

Cauza C-309/06

Marks & Spencer plc

împotriva

Commissioners of Customs & Excise

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de House of Lords)

„Fiscalitate — Așasea directivă TVA — Scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară — Taxare greșită cu cota standard — Drept la cota zero — Drept la rambursare — Efect direct — Principiile generale ale dreptului comunitar — Îmbogățire fără justă cauză”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Posibilitatea statelor membre de a menține scutiri cu rambursarea taxei plătite în etapa anterioară*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 28 alin. (2)]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Posibilitatea statelor membre de a menține scutiri cu rambursarea taxei plătite în etapa anterioară*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 28 alin. (2)]

3. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Posibilitatea statelor membre de a menține scutiri cu rambursarea taxei plătite în etapa anterioară*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 28 alin. (2)]

1. Atunci când un stat membru a menținut în legislația sa națională, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din Așasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, 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 unei taxe pe valoarea adăugată cu cota zero.

Autorizând statele membre să aplice scutiri cu rambursarea taxei plătite, articolul 28 alineatul (2) din Așasea directivă prevede o derogare de la normele care reglementează cota standard a taxei pe valoarea adăugată. Este, așadar, corect să se afirme că aceste scutiri, denumite și „taxări cu cota zero”, sunt autorizate în temeiul dreptului comunitar. 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 pstrează sau nu pstrează o anumită legislație care îndeplinește, printre altele, criteriile

prevăzute la articolul 17 ultima linie?? din A doua directivă 67/228, abrogată, potrivit căreia scutirile cu rambursarea taxei plătite pot fi instituite numai din motive de interes social bine definite și în favoarea consumatorilor finali.

(a se vedea punctele 22, 23 și 28 și dispozitiv 1)

2. Atunci când un stat membru a menținut în legislația sa națională, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, 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 acele livrări sau prestări.

Astfel, menținerea scutirilor sau a cotelor reduse ale taxei pe valoarea adăugată inferioare cotei minime prevăzute de A șasea directivă este admisibilă numai dacă nu încalcă, printre altele, principiul neutralității fiscale inerent acestui sistem. Principiile care guvernează sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, printre care cel al neutralității fiscale, și 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. În această privință, 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. Acest principiu se aplică de asemenea taxelor percepute cu încălcarea unei legislații naționale autorizate în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă.

(a se vedea punctele 33-36 și dispozitiv 2)

3. Deși principiile egalității de tratament și neutralității fiscale se aplică din principiu într-o situație în care un stat membru a taxat din greșeală anumite livrări sau prestări care ar fi trebuit să beneficieze de o scutire pe care statul membru respectiv a menținut-o în legislația sa națională în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și în care operatorul economic în cauză solicită recuperarea sumelor plătite fără a fi datorate, simplul fapt că un refuz de rambursare ar fi fost întemeiat pe îmbogățirea fără just cauză a persoanei impozabile în cauză nu constituie o încălcare a principiilor menționate.

În schimb, principiul neutralității fiscale se opune ca noțiunea de îmbogățire fără just 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, ceea ce este de competența instanței naționale să verifice.

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.

Această constatare nu este afectată de dovada inexistenței unei pierderi financiare sau a unui

dezavantaj financiar suferit de operatorul economic c?ruia i s?a refuzat rambursarea taxei pe valoarea ad?ugat? percepute f?r? a fi datorat?.

În sfâr?it, este de competen?a instan?ei na?ionale s? deduc? ea îns??i eventualele consecin?e pentru trecut ale înc?lc?rii principiului egalit??ii, men?ionate mai sus, potrivit normelor privind efectele în timp ale dreptului na?ional aplicabil, cu respectarea dreptului comunitar ?i în special a principiului egalit??ii de tratament, precum ?i a principiului în temeiul c?ruia aceasta trebuie s? asigure c? m?surile reparatorii pe care le acord? nu sunt contrare dreptului comunitar.

(a se vedea punctele 54, 57 ?i 64 ?i dispozitiv 3-5)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a treia)

10 aprilie 2008(*)

„Fiscalitate – A ?asea directiv? TVA – Scutire cu rambursarea taxelor pl?tite în etapa anterioar? – Taxare gre?it? cu cota standard – Drept la cota zero – Drept la rambursare – Efect direct – Principiile generale ale dreptului comunitar – Îmbog??ire f?r? just? cauz?”

În cauza C?309/06,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de House of Lords (Regatul Unit), prin Decizia din 12 iulie 2006, primit? de Curte la 17 iulie 2006, în procedura

Marks & Spencer plc

împotriva

Commissioners of Customs & Excise,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul A. Rosas, pre?edinte de camer?, domnii U. L?hmus, J. Klu?ka, doamna P. Lindh ?i domnul A. Arabadjiev (raportor), judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul J. Swedenborg, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 11 octombrie 2007,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 13 decembrie 2007,

luând în considerare observa?iile 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, asistat 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 Așasea 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 „Așasea 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 (denumită 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 Așasea 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 Așasea 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 revizuieste 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 linie 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, această sumă trebuie să fie rambursată 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” dovăduindu-se în cele din urmă a fi prăjituri, supuse ca atare TVA-ului cu cota zero, eroare în urma creia 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 și 90 % din TVA-ul pe care îl plățise. Prin urmare, Commissioners 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, societățile 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 Așasea 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 Așasea 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 prestații determinate, dar a interpretat în mod eronat legislația sa națională, astfel încât anumite livrări sau prestații 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 prestațiile un drept la recuperarea sumelor care i-au fost solicitate din greșeală cu privire la aceleași livrări sau prestații?

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 prestațiile 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 quantum, întrucât, pentru acest exercițiu, quantumul TVA-ului pe care are dreptul să îl deducă depășește quantumul TVA-ului datorat pentru livrările sau prestațiile 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 quantumurilor excedentare prin intermediul deducerii taxei plătite în etapa anterioară (rezultând din faptul că, în declarație, aceasta depășește quantumul 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 consider? c? un drept ca o opera?iune determinat? s? fie supus? TVA?ului cu cota zero rezult? din articolul 12 alineatul (1) din A ?asea directiv?, al c?rui cuprins este, în opinia acesteia, clar, precis ?i necondi?ionat, ?i din principiul egalit??ii de tratament. Derogarea de care beneficiaz? Regatul Unit atît în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A ?asea directiv? în versiunea sa ini?ial?, cât ?i al aceluia?i articol 28 alineatul (2) litera (a) în redactarea care rezult? din Directiva 92/77 nu ar exclude situa?ia din domeniul de aplicare al dreptului comunitar, astfel cum ar prevedea chiar aceast? dispozi?ie.

17 Guvernul Regatului Unit ?i Irlanda consider?, dimpotriv?, c? un operator nu poate s? dobîndeasc? în temeiul dreptului comunitar niciun drept avînd efecte directe la o scutire cu rambursarea TVA?ului pl?tit într-o etap? anterioar?. Dreptul ca opera?iunile s? fie supuse unei taxe cu cota zero nu ar proveni, a?adar, decît din dreptul na?ional.

18 Guvernul cipriot precizeaz? c? eroarea comis? de Commissioners prive?te aplicarea prevederilor dreptului na?ional, chiar dac? men?inerea acestora din urm? este permis? de A ?asea directiv?.

19 Comisia, f?r? a r?spunde direct la întrebarea adresat?, pe care nu o consider? relevant?, subliniaz? c? administra?ia fiscal? a Regatului Unit a interpretat eronat legisla?ia na?ional?, dar c? nu a înc?lcat nicio obliga?ie stabilit? de A ?asea directiv?.

R?spunsul Cur?ii

20 Prima întrebare este, în esen??, dac? un operator economic poate s? dobîndeasc? direct în temeiul dreptului comunitar dreptul de a fi taxat cu cota zero atunci când aceast? cot? rezult? din dreptul na?ional.

21 În primul rând, trebuie ar?tat c? aceast? întrebare are o leg?tur? direct? cu situa?ia de fapt din litigiul cu care a fost sesizat? instan?a de trimitere ?i r?spunde unei nevoi obiective pentru solu?ionarea ac?iunii principale (a se vedea în acest sens Hot?rîrea din 17 mai 1994, Corsica Ferries, C?18/93, Rec., p. I?1783, punctul 14, ?i Hot?rîrea din 22 noiembrie 2005, Mangold, C?144/04, Rec., p. I?9981, punctul 34). Obiec?ia Comisiei întemeiat? pe lipsa relevan?ei primei întreb?ri trebuie, a?adar, s? fie respins?, Curtea fiind competent? s? se pronun?e cu privire la aceast? întrebare.

22 În al doilea rând, trebuie amintit c?, autorizînd statele membre s? aplice scutiri cu rambursarea taxei pl?tite, articolul 28 alineatul (2) din A ?asea directiv? prevede o derogare de la normele care reglementeaz? cota standard de TVA (Hot?rîrea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, Rec., p. I?6269, punctul 17). Este, a?adar, corect s? se afirme c? aceste scutiri, denumite ?i „tax?ri cu cota zero”, sunt autorizate în temeiul dreptului comunitar.

23 Totu?i, dreptul comunitar nu impune statelor membre s? men?in? astfel de scutiri. Într?adev?r, dup? cum rezult? din cuprinsul aceleia?i dispozi?ii, în versiunea sa ini?ial?, ipotezele de scutire existente la 31 decembrie 1975 „pot fi men?inute”, ceea ce înseamn? c? depinde doar de aprecierea statului membru în cauz? dac? p?streaz? sau nu p?streaz? o anumit? legisla?ie care îndepline?te, printre altele, criteriile prev?zute la articolul 17 ultima linie?? din A doua directiv? 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura ?i modalit??ile de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 1967, 71, p. 1303), abrogat?, potrivit c?rora scutirile cu rambursarea taxei pl?tite pot fi instituite numai din motive de interes social bine definite ?i în favoarea consumatorilor finali.

24 Articolul 28 alineatul (2) litera (a) din A 7asea directiv7 este astfel asimilabil unei clauze de „stand still” care urm7re7te s7 evite situa7ii sociale dificile care pot decurge din suprimarea avantajelor prev7zute de legiuitorul na7ional, dar nepreluate de A 7asea directiv7 (Hot7r7rea Talacre Beach Caravan Sales, citat7 anterior, punctul 22). Aceast7 men7inere facultativ7 a *statu quo ante* este, a7adar, numai încadrat7 de A 7asea directiv7. Prin urmare, Marks & Spencer poate solicita scutirea cu rambursarea taxei pl7tite în etapa anterioar7 în temeiul unei legisla7ii na7ionale care nu constituie o m7sur7 de transpunere a Celei de a 7asea directive (a se vedea, prin analogie, Hot7r7rea din 13 iulie 2000, Idéal tourisme, C736/99, Rec., p. I76049, punctul 38), ci men7inerea unui avantaj pe care aceasta îl autorizeaz7, având în vedere obiectivele sociale pe care le urm7re7te legisla7ia Regatului Unit prin neobligarea consumatorului final s7 suporte TVA7ul pentru produsele alimentare curente.

25 Marks & Spencer nu se poate prevala în mod util de articolul 12 alineatul (1) din A 7asea directiv7. Într7adev7r, trebuie observat c7 aceast7 dispozi7ie, care precizeaz7 c7 este aplicabil7 cota în vigoare la momentul survenirii faptului generator de TVA, este destinat7 s7 interzic7 legiuitorului na7ional, în caz de schimbare a cotei aplicabile unui produs determinat, dup7 cum confirm7 articolul 12 alineatul (2) din A 7asea directiv7, s7 aplice unei opera7iuni determinate o alt7 cot7 decât cea în vigoare la momentul faptului generator al TVA7ului aplicabil acestei opera7iuni.

26 Astfel, ra7iunea de a exista a acestei dispozi7ii este în mod clar de a solu7iona problema determin7rii aplic7rii în timp a unei cote de TVA determinate.

27 Cu totul diferit7 este ipoteza din ac7iunea principal7, în care Commissioners au constatat o eroare în ceea ce prive7te aspectul dac7 un produs determinat trebuia s7 beneficieze de o scutire cu rambursarea taxei pl7tite, întrucât nu este vorba despre o modificare a cotei în timp, ci despre aspectul dac7 un produs intra sau nu intra în domeniul de aplicare al unei scutiri cu rambursarea taxei pl7tite, autorizat7 în temeiul articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A 7asea directiv7.

28 În consecin77, trebuie s7 se r7spund7 la prima întrebare c7, atunci când un stat membru a men7inut în legisla7ia sa na7ional7, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A 7asea directiv7, atât înainte, cât 7i dup7 modific7rile aduse acestei dispozi7ii prin Directiva 92/77, o scutire cu rambursarea taxelor pl7tite în etapa anterioar7 pentru anumite livr7ri sau prest7ri determinate, un operator economic care efectueaz7 astfel de livr7ri sau de prest7ri nu se poate prevala de niciun drept întemeiat pe dreptul comunitar 7i care poate fi invocat direct pentru ca aceste livr7ri sau aceste prest7ri s7 fie supuse unui TVA cu cota zero.

Cu privire la a doua întrebare, referitoare la existen7a unui drept întemeiat pe principiile generale ale dreptului comunitar la rambursarea TVA7ului pl7tit f7r7 a fi datorat

Observa7iile prezentate Cur7ii

29 Potrivit Marks & Spencer, principiile generale ale dreptului comunitar, inclusiv cel al neutralit77ii fiscale, se aplic7 astfel încât acestea reprezint7, în beneficiul s7u, temeiul unui drept la rambursarea TVA7ului perceput f7r7 a fi datorat, întrucât ansamblul sistemului de TVA r7mâne, prin defini7ie, în domeniul de aplicare al dreptului comunitar, chiar 7i în cazul prev7zut la articolul 28 alineatul (2) din A 7asea directiv7, atât în versiunea sa ini7ial7, cât 7i în aceea care rezult7 din Directiva 92/77.

30 Guvernul Regatului Unit, Irlanda 7i guvernul cipriot subliniaz7 c7 sumele în cauz7 în ac7iunea principal7 nu au fost percepute cu înc7lcarea vreunei dispozi7ii de drept comunitar având un efect direct sau care confer7 un drept. Ar fi vorba strict despre o problem7 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 însuși formularea articolului 28 alineatul (2) litera (a) din Așasea 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 linie din Directiva 67/228. Deși adugarea 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 eronat 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 Așasea 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 Așasea 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 Așasea 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 Așasea 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 și 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 împogirii 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 împogirii 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 și 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 împogirea 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 împogire 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, Michailidis, C-441/98 și C-442/98, Rec., p. I-7145, punctul 31). Totuși, principiul interzicerii împogirii 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 c?, în cazul în care o tax? a fost perceput? f?r? a fi datorat? potrivit dreptului comunitar, atunci când s?a stabilit c? doar o parte din tax? a fost repercutat?, autorit??ile na?ionale sunt obligate s? ramburseze cuantumul nerepercutat (Hot?rârea din 14 ianuarie 1997, Comateb ?i al?ii, C?192/95-C?218/95, Rec., p. I?165, punctele 27 ?i 28). Trebuie totu?i precizat c?, ?i în ipoteza în care taxa ar fi complet integrat? în pre?ul practicat, persoana impozabil? ar putea suferi un prejudiciu legat de o reducere a volumului vânz?rilor sale (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Comateb ?i al?ii, punctele 29 ?i 30, ?i Michailidis, punctele 34 ?i 35).

43 Prin urmare, existen?a ?i m?sura îmbog??irii f?r? just? cauz? pe care rambursarea unui impozit perceput f?r? a fi datorat potrivit dreptului comunitar ar produce-o pentru o persoan? impozabil? nu vor putea fi stabilite decât în urma unei analize economice care s? ia în considerare toate circumstan?ele relevante (a se vedea în special Hot?rârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World ?i al?ii, C?147/01, Rec., p. I?11365, punctele 94-100).

44 A?adar, revine instan?ei na?ionale obliga?ia s? verifice dac? evaluarea efectuat? de Commissioners corespunde analizei descrise la punctul precedent din prezenta hot?râre.

— Cu privire la a treia întrebare

45 Curtea este întrebat?, în esen??, dac? principiile dreptului comunitar ale neutralit??ii fiscale ?i egalit??ii de tratament ar fi înc?lcate în ipoteza în care unui operator economic nu i s?ar fi rambursat integral cuantumul TVA?ului perceput f?r? a fi datorat de autorit??ile fiscale pe motiv c? rambursarea ar conduce la o îmbog??ire f?r? just? cauz? în beneficiul s?u, acest motiv de refuz al ramburs?rii nefiind totu?i prev?zut de legisla?ia na?ional? atunci când operatorul economic se g?se?te, înainte de rambursare, în pozi?ia de creditor fa?? de fisc.

46 Trebuie examinat dac?, în cadrul unui refuz par?ial de rambursare precum cel în cauz? în ac?iunea principal?, principiul neutralit??ii fiscale ?i principiul general al dreptului comunitar al egalit??ii de tratament au fost sau nu au fost înc?lcate prin tratamentul diferit prev?zut pentru „payment traders” ?i „repayment traders”.

47 În primul rând, în leg?tur? cu principiul neutralit??ii fiscale, trebuie amintit c? acest principiu, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA (a se vedea în special Hot?rârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth ?i Strobel, C?454/98, Rec., p. I?6973, punctul 59), se opune în special ca m?rfuri similare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului (Hot?rârea din 11 iunie 1998, Fischer, C?283/95, Rec., p. I?3369, punctele 21 ?i 27, precum ?i Hot?rârea Comisia/Fran?a, citat? anterior, punctul 22). Rezult? de aici c? respectivele produse trebuie s? fie supuse unei cote uniforme (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Fran?a, citat? anterior, punctul 22).

48 În consecin??, în ipoteza în care o eroare de cot? aduce atingere mai multor persoane impozabile ?i în care rambursarea sumelor percepute din cauza acestei erori f?r? a fi datorate depinde, cel pu?in în parte, de situa?ia ini?ial? de creditor sau de debitor fa?? de trezorerie în ceea ce prive?te TVA?ul a acestor persoane impozabile, acestora li se aplic?, în realitate, un impozit efectiv diferit, asem?n?tor celui care a putut rezulta din aplicarea unor cote diferite de TVA pentru m?rfuri similare. O asemenea disparitate este, a?adar, contrar? principiului neutralit??ii fiscale în m?sura în care aceste persoane impozabile au comercializat m?rfuri similare, ceea ce este de competen?a instan?ei na?ionale s? verifice.

49 În al doilea rând, trebuie amintit c? principiul neutralit??ii fiscale constituie, în materie de TVA, expresia principiului egalit??ii de tratament (Hot?rârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C?106/05,

Rec., p. I?5123, punctul 48 ?i jurispruden?a citat?). Cu toate acestea, de?i nerespectarea principiului neutralit??ii fiscale nu poate fi avut? în vedere decât între operatorii economici concuren?i, dup? cum s?a amintit la punctul 47 din prezenta hot?râre, înc?lcarea principiului general al egalit??ii de tratament poate fi caracterizat?, în materie fiscal?, prin alte tipuri de discrimin?ri, care afecteaz? operatori economici care nu sunt în mod necesar concuren?i, dar se g?sesc totu?i într-o situa?ie comparabil? în alte privin?e.

50 Principiul general al egalit??ii de tratament are astfel voca?ia de a se aplica într-o situa?ie în care operatorii economici sunt to?i de?in?torii unui credit de TVA, caut? s? ob?in? rambursarea acestuia de la autorit??ile fiscale, iar cererile lor de rambursare sunt tratate în mod diferit, independent de raporturile de concuren?? susceptibile s? existe între ace?tia. Trebuie, a?adar, s? se examineze dac? acest principiu se opune, ca atare, unei legisla?ii precum articolul 80 din VAT Act 1994.

51 Trebuie amintit, în această privin??, c? principiul general al egalit??ii de tratament impune ca situa?iile comparabile s? nu fie tratate în mod diferit, cu excep?ia cazului în care o diferen?iere este justificat? în mod obiectiv (Hot?rârea din 25 noiembrie 1986, Klensch ?i al?ii, 201/85 ?i 202/85, Rec., p. 3477, punctul 9, precum ?i Hot?rârea Idéal tourisme, citat? anterior, punctul 35).

52 Trebuie s? se arate c?, într-o legisla?ie na?ional? precum cea aplicabil? în ac?iunea principal?, diferen?a de tratament între operatorii economici în ceea ce prive?te no?iunea de îmbog??ire f?r? just? cauz? în func?ie de situa?ia lor ini?ial? de creditor sau de debitor fa?? de trezorerie în materie de TVA nu este justificat? în mod obiectiv. Într?adev?r, împrejurarea c? un operator economic beneficiaz? de o îmbog??ire f?r? just? cauz? nu are leg?tur? cu situa?ia respectivului operator economic fa?? de administra?ia fiscal? înainte de rambursarea TVA?ului, întrucât îmbog??irea f?r? just? cauz? decurge, atunci când exist?, chiar din rambursarea, iar nu din situa?ia prealabil?, de creditor sau de debitor al fiscoi, a operatorului economic respectiv.

53 Aceast? analiz? este sus?inut?, dac? este necesar, de modificarea legisla?iei Regatului Unit ca urmare a scrisorii de punere în întârziere adresate de Comisie acestui stat membru în cadrul ini?ierii unei ac?iuni în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor. Potrivit articolului 3 din A doua lege a finan?elor din 2005, men?ionat la punctul 8 din prezenta hot?râre, nu se mai face, într?adev?r, nicio distinc?ie în func?ie de situa?ia persoanei impozabile fa?? de trezorerie.

54 Trebuie, a?adar, s? se r?spund? la a treia întrebare c?, de?i principiile egalit??ii de tratament ?i neutralit??ii fiscale se aplic? din principiu unei cauze precum cea din ac?iunea principal?, simplul fapt c? un refuz de rambursare ar fi fost întemeiat pe îmbog??irea f?r? just? cauz? a persoanei impozabile în cauz? nu constituie o înc?lcare a acestor principii. În schimb, principiul neutralit??ii fiscale se opune ca interdic?ia îmbog??irii f?r? just? cauz? s? fie opus? numai unor persoane impozabile precum „payment traders”, ?i nu unor persoane impozabile precum „repayment traders”, în m?sura în care aceste persoane impozabile au comercializat m?rfuri similare. Este de competen?a instan?ei de trimitere s? verifice dac? aceasta este situa?ia în prezenta cauz?. În plus, principiul general al egalit??ii de tratament, a c?rui înc?lcare poate fi caracterizat?, în materie fiscal?, prin discrimin?ri care afecteaz? operatorii economici care nu sunt în mod necesar concuren?i, dar care se g?sesc totu?i într-o situa?ie comparabil? în alte privin?e, se opune unei discrimin?ri între „payment traders” ?i „repayment traders”, care nu este justificat? în mod obiectiv.

— Cu privire la a patra întrebare

55 Prin această întrebare, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii, în esen??, s? stabileasc? dac? r?spunsul la a treia întrebare ar fi diferit în cazul în care se dovede?te c? nu exist? o pierdere financiar? sau un dezavantaj financiar suferit de operatorul economic c?ruia i s?a refuzat

rambursarea pe motiv c?, din respectiva rambursare, rezult? o îmbog??ire f?r? just? cauz?.

56 În această privin??, trebuie ar?tat, pe de o parte, c? inexisten?a unei pierderi financiare sau a unui dezavantaj financiar nu este în mod necesar corolarul repercut?rii integrale a TVA?ului asupra consumatorului final, în condi?iile în care, chiar ?i în această ipotez?, dup? cum s?a amintit la punctul 42 din prezenta hot?râre, operatorul economic poate s? fi suferit o pierdere legat? de reducerea volumului vânz?rilor sale. Pe de alt? parte, înc?lcarea principiului egalit??ii de tratament, men?ionat? la punctele 52-54 din prezenta hot?râre, printr-o legisla?ie na?ional? precum cea în cauz? în ac?iunea principal? const? în discriminarea între operatorii economici în privin?a dreptului lor la rambursarea TVA?ului perceput f?r? a fi datorat, care este independent? de faptul dac? ace?ti operatori au suferit sau nu au suferit în mod cert o pierdere financiar? sau un dezavantaj financiar.

57 Trebuie, a?adar, s? se r?spund? la a patra întrebare c? r?spunsul la a treia întrebare nu este afectat de dovada inexisten?ei unei pierderi financiare sau a unui dezavantaj financiar suferit de operatorul economic c?ruia i s?a refuzat rambursarea TVA?ului perceput f?r? a fi datorat.

– Cu privire la a cincea întrebare

58 Prin această întrebare, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii, în esen??, s? stabileasc? dac? dreptul comunitar impune instan?ei na?ionale sau îi permite acesteia s? remedieze înc?lcarea principiului egalit??ii de tratament, men?ionat? la punctele 52-54 din prezenta hot?râre, prin dispunerea ramburs?rii integrale a taxei percepute f?r? a fi datorat? operatorului economic victim? a acestei înc?lc?ri, chiar dac? o astfel de rambursare determin? o îmbog??ire f?r? just? cauz? a respectivului operator, sau dac? impune sau permite s? fie remediat? această înc?lcare a principiului egalit??ii de tratament în alt mod.

59 În această privin??, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, în lipsa unei reglement?ri comunitare, 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 deplina protec?ie a drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul comunitar (a se vedea Hot?rârea din 16 decembrie 1976, Rewe?Zentralfinanz ?i Rewe?Zentral, 33/76, Rec., p. 1989, punctul 5, precum ?i Hot?rârea din 30 septembrie 2003, Köbler, C?224/01, Rec., p. I?10239, punctul 46).

60 A?adar, este de competen?a instan?ei de trimitere s? deduc? ea îns??i eventualele consecin?e pentru trecut ale înc?lc?rii principiului egalit??ii de tratament men?ionate la punctele 52-54 din prezenta hot?râre.

61 Cu toate acestea, revine Cur?ii obliga?ia s? indice anumite criterii sau principii de drept comunitar care trebuie respectate în efectuarea acestei aprecieri.

62 În cadrul acesteia, instan?a de trimitere trebuie s? respecte dreptul comunitar ?i în special principiul egalit??ii de tratament, astfel cum s?a amintit la punctul 51 din prezenta hot?râre. Instan?a na?ional? trebuie, în principiu, s? dispun? rambursarea integral? a TVA?ului datorat operatorului economic victim? a unei discrimin?ri pentru a remedia înc?lcarea principiului general al egalit??ii de tratament, cu excep?ia cazului în care, potrivit dreptului na?ional, exist? alte c?i care permit remedierea acestei înc?lc?ri.

63 În această privin??, dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 74 din concluzii, trebuie ar?tat c? instan?a na?ional? este ?inut? s? înl?ture orice dispozi?ie na?ional? discriminatorie f?r? a trebui s? solicite sau s? a?tepte eliminarea prealabil? a acesteia de c?tre legiuitor ?i s? aplice membrilor grupului defavorizat acela?i regim ca ?i cel de care beneficiaz? persoanele din

categoria privilegiat?.

64 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a cincea întrebare c? este de competen?a instan?ei de trimitere s? deduc? ea îns??i eventualele consecin?e pentru trecut ale înc?lc?rii principiului egalit??ii, men?ionate la punctele 52-54 din prezenta hot?râre, potrivit normelor privind efectele în timp ale dreptului na?ional aplicabil în ac?iunea principal?, cu respectarea dreptului comunitar ?i în special a principiului egalit??ii de tratament, precum ?i a principiului în temeiul c?ruia aceasta trebuie s? asigure c? m?surile reparatorii pe care le acord? nu sunt contrare dreptului comunitar.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

65 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

- 1) Atunci când un stat membru a men?inut în legisla?ia sa na?ional?, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, atât înainte, cât ?i dup? modific?rile aduse acestei dispozi?ii prin Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992, o scutire cu rambursarea taxelor pl?tite în etapa anterioar? pentru anumite livr?ri sau prest?ri determinate, un operator economic care efectueaz? astfel de livr?ri sau de prest?ri nu se poate prevala de niciun drept întemeiat pe dreptul comunitar ?i care poate fi invocat direct pentru ca aceste livr?ri sau aceste prest?ri s? fie supuse unei taxe pe valoarea ad?ugat? cu cota zero.
- 2) Atunci când un stat membru a men?inut în legisla?ia sa na?ional?, în temeiul articolului 28 alineatul (2) din A ?asea directiv? 77/388, atât înainte, cât ?i dup? modific?rile aduse acestei dispozi?ii prin Directiva 92/77, o scutire cu rambursarea taxelor pl?tite în etapa anterioar? pentru anumite livr?ri sau prest?ri determinate, dar a interpretat legisla?ia sa na?ional? în mod eronat, astfel încât anumite livr?ri sau prest?ri care ar fi trebuit s? beneficieze de scutire cu rambursarea taxelor pl?tite în etapa anterioar?, potrivit legii na?ionale, au fost taxate cu cota standard, principiile generale ale dreptului comunitar, inclusiv cel al neutralit??ii fiscale, se aplic? astfel încât confer? operatorului economic care a efectuat aceste livr?ri sau prest?ri un drept la recuperarea sumelor care i?au fost solicitate din gre?eal? cu privire la acelea?i livr?ri sau prest?ri.
- 3) De?i principiile egalit??ii de tratament ?i neutralit??ii fiscale se aplic? din principiu unei cauze precum cea din ac?iunea principal?, simplul fapt c? un refuz de rambursare ar fi fost întemeiat pe îmbog??irea f?r? just? cauz? a persoanei impozabile în cauz? nu constituie o înc?lcare a acestor principii. În schimb, principiul neutralit??ii fiscale se opune ca no?iunea de îmbog??ire f?r? just? cauz? s? fie opus? numai unor persoane impozabile precum „payment traders” (persoane impozabile pentru care, în cadrul unui exerci?iu financiar determinat, taxa aferent? ie?irilor dep??e?te taxa aferent? intr?rilor), ?i nu unor persoane impozabile precum „repayment traders” (persoane impozabile a c?ror situa?ie este invers? celei precedente), în m?sură în care aceste persoane impozabile au comercializat m?rfuri similare. Este de competen?a instan?ei de trimitere s? verifice dac? aceasta este situa?ia în prezenta cauz?. În plus, principiul general al egalit??ii de tratament, a c?rui înc?lcare poate fi caracterizat?, în materie fiscal?, prin discrimin?ri care afecteaz? operatorii economici care nu sunt în mod necesar concuren?i, dar care se g?sesc totu?i într-o situa?ie comparabil? în alte privin?e, se opune unei discrimin?ri între

„payment traders” și „repayment traders”, care nu este justificat în mod obiectiv.

4) Răspunsul la a treia întrebare nu este afectat de dovada existenței 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 datorat.

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

* Limba de procedură: engleza.