

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 5 septembrie 2013(1)

**Cauza C-362/12**

**Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation**

**împotriva**

**Commissioners of Inland Revenue,**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

[cerere de decizie preliminară formulată de Supreme Court of the United Kingdom (Regatul Unit)]

„Recuperarea unor taxe naționale care contravin dreptului Uniunii – Termene de introducere a acțiunii – Reglementare națională care reduce termenul cu efect retroactiv și fără preaviz”

## I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară este a treia cerere de decizie preliminară adresată Curții în cadrul unei acțiuni colective introduse în fața instanțelor din Regatul Unit de către Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (denumite în continuare „Test Claimants”), compuse din societățile grupului British American Tobacco și ale grupului Aegis, având ca obiect tratamentul fiscal al dividendelor plătite unor societăți mamă stabilite în Regatul Unit de filiale ale grupurilor lor stabilite în străinătate.
2. Prima dintre cele două cereri precedente a fost introdusă la Curte la 30 octombrie 2004 de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regatul Unit), și privea incompatibilitatea acestui tratament fiscal al dividendelor cu libertățile fundamentale înscrise în Tratatul FUE(2). În urma primei hotărâri pronunțate de Curte în această cauză, la 12 decembrie 2006, instanța menționată, prin hotărârea sa din 27 noiembrie 2008, a decis să adreseze întrebări de clarificare privind interpretarea primei hotărâri a Curții în cauza respectivă(3).
3. Această hotărâre a fost atacată de Test Claimants la Court of Appeal (England & Wales), care, prin hotărârea din 23 februarie 2010(4), a confirmat decizia High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, de a sesiza Curtea cu o a doua cerere de decizie preliminară. Aceasta din urmă a fost formulată la 21 ianuarie 2011 și Curtea a răspuns la ea prin Hotărârea din 13 noiembrie 2012(5).
4. Între timp, hotărârea Court of Appeal (England & Wales) menționată anterior a făcut obiectul unui apel formulat de Test Claimants în fața Supreme Court of the United Kingdom referitor la disponibilitatea căilor de atac pentru restituirea unei plăți nedatorate deschise

contribuabililor în cazul unor impozite declarate incompatibile cu libertățile fundamentale înscrise în tratat și, mai exact, la modificarea retroactivă a termenelor de prescripție aplicabile acestor acțiuni prin articolul 320 din Legea finanțelor din 2004 (Finance Act 2004) și prin articolul 107 din Legea finanțelor din 2007 (Finance Act 2007). Test Claimants au contestat decizia Court of Appeal (England & Wales) de a și decădea din dreptul de a formula acțiunile în restituirea taxei neconforme cu dreptul Uniunii pe care o plățiseră, aadar, autorităților fiscale britanice fără a fi datorat.

5. În hotărârea sa din 23 mai 2012, Supreme Court of the United Kingdom a statuat în unanimitate că articolul 107 din Legea finanțelor din 2007 era incompatibil cu dreptul Uniunii, dar a fost divizat cu privire la problema compatibilității cu dreptul Uniunii a modificării retroactive și fără preaviz a termenelor de prescripție operate prin articolul 320 din Legea finanțelor din 2004. Cinci lorzi (Lord Hope, Lord Walker, Lord Clarke, Lord Dyson și Lord Reed) au apreciat această modificare ca fiind contrară dreptului Uniunii, în timp ce doi dintre colegii lor (Lord Brown și Lord Sumption) s-au pronunțat în favoarea compatibilității modificării menționate(6). În consecință, Supreme Court of the United Kingdom a decis să suspende judecarea cauzei și să formuleze prezenta cerere de decizie preliminară.

## II – Cadrul juridic

### A – Dreptul Uniunii

6. Articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf TUE prevede că:

„Statele membre stabilesc căile de atac necesare pentru a asigura o protecție jurisdicțională efectivă în domeniile reglementate de dreptul Uniunii.”

7. Prezenta cauză ridică de asemenea problema aplicării principiilor efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime, astfel cum rezultă acestea din jurisprudența Curții(7).

### B – Dreptul național

8. Grupul multinațional Aegis, activ în domeniul mediei și al comunicațiilor digitale, a cărui societate-mamă este stabilită în Regatul Unit, a introdus la 8 septembrie 2003, în fața instanțelor engleze, o cerere de restituire a unor taxe pe care Curtea le declarase incompatibile cu libertățile fundamentale înscrise în tratat.

9. În hotărârea sa Test Claimants FII (nr. 3), Supreme Court of the United Kingdom a statuat cu majoritate de voturi că, la data la care societățile grupului Aegis au introdus acțiunile, și anume la 8 septembrie 2003, reclamantele aveau la dispoziție două căi de atac de „common law” pentru restituirea impozitului pe profit perceput contrar dreptului Uniunii(8).

10. Prima cale de atac a fost recunoscută într-un context exclusiv intern, cu mult înainte de inițierea prezentului litigiu, de către House of Lords în hotărârea din 20 iulie 1992, pronunțată în cauza Woolwich(9) (denumită în continuare „acțiunea Woolwich”). Această cale de atac permitea restituirea „tuturor sumelor plătite unei autorități publice ca urmare a unei cerințe aparent legale de a plăti un impozit (într-un raport de cauzalitate suficient cu aceasta) care (în fapt și în drept) nu era datorat în mod legal”(10).

11. În temeiul articolului 5 din Legea din 1980 privind termenele de prescripție (Limitation Act 1980), termenul de prescripție pentru acțiunea Woolwich este de șase ani de la producerea faptului generator al acesteia, care este în principiu plata taxei.

12. A doua cale de atac în restituire se aplică atunci când taxele au fost plătite ca urmare a

unei erori de drept sau de fapt a contribuabilului. Această cale de atac a fost recunoscută pentru prima dată în hotărârea House of Lords din 29 octombrie 1998, pronunțată în cauza Kleinwort Benson(11), care a răsturnat o jurisprudență anterioară potrivit căreia sumele plătite dintr-o eroare de drept nu puteau face obiectul unei restituiri (denumită în continuare „acțiunea Kleinwort Benson”).

13. În decizia sa din 18 iulie 2003 în cauza Deutsche Morgan Grenfell(12), judecătorul Park din cadrul High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a statuat pentru prima dată că acțiunea Kleinwort Benson putea fi utilizată pentru a obține restituirea unui impozit plătit ca urmare a unei erori de drept.

14. În consecință, judecătorul Park a apreciat că termenul de prescripție aplicabil acestei acțiuni era termenul de prescripție mai favorabil, prevăzut la articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescripție, potrivit căruia:

„[...] în cazul acțiunilor pentru care termenul de prescripție este stabilit de prezenta lege [și]

[...]

(c) acțiunea are ca obiect repararea consecințelor unei erori

termenul de prescripție nu începe să curgă decât din momentul în care reclamantul a descoperit [...] eroarea [...] sau ar fi putut, cu o diligență rezonabilă, să o descopere.”

15. La 4 februarie 2005, Court of Appeal (England & Wales) a anulat hotărârea judecătorului Park, dar House of Lords a revalidat-o la 25 octombrie 2006, afirmând că contribuabilii aveau la dispoziție atât acțiunea Woolwich, cât și acțiunea Kleinwort Benson pentru a solicita restituirea impozitului plătit fără a fi datorat.

16. Cele două căi de atac se deosebeau, printre altele, prin termenul lor de prescripție. Termenul de șase ani pentru acțiunea Woolwich începea să curgă din momentul plății impozitului în cauză, în timp ce termenul de șase ani pentru acțiunea Kleinwort Benson începea să curgă numai din momentul în care reclamantul descoperise sau ar fi trebuit să își descopere eroarea.

17. Între timp, Parlamentul a adoptat Legea finanțelor din 2004, care, la articolul 320 alineatul 1, prevede:

„Articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescripție [...] (termenul extins pentru formularea unei acțiuni întemeiate pe o eroare) nu se aplică în cazul unei erori de drept săvârșite în legătură cu o problemă fiscală care este de competența Commissioners of Inland Revenue.

Prezentul alineat produce efecte pentru acțiunile formulate începând cu data de 8 septembrie 2003.”

18. În 2007, Parlamentul a adoptat Legea finanțelor din 2007, prin al cărei articol 107 s-a eliminat în mod retroactiv termenul de prescripție extins pentru toate acțiunile întemeiate pe o eroare care fuseseră formulate anterior datei de 8 septembrie 2003.

### III – Litigiul principal și întrebările preliminare

19. În centrul litigiului principal introdus de societățile grupului Aegis în fața instanței de trimitere se află impozitul anticipat pe profit („advance corporation tax”, denumit în continuare „ACT”) care a fost în vigoare în Regatul Unit din 1973 până în 1999. În termeni generali, ACT era

un impozit pe profit datorat în mod anticipat de o societate din momentul în care efectua plata unui dividend. Totuși, dreptul englez prevedea o excepție de la această obligație dacă societatea care plătea dividendul și societatea-mam optaseră pentru impunerea la nivel de grup. În acest caz, cele două societăți erau tratate în scopuri de ACT ca o singură societate și ACT nu mai era datorat de filială, ci de societatea-mam, din momentul în care aceasta ar distribui la rândul său dividende. Totuși, numai societățile a căror societate-mam era rezidentă în Regatul Unit puteau beneficia de această excepție(13).

20. Ca urmare a Hotărârii Metallgesellschaft și alții(14), prin care s-a stabilit că sistemul ACT era incompatibil cu libertatea de stabilire și cu libera circulație a capitalurilor, și a publicării hotărârii DMG, la 18 iulie 2003, grupul Aegis a solicitat, prin acțiunea sa introdusă la 8 septembrie 2003, spre amiază, restituirea ACT plătită să fie datorat. Cererea sa privea perioada 1973-1999.

21. Datorită faptului că, în temeiul articolului 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescripție, termenul de prescripție pentru acțiunea Kleinwort Benson nu începea să curgă decât din momentul descoperirii erorii care a generat plata taxei nedatorate, în speță din momentul pronunțării Hotărârii Metallgesellschaft și alții, citată anterior, la 8 martie 2001, grupul Aegis putea să solicite restituirea integrală a ACT plătită să fie datorat începând din 1973, anul aderării Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord la Comunitatea Economică Europeană. Acest lucru nu era posibil întemeindu-se pe acțiunea Woolwich, al cărei termen de prescripție de șase ani începea să curgă din ziua plății taxei nedatorate.

22. Pentru a limita obligația sa de restituire a ACT perceput să fie datorat, Inland Revenue a anunțat printr-un comunicat de presă publicat în după-amiaza zilei de 8 septembrie 2003 intenția sa de a solicita Parlamentului să adopte, cu efect asupra tuturor acțiunilor Kleinwort Benson introduse începând din ziua respectivă, o măsură care să excludă aplicarea termenului de prescripție extins prevăzut la articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescripție. La 22 iunie 2004, Legea finanțelor din 2004, care relua această măsură la articolul 320, a primit avizul regal și acest articol a intrat în vigoare cu efect retroactiv de la 8 septembrie 2003, aplicându-se, în consecință, acțiunii grupului Aegis.

23. Ca urmare a hotărârii DMG, care era defavorabilă autorităților fiscale britanice, Regatul Unit a solicitat Curții să reexamineze prima cerere de decizie preliminară în cauza C-446/04, cu scopul de a obține o limitare în timp a efectelor hotărârii Curții privind această primă cerere.

24. La 6 decembrie 2006, Curtea a respins această cerere și, în aceeași zi, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs au anunțat decizia lor de a propune Parlamentului să elimine retroactiv, cu câteva excepții, termenul de prescripție aplicabil acțiunilor Kleinwort Benson, inclusiv pentru cele introduse înainte de 8 septembrie 2003. Acest lucru s-a realizat. Legea finanțelor din 2007, care a primit avizul regal și a intrat în vigoare la 19 iulie 2007, prevede la articolul 107 că articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescripție nu se aplică acțiunilor privind recuperarea impozitelor plătite ca urmare a unei erori de drept, excepțiile prevăzute la articolul 107 menționat neavând niciun efect asupra litigiului principal.

25. Prin urmare, regula prevăzută la același articol era aplicabilă acțiunii introduse de ceilalți Test Claimants decât grupul Aegis, care face parte din grupul British American Tobacco.

26. La 30 septembrie 2010, Comisia Europeană a invitat oficial Regatul Unit să modifice articolul 107 din Legea finanțelor din 2007 pentru a asigura conformitatea acestuia cu dreptul Uniunii, ceea ce acest stat membru a refuzat. De asemenea, la 26 ianuarie 2012, Comisia a anunțat intenția sa de a deschide o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva Regatului Unit cu privire la acest aspect, dar, în așteptarea hotărârii Supreme Court of the United Kingdom cu privire la această problemă, nu a fost inițiată nicio procedură(15).

27. În hotărârea sa din 23 mai 2012, care se află la originea prezentei cereri de decizie preliminară, această din urmă instanță a statuat în unanimitate că articolul 107 menționat era incompatibil cu dreptul Uniunii. Aceasta explică faptul că prezenta cerere de decizie preliminară nu privește acest articol și efectul său asupra acțiunilor introduse de societățile grupului British American Tobacco, ci exclusiv articolul 320 din Legea finanțelor din 2004, care afecta numai acțiunea grupului Aegis(16).

28. Întrucât Supreme Court of the United Kingdom era divizată cu privire la problema compatibilității articolului 320 din Legea finanțelor din 2004 cu dreptul Uniunii, aceasta a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care, potrivit legislației unui stat membru, un contribuabil poate alege între două cauze alternative ale acțiunii pentru a solicita restituirea taxelor percepute contrar articolelor 49 TFUE și 63 TFUE, iar una dintre aceste cauze ale acțiunii beneficiază de un termen de prescripție mai lung, este compatibil cu principiile efectivității, securității juridice și încrederii legitime ca acest stat membru să adopte reglementări care reduc acest termen de prescripție mai lung fără preaviz și în mod retroactiv la data publicării noii reglementări propuse?

2) Răspunsul la prima întrebare ar fi diferit în cazul în care, în momentul în care contribuabilul a formulat acțiunea invocând cauza care beneficia de termenul de prescripție mai lung, posibilitatea de a utiliza această cauză a acțiunii în temeiul dreptului național fusese recunoscut numai (i) recent și (ii) de către o instanță inferioară și nu fusese confirmat în mod definitiv de către instanța supremă decât ulterior?”

#### **IV – Procedura în fața Curții**

29. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 30 iulie 2012. Societățile grupului Aegis, guvernul Regatului Unit, guvernul spaniol, precum și Comisia au depus observații scrise și și-au prezentat observațiile orale în ședința din 26 iunie 2013.

#### **V – Analiză**

##### **A – Cu privire la prima întrebare preliminară**

30. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă reducerea retroactivă și fără preaviz a termenului de prescripție aplicabil acțiunii Kleinwort Benson pentru restituirea unor taxe plătite fără a fi datorate este compatibilă cu principiile efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime.

31. De?i instan?a de trimitere men?ioneaz? separat cele trei principii, împ?rt??im opinia Comisiei potrivit c?reia incompatibilitatea cu unul singur dintre acestea ar fi suficient? pentru a face articolul 320 din Legea finan?elor din 2004 incompatibil cu dreptul Uniunii. Chiar dac?, în analiza noastr?, vom ?ine seama de principiile securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime, consider?m c? în aceast? cauz? principiul efectivit??ii este norma aplicabil? în modul cel mai direct(17).

1. Cu privire la principiul efectivit??ii

32. În cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citat? anterior, High Court of Justice a ridicat, printre altele, problema dac? ac?iunile introduse de Test Claimants trebuiau calificate drept „ac?iuni în restituirea unor sume percepute f?r? a fi datorate” sau „avantaje refuzate în mod nejustificat” sau, dimpotriv?, drept „ac?iuni în repararea unui prejudiciu suferit”.

33. Curtea a statuat c? „revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribu?ia de a desemna instan?ele competente ?i de a stabili modalit??ile procedurale aplicabile ac?iunilor în justi?ie destinate s? asigure protec?ia drepturilor conferite justi?iabililor în temeiul dreptului comunitar, inclusiv stabilirea naturii ac?iunilor introduse de persoanele v?t?mate la instan?ele na?ionale. Acestea sunt ?inute totu?i s? asigure c? justi?iabilii dispun de o *cale efectiv? de atac* care s? le permit? s? ob?in? restituirea impozitului perceput f?r? temei ?i a sumelor pl?tite acestui stat membru sau re?inute de c?tre acesta în leg?tur? direct? cu acest impozit”(18).

34. La articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf, Tratatul de la Lisabona a codificat obliga?ia statelor membre de a stabili c?ile de atac necesare pentru a asigura „o protec?ie jurisdic?ional? efectiv?”(19).

35. În acest context juridic este chemat? Curtea s? se pronun?e cu privire la aspectul dac? societ??ile grupului Aegis au beneficiat de o „protec?ie jurisdic?ional? efectiv?” în cererea lor de recuperare a ACT impus acestora cu înc?lcarea dreptului Uniunii.

36. Potrivit Lord Walker, care a exprimat opinia majoritar? a Supreme Court of the United Kingdom în prezenta cauz?, aceasta din urm? se încadreaz? în jurispruden?a Marks & Spencer, citat? anterior, în care Curtea a statuat, în leg?tur? cu o m?sur? echivalent? cu cea în discu?ie în litigiul principal, c?, de?i „principiul efectivit??ii nu se opune ca o reglementare na?ional? s? reduc? termenul în care poate fi solicitat? restituirea unor sume pl?tite cu înc?lcarea dreptului [Uniunii], acest lucru este posibil cu condi?ia nu numai ca noul termen stabilit s? prezinte un caracter rezonabil, ci ?i ca noua reglementare s? prevad? un regim tranzitoriu care s? permit? justi?iabililor s? dispun? de un termen suficient, dup? adoptarea acesteia, pentru a putea introduce cererile de restituire pe care erau îndrept??i?i s? le prezinte în temeiul vechii reglement?ri. Un astfel de regim tranzitoriu este necesar, întrucât aplicarea imediat? în cazul acestor cereri a unui termen de prescrip?ie mai scurt decât cel aflat în vigoare anterior ar avea ca efect s? priveze în mod retroactiv anumi?i justi?iabili de dreptul lor la recuperare sau s? le acorde un termen prea scurt pentru a invoca acest drept”(20).

37. Din aceasta Lord Walker a concluzionat c? lipsa unui regim tranzitoriu combinat? cu aplicarea retroactiv? a articolului 320 din Legea finan?elor din 2004 înc?lca principiul efectivit??ii(21).

38. Dimpotriv?, potrivit Lord Sumption, care a exprimat opinia minoritar? a Supreme Court of the United Kingdom, societ??ile grupului Aegis au avut la dispozi?ie, pe tot parcursul procedurii, o cale de atac efectiv? pentru a ob?ine recuperarea unei taxe pl?tite f?r? a fi datorat?, ?i anume o

acțiune Woolwich, care respecta pe deplin obligațiile care revineau Regatului Unit în temeiul Tratatului FUE, în pofida faptului că aceasta era supusă unui termen de prescripție diferit, întrucât începea să curgă de la data efectuării plății taxei nedatorate(22).

39. Lord Sumption a făcut distincție între cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, și prezenta cauză, în sensul că Marks & Spencer plc a avut la dispoziție, pentru a solicita recuperarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) plătită, o singură cale de atac efectivă, al cărei termen de prescripție fusese redus ulterior, în timp ce, în speță, societățile grupului Aegis au dispus întotdeauna de o altă acțiune efectivă al cărei termen de prescripție nu era afectat de articolul 320 din Legea finanțelor din 2004, și anume acțiunea Woolwich(23). Pentru acest motiv, Lord Sumption a considerat că existența și disponibilitatea acțiunii Woolwich erau suficiente pentru a garanta respectarea de către Regatul Unit a obligațiilor sale în temeiul dreptului Uniunii(24).

40. Această divergență de opinii între majoritatea și minoritatea Supreme Court of the United Kingdom a condus la prezenta cerere de decizie preliminară privind compatibilitatea cu dreptul Uniunii a articolului 320 din Legea finanțelor din 2004. În consecință, revine Curții sarcina de a stabili dacă jurisprudența sa Marks & Spencer, citată anterior, se aplică în situațiile în care, precum în speță, reclamantul are la dispoziție două căi de atac și legislația națională reduce în mod retroactiv și fără să prevadă un regim de tranziție termenul de prescripție al uneia dintre cele două acțiuni pe care reclamantul a ales-o deja.

41. Poziția guvernului Regatului Unit este că acțiunea Woolwich constituie pentru societățile grupului Aegis o cale de atac pe deplin efectivă pentru a recupera taxe stabilite sau percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, modificarea termenului de prescripție introdus de articolul 320 din Legea finanțelor din 2004 neafectând în niciun fel termenul de prescripție aplicabil acestei acțiuni.

42. În ceea ce le privește, societățile grupului Aegis consideră că această poziție a guvernului Regatului Unit se întemeiază pe o interpretare eronată a Hotărârii Marks & Spencer, citată anterior. Ele arată că încălcarea principiului efectivității în hotărârea respectivă nu constă în faptul că nu exista o cale de atac efectivă pentru restituirea TVA-ului plătit în mod nelegal sau în faptul că nu era prevăzut un termen rezonabil, ci în faptul că termenul de introducere a unei acțiuni întemeiate pe dreptul național în vederea restituirii TVA-ului încasat în mod nelegal fusese redus fără preaviz și în mod retroactiv, luând contribuabilii prin surprindere și împiedicându-i să formuleze la timp acțiuni referitoare la anumite perioade anterioare.

43. În ceea ce o privește, deși se alătură poziției apărute de autoritățile fiscale britanice, potrivit căreia acțiunea Woolwich constituie o cale de atac efectivă, Comisia consideră că aceasta nu înseamnă că cealaltă cale de atac poate fi eliminată fără preaviz prin modificarea termenelor de prescripție(25). În acest sens, Comisia observă că paralela cu cauza Marks & Spencer, citată anterior, este foarte evidentă și nu vede niciun motiv care ar justifica o altă concluzie decât cea adoptată în cauza menționată, și anume că articolul 320 din Legea finanțelor din 2004 încalcă principiul efectivității.

44. În opinia noastră, având în vedere Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, societățile grupului Aegis, precum și Comisia sugerează în mod corect că articolul 320 din Legea finanțelor din 2004 este contrar principiului efectivității.

45. Este adevărat că principiul efectivității nu impune statelor membre să stabilească mai mult de o cale de atac pentru a le permite justițiabililor lor să își protejeze drepturile conferite de dreptul Uniunii.

46. În mod efectiv, articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf TUE impune pur și simplu ca statele membre să stabilească „căile de atac necesare pentru a asigura o protecție juridică efectivă în domeniile reglementate de dreptul Uniunii”. Această obligație lasă statelor membre o marjă de apreciere în exercitarea autonomiei lor procedurale și le permite să definească modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii(26).

47. Cu toate acestea, dacă, în aplicarea principiului autonomiei procedurale, un stat membru pune la dispoziția justițiabililor mai multe căi de atac, articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf TUE impune ca fiecare dintre acestea să asigure o protecție juridică efectivă, iar o cale de atac nu poate oferi o protecție „efectivă” decât dacă condițiile în care aceasta poate fi utilizată și se poate finaliza cu succes sunt cunoscute în prealabil.

48. Astfel, din momentul în care contribuabilii aleg una dintre căile de atac naționale oferite de dreptul intern (în speță acțiunea Kleinwort Benson) sau utilizează singura cale de atac națională disponibilă, aceștia trebuie să beneficieze de protecția principiilor generale ale dreptului Uniunii.

49. În consecință, modificarea cu efect retroactiv și fără a prevedea un regim de tranziție, prin Legea finanțelor din 2004, a termenului de prescripție aplicabil unei căi de atac care a putut fi aleasă de justițiabili face imposibilă exercitarea drepturilor care le sunt conferite acestora de dreptul Uniunii.

50. Împrejurarea că ar fi putut alege o altă cale de atac, perfect conformă cu principiile echivalenței și eficacității, nu are importanță în această privință. De altfel, dacă poziția guvernului Regatului Unit ar fi acceptată, un stat membru ar avea întotdeauna posibilitatea să permită unui reclamant să opteze pentru acțiunea care îi convine cel mai mult, iar ulterior să modifice, fără preaviz și fără a prevedea un regim de tranziție, condițiile în care acțiunea deja aleasă poate reuși. Acest rezultat ar goli de conținut principiul efectivității și, prin urmare, nu poate fi acceptat.

51. Astfel cum remarcă de altfel Lord Walker, faptul că societățile grupului Aegis nu ar fi putut să formuleze o acțiune în cazul în care articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescripție nu ar fi existat niciodată nu este decisiv în ceea ce privește respectarea principiului efectivității(27). Aceasta ar fi situația și în ipoteza în care acțiunea Kleinwort Benson nu ar fi existat niciodată.

52. Precizăm că nu se reproșează Regatului Unit reducerea termenului de prescripție al acțiunii Kleinwort Benson, ci, după cum subliniază societățile grupului Aegis, faptul că a făcut acest lucru cu efect retroactiv, afectând acțiunile în curs și fără să prevadă un regim de tranziție, astfel cum recomandă Curtea în Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior. Potrivit unei jurisprudențe îndelungate, „un legiuitor național nu poate adopta, ulterior unei hotărâri a Curții din care rezultă că o anumită reglementare este incompatibilă cu tratatul, o normă procedurală care reduce în mod expres posibilitățile de acțiune pentru restituirea taxelor care au fost percepute fără a fi datorate în temeiul acestei reglementări”(28).

53. Pe de altă parte, existența uneia sau a două căi de atac în cauza Marks & Spencer, citată anterior, nu are consecințe în prezenta cauză, întrucât garanțiile principiului efectivității se aplică fiecărei căi de atac pe care dreptul național o pune la dispoziția reclamantilor pentru restituirea impozitelor care contravin dreptului Uniunii.

54. Această concluzie se regăsește în cauze similare soluționate de Curte, care, referindu-se la un sistem de impunere care restrânge libera circulație a capitalurilor, a statuat că „existența

unei op?iuni care ar permite eventual ca o situa?ie s? devin? compatibil? cu dreptul Uniunii nu are astfel, prin ea îns??i, drept efect remedierea caracterului nelegal al unui sistem, precum cel prev?zut de reglementarea în litigiu, care include un mecanism de impozitare incompatibil cu acest drept”(29). În consecin??, existen?a, pe lâng? o cale de atac care contravine principiului efectivit??ii, a unei alte c?i de atac, care nu contravine acestui principiu, nu poate exclude incompatibilitatea primei c?i de atac cu dreptul Uniunii.

55. Pentru aceste motive, împ?rt??im pozi?ia majorit??ii Supreme Court of the United Kingdom potrivit c?reia articolul 320 din Legea finan?elor din 2004 contravine principiului efectivit??ii.

56. De?i aceast? concluzie este suficient? pentru a considera c? dreptul Uniunii se opune unei reglement?ri precum articolul 320 din Legea finan?elor din 2004, vom examina totu?i aceast? întrebare prin prisma principiilor securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime. Prima noastr? concluzie va fi astfel consolidat?.

## 2. Principiile securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime

57. Astfel cum arat? Comisia, principiile securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime se suprapun într-o mare m?sur?.

58. Curtea a recunoscut c? statele membre puteau, în interesul securit??ii juridice care protejeaz? atât contribuabilul, cât ?i administra?ia, s? stabileasc?, sub sanc?iunea dec?derii, termene rezonabile pentru introducerea c?ilor de atac jurisdic?ionale(30).

59. În acela?i context, Curtea a statuat de asemenea c?, potrivit jurispruden?e sale constante, „principiul protec?iei încrederii legitime face parte din ordinea juridic? [a Uniunii] ?i trebuie respectat de statele membre atunci când pun în aplicare reglement?ri [ale Uniunii]”(31) ?i c? „principiul protec?iei încrederii legitime se opune ca o modificare a legisla?iei na?ionale s? priveze o persoan? impozabil?, cu efect retroactiv, de un drept de deducere pe care l?a dobândit în temeiul [dreptului Uniunii]”(32).

60. În opinia exprimat? de Lord Sumption, împ?rt??it? de guvernul Regatului Unit, articolul 320 din Legea finan?elor din 2004 ar fi conform cu principiul protec?iei încrederii legitime(33). Lord Sumption consider? c? societ??ile grupului Aegis nu puteau avea o încredere legitim? în men?inerea termenului de prescrip?ie prev?zut la articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescrip?ie din cauza împrejur?rilor specifice în care a fost deschis? ac?iunea Kleinwort Benson prin hot?rârea DMG.

61. Mai exact, Lord Sumption pleac? de la principiul c?, de?i instan?ele engleze pot crea noi cauze de ac?iune, stabilirea termenelor de prescrip?ie într? în prerogativele Parlamentului. Lord Sumption apreciaz? c? intervalul scurt dintre pronun?area hot?rârii DMG, la 18 iulie 2003, ?i anun?ul adopt?rii articolului 320 din Legea finan?elor din 2004, la 8 septembrie 2003, certitudinea c? administra?ia fiscal? va formula apel împotriva hot?rârii men?ionate ?i incertitudinea rezultatului acestui apel implicau faptul c? societ??ile grupului Aegis nu puteau întemeia nicio încredere legitim? pe existen?a în continuare a ac?iunii Kleinwort Benson.

62. În opinia Lord Sumption și a guvernului Regatului Unit, prin adoptarea articolului 320 din Legea finanțelor din 2004, Parlamentul și-ar fi utilizat, prin urmare, în mod legitim prerogativa de a stabili un termen de prescripție pentru ceea ce era la momentul respectiv o nouă cale de atac pentru restituirea taxelor plătite ca urmare a unei erori de drept, care tocmai fusese recunoscută prin hotărârea DMG din 18 iulie 2003. Pe acest temei, înedință, guvernul Regatului Unit a încercat să facă din nou distincție între prezenta cauză și cauza Marks & Spencer, citată anterior, care, potrivit acestuia, privea eliminarea unei căi de atac deja existente în dreptul englez.
63. În plus, susținut și în această privință de guvernul Regatului Unit, Lord Sumption se opune tezei majorității Supreme Court of the United Kingdom potrivit căreia societățile grupului Aegis aveau posibilitatea de a alege între acțiunea Woolwich și acțiunea Kleinwort Benson ca urmare a efectului declarativ al hotărârilor, care implică faptul că o hotărâre declară cadrul normativ astfel cum s-a prezentat întotdeauna, în pofida incertitudinii pe care justițiabilii ar fi putut să o aibă anterior pronunțării acesteia.
64. În ceea ce o privește, Comisia consideră că argumentul potrivit căruia anterior hotărârii Kleinwort Benson a House of Lords nimeni nu se putea aștepta în mod legitim la deschiderea unei căi de atac pentru acțiunile în restituire care priveau recuperarea unor taxe plătite ca urmare a unei erori de drept nu este relevant. În schimb, problema care se pune este la ce se puteau aștepta contribuabilii după pronunțarea hotărârii menționate și imediat înainte de anunțul oficial al introducerii articolului 320 din Legea finanțelor din 2004. Potrivit Comisiei, atât timp cât Court of Appeal (England & Wales) și House of Lords nu au decis altfel, contribuabilii erau îndreptățiți să considere că aveau la dispoziție calea de atac în discuție.
65. În opinia noastră, poziția susținută de Lord Sumption și de guvernul Regatului Unit se întemeiază pe o interpretare eronată a principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.
66. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, nu este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la interpretarea și la aplicabilitatea dispozițiilor naționale sau să stabilească faptele pertinente pentru soluționarea litigiului principal. Astfel, Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între instanțele Uniunii Europene și cele naționale, contextul normativ și factual în care se încadrează întrebarea preliminară, astfel cum este definit în decizia de trimitere(34).
67. În consecință, nu revine Curții sarcina de a stabili cadrul normativ englez, nici măcar aceea de a decide dacă trebuie urmată teoria efectului declarativ al hotărârilor astfel cum este acceptată de majoritatea Supreme Court of the United Kingdom. Punctul de plecare al analizei noastre este că, astfel cum admite majoritatea acestei din urmă instanțe, societățile grupului Aegis puteau alege, până la intrarea în vigoare a articolului 320 din Legea finanțelor din 2004, între acțiunea Woolwich și acțiunea Kleinwort Benson pentru a solicita restituirea ACT plătită și a fi datorat.
68. Cel târziu de la data pronunțării hotărârii DMG, la 18 iulie 2003, dreptul englez recunoștea, pentru solicitarea restituirii unor taxe plătite și a fi datorate, disponibilitatea acțiunii Kleinwort Benson cu termenul de prescripție prevăzut la articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 privind termenele de prescripție.

69. În ?edin??, guvernul Regatului Unit a insistat mult pe faptul c?, la momentul pronun??rii hot?rârii DMG, nu era sigur c? aceasta va confirma? în apel ?i c?, în consecin??, la acea dat?, societ??ile grupului Aegis nu puteau conta în mod legitim pe finalizarea cu succes a ac?iunii lor Kleinwort Benson.
70. Pentru societ??ile grupului Aegis, nu aceasta era problema. În schimb, ele pretind c?, la momentul introducerii ac?iunii lor, la 8 septembrie 2003, puteau s? se a?tepte în mod legitim ca ac?iunea lor s? fie judecat? de instan?ele engleze în temeiul dreptului în vigoare la data la care fusese introdus? ac?iunea respectiv?.
71. Cu privire la acest aspect, împ?rt??im opinia exprimat? de Lord Hope ?i Lord Reed potrivit c?reia societ??ile grupului Aegis erau îndrept??ite s? se a?tepte, în conformitate cu principiile securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime, s? nu fie private de acest drept printr?o lege care, dup? mai multe luni de la introducerea ac?iunii în discu?ie, modific? termenul de prescrip?ie, ?i aceasta f?r? preaviz ?i cu efect retroactiv(35).
72. În cererea sa de organizare a unei ?edin?e de audiere, guvernul Regatului Unit a f?cut aluzie la sumele în discu?ie în prezenta cauz?. Acesta apreciaz? c? cererea de restituire a societ??ilor grupului Aegis se ridic? la cel pu?in dou? miliarde de lire sterline ?i c? consecin?ele financiare pentru autorit??ile fiscale în rela?ie cu al?i reclaman?i s?ar ridica la mai multe miliarde de lire sterline. În consecin??, pentru acesta se pune problema protej?rii interesului general de a evita o perturbare a finan?elor publice.
73. Sub sanc?iunea trat?rii în mod diferen?iat a restituirii taxelor pl?tite f?r? a fi datorate în func?ie de aspectul dac? acestea reprezint? sau nu reprezint? sume importante, acest argument nu poate fi luat în considerare, întrucât Curtea, prin declararea taxelor în discu?ie în prezenta cauz? ca fiind incompatibile cu dreptul Uniunii, nu a limitat în timp efectele jurispruden?ei sale.
74. Potrivit unei jurispruden?e constante, dreptul de a ob?ine restituirea impozitelor percepute într?un stat membru cu înc?lcarea normelor de drept al Uniunii este urmarea ?i completarea drepturilor conferite justi?iabililor de dispozi?iile de drept al Uniunii care interzic astfel de impozite(36). Aceast? obliga?ie nu cunoa?te decât o singur? excep?ie, în cazul în care întreaga sarcin? fiscal? a fost repercutat? asupra unui ter? ?i în cazul în care restituirea sa ar determina, pentru persoana impozabil?, o îmbog??ire f?r? just? cauz?(37). Nu aceasta este situa?ia în spe??.
75. În plus, în Hot?rârile Irimie ?i Littlewoods Retail ?i al?ii, recente, Curtea, întemeindu?se pe Hot?rârea Metallgesellschaft ?i al?ii ?i pe Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, citate anterior, a declarat c? statele membre erau obligate s? restituie, cu dobând?, cuantumul taxelor percepute cu înc?lcarea dreptului Uniunii(38).
76. În consecin??, la prima întrebare preliminar? trebuie s? se r?spund? c?, atunci când, potrivit dreptului unui stat membru, un contribuabil poate s? opteze între dou? c?i de atac pentru a solicita restituirea unor taxe percepute cu înc?lcarea articolelor 49 TFUE ?i 63 TFUE ?i când una dintre aceste ac?iuni beneficiaz? de un termen de prescrip?ie mai lung, principiile efectivit??ii, securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime se opun unei reglement?ri a acestui stat membru, adoptat? ulterior introducerii ac?iunii în discu?ie, care reduce acest termen de prescrip?ie mai lung, f?r? preaviz ?i în mod retroactiv.

B – *Cu privire la a doua întrebare preliminar?*

77. Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc?

dac? r?spunsul la prima întrebare ar fi diferit în cazul în care, la data la care societ??ile grupului Aegis au formulat ac?iunea Kleinwort Benson, ?i anume la 8 septembrie 2003, posibilitatea de a utiliza această cale de atac fusese recunoscut? numai recent (în spe?? prin hot?rârea DMG) de c?tre o instan?? inferioar? [în spe?? High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division] ?i nu fusese confirmat? în mod definitiv de c?tre instan?a suprem? decât ulterior (în spe??, la 25 octombrie 2006, de House of Lords).

78. Această a doua întrebare este în mod evident legată de pozi?ia adoptată de Lord Sumption ?i de Lord Brown potrivit c?reia principiul aplicabil în spe?? este cel al protec?iei încrederii legitime. În mod efectiv, observa?iile cu privire la proximitatea datei de intrare în vigoare a articolului 320 din Legea finan?elor din 2004 ?i a datei pronun??rii hot?rârii DMG, precum ?i la incertitudinea privind confirmarea eventual? a hot?rârii în discu?ie de c?tre House of Lords sunt legate de problema dac?, în cadrul juridic na?ional astfel cum se prezenta acesta la 8 septembrie 2003, societ??ile grupului Aegis puteau s? se a?tepte în mod legitim c? ac?iunea lor Kleinwort Benson nu va fi afectată de articolul 320 men?ionat.

79. În lumina considera?iilor pe care le?am consacrat principiilor securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime (a se vedea punctele 65-70 din prezentele concluzii), consider?m c? trebuie s? se r?spund? negativ la a doua întrebare preliminar?.

## VI – Concluzie

80. În consecin??, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Supreme Court of the United Kingdom după cum urmează:

„1) Atunci când, potrivit dreptului unui stat membru, un contribuabil poate s? opteze între două c?i de atac pentru a solicita restituirea unor taxe percepute cu înc?lcarea articolelor 49 TFUE ?i 63 TFUE ?i când una dintre aceste ac?iuni beneficiază de un termen de prescrip?ie mai lung, principiile efectivit??ii, securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime se opun unei reglement?ri a acestui stat membru, adoptată ulterior introducerii ac?iunii în discu?ie, care reduce acest termen de prescrip?ie mai lung f?r? preaviz ?i în mod retroactiv.

2) Împrejurarea c?, la data la care societ??ile grupului Aegis au formulat ac?iunea lor utilizând calea de atac care beneficia de termenul de prescrip?ie cel mai lung, aceasta din urmă fusese recunoscut? numai (i) recent, (ii) de c?tre o instan?? inferioar? ?i c? nu fusese confirmat? în mod definitiv de c?tre instan?a suprem? decât ulterior nu are niciun efect asupra r?spunsului la prima întrebare.”

1 – Limba original?: franceza.

2 – A se vedea Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, Rec., p. I?11753).

3 – A se vedea hot?rârea Test Claimants Franked Investment Income Group Litigation v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs [2008] EWHC 2893 (Ch), [2009] STC 254.

4 – A se vedea hot?rârea Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue and another [2010] EWCA Civ 103.

5 – A se vedea Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11).

- 6 – A se vedea hotărârea *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue and another* [2012] UKSC 19 [denumită în continuare „hotărârea Test Claimants FII (nr. 3)“].
- 7 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00, Rec., p. I-6325, punctele 34-47).
- 8 – Situația s-a schimbat în aprilie 2010, odată cu introducerea, prin Legea finanțelor din 2009 (*Finance Act 2009*), a unei noi cîi de atac pentru restituirea taxelor plătite fără a fi datorate, cu un termen de prescripție de patru ani. Această nouă cale de atac a înlocuit cîile de atac „Woolwich” și „Kleinwort Benson” în domeniul restituirii impozitelor plătite fără a fi datorate.
- 9 – A se vedea hotărârea *Woolwich Equitable Building Society v Inland Revenue Commrs* [1993] AC 70 (HL).
- 10 – A se vedea punctul 79 din opinia Lord Walker în hotărârea Test Claimants FII (nr. 3).
- 11 – A se vedea hotărârea *Kleinwort Benson Ltd v Lincoln City Council* [1999] 2 AC 349 (HL).
- 12 – A se vedea hotărârea *Deutsche Morgan Grenfell plc v Inland Revenue Commrs* [2003] EWHC 1779 (Ch), [2003] 4 All ER 645 (denumită în continuare „hotărârea DMG”).
- 13 – A se vedea în acest sens punctele 28-33 din opinia exprimată de Lord Walker în hotărârea Test Claimants FII (nr. 3). A se vedea de asemenea hotărârea *Deutsche Morgan Grenfell plc v Inland Revenue Commrs* [2006] UKHL 49, [2007] 1 AC 558, 564.
- 14 – Hotărârea Curții din 8 martie 2001 (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727).
- 15 – A se vedea în acest sens Comunicatul de presă al Comisiei din 26 ianuarie 2012 (IP/12/64).
- 16 – În pîedint?, Comisia a precizat că nu a introdus o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor ca urmare a acestei hotărâri din 23 mai 2012 și că, din informațiile sale, Regatul Unit nu a modificat articolul 107 din Legea finanțelor din 2007.
- 17 – Numai guvernul spaniol consideră că prezenta cauză ridică o problemă de aplicabilitate a principiului echivalenței, iar nu a principiului efectivității. În opinia noastră, această situație nu se regăsește în prezenta cauză. Reiese în mod clar din decizia de trimitere că normele referitoare la acțiunea Woolwich, precum și cele aplicabile acțiunii Kleinwort Benson se aplică în cazul recuperării tuturor impozitelor plătite fără a fi datorate, indiferent dacă acestea contravin dreptului intern sau dreptului Uniunii. În consecință, nu se pune nicio problemă de echivalență.
- 18 – A se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior (punctul 220). Sublinierea noastră.
- 19 – Această obligație reiese deja din jurisprudența Curții. A se vedea în acest sens Hotărârea din 25 iulie 2002, *Unión de Pequeños Agricultores/Consiliul* (C-50/00 P, Rec., p. I-6677, punctele 39 și 41).
- 20 – Hotărârea *Marks & Spencer*, citată anterior (punctul 38).

- 21 – A se vedea punctele 111-115 din opinia exprimat? de Lord Walker în hot?rârea Test Claimants FII (nr. 3).
- 22 – A se vedea punctul 142 din opinia Lord Sumption în hot?rârea Test Claimants FII (nr. 3).
- 23 – *Ibidem* (punctul 197). În ?edin??, guvernul Regatului Unit a insistat asupra acestei distinc?ii, societ???ile grupului Aegis sus?inând, dimpotriv?, c? în cauza Marks & Spencer, citat? anterior, reclamantul putea de asemenea s? aleag? între dou? c?i de atac, ?i anume una dedicat? restituirii TVA?ului perceput de autorit???ile fiscale f?r? a fi datorat, iar cealalt? dedicat? restituirii TVA?ului pl?tit de contribuabil ca urmare a unei erori de drept.
- 24 – *Ibidem* (punctul 199).
- 25 – În ?edin??, Comisia a precizat c?, de?i guvernul Regatului Unit avea, f?r? îndoial?, dreptul de a reduce termenul de prescrip?ie al ac?iunii Kleinwort Benson pentru a limita responsabilitatea pe care o are de a restitui ACT perceput f?r? a fi datorat, acesta avea obliga?ia s? acorde contribuabililor o perioad? de gra?ie pentru ca ace?tia s? î?i poat? introduce ac?iunile. Potrivit Comisiei, în împrejur?rile prezentei cauze, o perioad? de dou? luni ar fi fost suficient? pentru a îndeplini aceast? obliga?ie.
- 26 – A se vedea punctul 22 din Concluziile noastre prezentate în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 18 aprilie 2013, Irimie (C?565/11).
- 27 – A se vedea punctul 114 din opinia exprimat? de Lord Walker în hot?rârea Test Claimants FII (nr. 3).
- 28 – Hot?rârea din 29 iunie 1988, Deville (240/87, Rec., p. 3513, punctul 13). A se vedea de asemenea în acest sens Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior (punctul 36).
- 29 – Hot?rârea din 28 februarie 2013, Beker (C?168/11, punctul 62). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior (punctul 462), ?i Hot?rârea din 18 martie 2010, Gielen (C?440/08, Rep., p. I?2323, punctul 53).
- 30 – A se vedea Hot?rârea din 17 noiembrie 1998, Aprile (C?228/96, Rec., p. I?7141, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?). A se vedea de asemenea Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior (punctul 35).
- 31 – Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior (punctul 44). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 26 aprilie 1988, Krücken (316/86, Rec., p. 2213, punctul 22), Hot?rârea din 1 aprilie 1993, Lageder ?i al?ii (C?31/91-C?44/91, Rec., p. I?1761, punctul 33), Hot?rârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C?381/97, Rec., p. I?8153, punctul 26), precum ?i Hot?rârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse (C?396/98, Rec., p. I?4279, punctul 44).
- 32 – Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior (punctul 45). A se vedea de asemenea Hot?rârea Schloßstrasse, citat? anterior (punctul 47).
- 33 – A se vedea punctele 200-202 din opinia exprimat? de Lord Sumption în hot?rârea Test Claimants FII (nr. 3).
- 34 – A se vedea Hot?rârea din 13 noiembrie 2003, Neri (C?153/02, Rec., p. I?13555, punctele 34 ?i 35), ?i Hot?rârea din 29 aprilie 2004, Orfanopoulos ?i Oliveri (C?482/01 ?i C?493/01, Rec., p. I?5257, punctul 42).

35 – A se vedea punctul 19 din opinia exprimat? de Lord Hope ?i punctul 243 din opinia exprimat? de Lord Reed în hot?rârea Test Claimants FII (nr. 3).

36 – A se vedea Hot?rârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, Rec., p. 3595, punctul 12), Hot?rârea Metallgesellschaft ?i al?ii, citat? anterior (punctul 84), precum ?i Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior (punctul 202).

37 – A se vedea Hot?rârea din 27 februarie 1980, Just (68/79, Rec., p. 501, punctul 26), Hot?rârea din 21 septembrie 2000, Michailidis (C?441/98 ?i C?442/98, Rec., p. I?7145, punctul 33), precum ?i Hot?rârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World ?i al?ii (C?147/01, Rec., p. I?11365, punctele 94 ?i 102).

38 – Hot?rârea Irimie, citat? anterior (punctele 21 ?i 22), ?i Hot?rârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ?i al?ii (C?591/10, punctele 25 ?i 26).