HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

10 aprilie 2008 *

În cauza C-309/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de House of Lords (Regatul Unit), prin Decizia din 12 iulie 2006, primită de Curte la 17 iulie 2006, în procedura

Marks & Spencer plc

împotriva

Commissioners of Customs & Excise,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii U. Lõhmus, J. Klučka, doamna P. Lindh și domnul A. Arabadjiev (raportor), judecători,

* Limba de procedură: engleza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul J. Swedenborg, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 octombrie 2007,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 decembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Marks & Spencer plc, de domnul D. Milne, QC, domnul A. Hitchmough, barrister, D. Waelbroeck, avocat, și domnul D. Slater, solicitor;

— pentru guvernul Regatului Unit, de doamna Z. Bryanston-Cross, în calitate de agent, asistată de domnii K. Lasok, QC, și P. Mantle, barrister;

— pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de doamna G. Clohessy, SC, și de domnul N. O'Hanlon, BL;

— pentru guvernul cipriot, de doamna E. Simeonidou, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 28 alineatul (2) din A șasea 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, denumită în continuare „A șasea directivă"), în redactarea sa inițială, precum și a aceluiași articol 28 alineatul (2) litera (a) în redactarea care rezultă din Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 (JO L 316, p. 1).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Marks & Spencer plc (denumită în continuare „Marks & Spencer"), pe de o parte, și Commissioners of Customs & Excise (denumiți în continuare „Commissioners"), pe de altă parte, în legătură cu un refuz al acestora față de o cerere de rambursare formulată de Marks & Spencer cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") achitată fără a fi datorată.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 12 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că TVA-ul este datorat, în principiu, la „cota […] în vigoare la momentul survenirii faptului generator". [traducere neoficială]

4 Articolul 28 alineatul (2) din A șasea directivă prevedea, în redactarea sa inițială:

„Cotele reduse și scutirile cu restituirea impozitului plătit în etapa anterioară în vigoare la 31 decembrie 1975 și care satisfac condițiile prevăzute la ultima liniuță a articolului 17 din A doua directivă a Consiliului din 11 aprilie 1967 pot fi menținute până la o dată stabilită de Consiliu, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, dar nu mai târziu de data la care se elimină aplicarea taxei la import și remiterea taxei la export în cadrul comerțului dintre statele membre. Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele impozabile declară datele necesare pentru stabilirea resurselor proprii legate de aceste operațiuni.

Consiliul revizuiește la fiecare cinci ani, pe baza unui raport al Comisiei, cotele reduse și scutirile și, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, adoptă, dacă este cazul, măsurile necesare pentru a asigura eliminarea progresivă a acestora.” [traducere neoficială]

5 În redactarea care rezultă din Directiva 92/77, articolul 28 alineatul (2) litera (a) prevede:

„[…]

(a) pot fi menținute scutirile cu rambursarea taxei plătite în etapa precedentă și cotele reduse mai mici decât cota minimă menționată la articolul 12 alineatul (3)

privind cotele reduse, în vigoare la 1 ianuarie 1991, conforme cu legislația comunitară și care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 17 ultima liniuță din A doua directivă a Consiliului din 11 aprilie 1967.

Statele membre adoptă măsurile necesare pentru stabilirea resurselor proprii aferente acestor operații.

[…]" [traducere neoficială]

Reglementarea națională

6 Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1994, denumită în continuare „VAT Act 1994") stabilește, ca regulă generală, principiul aplicării în Regatul Unit a unui TVA cu cotă zero pentru livrarea de produse alimentare. Articolul 30 din VAT Act 1994, intitulat „Taxarea cu cota zero", trimite la anexa 8 la această lege, cu același titlu, care precizează, în a doua parte, la rubrica „Grupa 1 – Hrană", „Produse care fac obiectul unei scutiri", punctul 2, că se derogă de la aplicarea TVA-ului cu cota zero în privința produselor de cofetărie, cu excepția prăjiturilor și a biscuiților, care sunt supuși unei taxe cu cota zero, cu excepția biscuiților acoperiți, în întregime sau în parte, cu ciocolată, care sunt taxați cu cota standard.

7 În perioada în cauză în acțiunea principală, articolul 80 din VAT Act 1994 avea următorul cuprins:

„1) Atunci când o persoană impozabilă (fie înainte, fie după intrarea în vigoare a prezentei legi) a plătit către Commissioners, cu titlu de TVA, o sumă care nu le era datorată, aceștia trebuie să ramburseze suma respectivă persoanei impozabile.

2) Commissioners nu sunt obligați să ramburseze suma datorată în temeiul prezentului articol decât în urma unei cereri formulate în acest scop.

3) Commissioners vor putea opune unei cereri formulate în temeiul prezentului articol faptul că rambursarea unei sume date ar constitui pentru solicitant o sursă de îmbogățire fără justă cauză.

[…]”

8 Articolul 80 din VAT Act 1994 a fost modificat prin articolul 3 din A doua lege a finanțelor din 2005 [Finance (No. 2) Act 2005], care, în ceea ce privește excepția îmbogățirii fără justă cauză, aduce importante modificări articolului 80. În special, la alineatul 3 menționat anterior, acesta înlocuiește termenul „rambursare” (repayment) cu termenul „credit” (crediting).

Acțiunea principală și întrebările preliminare

9 De la introducerea TVA-ului în Regatul Unit în 1973, Commissioners, care sunt însărcinați cu perceperea acestei taxe, au considerat că „teacakes" înveliți în ciocolată comercializați de Marks & Spencer erau biscuiți, iar nu prăjituri, și că trebuiau, așadar, să fie supuși cotei standard de TVA, iar nu cotei zero. Între lunile aprilie 1973 și octombrie 1994, Marks & Spencer a achitat astfel o taxă care nu era datorată.

10 Prin scrisoarea din 30 septembrie 1994, Commissioners și-au recunoscut eroarea, „teacakes" dovedindu-se în cele din urmă a fi prăjituri, supuse ca atare TVA-ului cu cota zero, eroare în urma căreia societatea Marks & Spencer a introdus la 8 februarie 1995 o cerere de rambursare a unei sume de 3,5 milioane GBP. Această cerere nu a fost acceptată decât pentru 10 % din valoarea sa (350 000 GBP), Commissioners estimând că lanțul de magazine în cauză repercutase asupra clienților săi 90 % din TVA-ul pe care îl plătise. Prin urmare, Commissionners au opus societății Marks & Spencer excepția îmbogățirii fără justă cauză prevăzută la articolul 80 alineatul 3 din VAT Act 1994. În plus, aceștia au aplicat regulile prescripției (noi și retroactive), în temeiul cărora aceștia nu erau obligați să ramburseze o sumă care le fusese plătită cu mai mult de trei ani înainte de prezentarea cererii de rambursare. Așadar, la 4 aprilie 1997, societății Marks & Spencer i s-a plătit în cele din urmă o sumă de 88 440 GBP.

11 În urma respingerii acțiunii administrative, Marks & Spencer a sesizat VAT and Duties Tribunal, care, prin Hotărârea din 22 aprilie 1998, a validat teza susținută de Commissioners. Marks & Spencer a introdus o acțiune la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), care, la rândul său, a respins cererea sa printr-o decizie din 21 decembrie 1998. Împotriva acestei decizii a fost introdus apel la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) care, în ceea ce privește cererea de rambursare referitoare la „teacakes", a respins din nou cererea Marks & Spencer. Totuși, această din urmă instanță a adresat Curții, în privința unui

alt aspect al litigiului (privind taxarea bonurilor-cadou vândute de Marks & Spencer), printr-o decizie din 14 decembrie 1999, o întrebare preliminară privind compatibilitatea prescripției retroactive de trei ani (a se vedea punctul 10 din prezenta hotărâre) cu principiul efectivității dreptului comunitar și cu cel al protecției încrederii legitime. Această întrebare privea în special problema dacă un particular poate dobândi drepturi direct în temeiul unei directive după transpunerea sa corectă în dreptul național, în cazul nerespectării de către statul membru a domeniului de aplicare al acestei directive.

12 Prin Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec., p. I-6325), Curtea a hotărât că principiul efectivității și principiul protecției încrederii legitime se opun unei legislații naționale precum legislația în cauză a Regatului Unit.

13 Ținând cont de motivele reținute de Curte în ceea ce privește incompatibilitatea legislației care instituie retroactiv un termen de prescripție cu principiile dreptului comunitar menționate anterior, Commissioners, pentru a trata în mod identic ansamblul cererilor introduse în temeiul articolului 80 din VAT Act 1994, au admis, *proprio motu*, cererea Marks & Spencer prin care se solicita ca prescripția să nu le fie opusă și au rambursat, așadar, sumele solicitate în limita a 10 %, dincolo de care, potrivit acestora, ar fi avut loc o îmbogățire fără justă cauză.

14 În fața Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), Marks & Spencer și-a menținut, invocând direct dreptul comunitar, pretențiile privind sumele despre care se susținea că reprezentau o îmbogățire fără justă cauză. Printr-o decizie din 21 octombrie 2003, această instanță a respins cererea prezentată de Marks & Spencer, care a formulat apoi recurs la House of Lords.

15 House of Lords a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Atunci când, în temeiul articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă […] (atât înainte, cât și după modificarea acestei dispoziții în 1992 prin Directiva 92/77), un stat membru a menținut în legislația sa națională cu privire la TVA o scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară pentru anumite livrări sau prestări determinate, un operator economic care efectuează astfel de livrări sau prestări se poate prevala de un drept, întemeiat pe dreptul comunitar și care poate fi invocat direct, de a fi taxat cu cota zero?

2) Dacă răspunsul la prima întrebare este negativ, în cazul în care, în temeiul articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă […] (atât înainte, cât și după modificarea acestei dispoziții în 1992 prin Directiva 92/77), un stat membru a menținut în legislația sa națională cu privire la TVA o scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară pentru anumite livrări sau prestări determinate, dar a interpretat în mod eronat legislația sa națională, astfel încât anumite livrări sau prestări care ar fi trebuit să beneficieze de scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară, potrivit legii naționale, au fost taxate cu cota standard, principiile generale ale dreptului comunitar, inclusiv cel al neutralității fiscale, se aplică astfel încât să confere operatorului economic care a efectuat livrările sau prestările un drept la recuperarea sumelor care i-au fost solicitate din greșeală cu privire la aceleași livrări sau prestări?

3) Dacă răspunsurile la prima și la a doua întrebare sunt afirmative, principiile dreptului comunitar ale egalității de tratament și neutralității fiscale se aplică

din principiu, astfel încât ar fi încălcate dacă suma totală solicitată din greșeală pentru livrările sau prestările pe care operatorul economic în cauză le-a efectuat nu îi sunt rambursate în cazul în care:

— operatorul economic ar beneficia de o îmbogățire fără justă cauză datorită rambursării întregii sume și

— legislația națională prevede că excedentul de taxe plătite nu este rambursat în măsura în care această rambursare ar determina o îmbogățire fără justă cauză a operatorului economic, dar

— legislația națională nu conține nicio dispoziție similară celei [menționate la liniuța precedentă] pentru cererile de rambursare formulate de «repayment traders» (un «repayment trader» fiind o persoană impozabilă care, pentru un exercițiu financiar determinat, nu plătește TVA-ul autorităților naționale competente, ci primește de la acestea un anumit cuantum, întrucât, pentru acest exercițiu, cuantumul TVA-ului pe care are dreptul să îl deducă depășește cuantumul TVA-ului datorat pentru livrările sau prestările pe care le-a efectuat)?

4) Răspunsul la a treia întrebare ar fi diferit după cum s-ar putea sau nu s-ar putea dovedi că diferența de tratament dintre operatorii economici care formulează o cerere de rambursare a taxei colectate plătite în exces și operatorii economici care introduc o cerere de rambursare a cuantumurilor excedentare prin intermediul deducerii taxei plătite în etapa anterioară (rezultând din faptul că, în declarație, aceasta depășește cuantumul taxelor colectate) a produs sau nu a produs o pierdere financiară sau un dezavantaj financiar celor dintâi și, dacă da, în ce mod?

5) Dacă, în situația descrisă în cea de a treia întrebare, principiile dreptului comunitar ale egalității de tratament și neutralității fiscale sunt aplicabile și în caz contrar ar fi încălcate, dreptul comunitar impune unei instanțe sau permite acesteia să remedieze această diferență de tratament confirmând temeinicia cererii de rambursare a taxei plătite în exces introduse de operatorul economic astfel încât această rambursare să conducă la o îmbogățire fără justă cauză în beneficiul acestuia ori impune sau permite instanței să remedieze această problemă în alt mod (și, în acest caz, în ce mod)?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare, referitoare la existența unui drept, întemeiat pe dreptul comunitar, ca o operațiune determinată să fie supusă unui TVA cu cota zero

Observațiile prezentate Curții

16 Marks & Spencer consideră că un drept ca o operațiune determinată să fie supusă TVA-ului cu cota zero rezultă din articolul 12 alineatul (1) din A șasea directivă, al cărui cuprins este, în opinia acesteia, clar, precis și necondiționat, și din principiul egalității de tratament. Derogarea de care beneficiază Regatul Unit atât în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă în versiunea sa inițială, cât și al aceluiași articol 28 alineatul (2) litera (a) în redactarea care rezultă din Directiva 92/77 nu ar exclude situația din domeniul de aplicare al dreptului comunitar, astfel cum ar prevedea chiar această dispoziție.

17 Guvernul Regatului Unit și Irlanda consideră, dimpotrivă, că un operator nu poate să dobândească în temeiul dreptului comunitar niciun drept având efecte directe la o scutire cu rambursarea TVA-ului plătit într-o etapă anterioară. Dreptul ca operațiunile să fie supuse unei taxe cu cota zero nu ar proveni, așadar, decât din dreptul național.

18 Guvernul cipriot precizează că eroarea comisă de Commissioners privește aplicarea prevederilor dreptului național, chiar dacă menținerea acestora din urmă este permisă de A șasea directivă.

19 Comisia, fără a răspunde direct la întrebarea adresată, pe care nu o consideră relevantă, subliniază că administrația fiscală a Regatului Unit a interpretat eronat legislația națională, dar că nu a încălcat nicio obligație stabilită de A șasea directivă.

Răspunsul Curții

20 Prima întrebare este, în esență, dacă un operator economic poate să dobândească direct în temeiul dreptului comunitar dreptul de a fi taxat cu cota zero atunci când această cotă rezultă din dreptul național.

21 În primul rând, trebuie arătat că această întrebare are o legătură directă cu situația de fapt din litigiul cu care a fost sesizată instanța de trimitere și răspunde unei nevoi obiective pentru soluționarea acțiunii principale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 mai 1994, Corsica Ferries, C-18/93, Rec., p. I-1783, punctul 14, și Hotărârea din 22 noiembrie 2005, Mangold, C-144/04, Rec., p. I-9981, punctul 34). Obiecția Comisiei întemeiată pe lipsa relevanței primei întrebări trebuie, așadar, să fie respinsă, Curtea fiind competentă să se pronunțe cu privire la această întrebare.

22 În al doilea rând, trebuie amintit că, autorizând statele membre să aplice scutiri cu rambursarea taxei plătite, articolul 28 alineatul (2) din A șasea directivă prevede o derogare de la normele care reglementează cota standard de TVA (Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Rec., p. I-6269, punctul 17). Este, așadar, corect să se afirme că aceste scutiri, denumite și „taxări cu cota zero", sunt autorizate în temeiul dreptului comunitar.

23 Totuși, dreptul comunitar nu impune statelor membre să mențină astfel de scutiri. Într-adevăr, după cum rezultă din cuprinsul aceleiași dispoziții, în versiunea sa inițială, ipotezele de scutire existente la 31 decembrie 1975 „pot fi menținute", ceea ce înseamnă că depinde doar de aprecierea statului membru în cauză dacă păstrează sau nu păstrează o anumită legislație care îndeplinește, printre altele, criteriile prevăzute la articolul 17 ultima liniuță din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303), abrogată, potrivit cărora scutirile cu rambursarea taxei plătite pot fi instituite numai din motive de interes social bine definite și în favoarea consumatorilor finali.

24 Articolul 28 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă este astfel asimilabil unei clauze de „stand still" care urmărește să evite situații sociale dificile care pot decurge din suprimarea avantajelor prevăzute de legiuitorul național, dar nepreluate de A șasea directivă (Hotărârea Talacre Beach Caravan Sales, citată anterior, punctul 22). Această menținere facultativă a *statu quo ante* este, așadar, numai încadrată de A șasea directivă. Prin urmare, Marks & Spencer poate solicita scutirea cu rambursarea taxei plătite în etapa anterioară în temeiul unei legislații naționale care nu constituie o măsură de transpunere a Celei de a șasea directive (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 13 iulie 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec., p. I-6049, punctul 38), ci menținerea unui avantaj pe care aceasta îl autorizează, având în vedere obiectivele

sociale pe care le urmărește legislația Regatului Unit prin neobligarea consumatorului final să suporte TVA-ul pentru produsele alimentare curente.

25 Marks & Spencer nu se poate prevala în mod util de articolul 12 alineatul (1) din A șasea directivă. Într-adevăr, trebuie observat că această dispoziție, care precizează că este aplicabilă cota în vigoare la momentul survenirii faptului generator de TVA, este destinată să interzică legiuitorului național, în caz de schimbare a cotei aplicabile unui produs determinat, după cum confirmă articolul 12 alineatul (2) din A șasea directivă, să aplice unei operațiuni determinate o altă cotă decât cea în vigoare la momentul faptului generator al TVA-ului aplicabil acestei operațiuni.

26 Astfel, rațiunea de a exista a acestei dispoziții este în mod clar de a soluționa problema determinării aplicării în timp a unei cote de TVA determinate.

27 Cu totul diferită este ipoteza din acțiunea principală, în care Commissioners au constatat o eroare în ceea ce privește aspectul dacă un produs determinat trebuia să beneficieze de o scutire cu rambursarea taxei plătite, întrucât nu este vorba despre o modificare a cotei în timp, ci despre aspectul dacă un produs intra sau nu intra în domeniul de aplicare al unei scutiri cu rambursarea taxei plătite, autorizată în temeiul articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

28 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că, atunci când un stat membru a menținut în legislația sa națională, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă, atât înainte, cât și după modificările aduse acestei dispoziții prin Directiva 92/77, o scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară

pentru anumite livrări sau prestări determinate, un operator economic care efectuează astfel de livrări sau de prestări nu se poate prevala de niciun drept întemeiat pe dreptul comunitar și care poate fi invocat direct pentru ca aceste livrări sau aceste prestări să fie supuse unui TVA cu cota zero.

Cu privire la a doua întrebare, referitoare la existența unui drept întemeiat pe principiile generale ale dreptului comunitar la rambursarea TVA-ului plătit fără a fi datorat

Observațiile prezentate Curții

29 Potrivit Marks & Spencer, principiile generale ale dreptului comunitar, inclusiv cel al neutralității fiscale, se aplică astfel încât acestea reprezintă, în beneficiul său, temeiul unui drept la rambursarea TVA-ului perceput fără a fi datorat, întrucât ansamblul sistemului de TVA rămâne, prin definiție, în domeniul de aplicare al dreptului comunitar, chiar și în cazul prevăzut la articolul 28 alineatul (2) din A șasea directivă, atât în versiunea sa inițială, cât și în aceea care rezultă din Directiva 92/77.

30 Guvernul Regatului Unit, Irlanda și guvernul cipriot subliniază că sumele în cauză în acțiunea principală nu au fost percepute cu încălcarea vreunei dispoziții de drept comunitar având un efect direct sau care conferă un drept. Ar fi vorba strict despre o problemă de drept național și nu ar fi, așadar, necesar să se aplice principiile generale ale dreptului comunitar. Irlanda adaugă că, dacă principiul neutralității fiscale ar trebui să se aplice în prezenta cauză pentru a justifica un drept la rambursare, ar trebui ca beneficiarul acestei rambursări să fie consumatorul final, care a suportat sarcina TVA-ului.

31 Comisia amintește că, atunci când aplică TVA-ul, autoritățile naționale competente trebuie să se conformeze principiilor esențiale care stau la baza sistemului comun de TVA, în special principiului neutralității. Această obligație ar reveni acestor autorități cu ocazia rambursării excedentelor de taxe. Comisia nu se pronunță totuși în mod direct cu privire la a doua întrebare.

Răspunsul Curții

32 A doua întrebare privește, în esență, aspectul dacă un operator economic are dreptul, în temeiul principiilor generale ale dreptului comunitar, în special al principiului neutralității fiscale, să solicite rambursarea TVA-ului perceput fără a fi datorat, atunci când cota care ar fi trebuit să fie aplicată rezultă din dreptul național.

33 Trebuie subliniat de la început că însăși formularea articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din Directiva 92/77, indică faptul că legislațiile naționale a căror menținere este autorizată trebuie să fie „conforme cu legislația comunitară" și să răspundă criteriilor prevăzute la articolul 17 ultima liniuță din Directiva 67/228. Deși adăugarea privind „conformitatea cu legislația comunitară" nu a intervenit decât în cursul anului 1992, o asemenea cerință, inerentă bunei funcționări și interpretării uniforme a sistemului comun de TVA, este aplicabilă întregii perioade de taxare eronată în cauză în acțiunea principală. După cum Curtea a avut ocazia să amintească, menținerea scutirilor sau a cotelor reduse de TVA inferioare cotei minime prevăzute de A șasea directivă este admisibilă numai dacă nu încalcă, printre altele, principiul neutralității fiscale inerent acestui sistem

(a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg, C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 19, și Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, C-481/98, Rec., p. I-3369, punctul 21).

34 Rezultă că principiile care guvernează sistemul comun de TVA, printre care cel al neutralității fiscale, își găsesc aplicarea chiar și în cazul prevăzut la articolul 28 alineatul (2) din A șasea directivă și pot, dacă este cazul, să fie invocate de o persoană impozabilă împotriva unei dispoziții naționale sau a aplicării acesteia care nu ar respecta aceste principii.

35 Mai precis, în legătură cu dreptul la rambursare, trebuie amintit că, după cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții, dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor de drept comunitar este urmarea și completarea drepturilor direct conferite justițiabililor de dreptul comunitar (a se vedea în special în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 30 și jurisprudența citată). Acest principiu se aplică de asemenea taxelor percepute cu încălcarea unei legislații naționale autorizate în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă.

36 Trebuie, așadar, să se răspundă la a doua întrebare că, atunci când un stat membru a menținut în legislația sa națională, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă, atât înainte, cât și după modificările aduse acestei dispoziții prin Directiva 92/77, o scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară pentru anumite livrări sau prestări determinate, dar a interpretat legislația sa națională în mod eronat, astfel încât anumite livrări sau prestări care ar fi trebuit să beneficieze de scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară, potrivit legii naționale, au fost taxate cu cota standard, principiile generale ale dreptului comunitar, inclusiv cel al neutralității fiscale, se aplică astfel încât conferă operatorului economic care a efectuat aceste livrări sau prestări un drept la recuperarea sumelor care i-au fost solicitate din greșeală cu privire la aceleași livrări sau prestări.

Cu privire la întrebările a treia-a cincea, referitoare la limitele eventuale ale dreptului la rambursare întemeiat pe principiile egalității de tratament și neutralității fiscale

Observațiile prezentate Curții

37 Potrivit Marks & Spencer, aplicarea regulii îmbogățirii fără justă cauză în ceea ce privește „payment traders" (persoane impozabile pentru care, în cadrul unui exercițiu financiar determinat, taxa aferentă ieșirilor depășește taxa aferentă intrărilor), și nu „repayment traders" (persoane impozabile a căror situație este inversă celei precedente), constituie o încălcare a principiilor egalității de tratament și neutralității fiscale. Totuși, nu ar fi necesar să se dovedească faptul că un „payment trader" a suferit o pierdere financiară sau un dezavantaj financiar. În cele din urmă, este de competența fiecărui stat membru să definească, cu respectarea dreptului comunitar, care nu se opune excepției îmbogățirii fără justă cauză, după cum nici nu impune acest lucru, modalitatea de a remedia diferențele de tratament considerate contrare principiilor menționate anterior.

38 Guvernul Regatului Unit este de părere că trebuie să se răspundă negativ la întrebările preliminare a treia-a cincea.

39 Irlanda și guvernul cipriot, ținând cont de răspunsul negativ care, din punctul lor de vedere, trebuie dat la prima și la cea de a doua întrebare, nu au considerat necesar să răspundă la întrebările următoare.

40 Comisia arată că dreptul comunitar autorizează un refuz de rambursare întemeiat pe îmbogățirea fără justă cauză, cu condiția ca realitatea acestuia să fie stabilită. În plus, un astfel de refuz ar trebui să fie neutru din punct de vedere fiscal și nu ar trebui să creeze discriminare între operatorii economici.

Răspunsul Curții

— Observații introductive

41 Trebuie amintit că dreptul comunitar nu se opune ca un sistem juridic național să refuze o rambursare de taxe percepute fără a fi datorate în condiții care ar duce la o îmbogățire fără justă cauză a avânzilor-cauză (Hotărârea din 24 martie 1988, Comisia/Italia, 104/86, Rec., p. 1799, punctul 6, Hotărârea din 9 februarie 1999, Dilexport, C-343/96, Rec., p. I-579, punctul 47, precum și Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michaïlidis, C-441/98 și C-442/98, Rec., p. I-7145, punctul 31). Totuși, principiul interzicerii îmbogățirii fără justă cauză trebuie să fie aplicat, pentru a fi conform dreptului comunitar, cu respectarea unor principii precum principiul egalității de tratament.

42 În plus, trebuie amintit că, în cazul în care o taxă a fost percepută fără a fi datorată potrivit dreptului comunitar, atunci când s-a stabilit că doar o parte din taxă a fost repercutată, autoritățile naționale sunt obligate să ramburseze cuantumul nerepercutat (Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții, C-192/95-C-218/95, Rec., p. I-165, punctele 27 și 28). Trebuie totuși precizat că, și în ipoteza în care taxa ar fi complet integrată în prețul practicat, persoana impozabilă ar putea suferi un prejudiciu legat de o reducere a volumului vânzărilor sale (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Comateb și alții, punctele 29 și 30, și Michaïlidis, punctele 34 și 35).

43 Prin urmare, existența și măsura îmbogățirii fără justă cauză pe care rambursarea unui impozit perceput fără a fi datorat potrivit dreptului comunitar ar produce-o pentru o persoană impozabilă nu vor putea fi stabilite decât în urma unei analize economice care să ia în considerare toate circumstanțele relevante (a se vedea în special Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World și alții, C-147/01, Rec., p. I-11365, punctele 94-100).

44 Așadar, revine instanței naționale obligația să verifice dacă evaluarea efectuată de Commissioners corespunde analizei descrise la punctul precedent din prezenta hotărâre.

— Cu privire la a treia întrebare

45 Curtea este întrebată, în esență, dacă principiile dreptului comunitar ale neutralității fiscale și egalității de tratament ar fi încălcate în ipoteza în care unui operator economic nu i s-ar fi rambursat integral cuantumul TVA-ului perceput fără a fi datorat de autoritățile fiscale pe motiv că rambursarea ar conduce la o îmbogățire fără justă cauză în beneficiul său, acest motiv de refuz al rambursării nefiind totuși prevăzut de legislația națională atunci când operatorul economic se găsește, înainte de rambursare, în poziția de creditor față de fisc.

46 Trebuie examinat dacă, în cadrul unui refuz parțial de rambursare precum cel în cauză în acțiunea principală, principiul neutralității fiscale și principiul general al dreptului comunitar al egalității de tratament au fost sau nu au fost încălcate prin tratamentul diferit prevăzut pentru „payment traders” și „repayment traders”.

47 În primul rând, în legătură cu principiul neutralității fiscale, trebuie amintit că acest principiu, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA (a se vedea în special Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59), se opune în special ca mărfuri similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer, C-283/95, Rec., p. I-3369,

punctele 21 și 27, precum și Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 22). Rezultă de aici că respectivele produse trebuie să fie supuse unei cote uniforme (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 22).

48 În consecință, în ipoteza în care o eroare de cotă aduce atingere mai multor persoane impozabile și în care rambursarea sumelor percepute din cauza acestei erori fără a fi datorate depinde, cel puțin în parte, de situația inițială de creditor sau de debitor față de trezorerie în ceea ce privește TVA-ul a acestor persoane impozabile, acestora li se aplică, în realitate, un impozit efectiv diferit, asemănător celui care a putut rezulta din aplicarea unor cote diferite de TVA pentru mărfuri similare. O asemenea disparitate este, așadar, contrară principiului neutralității fiscale în măsura în care aceste persoane impozabile au comercializat mărfuri similare, ceea ce este de competența instanței naționale să verifice.

49 În al doilea rând, trebuie amintit că principiul neutralității fiscale constituie, în materie de TVA, expresia principiului egalității de tratament (Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 48 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, deși nerespectarea principiului neutralității fiscale nu poate fi avută în vedere decât între operatorii economici concurenți, după cum s-a amintit la punctul 47 din prezenta hotărâre, încălcarea principiului general al egalității de tratament poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin alte tipuri de discriminări, care afectează operatori economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe.

50 Principiul general al egalității de tratament are astfel vocația de a se aplica într-o situație în care operatorii economici sunt toți deținătorii unui credit de TVA, caută să obțină rambursarea acestuia de la autoritățile fiscale, iar cererile lor de rambursare sunt tratate în mod diferit, independent de raporturile de concurență susceptibile să existe între aceștia. Trebuie, așadar, să se examineze dacă acest principiu se opune, ca atare, unei legislații precum articolul 80 din VAT Act 1994.

51 Trebuie amintit, în această privință, că principiul general al egalității de tratament impune ca situațiile comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (Hotărârea din 25 noiembrie 1986, Klensch și alții, 201/85 și 202/85, Rec., p. 3477, punctul 9, precum și Hotărârea Idéal tourisme, citată anterior, punctul 35).

52 Trebuie să se arate că, într-o legislație națională precum cea aplicabilă în acțiunea principală, diferența de tratament între operatorii economici în ceea ce privește noțiunea de îmbogățire fără justă cauză în funcție de situația lor inițială de creditor sau de debitor față de trezorerie în materie de TVA nu este justificată în mod obiectiv. Într-adevăr, împrejurarea că un operator economic beneficiază de o îmbogățire fără justă cauză nu are legătură cu situația respectivului operator economic față de administrația fiscală înainte de rambursarea TVA-ului, întrucât îmbogățirea fără justă cauză decurge, atunci când există, chiar din rambursarea, iar nu din situația prealabilă, de creditor sau de debitor al fiscului, a operatorului economic respectiv.

53 Această analiză este susținută, dacă este necesar, de modificarea legislației Regatului Unit ca urmare a scrisorii de punere în întârziere adresate de Comisie acestui stat membru în cadrul inițierii unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Potrivit articolului 3 din A doua lege a finanțelor din 2005, menționat la punctul 8 din prezenta hotărâre, nu se mai face, într-adevăr, nicio distincție în funcție de situația persoanei impozabile față de trezorerie.

54 Trebuie, așadar, să se răspundă la a treia întrebare că, deși principiile egalității de tratament și neutralității fiscale se aplică din principiu unei cauze precum cea din acțiunea principală, simplul fapt că un refuz de rambursare ar fi fost întemeiat pe îmbogățirea fără justă cauză a persoanei impozabile în cauză nu constituie o încălcare a acestor principii. În schimb, principiul neutralității fiscale se opune ca interdicția îmbogățirii fără justă cauză să fie opusă numai unor persoane impozabile precum

„payment traders”, și nu unor persoane impozabile precum „repayment traders”, în măsura în care aceste persoane impozabile au comercializat mărfuri similare. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceasta este situația în prezenta cauză. În plus, principiul general al egalității de tratament, a cărui încălcare poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin discriminări care afectează operatorii economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar care se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe, se opune unei discriminări între „payment traders” și „repayment traders”, care nu este justificată în mod obiectiv.

— Cu privire la a patra întrebare

55 Prin această întrebare, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să stabilească dacă răspunsul la a treia întrebare ar fi diferit în cazul în care se dovedește că nu există o pierdere financiară sau un dezavantaj financiar suferit de operatorul economic căruia i s-a refuzat rambursarea pe motiv că, din respectiva rambursare, rezultă o îmbogățire fără justă cauză.

56 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că inexistența unei pierderi financiare sau a unui dezavantaj financiar nu este în mod necesar corolarul repercutării integrale a TVA-ului asupra consumatorului final, în condițiile în care, chiar și în această ipoteză, după cum s-a amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, operatorul economic poate să fi suferit o pierdere legată de reducerea volumului vânzărilor sale. Pe de altă parte, încălcarea principiului egalității de tratament, menționată la punctele 52-54 din prezenta hotărâre, printr-o legislație națională precum cea în cauză în acțiunea principală constă în discriminarea între operatorii economici în privința dreptului lor la rambursarea TVA-ului perceput fără a fi datorat, care este independentă de faptul dacă acești operatori au suferit sau nu au suferit în mod cert o pierdere financiară sau un dezavantaj financiar.

57 Trebuie, așadar, să se răspundă la a patra întrebare că răspunsul la a treia întrebare nu este afectat de dovada inexistenței unei pierderi financiare sau a unui dezavantaj financiar suferit de operatorul economic căruia i s-a refuzat rambursarea TVA-ului perceput fără a fi datorat.

— Cu privire la a cincea întrebare

58 Prin această întrebare, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să stabilească dacă dreptul comunitar impune instanței naționale sau îi permite acesteia să remedieze încălcarea principiului egalității de tratament, menționată la punctele 52-54 din prezenta hotărâre, prin dispunerea rambursării integrale a taxei percepute fără a fi datorată operatorului economic victimă a acestei încălcări, chiar dacă o astfel de rambursare determină o îmbogățire fără justă cauză a respectivului operator, sau dacă impune sau permite să fie remediată această încălcare a principiului egalității de tratament în alt mod.

59 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în lipsa unei reglementări comunitare, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a desemna instanțele competente și de a stabili modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure deplina protecție a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar (a se vedea Hotărârea din 16 decembrie 1976, Rewe-Zentralfinanz și Rewe-Zentral, 33/76, Rec., p. 1989, punctul 5, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2003, Köbler, C-224/01, Rec., p. I-10239, punctul 46).

60 Așadar, este de competența instanței de trimitere să deducă ea însăși eventualele consecințe pentru trecut ale încălcării principiului egalității de tratament menționate la punctele 52-54 din prezenta hotărâre.

61 Cu toate acestea, revine Curții obligația să indice anumite criterii sau principii de drept comunitar care trebuie respectate în efectuarea acestei aprecieri.

62 În cadrul acesteia, instanța de trimitere trebuie să respecte dreptul comunitar și în special principiul egalității de tratament, astfel cum s-a amintit la punctul 51 din prezenta hotărâre. Instanța națională trebuie, în principiu, să dispună rambursarea integrală a TVA-ului datorat operatorului economic victimă a unei discriminări pentru a remedia încălcarea principiului general al egalității de tratament, cu excepția cazului în care, potrivit dreptului național, există alte căi care permit remedierea acestei încălcări.

63 În această privință, după cum a arătat avocatul general la punctul 74 din concluzii, trebuie arătat că instanța națională este ținută să înlăture orice dispoziție națională discriminatorie fără a trebui să solicite sau să aștepte eliminarea prealabilă a acesteia de către legiuitor și să aplice membrilor grupului defavorizat același regim ca și cel de care beneficiază persoanele din categoria privilegiată.

64 În consecință, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că este de competența instanței de trimitere să deducă ea însăși eventualele consecințe pentru trecut ale încălcării principiului egalității, menționate la punctele 52-54 din prezenta hotărâre, potrivit normelor privind efectele în timp ale dreptului național aplicabil în acțiunea principală, cu respectarea dreptului comunitar și în special a principiului egalității de tratament, precum și a principiului în temeiul căruia aceasta trebuie să asigure că măsurile reparatorii pe care le acordă nu sunt contrare dreptului comunitar.

Cu privire la cheltuielile de judecată

65 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) Atunci când un stat membru a menținut în legislația sa națională, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea 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, atât înainte, cât și după modificările aduse acestei dispoziții prin Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992, o scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară pentru anumite livrări sau prestări determinate, un operator economic care efectuează astfel de livrări sau de prestări nu se poate prevala de niciun drept întemeiat pe dreptul comunitar și care poate fi invocat direct pentru ca aceste livrări sau aceste prestări să fie supuse unei taxe pe valoarea adăugată cu cota zero.

2) Atunci când un stat membru a menținut în legislația sa națională, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388, atât înainte, cât și

după modificările aduse acestei dispoziții prin Directiva 92/77, o scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară pentru anumite livrări sau prestări determinate, dar a interpretat legislația sa națională în mod eronat, astfel încât anumite livrări sau prestări care ar fi trebuit să beneficieze de scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară, potrivit legii naționale, au fost taxate cu cota standard, principiile generale ale dreptului comunitar, inclusiv cel al neutralității fiscale, se aplică astfel încât conferă operatorului economic care a efectuat aceste livrări sau prestări un drept la recuperarea sumelor care i-au fost solicitate din greșeală cu privire la aceleași livrări sau prestări.

3) **Deși principiile egalității de tratament și neutralității fiscale se aplică din principiu unei cauze precum cea din acțiunea principală, simplul fapt că un refuz de rambursare ar fi fost întemeiat pe îmbogățirea fără justă cauză a persoanei impozabile în cauză nu constituie o încălcare a acestor principii. În schimb, principiul neutralității fiscale se opune ca noțiunea de îmbogățire fără justă cauză să fie opusă numai unor persoane impozabile precum „payment traders" (persoane impozabile pentru care, în cadrul unui exercițiu financiar determinat, taxa aferentă ieșirilor depășește taxa aferentă intrărilor), și nu unor persoane impozabile precum „repayment traders" (persoane impozabile a căror situație este inversă celei precedente), în măsura în care aceste persoane impozabile au comercializat mărfuri similare. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceasta este situația în prezenta cauză. În plus, principiul general al egalității de tratament, a cărui încălcare poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin discriminări care afectează operatorii economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar care se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe, se opune unei discriminări între „payment traders" și „repayment traders", care nu este justificată în mod obiectiv.**

4) Răspunsul la a treia întrebare nu este afectat de dovada inexistenței unei pierderi financiare sau a unui dezavantaj financiar suferit de operatorul economic căruia i s-a refuzat rambursarea taxei pe valoarea adăugată percepute fără a fi datorată.

5) Este de competența instanței de trimitere să deducă ea însăși eventualele consecințe pentru trecut ale încălcării principiului egalității, menționate la punctul 3) din dispozitivul prezentei hotărâri, potrivit normelor privind efectele în timp ale dreptului național aplicabil în acțiunea principală, cu respectarea dreptului comunitar și în special a principiului egalității de tratament, precum și a principiului în temeiul căruia aceasta trebuie să asigure că măsurile reparatorii pe care le acordă nu sunt contrare dreptului comunitar.

Semnături