea daneză să fi economisit, în ceea ce privește contribuțiile la asigurările sociale, o sumă mai mare decât cea economisită de întreprinderea importatoare în raport cu produsele care sunt în concurență cu cele ale întreprinderii daneze;

— întreprinderile concurente daneze trebuie să fi economisit, în ceea ce privește contribuțiile la asigurările sociale, sume considerabil mai mari decât cele plătite sub formă de AMBI;

— dezavantajul din punctul de vedere al competitivității trebuie să fie semnificativ și

— contribuția pentru sprijinirea pieței forței de muncă nu trebuie să fi fost repercutată prin intermediul unei majorări a prețurilor.

Rambursarea poate fi acordată de asemenea în cazul în care împrejurări excepționale au anihilat mecanismele normale de stabilire a prețurilor. […]”

14. În observațiile sale, guvernul danez a declarat că a fost consultată Comisia pe parcursul procesului de elaborare a tuturor acestor

6 — Cauza C-234/91, Rec., p. I-6273.

7 — A fost abrogată începând cu 2 ianuarie 2007.

norme privind restituirea AMBI. Astfel cum reprezentantul Comisiei a avut ocazia să confirme în ședință, acest dialog ar fi permis, în 1998, o primă suspendare provizorie a celeilalte proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva Danemarcei (aparent, cu privire la procedurile de restituire a AMBI) și renunțarea definitivă la aceasta în 2006.

15. Până în prezent, un număr ridicat de cereri de restituire a AMBI au fost soluționate de administrația fiscală daneză în aplicarea acestor norme (peste 27 000, potrivit guvernului danez). Astfel cum reiese din dosarul cauzei, mai mult de 70 % din aceste întreprinderi reclamante au obținut restituirea totală sau parțială a AMBI plătit.

III — Acțiunea principală și întrebările preliminare

16. Cele patru reclamante [8] din acțiunile formulate în prezent în fața Østre Landsret sunt întreprinderi care se ocupă cu vânzarea cu amănuntul în marile magazine și în magazine și cu activități de vânzare prin corespondență și, în consecință, sunt plătitoare de AMBI. După ce respectivul impozit a fost declarat nelegal, acestea au solicitat rambursarea sumelor plătite fără a fi datorate. Skatteministeriet a respins cererile cu motivarea că, în perioada în care AMBI a fost în vigoare, economia rezultată din eliminarea contribuțiilor întreprinderilor la asigurările sociale a fost mai mare, pentru respectivele întreprinderi, decât AMBI plătit în aceeași perioadă.

17. În urma formulării unor acțiuni împotriva deciziilor administrative menționate, Københavns Byret (Tribunalul Districtual din Copenhaga) s-a pronunțat în favoarea Skatteministeriet prin hotărârea din 16 decembrie 2002. Societățile în cauză au formulat apel împotriva acestei hotărâri în fața Østre Landsret.

18. Având în vedere că, pentru soluționarea acțiunilor menționate, Østre Landsret trebuie să se pronunțe cu privire la cerințele pe care dreptul Uniunii le impune legislațiilor naționale în ceea ce privește restituirea taxelor percepute cu încălcarea acestuia, instanța menționată a adresat Curții următoarele întrebări preliminare [9]:

„1) Hotărârea Curții din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95, Rec., p. I-165), trebuie interpretată în sensul că repercutarea unei taxe nelegale asupra unui produs presupune că taxa se repercutează asupra cumpărătorului produsului în cadrul operațiunii comerciale respective sau această repercutare

8 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning și KID-Holding A/S.

9 — Decizia privind formularea acestor întrebări preliminare a fost atacată în fața Højesteret (instanța supremă daneză), care a respins acțiunea prin decizia din 11 februarie 2010 (Sag 344/2009), întemeindu-se pe Hotărârea Cartesio a Curții [Hotărârea din 16 decembrie 2008 (C-210/06, Rep., p. I-9641)] și pe sistemul procedural danez.

asupra prețurilor poate avea loc și cu privire la prețurile altor produse în cadrul unor operațiuni complet diferite, anterioare sau posterioare vânzării produselor în cauză, de exemplu, cu ocazia unei evaluări globale a repercutării de-a lungul unei perioade de patru ani în ceea ce privește un număr ridicat de categorii de produse, incluzând atât produse importate, cât și produse neimportate?

2) Noțiunea de drept comunitar «repercutare» trebuie interpretată în sensul că o taxă nelegală percepută cu ocazia vânzării unor produse poate fi considerată ca fiind repercutată numai dacă prețul produsului este mai ridicat decât prețul aplicabil în perioada imediat anterioară introducerii taxei sau taxa poate fi considerată ca fiind repercutată și în cazul în care întreprinderea obligată la plata taxei a realizat, la momentul instituirii taxei nelegale, o economie în ceea ce privește alte taxe percepute pe o bază diferită și, în consecință, a menținut prețurile neschimbate?

3) Noțiunea de drept comunitar «îmbogățire fără justă cauză» trebuie interpretată în sensul că rambursarea unei taxe nelegale percepute cu ocazia vânzării unui produs poate fi considerată ca generatoare a unei îmbogățiri fără justă cauză, în cazul în care întreprinderea, anterior sau posterior vânzării produsului taxabil, a realizat o economie ca efect al eliminării altor taxe percepute pe alte baze, dacă se presupune că această eliminare a altor taxe profită și altor întreprinderi, inclusiv întreprinderilor care nu au plătit taxa nelegală sau care au plătit un cuantum mai redus al acesteia?

4) În ipoteza în care o taxă nelegală a avut drept consecință, ca rezultat al structurii sale, împrejurarea că întreprinderile care importau produse au plătit taxe într-un cuantum proporțional mai ridicat în raport cu întreprinderile care achiziționau cu precădere produse naționale, iar introducerea taxei nelegale a fost însoțită de eliminarea unei alte taxe, legale, percepută pe o altă bază, care afecta proporțional ambele întreprinderi în egală măsură, indiferent de natura achizițiilor efectuate de întreprinderi, se solicită îndrumări cu privire la următoarele aspecte:

i) dacă este conformă cu dreptul comunitar respingerea în tot sau în parte a cererii de rambursare a taxei nelegale formulate de o întreprindere care importă produse și care invocă repercutarea și îmbogățirea fără justă cauză, în măsura în care respingerea conduce la o situație în care întreprinderea, ca rezultat al achitării taxei nelegale într-un cuantum mai

ridicat în comparație cu o întreprindere similară care a achiziționat produse similare de pe piața națională, se va afla, în condiții egale, într-o situație mai puțin favorabilă ca urmare a reformei fiscale și a refuzului rambursării, în raport cu întreprinderile similare care achiziționează cu precădere produse naționale;

ii) dacă rambursarea taxei nelegale în situația respectivă poate genera la nivel conceptual o «îmbogățire fără justă cauză» și poate fi, prin urmare, refuzată, în cazul în care rambursarea – chiar dacă taxa este considerată a se fi repercutat – este necesară pentru a obține o situație în care efectul reformei fiscale, după restituiri, în condiții egale, să rămână același pentru întreprinderile care importau produse ca și pentru întreprinderile care achiziționau produse naționale;

iii) dacă refuzul rambursării într-o asemenea situație, care implică faptul că întreprinderile care au achiziționat cu precădere produse naționale și care au obținut, prin urmare, un avantaj în raport cu întreprinderile care au recurs cu precădere la importul de produse, este contrar, pentru alte motive, dreptului comunitar, în special principiului egalității de tratament, și

iv) dacă din răspunsul la a treia întrebare rezultă că rambursarea unei taxe percepute fără a fi datorată nu poate fi refuzată invocând îmbogățirea fără justă cauză, atunci când o astfel de rambursare se limitează la a anula avantajul de care au beneficiat întreprinderile care au achiziționat produse naționale în raport cu cele care au recurs cu precădere la importul de produse."

IV — Procedura în fața Curții

19. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost înregistrată la grefa Curții la 14 octombrie 2009.

20. Au depus observații scrise guvernul danez și Comisia, precum și, prin intermediul unui memoriu comun, cele patru întreprinderi reclamante (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning și KID-Holding A/S).

21. La ședință, care a avut loc la 28 septembrie 2010, s-au prezentat pentru a-și prezenta observațiile orale reprezentanții întreprinderilor menționate (împreună), ai Skatteministeriet și ai Regatului Danemarcei, precum și ai Comisiei.

V — Jurisprudența privind restituirea sumelor plătite fără a fi datorate

A — *Dreptul la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate*

22. Începând cu anul 1960, Curtea afirmă dreptul la rambursarea sumelor colectate de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii [10]. O bogată jurisprudență ulterioară a confirmat respectivul principiu, așezând temeiul acestuia în cadrul regulii efectului direct [11]. În definitiv, dreptul de a obține restituirea impozitelor colectate cu încălcarea dreptului Uniunii constituie urmarea și completarea drepturilor recunoscute particularilor prin dispozițiile care interzic aceste impozite [12].

23. Cu toate acestea, deși dreptul la restituire ia naștere în mod direct din dreptul Uniunii, acțiunea de solicitare a acestuia se situează, dimpotrivă, în sfera sistemelor juridice naționale [13]. Astfel, jurisprudența a afirmat că, în conformitate cu principiul cooperării, revine instanțelor din statele membre obligația de a asigura protecția juridică conferită justițiabililor în virtutea efectului direct al dreptului Uniunii. Așadar, potrivit unei jurisprudențe constante, atât timp cât nu există norme ale Uniunii în materie de restituire a impozitelor colectate fără a fi datorate, „revine ordinii juridice a fiecărui stat membru atribuția de a desemna instanțele competente și de a reglementa modalitățile procedurale aplicabile cererilor de restituire menționate” [14].

24. În anumite hotărâri [15], Curtea extinde intervenția legiuitorului național atât asupra

10 — Hotărârea din 16 decembrie 1960, Humblet/Belgia (6/60, Rec., p. 1125, în special p. 1146).

11 — Hotărârile din 16 decembrie 1976, Rewe-Zentralfinanz și Rewe-Zentral (33/76, Rec., p. 1989), punctul 5, și Comet (45/76, Rec., p. 2043), punctele 12 și 13, Hotărârea din 27 martie 1980, Denkavit italiana (61/79, Rec., p. 1205), punctul 12, Hotărârile din 10 iulie 1980, Ariete (811/79, Rec., p. 2545), punctele 9, 12 și 14, și Mireco (826/79, Rec., p. 2559), punctul 10, și Hotărârea din 29 iunie 1988, Deville (C-240/87, Rec., p. 3513), punctul 11.

12 — Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, Rec., p. 3595), punctul 12, Hotărârea din 2 decembrie 1997, Fantask și alții (C-188/95, Rec., p. I-6783), punctul 38, și Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95, Rec., p. I-165), punctul 20.

13 — Spitzer, J.-P., „La responsabilité indirecte de l’État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l’indu”, în *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 1997.

14 — Hotărârea din 21 mai 1976, Roquette frères/Comisia (26/74, Rec., p. 677), punctul 11, Hotărârile citate anterior Rewe, punctul 5, și Comet, punctele 12 și 13, Hotărârea din 5 martie 1980, Ferwerda (265/78, Rec., p. 617), punctul 10, Hotărârea din 14 decembrie 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec., p. I-4599), punctul 12, Hotărârea Fantask și alții, citată anterior, punctul 39, Hotărârea din 24 septembrie 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Rec., p. I-8003), punctul 33, și Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber’s Wine World și alții (C-147/01, Rec., p. I-11365), punctul 103.

15 — De exemplu, Hotărârea din 12 iunie 1980, Express Dairy Foods (130/79, Rec., p. 1887), punctul 11, Hotărârea San Giorgio, citată anterior, punctul 12, sau Hotărârea Ariete, citată anterior, punctul 9.

condițiilor formale ale restituirii, cât și asupra condițiilor materiale ale acesteia. În special, jurisprudența a confirmat că dreptul național trebuie aplicat în materia termenelor pentru introducerea acțiunilor, termenelor de prescripție și de decădere, dobânzilor de întârziere, precum și oricăror altor aspecte auxiliare restituirii sumelor plătite fără a fi datorate [16].

25. În cadrul acestei trimiteri la jurisprudență, guvernul danez s-a întemeiat pe dreptul național inclusiv pentru a pune în discuție temeinicia unei intervenții a Curții în domeniu și, în orice caz, pentru a-și întemeia cererea de repartizare a cauzei la Marea Cameră. Mai exact, guvernul în cauză consideră că, potrivit jurisprudenței existente până în prezent, revine numai legiuitorului Uniunii sau, în lipsa acestuia, legiuitorului fiecărui stat membru atribuția de a stabili normele procedurale și materiale pentru soluționarea cererilor de rambursare și că astfel de norme materiale nu pot fi stabilite pe cale jurisprudențială.

26. În opinia noastră, nu se poate pune la îndoială competența Curții de a se pronunța cu privire la aceste aspecte. Cu siguranță, prin hotărârile citate, Curtea și-a autolimitat competențele de intervenție în acest domeniu, însă aceasta nu este o limitare absolută, deoarece trimiterea la dreptul național s-a încadrat în anumite norme de aplicare imperativă.

16 — Hotărârea Express Dairy Foods, citată anterior, punctele 11 și 17.

27. Pe de o parte, legiuitorul național trebuie, în orice caz, să respecte principiile echivalenței și efectivității. Astfel, restituirea sumelor plătite fără a fi datorate nu poate fi condiționată de cerințe – de fond sau de formă – mai puțin favorabile decât cele impuse pentru cereri similare din dreptul intern, iar cerințele menționate nu pot face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară [17].

28. Pe de altă parte, jurisprudența s-a pronunțat cu privire la posibilitatea de a deroga de la regula privind restituirea sumelor plătite fără a fi datorate.

B — *Excepția de repercutare, întemeiată pe îmbogățirea fără justă cauză*

29. În anul 1980, jurisprudența a introdus o limitare importantă a dreptului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate. Astfel, considerând drept bază noțiunile de repercutare a impozitului și de îmbogățire fără justă cauză, în Hotărârea Just, citată anterior, Curtea a afirmat că dreptul Uniunii „nu impune acordarea unei restituiri a impozitelor colectate fără a fi datorate în condiții care generează o îmbogățire fără justă cauză a titularilor dreptului”, astfel încât se poate lua în considerare

17 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 15.

„faptul că este posibil ca sarcina impozitelor colectate fără a fi datorate să se fi repercutat şi asupra altor agenţi economici sau asupra consumatorilor” [18].

31. Hotărârea Just a răspuns unei întrebări preliminare formulate tot de o instanţă daneză, în care se solicita să se stabilească dacă excepţia de repercutare, aplicată în anumite cazuri de jurisprudenţa daneză, se putea utiliza în mod legal pentru respingerea cererilor de restituire a impozitelor contrare dreptului comunitar. Prin răspunsul afirmativ, Curtea a confirmat în mod indirect posibilitatea ordinilor juridice naţionale de a reglementa aspectele materiale ale restituirii.

30. În astfel de cazuri, jurisprudenţa consideră că „nu operatorul este cel care a suportat impozitul colectat nelegal, ci cumpărătorul asupra căruia s-a repercutat acesta. Prin urmare, rambursarea către operator a impozitului care a fost deja perceput ar echivala cu acordarea unei plăţi duble, care ar putea fi calificată drept îmbogăţire fără justă cauză, fără ca prin aceasta să fie remediate consecinţele nelegalităţii impozitului asupra cumpărătorului”. Revine instanţelor naţionale atribuţia de a „aprecia, în funcţie de împrejurările fiecărui caz, dacă operatorul a repercutat impozitul, în întregime sau parţial, asupra altor persoane şi, dacă este cazul, dacă rambursarea către operator constituie o îmbogăţire fără justă cauză” [19]. Or, în asemenea „împrejurări”, trebuie să se ia în considerare de asemenea prejudiciul pe care persoana în cauză se poate să îl fi suferit „chiar prin faptul de a fi repercutat asupra clienţilor săi impozitul colectat de administraţie cu încălcarea dreptului comunitar, deoarece majorarea preţului produsului, cauzată de repercutarea impozitului, a generat o diminuare a volumului vânzărilor” [20].

C — *Evoluţia ulterioară*

32. O bogată jurisprudenţă ulterioară a confirmat termenii Hotărârii Just [21], introducând în paralel anumite distincţii importante cu privire la condiţiile aplicării acesteia. Scopul acestor precizări a fost de a evita ca principiul autonomiei instanţelor naţionale să ducă la diferenţe excesive care să pună în pericol funcţionarea unor aspecte esenţiale ale Uniunii.

33. În aplicarea principiului eficacităţii, de exemplu, este declarată incompatibilă cu dreptul Uniunii orice modalitate de probă a repercusiunii stabilită de ordinile juridice

18 — Hotărârea Just, citată anterior, punctele 26 şi 27.

19 — Hotărârea Comateb şi alţii, citată anterior, punctele 22 şi 23.

20 — Hotărârea Comateb şi alţii, citată anterior, punctul 31. În acelaşi sens, Hotărârea Just, citată anterior, punctul 26.

21 — Hotărârile citate anterior Denkavit italiana, punctul 26, Express Dairy Foods, punctul 13, Ariete, punctul 17, şi Mireco, punctul 16, Hotărârea din 27 mai 1981, Essevi şi Salengo (142/80 şi 143/80, Rec., p. 1413), punctul 35, şi Hotărârea Comateb şi alţii, citată anterior, punctul 21 şi următoarele.

naționale care face practic imposibilă sau excesiv de dificilă obținerea restituirii [22]. În cazul impozitelor indirecte declarate ca fiind contrare dreptului Uniunii, este exclusă posibilitatea de a refuza restituirea acestora în temeiul unei prezumții de repercutare a impozitului care face ca sarcina probei să revină întotdeauna persoanei impozabile, precizându-se că existența unei obligații legale de includere a impozitului în preț nu permite să se presupună că sarcina impozitului s-a repercutat în totalitate. Faptul că a avut loc sau nu a avut loc repercutarea efectivă a unui impozit indirect constituie o chestiune de fapt a cărei apreciere este de competența instanței naționale [23].

34. În acest fel, Curtea a formulat o interpretare autonomă a noțiunilor de repercutare și de îmbogățire fără justă cauză, transformând în normă de drept al Uniunii această excepție de la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și asumându-și ca proprie ceea ce inițial nu era decât o normă de drept național. Cu toate acestea, intervenția Curții în acest domeniu a putut fi calificată pentru moment drept „minimalistă" [24], având în vedere autonomia procedurală (și materială) recunoscută în mod tradițional statelor membre în acest domeniu.

22 — Hotărârea San Giorgio, citată anterior, punctul 14.

23 — Hotărârea din 25 februarie 1988, Bianco și Girard (331/85, 376/85 și 378/85, Rec., p. 1099), punctul 17, și Hotărârea Comateb și alții, citată anterior, punctul 25.

24 — Hubeau, F., *op. cit.*, p. 448.

VI — Analiza întrebărilor preliminare

A — *Cu privire la a doua întrebare preliminară: „compensarea" ca alternativă la repercutare*

35. Se va aborda în primul rând a doua întrebare preliminară, întrucât aceasta are caracter preliminar prin raportare la celelalte întrebări formulate.

1. Îmbogățirea fără justă cauză ca temei al derogării de la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate

36. Cea mai mare parte a cazurilor înaintate până în prezent Curții au putut fi adaptate cu ușurință unei scheme în care repercutarea apare ca element determinant pentru a justifica refuzul restituirii, deși acest refuz ar putea fi la rândul său exclus dacă ar interveni o împrejurare în care, chiar dacă există repercutare, restituirea nu ar genera o îmbogățire fără justă cauză [25].

25 — În special atunci când, ca urmare a repercutării și a majorării prețurilor care a decurs din aceasta, vânzările persoanei impozabile s-au diminuat.

37. Un număr mare de hotărâri a fost pronunţat în acest tip de contexte care implică repercutarea, generalizând ideea că repercutarea şi îmbogăţirea fără justă cauză sunt două condiţii cumulative care fundamentează singura excepţie posibilă în dreptul Uniunii de la dreptul la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate [26].

38. Cu toate acestea, în opinia noastră, repercutarea şi îmbogăţirea fără justă cauză nu constituie două condiţii distincte pentru a refuza restituirea sumelor plătite fără a fi datorate. În realitate, îmbogăţirea fără justă cauză constituie unicul temei al excepţiei, iar repercutarea, una dintre posibilele manifestări ale acesteia, chiar dacă apare ca una dintre multele sale caracteristici. Acest fapt arată că jurisprudenţa admite la rândul său o limitare a excepţiei (sau „excepţie la excepţie") atunci când, deşi repercutarea a fost demonstrată, restituirea nu produce o îmbogăţire fără justă cauză ca urmare a intervenţiei altor împrejurări (cum ar fi, de exemplu, o pierdere paralelă a competitivităţii).

39. Astfel, jurisprudenţa a determinat transferarea raţiunii fundamentale a existenţei excepţiei de la principiul restituirii sumelor plătite fără a fi datorate către obiectivul de a evita îmbogăţirea fără justă cauză a solicitantului restituirii [27].

40. Includerea impozitului în preţul de vânzare nu este totuşi un criteriu unic şi definitiv pentru a exclude restituirea; elementul determinant este ca această restituire să poată produce efectiv o îmbogăţire fără justă cauză, fie pentru că impozitul a fost repercutat în final asupra cumpărătorului bunului, fie ca urmare a unei împrejurări diferite. Cu alte cuvinte,

26 — Textul anumitor hotărâri este deosebit de categoric. De exemplu, Hotărârea Weber's Wine World şi alţii, citată anterior, prevede la punctul 94 următoarele: „Această obligaţie de rambursare are [...] o singură excepţie. Un stat membru se poate opune restituirii unui impozit colectat fără a fi datorat din perspectiva dreptului comunitar numai atunci când autorităţile naţionale au demonstrat că impozitul a fost suportat în totalitate de o persoană diferită de persoana impozabilă şi că restituirea către acesta ar conduce la o îmbogăţire fără justă cauză". În comentariul său la această hotărâre, Simon, D., reia aceeaşi idee atunci când afirmă: „Curtea, stabilind că aceste condiţii sunt cumulative, sugerează că repercutarea «nu anulează neapărat efectele economice ale impozitării asupra persoanei impozabile»" (Simon, D., *Europe*, decembrie 2003, com. 378).

27 — Această motivare apare cu claritate la punctul 26 din Hotărârea Just, citată anterior: „Protecţia drepturilor garantate în acest domeniu de ordinea juridică comunitară nu impune acordarea unei restituiri a impozitelor colectate fără a fi percepute în condiţii care generează o îmbogăţire fără justă cauză a titularilor dreptului. Prin urmare, din perspectiva dreptului comunitar, nimic nu împiedică instanţele naţionale să ia în considerare, potrivit dreptului naţional, faptul că impozitele colectate fără a fi datorate au putut fi incluse în preţurile întreprinderii impozabile repercutate asupra cumpărătorilor [...]". Utilizarea, în alineatul citat, a expresiei „prin urmare" ni se pare foarte relevantă în acest sens, întrucât arată că ceea ce precedă (excepţia de îmbogăţire fără justă cauză) este cauza a ceea ce urmează (excepţia de repercutare). Curtea s-a pronunţat în aceiaşi termeni în Hotărârea Denkavit italiana, citată anterior, punctul 26. În ambele cazuri, dispozitivul hotărârii se referă exclusiv la ipoteza repercutării, însă o analiză a motivării conduce la concluzia că excepţia este formulată în termeni mai generali. Această idee apare de asemenea cu claritate în Hotărârea Comateb şi alţii, citată anterior, punctul 22, în Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michaïlidis (C-441/98 şi C-442/98, Rec., p. I-7145), punctul 31, şi în Hotărârea din 20 septembrie 2001, Courage şi Crehan (C-453/99, Rec., p. I-6297), punctul 30.

îmbogățirea fără justă cauză nu este singurul temei al excepției, este însăși excepția [28].

41. Prin urmare, restituirea impozitului poate să nu producă o îmbogățire fără justă cauză, chiar dacă repercutarea s-a realizat, tot astfel cum, dimpotrivă, poate avea loc o îmbogățire fără justă cauză, deși repercutarea nu a avut loc.

42. Din aceasta derivă posibilitatea ca repercutarea impozitului să nu fie neapărat singura excepție de la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate.

43. În mod evident, refuzul de a rambursa sumele plătite fără a fi datorate, întrucât constituie o excepție de la regula generală, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Totuși, acest fapt nu poate conduce la excluderea existenței reglementărilor naționale care prevăd alte ipoteze, diferite de cea a repercusiunii, însă tot atât de legitime precum aceasta, fiind întemeiate pe îmbogățirea fără justă cauză a persoanei în cauză.

28 — Acest temei al excepției a fost contestat de doctrină și de anumiți avocați generali. Pe scurt, dacă dreptul propriu-zis la restituirea unui impozit nelegal se întemeiază pe obiectivul de a evita o „îmbogățire fără justă cauză" a statului care l-a colectat, limitarea acestui drept tocmai pentru a evita o îmbogățire fără justă cauză a persoanei impozabile ar fi cel puțin îndrăzneață (în acest sens, a se vedea Hubeau, F., *op. cit.*, p. 449, Berlin, D., „Chronique de jurisprudente fiscale européenne", în *Revue trimestrielle de Droit européen,* 1997, p. 167, și Concluziile avocatului general Tesauro prezentate la 27 iunie 1996 în cauza Comateb și alții). Fără a aduce atingere posibilei pertinențe teoretice a unora dintre aceste critici, adevărul este că excepția de la dreptul la restituire pentru motivul îmbogățirii fără justă cauză este, în prezent, bine ancorată în jurisprudență.

44. De asemenea, trebuie reținut că excepția menționată, chiar dacă este asumată ca fiind proprie Curții, era o normă de origine națională. Prin urmare, nu este o normă imuabilă, exclusivă a dreptului Uniunii, de aplicare imperativă pentru statele membre. Astfel cum s-a arătat deja, revine statelor membre atribuția de a stabili condițiile formale și materiale ale restituirii. Dacă acestea decid aplicarea excepției de repercutare și îmbogățire fără justă cauză, trebuie să facă acest lucru cu respectarea condițiilor stabilite de jurisprudența Uniunii, însă nimic nu le împiedică să formuleze o excepție diferită, cu privire la a cărei compatibilitate cu dreptul Uniunii Curtea să se poată eventual pronunța.

2. Specificitatea prezentului caz și necesitatea unei soluții ad-hoc

45. Întrebările preliminare formulate de Østre Landsret încearcă să încadreze circumstanțele speciale ale acestui caz în noțiunile uzuale de repercutare și îmbogățire fără justă cauză. În definitiv, instanța daneză solicită să se stabilească dacă, într-un caz precum cel în speță, sunt întrunite cele două condiții pe care, până în prezent, jurisprudența le-a considerat indispensabile pentru a refuza restituirea AMBI: în primul rând, dacă s-a produs repercutarea și, în al doilea rând, dacă o eventuală restituire a impozitului ar genera, ca urmare a altor circumstanțe, o îmbogățire fără justă cauză a întreprinderilor impozabile.

46. Totuşi, în cazul AMBI, formularea unui răspuns ad-hoc, care să precizeze jurisprudenţa existentă până la momentul actual, pare indispensabilă, întrucât, astfel cum am arătat, ne confruntăm cu o situaţie în esenţă inedită şi cu caracteristici foarte speciale, în sensul că impozitul declarat ca fiind nelegal reprezintă un element suplimentar în cadrul unui pachet legislativ care trebuie să fie luat în considerare în întregime.

47. Şi astfel este plasată în centrul dezbaterii cea de a doua dintre întrebările preliminare. Astfel, în această întrebare se ridică problema dacă poate fi considerată repercutare situaţia în care valoarea impozitului nelegal a fost „compensată" printr-o economie paralelă, rezultat al aceleiaşi reforme legale, chiar dacă nu se traduce efectiv printr-o majorare a preţurilor. În mod evident, răspunsul pe care îl propunem la cea de a doua întrebare implică o reformulare a termenilor acestei întrebări ce are, în plus, un caracter anterior celorlalte întrebări.

3. Categoria „repercutării" nu permite formularea unui răspuns satisfăcător pentru situaţia prezentată

48. Precum în numeroase alte cazuri supuse în trecut aprecierii Curţii, AMBI este de asemenea un impozit indirect, foarte asemănător cu TVA-ul. Repercutarea efectivă a acestuia este totuşi şi mai puţin evidentă, ca urmare a doi factori. În primul rând, deoarece diferitele elemente ale reformei legale permit neutralizarea reciprocă a acestora, putându-se renunţa la o majorare a preţurilor, şi, din punct de vedere formal, deoarece AMBI, spre deosebire de TVA, nu figura separat pe facturi [29].

49. Sugestia guvernului danez este că totuşi, în acest caz, s-a produs „repercutarea", întrucât AMBI ar fi „înlocuit" contribuţiile la asigurările sociale eliminate în paralel în calitate de componentă a preţului produsului, care tocmai din acest motiv a putut fi menţinut la acelaşi nivel (în acest sens, se putea afirma că AMBI este „repercutat"). În plus, lipsa defalcării AMBI pe factură nu ar constitui, în opinia acestuia, un obstacol major pentru aprecierea repercusiunii, deoarece respectiva apreciere ar putea fi făcută în mod global pentru ansamblul preţurilor produselor aferente întreprinderilor afectate pe întreaga perioadă în care impozitul era în vigoare.

29 — Spre deosebire de TVA, repercutarea nu pare să fi fost un element constitutiv în configurarea AMBI. Chiar dacă AMBI, asemenea TVA-ului, este perceput în diferitele etape de comercializare ale unui produs şi chiar dacă fiecare persoană impozabilă poate avea tendinţa de a-l repercuta asupra următoarei verigi economice, repercutarea constitutivă ce caracterizează TVA-ul (cu colectare defalcată, însă destinat impozitării numai a consumatorului final) nu este prezentă în acest caz.

50. Este evident că această abordare a guvernului danez deformează, până la punctul de o face de nerecunoscut, noțiunea tradițională „repercutare" a unui impozit și, în orice caz, nu este ceea ce jurisprudența noastră a considerat ca atare.

51. Repercutarea este definită, în tehnica fiscală, drept instrumentul care permite deplasarea sarcinii fiscale către contribuabilul final, astfel încât impozitul să fie neutru pentru persoana fizică sau pentru întreprinderea care plătește inițial și ulterior îl repercutează, figurând astfel ca o simplă verigă în procesul de colectare [30]. Această deplasare a sarcinii fiscale se produce în mod normal prin intermediul prețului de vânzare, este înglobată în preț sau este defalcată, astfel cum se întâmplă în cazul TVA-ului; în orice caz, introducerea impozitului trebuie să poată fi apreciată în cadrul evoluției prețului. În cazurile în care nu este evident că sarcina impozitului a fost deplasată integral către un terț, astfel cum pare să se fi întâmplat cu precădere în cazul AMBI, este în orice caz dificil să se concluzioneze dacă a existat o „repercutare" reală.

52. La aceasta se adaugă dificultățile probatorii care ar putea fi generate de teoria privind „substituirea în repercutare" susținută de guvernul danez. Întinderea perioadei afectate, varietatea produselor implicate și intensitatea diferită cu care, potrivit celor afirmate de reclamante, cele două sarcini fiscale se repercutează asupra produselor importate și asupra produselor naționale generează, în orice caz, unele dubii cu privire la posibilitatea de a demonstra aceste aspecte cu o precizie suficientă.

53. Desigur, jurisprudența a insistat asupra faptului că repercutarea „depinde de factori diverși corespunzători fiecărei tranzacții comerciale și care o diferențiază de alte cazuri încadrate în alte contexte" și că „constituie o chestiune de fapt care trebuie examinată de instanța națională" [31]. De aici s-ar putea deduce că, ținând seama de împrejurările fiecărui caz, instanța națională poate considera că repercutarea s-a produs pe căi diferite de cea a includerii impozitului în preț. Cu toate acestea, în hotărârile citate, scopul acestei precizări era numai de a clarifica faptul că un impozit indirect nu trebuie considerat automat ca fiind repercutat.

54. Însă această abordare flexibilă în privința fenomenului „repercutării" trebuie să întâlnească, la un moment dat, propriile limite și, în pofida acestei poziții a jurisprudenței, considerăm excesiv de artificial să se susțină că simpla „substituire" a costului unor sarcini sociale cu un impozit nou creat, atunci când sunt percepute de la aceeași persoană impozabilă, însă în cuantum distinct și cu

30 — A se vedea, de exemplu, Pérez Royo, F., dir., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, ediția a IV-a, 2010, p. 741.

31 — Hotărârile citate anterior Bianco și Girard, punctul 17, Comateb și alții, punctul 25, și Weber's Wine World și alții, punctul 96.

intensitate diferită, este suficientă pentru a se considera că noul impozit a fost repercutat.

55. În mod evident, de aici nu se poate ajunge la concluzia că totuși nu a avut loc într-o măsură mai mare sau mai mică un fenomen de „repercutare" în înțelesul clasic al termenului, ci doar exclude posibilitatea de a demonstra aceasta fără alte date decât cele corespunzătoare compensării menționate. În acest caz, ar apărea riscul instituirii unei „prezumții de repercutare" interzise de jurisprudență.

56. Tocmai în aceste împrejurări apare alternativa de a se examina dacă, în cazul în care nu s-a produs o repercutare în înțelesul clasic al termenului, nu ne-am confrunta cu o „altă" împrejurare ce ar conduce în egală măsură la noțiunea „îmbogățire fără justă cauză". Acesta ar fi cazul unui fenomen anterior din punct de vedere cronologic și funcțional celui de repercutare, „compensarea", care face obiectul acestei a doua întrebări preliminare.

4. „Compensarea" ca posibilă excepție de la obligația de restituire

57. Astfel, „compensarea" menționată se încadrează în mod natural în dialectica îmbogățirii fără justă cauză care, în opinia noastră, constituie adevărata bază a întregii jurisprudențe a Curții cu privire la excepția de la dreptul de restituire a sumelor plătite fără a fi datorate.

58. Considerăm, așadar, că Curtea ar trebui, cu ocazia prezentei cauze, să meargă dincolo de modul de redactare a întrebărilor formulate de Østre Landsret, care ar putea obliga la forțarea noțiunii clasice de repercutare, astfel încât să includă în mod artificial și în plus, în opinia noastră, fără a fi necesar, o ipoteză de fapt care nu corespunde caracteristicilor esențiale ale acesteia.

59. Spunem „fără a fi necesar", deoarece, în opinia noastră, jurisprudența existentă în domeniu permite extinderea excepției de la dreptul la restituire la o ipoteză diferită de „repercutarea" impozitului în cauză, însă în cadrul căreia, cu toate acestea, s-ar putea produce o îmbogățire fără justă cauză în cazul rambursării impozitului nelegal. Acesta ar fi cazul „compensării" susținute în prezenta cauză.

60. Această idee a compensării nu este complet inedită în jurisprudență, apărând chiar înainte ca Hotărârea Just să confere o largă acceptare a excepției de la dreptul la restituire pentru repercutare și îmbogățire fără justă cauză.

61. Numai cu un an înainte de Hotărârea Just, în Hotărârea Pigs and Bacon

Commission [32] s-a afirmat că un impozit nelegal poate fi eventual „compensat" prin perceperea, de către aceeași persoană impozabilă, a altor avantaje economice. Întrebarea preliminară formulată în cazul menționat de High Court din Irlanda se referea la un organism public care percepea un impozit tuturor producătorilor de slănină, denumit „Pigs and Bacon Commission", și care acorda anumite subvenții numai celor care își derulau operațiunile de export prin intermediul acestuia.

62. În hotărârea în cauză s-a declarat că un sistem precum cel instituit în Irlanda încalcă normele privind libera circulație a mărfurilor și organizarea comună a pieței în sectorul cărnii de porc în două moduri distincte: primul, prin denaturarea concurenței prin intermediul acordării unor subvenții la export și al doilea, prin punerea într-o situație de dezavantaj financiar a producătorilor ce realizează vânzări direct în străinătate, fără utilizarea serviciilor organismului public menționat (deoarece trebuiau să plătească impozitul, însă nu aveau dreptul la nicio subvenție) [33]. Întrucât scopurile acestuia erau incompatibile cu cerințele tratatului, impozitul menționat nu putea fi impus producătorilor în mod legal.

63. Astfel cum a procedat deja în jurisprudența anterioară, Curtea a lăsat instanței naționale sarcina de a aprecia „dacă și în ce măsură" impozitul menționat trebuia să fie rambursat operatorilor economici care îl plătiseră. Or, și acest fapt este în special relevant în prezenta cauză, Curtea, ținând seama de împrejurările cauzei, a declarat că revine instanței naționale atribuția de a aprecia dacă și în ce măsură respectivul credit al persoanei impozabile ar fi putut fi eventual „compensat" cu alte sume care i-au fost acordate sub formă de subvenții la export [34].

64. Bineînțeles, împrejurările cauzei Pigs and Bacon Commission nu sunt identice cu cele ale cauzei care face obiectul prezentelor concluzii. În cazul respectiv, compensarea se impunea întrucât producătorii aveau dreptul la restituirea impozitului, însă, în paralel, ar fi fost nevoiți să restituie subvențiile nelegale.

65. Cu toate acestea, puțin mai târziu, jurisprudența a avut ocazia să aplice din nou această idee a „compensării" într-un context fără subvenții directe: Hotărârea Apple and Pear Development Council cu privire la organismul britanic cu același nume a confirmat că revine instanței naționale atribuția de a stabili „dacă și în ce măsură" trebuie restituit persoanelor impozabile un impozit care servește la finanțarea unui organism ale cărui activități contravin în parte dreptului comunitar și „dacă și în ce măsură" acest drept la

32 — Hotărârea din 26 iunie 1979 (177/78, Rec., p. 2161).

33 — Hotărârea Pigs and Bacon Commission, citată anterior, punctele 19 și 20.

34 — Hotărârea Pigs and Bacon Commission, citată anterior, punctul 25. Sublinierea noastră.

rambursare „poate fi eventual compensat cu avantajele directe pe care activităţile organismului menţionat le-a oferit persoanei impozabile în cauză” [35].

66. Prin urmare, se poate afirma că hotărârile invocate au deja la bază ideea de a se evita îmbogăţirea fără justă cauză a persoanei impozabile ca urmare a restituirii unui impozit colectat nelegal şi, în plus, pe lângă noţiunea clasică de repercutare, apare ideea că, începând cu Hotărârea Just, vor prevala aprecierile jurisprudenţei cu privire la temeinicia derogării de la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate.

67. În opinia noastră, cele două hotărâri menţionate anterior evidenţiază faptul că se poate deroga de la dreptul la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate în anumite situaţii diferite de repercutare, ca urmare a altor avantaje pe care persoana impozabilă le-a putut obţine de la aceeaşi administraţie pentru care s-a colectat impozitul nelegal [36]. Concluzia finală ar fi aceea că existenţa unei repercusiuni a impozitului nu constituie singura cale posibilă pentru refuzul rambursării, care se poate întemeia pe o eventuală îmbogăţire fără justă cauză derivată dintr-o economie paralelă [37].

5. Condiţiile potrivit cărora „compensarea” poate atinge un nivel de aplicabilitate similar „repercutării”

68. Or, este important să se precizeze de îndată că această excepţie de la dreptul la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate poate fi acceptată numai în temeiul unor condiţii stricte.

69. În primul rând, în scopul de a evita posibile fraude sau soluţii elaborate ad-hoc de statele membre, este necesar ca eliminarea paralelă invocată a taxelor legale să fie într-o relaţie directă de tip cauză-efect cu impozitul declarat nelegal.

70. Prin urmare, nu este adecvată orice fel de măsură mai mult sau mai puţin avantajoasă pentru persoana impozabilă care coincide aproximativ cu datele impozitului nelegal. Economia paralelă ce ar putea genera o îmbogăţire fără justă cauză trebuie să fie indisolubil legată, încă de la început, de crearea acestui impozit nelegal.

35 — Hotărârea din 13 decembrie 1983 (222/82, Rec., p. 4083), punctele 40 şi 41.

36 — În acest sens, o parte din doctrină reia ideea potrivit căreia dreptul la rambursarea sumelor plătite fără a fi datorate este un drept compensabil. A se vedea, de exemplu, Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, § 294, şi De Wolf, M., *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, p. 416.

37 — Mai mult, „compensarea” ca excepţie de la obligaţia de a restitui sumele plătite fără a fi datorate ar determina eliminarea unora dintre criticile care sunt formulate împotriva „repercutării”, în măsura în care, spre deosebire de cea din urmă, în cadrul compensării nu ar fi implicaţi terţi asupra cărora să se repercuteze în final sarcina impozitului nelegal.

71. Această cerință pare evidentă în contextul Hotărârii Deville, care, atunci când face referire la principiul efectivității ca limită a aplicării teoriei repercusiunii, subliniază că „*ulterior unei hotărâri a Curții* din care rezultă că o legislație determinată este incompatibilă cu tratatul, legiuitorul național nu poate adopta nicio normă de procedură care să reducă în special posibilitățile de promovare a unei acțiuni în restituirea impozitelor percepute în temeiul respectivei legislații” [38]. Justificarea nerestituirii nu poate, așadar, să fie formulată ulterior declarării nelegalității impozitului.

72. În cazul AMBI, legătura acestuia cu eliminarea contribuțiilor la asigurările sociale a fost deja susținută în fața Curții în cadrul procedurii care s-a finalizat cu Hotărârea Dansk Denkavit și Poulsen Trading, citată anterior (punctul 3), și nu a fost contestată în mod direct în prezenta procedură. În orice caz, nimic nu ar împiedica instanța națională să impună, dacă consideră necesar, o probă mai strictă a acestui aspect [39].

73. În al doilea rând, trebuie să fie vorba de o ipoteză în care există o corespondență suficientă între cercul beneficiarilor impozitelor eliminate și cel al persoanelor impozabile cărora li se aplică noul impozit.

74. În al treilea rând, economia generată trebuie să fie cuantificabilă fără prea mari dificultăți, în termeni similari modului în care trebuie să fie cuantificată suma impozitului datorat plătit, astfel încât această „compensare” să poată fi opusă în mod întemeiat.

75. În ultimul rând, trebuie precizat că existența unei „compensări” a impozitului nelegal care permite refuzarea sau diminuarea rambursării acestuia trebuie să fie apreciată de instanța națională sesizată cu respectiva cauză, de la caz la caz și în lumina probelor aduse de autoritățile naționale. Cu alte cuvinte, sarcina probei acestei eventuale îmbogățiri fără justă cauză derivate dintr-o „compensare” a impozitului nelegal revine statului membru [40]. În caz contrar, s-ar aplica o prezumție interzisă în mod expres de jurisprudență

38 — Hotărârea din 29 iunie 1988 (240/87, Rec., p. 3513), punctul 13 (sublinierea noastră). A se vedea și Hotărârea din 17 noiembrie 1998, Aprile (C-228/96, Rec., p. I-7141), punctul 16, și Hotărârea din 9 februarie 1999, Dilexport (C-343/96, Rec., p. I-579), punctul 38. În același sens, Decizia Parlamentului European din 9 februarie 1983 privind responsabilitatea statelor în materie de aplicare și respectare a dreptului comunitar preciza că, „în cazul în care Curtea a pronunțat anumite impozite ca fiind incompatibile cu tratatul, întreaga legislație națională aprobată ulterior și care limitează dreptul la restituirea cuantumului impozitelor percepute fără a fi datorate – permițând astfel statelor membre să rețină în mod nelegal produsul impozitelor nedatorate menționate – este incompatibilă cu spiritul Comunității și trebuie să fie abrogată” (JO 68 din 14 martie 1983).

39 — În memoriul guvernului danez este menționată, de exemplu, existența unei indicații în acest sens în lucrările pregătitoare ale Legii de instituire a AMBI.

40 — Fără a aduce atingere, în mod evident, posibilității reclamanților de a prezenta documentația pe care o consideră necesară, care de asemenea poate fi luată în considerare de instanța națională (în același sens, Hotărârea Michaïlidis, citată anterior, punctul 41).

pentru motivul că face „practic imposibilă sau excesiv de dificilă restituirea” [41].

6. Concluzie

76. Având în vedere cele prezentate mai sus, considerăm că trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară în sensul că dreptul Uniunii nu se opune posibilității statului de a respinge restituirea impozitului perceput fără a fi datorat atunci când este în măsură a dovedi că sumele percepute fără a fi datorate pot fi considerate ca fiind compensate prin intermediul unei reduceri simultane și corespunzătoare a altor taxe de care aceleași persoane impozabile au beneficiat efectiv, cu condiția ca între crearea unei taxe și eliminarea alteia să existe o relație imediată de tip cauză-efect.

B — *Cu privire la a treia și la a patra întrebare preliminară*

77. Cu o formulare cam complicată, a treia și a patra întrebare preliminară ridică, pe scurt, problema suplimentară dacă o eventuală diferență de tratament a ansamblului reformei legale (în urma căreia ar putea beneficia mai mult un anumit tip de întreprinderi decât un altul) constituie sau nu constituie un element în plus care trebuie analizat în cadrul aprecierii prezenței sau a absenței îmbogățirii fără justă cauză în scopul pronunțării cu privire la temeinicia sau la netemeinicia restituirii AMBI.

78. În conformitate cu Hotărârea Weber’s Wine World și alții, citată anterior, aprecierea de către instanța națională a existenței și a măsurii îmbogățirii fără justă cauză pe care ar obține-o persoana impozabilă prin restituirea unui impozit colectat fără a fi datorat se poate realiza numai „în urma unei analize economice care să ia în considerare toate circumstanțele relevante” [42].

79. Până în prezent, jurisprudența a legat această analiză economică de dovada că respectiva persoană impozabilă nu s-a confruntat cu o scădere a volumului de vânzări, în cazul cererilor foarte flexibile, ca urmare a repercutării impozitului nelegal și a majorării prețurilor acesteia care decurge de aici.

80. Cu toate acestea, în prezenta cauză, analiza economică menționată va trebui să analizeze celălalt factor, la fel de important, la care face referire Østre Landsret în cea de a treia și în cea de a patra întrebare preliminară.

41 — Hotărârile citate anterior Bianco și Girard, punctul 17, Comateb și alții, punctul 25, și San Giorgio, punctul 14.

42 — Punctul 100.

81. Østre Landsret construiește efectiv aceste două întrebări pe baza unei ipoteze de pornire fundamentale: că AMBI afecta proporțional mai mult întreprinderile importatoare decât pe cele care achiziționau cu precădere produse naționale, în timp ce taxele sociale eliminate afectau proporțional „în egală măsură ambele tipuri de întreprinderi, independent de structura achizițiilor acestora".

82. Cu toate acestea, există divergențe importante între părțile din acțiunea principală și Comisie, atât în legătură cu sfera întrebărilor formulate de Landsret, cât și în ceea ce privește contextul de fapt pe care acesta se întemeiază.

83. Pe de o parte, întreprinderile reclamante consideră demonstrat că întreprinderile cu precădere importatoare au plătit la autoritățile fiscale sume mult mai mari sub formă de AMBI decât cele plătite de întreprinderile care se aprovizionau în mare parte cu produse naționale. Diferența ar fi determinată de faptul că, în comparație cu situația TVA-ului în operațiunile intracomunitare, AMBI nu era colectat la data importului, ci atunci când se realiza prima vânzare în Danemarca a mărfurilor importate, și că importatorul, spre deosebire de producătorul național, nu putea atunci să deducă din baza impozabilă pentru calculul AMBI valoarea produselor importate.

84. Guvernul danez, la rândul său, neagă în mod ferm că AMBI afecta în mod diferit și mai important produsele importate față de cele daneze, afirmând că nu AMBI, ci „eliminarea taxelor sociale – a căror legalitate nu este pusă la îndoială – a fost cea care a redus costurile de producție în Danemarca și, prin urmare, cea care a avantajat produsele fabricate în Danemarca".

85. Comisia, care, în privința acestui aspect, este de acord cu guvernul danez, a explicat în ședință că motivul pentru care unele întreprinderi au plătit proporțional mai mult AMBI decât altele este că, în cazul produselor daneze, sarcina impozitului era repartizată verigilor succesive din lanțul comercial, în timp ce, în cazul produselor de import, întregul AMBI era colectat la momentul primei vânzări pe teritoriul danez. În opinia Comisiei, acest fapt nu înseamnă că produsele importate sunt taxate mai mult decât cele naționale, ci numai că întreprinderile importatoare plăteau sume mai mari. Totuși, acest factor nu ar permite aprecierea unei „probleme de discriminare", deoarece normele privind restituirea impozitului sunt aceleași pentru toate întreprinderile, indiferent de cuantumul AMBI pe care l-au plătit fără a fi datorat. În acest fel, Comisia își axează răspunsul la aceste ultime două întrebări exclusiv pe incertitudinea cu privire la existența discriminării în cadrul mecanismului de restituire ca atare.

86. Este important de semnalat, cu privire la acest aspect, că eventualul caracter discriminatoriu al AMBI în sensul articolului 110 TFUE [43] nu a fost prezentat în această acţiune, spre deosebire de ceea ce s-a întâmplat în cazul întrebării preliminare ce a condus la pronunţarea Hotărârii Dansk Denkavit şi Poulsen Trading, citată anterior, iniţiată tot de o trimitere preliminară a Østre Landsret. Totuşi, hotărârea menţionată s-a limitat la a constata că un impozit precum AMBI încălca articolul 33 din A şasea directivă pe motiv că era similar TVA-ului, însă nu s-a pronunţat, considerând că nu mai era necesar, cu privire la posibilul său caracter discriminatoriu (şi, prin urmare, contrar fostului articol 95 CE), aspect cu privire la care întrebarea fusese de asemenea formulată [44]. Pe de altă parte, Comisia a iniţiat diferite proceduri de constatare a neîndeplinirii obligaţiilor împotriva Danemarcei pentru motivul acestei reforme fiscale, însă numai una dintre acestea (cea care se referea la încălcarea articolului 33 din A şasea directivă) a ajuns să fie adresată Curţii, finalizându-se cu hotărârea corespunzătoare de constatare a încălcării.

87. Cu această nouă trimitere preliminară, instanţa daneză, chiar dacă nu a formulat în mod expres întrebarea privind caracterul discriminatoriu al AMBI, o aduce din nou în atenţia Curţii pe calea indirectă a normelor privind restituirea sumelor plătite fără a fi datorate.

88. În şedinţă, guvernul danez a insistat asupra riscului „de a răspunde la o întrebare care nu a fost adresată de Landsret", menţiune ce făcea probabil referire la inconvenientul de a ridica din nou problema privind caracterul discriminatoriu al impozitului.

43 — Fostul articol 95 CE, care ulterior a devenit articolul 90 CE. Potrivit jurisprudenţei, această noţiune interzice orice regim fiscal care, direct sau indirect, prejudiciază produsul importat în raport cu produsul naţional, fie pentru că este singurul taxabil, fie pentru că este taxat într-o mai mare măsură sau pentru că condiţiile privind plata ori calculul acestuia sunt mai puţin favorabile. Hotărârea din 16 iunie 1966, Lütticke (57/65, Rec., p. 293), Hotărârea din 22 iunie 1976, Bobie Getränkevertrieb (127/75, Rec., p. 1079), Hotărârea din 8 ianuarie 1980, Comisia/Italia (21/79, Rec., p. 1), Hotărârea din 27 februarie 1980, Comisia/Irlanda (55/79, Rec., p. 481), Hotărârea din 12 iulie 1983, Comisia/Regatul Unit (170/78, Rec., p. 2265), Hotărârea din 3 iulie 1985, Comisia/Italia (277/83, Rec., p. 2049), Hotărârea din 17 iulie 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Rec., p. I-4085), Hotărârea din 2 aprilie 1998, Outokumpu (C-213/96, Rec., p. I-1777), Hotărârea din 17 iunie 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Rec., p. I-3775), Hotărârea din 27 februarie 2002, Comisia/Franţa (C-302/00, Rec., p. I-2055), Hotărârea din 19 septembrie 2002, Tulliasiamies şi Siilin (C-101/00, Rec., p. I-7487), punctul 54, Hotărârea din 5 octombrie 2006, Németh (C-290/05 şi C-333/05, Rec., p. I-10115), şi Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Brzeziński (C-313/05, Rep., p. I-513). În special, Curtea a declarat că există o încălcare a noţiunii menţionate „atunci când impozitul care se aplică produsului importat şi cel care se aplică produsului naţional similar se calculează în mod diferit şi urmând modalităţi diferite, având drept rezultat, cel puţin în anumite cazuri, o taxare mai mare a produsului importat". Hotărârea din 17 februarie 1976, Rewe (45/75, Rec., p. 181), punctul 15, Hotărârea din 27 februarie 1980, Comisia/Irlanda, citată anterior, punctul 8, Hotărârea din 26 iunie 1991, Comisia/Belgia (C-153/89, Rec., p. I-3171), punctul 12, Hotărârea din 26 iunie 1991, Comisia/Luxemburg (C-152/89, Rec., p. I-3141), punctul 20, Hotărârea din 12 mai 1992, Comisia/Grecia (C-327/90, Rec., p. I-3033), punctul 12, şi Hotărârea din 23 octombrie 1997, Comisia/Grecia (C-375/95, Rec., p. I-5981), punctul 20.

44 — În Concluziile sale prezentate la 30 ianuarie 1992 în această cauză, avocatul general Tesauro a abordat într-adevăr acest aspect, deşi a lăsat instanţei naţionale sarcina de „a verifica *in concreto* dacă contribuţia contestată este reglementată astfel încât să excludă în toate cazurile o discriminare faţă de produsele importate". În această privinţă, Tesauro aminteşte că, potrivit jurisprudenţei, un regim fiscal poate fi considerat compatibil cu articolul 95 CE (articolul 110 TFUE) dacă se dovedeşte că este structurat astfel încât exclude în toate cazurile posibilitatea de a se produce o discriminare faţă de produsele importate. În orice caz, atunci când modalităţile de aplicare nu sunt transparente, revine statului care a instituit regimul fiscal să demonstreze că acesta nu produce în niciun caz efecte discriminatorii (punctul 11 din concluziile citate).

89. În opinia noastră, problema ridicată de Østre Landsret în prezenta cauză nu este aceea dacă ansamblul reformei legale are caracter discriminatoriu și nici, astfel cum susține Comisia, aceea dacă există discriminare în cadrul mecanismului de restituire ca atare. Într-un mod sau altul, singura întrebare adresată de Østre Landsret este aceea dacă efectele reformei legale, proporțional mai avantajoase, dacă este cazul, pentru întreprinderile cu un volum mai mic de produse importate în comparație cu întreprinderile cu precădere importatoare, trebuie să constituie un factor de care trebuie să se țină seama atunci când se calculează suma de rambursat pentru sumele plătite sub formă de AMBI, fără a se ajunge la o situație de îmbogățire fără justă cauză.

90. Nu este dificil să se ajungă la un răspuns afirmativ la această întrebare. Astfel cum s-a arătat deja, îmbogățirea fără justă cauză este, încă de la început, configurată ca o excepție de la datoria statului de a restitui sumele plătite fără a fi datorate, iar repercutarea impozitului este, încă din 1980, ipoteza cea mai relevantă a îmbogățirii fără justă cauză. Însă, fiind o excepție, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Astfel, atunci când, în pofida existenței repercusiunii, creșterea prețurilor produce o pierdere a competitivității întreprinderii, trebuie să se țină seama de această situație, putându-se ajunge la a exclude aplicarea excepției dacă se demonstrează că restituirea nu ar conduce, în circumstanțele cazului, la o îmbogățire fără justă cauză [45].

91. În prezenta cauză, reclamantele nu invocă o pierdere a competitivității în condițiile descrise, ci existența unei îmbunătățiri relative a poziției concurenților lor ca urmare a costurilor comerciale și fiscale proporțional mai mici pe care le-ar impune reforma. În pofida acestei diferențe, logica este, în definitiv, în ambele cazuri aceeași și, prin urmare, la fel trebuie să fie și răspunsul.

92. Deja am avut ocazia să prezentăm modul în care excepția de la dreptul de rambursare în cazul repercutării își găsește propriile limite în cazul în care această repercutării generează o pierdere a competitivității întreprinderii afectate care permite excluderea îmbogățirii fără justă cauză atunci când are loc restituirea. Or, în mod similar, aplicarea excepției de „compensare” a impozitului nelegal trebuie de asemenea să fie limitată în cazul în care de reforma legală în cauză ar fi beneficiat proporțional mai mult întreprinderile concurente, generând o pierdere a competitivității întreprinderii afectate susceptibilă, și în acest caz, de a exclude în întregime sau parțial îmbogățirea fără justă cauză în cazul rambursării impozitului. În aceste cazuri, categoria îmbogățirii fără justă cauză restabilește, în măsura adecvată, dreptul la rambursare în scopul de a neutraliza o eventuală diferență de tratament.

45 — Hotărârile citate anterior Comateb și alții, punctul 31, și Just, punctul 26.

93. Evident, această modulare depinde de modul în care sunt evaluate, din această perspectivă, efectele reformei legale în cauză, sarcină ce revine exclusiv instanței naționale.

C — *Cu privire la prima întrebare preliminară*

94. Răspunsul propus la a doua întrebare preliminară ar exclude, în esență, necesitatea răspunsului la prima întrebare formulată de Østre Landsret, care se referă la forma, particulară sau de ansamblu, în care se poate proceda la aprecierea unei eventuale repercusiuni a AMBI.

95. Cu toate acestea și dat fiind că, astfel cum am avut deja ocazia să semnalăm, nu se poate exclude faptul că s-au produs fenomene de „repercutare" în înțelesul clasic al termenului, vom analiza în continuare prima întrebare preliminară.

96. Instanța daneză solicită să se stabilească dacă, pentru aprecierea existenței repercusiunii, este suficientă efectuarea unei evaluări globale a tranzacțiilor realizate de persoana impozabilă pe o durată de patru ani și în ceea ce privește un număr mare de produse sau dacă este necesară realizarea unei evaluări specifice a tranzacției în fiecare caz în parte.

97. În mod curios, atât guvernul danez, cât și întreprinderile reclamante se întemeiază pe punctul 25, menționat anterior, din Hotărârea Comateb și alții, în care se afirmă că repercutarea „depinde de diferiți factori specifici fiecărei tranzacții comerciale și care o diferențiază de alte cazuri situate în alte contexte".

98. Guvernul danez consideră că această referire la contextul fiecărei tranzacții comerciale permite realizarea unei analize globale a repercusiunii atunci când stabilirea prețurilor s-a efectuat de asemenea în mod global. Dimpotrivă, întreprinderile reclamante consideră că această referire [46] obligă tocmai la analizarea modului în care s-a comportat prețul în cadrul fiecărei tranzacții și al fiecărei operațiuni de vânzare-cumpărare și că nu este posibilă efectuarea unei analize globale bazate pe ideea că repercutarea contribuțiilor eliminate a fost pur și simplu substituită de repercutarea AMBI, având în vedere că contribuțiile la asigurările sociale eliminate afectau atât produsele importate, cât și pe cele neimportate, în timp ce AMBI afecta proporțional mai mult produsele importate.

99. În opinia noastră, referirea pe care o face Hotărârea Comateb și alții la împrejurările fiecărei tranzacții trebuie interpretată mai mult ca un element de flexibilizare a noțiunii de repercutare decât ca o referire la

46 — Asociată cu unele expresii utilizate de jurisprudență precum repercutare „asupra cumpărătorului", „asupra consumatorului final" etc.

aprecierea repercusiunii strict individualizată, mai exact, produs cu produs, vânzare cu vânzare.

100. Or, astfel cum am indicat anterior, această abordare flexibilă a fenomenului repercusiunii nu este absolută și este supusă anumitor limite: în special, celor care derivă chiar din noțiunea „repercutare”.

101. Din acest motiv, tipul de apreciere al repercusiunii pe care, potrivit modului de redactare a primei întrebări, ar putea să o realizeze autoritățile daneze depășește cu mult aceste limite ale noțiunii, întrucât include datele dintr-o perioadă deosebit de lungă (patru ani) și cu privire la „un număr mare de produse” și inclusiv cu privire la „operațiuni complet diferite, fie că au loc înainte sau după vânzarea respectivă”.

102. Indiferent cât de amplă este definiția „contextului” și a „factorilor specifici fiecărei tranzacții comerciale” la care face referire punctul 25 din Hotărârea Comateb și alții, citată anterior, aceasta ar permite cu dificultate acoperirea situațiilor precum cele prezentate în prima întrebare preliminară. Cel mult, ar fi posibilă o analiză pe grupe de produse sau de tranzacții care au o anumită legătură și pe durate mai scurte, deoarece nu pare posibil să se susțină că stabilirea prețurilor se face în mod global pentru toate tranzacțiile întreprinderii pe o perioadă de patru ani.

103. Invocarea principiului liberei aprecieri a probelor de către instanța națională nu anulează, în opinia noastră, concluzia anterioară. În această privință, trebuie să se amintească faptul că, „deși problema dacă un impozit s-a repercutat este o chestiune de fapt care este de competența instanței naționale” și în pofida faptului că revine numai instanței naționale atribuția de a aprecia elementele de probă în acest scop, „modalitățile de probă a repercusiunii nu pot avea drept efect să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă restituirea impozitului” colectat cu încălcarea dreptului Uniunii [47].

104. În plus față de împrejurările din prezenta cauză, o apreciere globală a unor operațiuni foarte diferite cu privire la produse complet diferite și pe o perioadă de patru ani ar putea face imposibilă pentru persoana impozabilă aducerea de probe pentru a infirma concluzia potrivit căreia a avut loc repercutarea impozitului.

47 — Hotărârea Michaïlidis, citată anterior, punctul 40.

VII — Concluzie

105. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare ale Østre Landsret după cum urmează:

„1) Dreptul Uniunii nu se opune derogării de la rambursarea unui impozit nelegal în acele situații în care impozitul nelegal respectiv ar putea fi compensat ca urmare a eliminării simultane a altor taxe legale, de asemenea cuantificabile, cu consecința că, altfel, s-ar produce o situație de îmbogățire fără justă cauză. Revine instanței naționale atribuția de a aprecia dacă aceste condiții sunt întrunite, în lumina elementelor furnizate de autoritățile naționale, cărora le revine sarcina probei.

2) Constatarea unei diferențe de tratament în detrimentul unui grup determinat de întreprinderi constituie un element care trebuie apreciat de instanța națională în vederea pronunțării cu privire la temeinicia sau la netemeinicia rambursării impozitului nelegal.

3) Hotărârea Curții din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95) nu poate fi interpretată în sensul că repercutarea asupra prețurilor poate avea loc prin intermediul repercutării asupra prețurilor altor produse din operațiuni complet diferite, fie că au loc înainte sau după vânzarea corespunzătoare a produselor, de exemplu, având drept rezultat efectuarea unei aprecieri globale a repercusiunii pe parcursul unei perioade de patru ani și în legătură cu un număr mare de grupe de produse, incluzând atât produse importate, cât și produse neimportate.”