

Cauza C-582/08

Comisia Europeană

împotriva

Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Taxă pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolele 169-171 — A treisprezecea directivă 86/560/CEE — Articolul 2 — Rambursare — Persoană impozabilă care nu este stabilită în Uniune — Operațiuni de asigurare — Operațiuni financiare”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Rambursarea taxei persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Uniunii

[Directiva 86/560 a Consiliului, art. 2 alin. (1), și Directiva 2006/112, art. 169 lit. (c), art. 170 și 171]

Nu încalcă obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 169-171 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și în temeiul articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă 86/560 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri un stat membru care refuză rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte pentru operațiunile de asigurare și operațiunile financiare prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva 2006/112, efectuate de persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Uniunii.

Astfel, dispozițiile celei de A treisprezecea directive, în special articolul 2 alineatul (1) din aceasta, care nu face trimitere la operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva 2006/112, trebuie considerate drept o *lex specialis* în raport cu articolele 170 și 171 din Directiva 2006/112, care se opune ca dreptul de rambursare, prevăzut în termeni generali la articolul 170 menționat, să prevaleze față de textul clar și precis al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

Dacă se presupune că existența unei trimiteri la articolul 169 litera (c) din Directiva 2006/112 este o eroare a legiuitorului Uniunii, nu revine Curții obligația de a efectua o interpretare care să vizeze corectarea articolului 2 alineatul (1), citat anterior. În plus, nu poate fi imputat unui stat membru, a cărui reglementare este conformă cu textul clar și precis al acestui articol 2 alineatul (1), faptul că nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin tocmai în temeiul acestei dispoziții din cauză că nu ar fi efectuat o interpretare prin care să corecteze dispoziția menționată pentru a respecta logica generală a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și să îndrepte o eroare a legiuitorului comunitar. În această privință, principiul securității juridice impune ca o reglementare a Uniunii să permită persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le instituie în sarcina acestora. Astfel, justițiabilii trebuie să aibă posibilitatea să își cunoască în mod neechivoc drepturile și obligațiile și să acționeze în consecință. Acest principiu este relevant și în cadrul transpunerii unei directive privind domeniul fiscal. Astfel, în pofida textului clar și precis al articolului 2 alineatul (1) citat anterior, nu poate fi efectuată o interpretare care să vizeze corectarea acestei dispoziții și extinderea în acest mod a obligațiilor statelor membre care decurg din aceasta.

(a se vedea punctele 35, 46 și 48-51)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 iulie 2010(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Taxă pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 169-171 – A treisprezecea directivă 86/560/CEE – Articolul 2 – Rambursare – Persoană impozabilă care nu este stabilită în Uniune – Operațiuni de asigurare – Operațiuni financiare”

În cauza C-582/08,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 29 decembrie 2008,

Comisia Europeană, reprezentată de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat de doamna I. Rao și de domnul S. Hathaway, în calitate de agenți, asistați de domnul K. Lasok, QC,

pârât,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte de camer?, domnii E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (raportor) ?i D. Šváby, judec?tori,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul M.?A. Gaudissart, ?ef de unitate,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 10 februarie 2010,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 20 mai 2010,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prin cererea introductiv?, Comisia Comunit??ilor Europene solicit? Cur?ii s? constate c?, prin refuzarea recuper?rii taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) achitate în amonte în ceea ce prive?te anumite opera?iuni efectuate de persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Uniunii Europene, Regatul Unit al Marii Britanii ?i Irlandei de Nord nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 169-171 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”) ?i al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv? 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugat? persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunit??ii (JO L 326, p. 40, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 81, denumit? în continuare „A treisprezecea directiv?”).

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

2 Articolul 17 alineatele (3) ?i (4) 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 (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Edi?ie special?, 01/vol. 5, p. 87, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), în versiunea care rezulta din articolul 28f punctul 1 din directiva men?ionat?, prevedea:

„(3) Statele membre pot de asemenea acorda oric?rei persoane pl?titoare de impozit dreptul la deducerea sau la restituirea [TVA?ului] men?ionat la alineatul (2), în m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în cadrul:

(a) unor tranzac?ii legate de activit??ile economice men?ionate la articolul 4 alineatul (2), desf??urate în alt? ?ar?, care ar îndeplini condi?iile pentru deducerea impozitului, dac? s?ar desf??ura pe teritoriul ??rii;

(b) opera?iunilor care sunt scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) literele (g) ?i (i), al articolului 15, al articolului 16 alineatul (1) sec?iunile B, C, D ?i E ?i alineatul (2) ?i al articolului 28c sec?iunile A ?i C;

(c) oric?reia dintre tranzac?iile scutite în temeiul articolului 13 sec?iunea B literele (a) ?i (d) alineatele (1)-(5), dac? clientul este stabilit în afara Comunit??ii sau dac? aceste tranzac?ii sunt

direct legate de bunuri destinate exportului în afara Comunității.

(4) [TVA-ul] se rambursează în temeiul alineatului (3):

- persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, dar sunt stabilite într-un alt stat membru în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în Directiva 79/1072/CEE;
- persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul comunitar, în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în Directiva 86/560/CEE.

[...]” [traducere neoficială]

3 Articolul 17 alineatul (4) din Așasea directivă prevedea, în versiunea sa inițială:

„Consiliul depune toate eforturile pentru a adopta până la 31 decembrie 1977, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, norme comunitare de stabilire a sistemelor în cadrul cărora se efectuează restituiri în conformitate cu alineatul (3) către persoanele plătitoare de impozit care nu sunt stabilite pe teritoriul țării. Până la intrarea în vigoare a acestor aranjamente, statele membre pot determina singure metoda de efectuare a restituirii în cauză. Dacă persoana plătitoare de impozit nu este rezident pe teritoriul Comunității, statele membre pot refuza restituirea sau pot impune condiții suplimentare.” [traducere neoficială]

4 Articolele 169-171 din Directiva TVA au înlocuit articolul 17 alineatele (3) și (4) din Așasea directivă începând cu 1 ianuarie 2007.

5 Articolul 169 din Directiva TVA prevede:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

- (a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA-ul este deductibil în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;
- (b) operațiuni scutite în temeiul articolelor 138, 142 sau 144, al articolelor 146-149, al articolelor 151, 152, 153 sau 156, al articolului 157 alineatul (1) litera (b), al articolelor 158-161 sau al articolului 164;
- (c) operațiuni scutite în temeiul articolului 135 alineatul (1) literele (a)-(f), atunci când clientul este stabilit în afara Comunității sau atunci când operațiunile respective sunt în legătură directă cu bunuri care urmează a fi exportate din Comunitate.”

6 Articolul 170 din directiva menționată prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din Directiva 79/1072/CEE, articolului 1 din Directiva 86/560/CEE și articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului au dreptul de a obține o rambursare a TVA-ului respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

- (a) operațiunile prevăzute la articolul 169;
- (b) operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu articolele

194-197 sau cu articolul 199.”

7 Articolul 171 din Directiva TVA prevede:

„(1) TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului, dar care sunt stabilite într-un alt stat membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de Directiva 79/1072/CEE.

[...]

(2) TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității în conformitate cu normele de aplicare stabilite de Directiva 86/560/CEE.

[...]

(3) Directivele 79/1072/CEE și 86/560/CEE nu se aplică livrării de bunuri care este sau poate fi scutită în temeiul articolului 138 atunci când bunurile astfel livrate sunt expediate sau transportate de persoana care achiziționează bunurile sau în numele acesteia.”

8 Operațiunile scutite prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA privesc, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) literele (a)-(f), în special operațiunile de asigurare și operațiunile financiare, precum cele precizate de această ultimă dispoziție.

9 Articolul 2 din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă”) prevede:

„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, orice [TVA] aferent serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării sau aferent importului de bunuri în țara respectivă, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din Directiva 77/388/CEE și la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 1 litera (b).”

10 Articolul 8 din A opta directivă, care a fost abrogat în temeiul articolului 7 din A treisprezecea directivă, prevedea:

„În cazul persoanelor plătitoare de impozit care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, statele membre pot refuza restituirile sau pot impune condiții speciale.

Restituirile nu pot fi acordate în condiții mai favorabile decât cele aplicate pentru persoanele plătitoare de impozit stabilite pe teritoriul Comunității.”

11 Expunerea de motive la Propunerea pentru A opta directivă a Consiliului din 3 ianuarie 1978, prezentată de Comisie [COM(77) 721 final] (denumită în continuare „propunerea pentru A opta directivă”), prevede în ceea ce privește articolul 2 din această propunere:

„Trimiterea cuprinsă la articolul 17 alineatul (4) din A șasea directivă [«în temeiul alineatului (3)»] implică faptul că trebuie rambursată numai taxa care s-a aplicat achizițiilor de bunuri și servicii sau importurilor de bunuri care sunt utilizate de persoana impozabilă străină pentru

activitățile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din directivă. Or, printre cele trei cazuri prevăzute la literele (a), (b) și (c) ale acestui alineat, numai primele două par să fie avute în vedere. [...]

[...]

În ceea ce privește cazurile menționate la litera (c) a articolului 17 alineatul (3) din directivă, având în vedere că operațiunile de asigurare sau bancare menționate de aceasta sunt întotdeauna situate într-o țară terță, prestatorul dintr-o țară membră nu poate fi niciodată considerat ca efectuând o operațiune în țările de rambursare: aceste cazuri fac parte, așadar, dintre cele vizate la litera (a) (persoană impozabilă străină care nu efectuează nicio operațiune impozabilă în țările de rambursare) și cu privire la care se aplică reglementarea existentă.”

12 Articolul 2 din propunerea pentru A opta directivă, care a fost aprobat de Parlamentul European, menționează rambursarea TVA-ului aferent serviciilor sau bunurilor „în măsura în care aceste bunuri și servicii sunt utilizate pentru operațiunile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă”.

13 Al doilea considerent al celei de A treisprezecea directive prevede:

„Întrucât este necesar să se asigure dezvoltarea armonioasă a relațiilor comerciale între Comunitate și țările terțe conform dispozițiilor Directivei 79/1072/CEE, ținându-se cont în același timp de situațiile diferite întâlnite în țările terțe”.

14 Articolul 2 din A treisprezecea directivă prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 3 și 4, fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul Comunității, în condițiile prevăzute în continuare, orice [TVA] aplicat unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i-au fost livrate pe teritoriul țării de către altă persoană impozabilă sau care i-a fost perceput pentru importul de bunuri în statul respectiv, în măsura în care aceste bunuri sau servicii sunt folosite în scopul tranzacțiilor menționate în articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din Directiva 77/388/CEE sau pentru prestarea serviciilor menționate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directivă.

(2) Statele membre pot face restituirile menționate în alineatul (1) cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri.

[...]”

15 Articolul 4 din A treisprezecea directivă prevede:

„(1) În sensul prezentei directive, îndeplinirea condițiilor pentru restituire se determină în conformitate cu articolul 17 din Directiva 77/388/CEE, așa cum se aplică în statul membru în care se efectuează restituirea.

(2) Cu toate acestea, statele membre pot prevedea excluderea anumitor cheltuieli sau pot impune condiții suplimentare pentru restituiri.

(3) Prezenta directivă nu se aplică livrărilor de bunuri exonerate sau care pot fi exonerate în temeiul articolului 15 punctul 2 din Directiva 77/388/CEE.”

16 Conform articolului 5 din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de

rambursare (JO L 44, p. 23), care a înlocuit A opta directiv? începând cu 1 ianuarie 2010:

„Fiecare stat membru ramburseaz? oric?rei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare TVA?ul încasat pentru bunurile sau serviciile care i?au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv, în m?sura în care bunurile ?i serviciile respective sunt utilizate pentru urm?toarele opera?iuni:

(a) opera?iunile prev?zute la articolul 169 literele (a) ?i (b) din Directiva 2006/112/CE;

(b) opera?iunile efectuate c?tre o persoan? care are obliga?ia de a pl?ti TVA în conformitate cu articolele 194-197 ?i cu articolul 199 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum se aplic? în statul membru de rambursare.

F?r? a aduce atingere articolului 6, în în?elesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intr?rilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplic? în statul membru de rambursare.”

Reglementarea na?ional?

17 În temeiul articolelor 26 ?i 39 din Legea privind TVA?ul din 1994 (Value Added Tax Act 1994), al articolului 3 din Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 ?i al articolului 190 din Value Added Tax Regulations 1995, în versiunea rezultat? din Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004, operatorii care nu sunt stabili?i în Uniune nu au dreptul s? recupereze TVA?ul achitat în amonte pentru opera?iunile prev?zute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

Procedura precontencioas?

18 La 13 ianuarie 2006, Comisia a comunicat autorit??ilor din Regatul Unit opinia sa potrivit c?reia articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv? nu putea fi interpretat ca excluzând rambursarea TVA?ului aplicat pentru produsele sau serviciile utilizate în scopul opera?iunilor de asigurare ?i al opera?iunilor financiare men?ionate la articolul 17 alineatul (3) litera (c) din A ?asea directiv?, al c?rui cuprins a fost reluat la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA. Printr?o coresponden?? din 12 mai 2006, Regatul Unit a exprimat o opinie contrar?, sus?inând c? legisla?ia sa era conform? legisla?iei aplicabile a Uniunii.

19 În consecin??, Comisia a decis s? ini?ieze procedura prev?zut? la articolul 226 CE, adresând Regatului Unit, la 12 octombrie 2006, o scrisoare de punere în întârziere în care îi imputa acestui stat membru c? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 17 alineatele (3) ?i (4) din A ?asea directiv? ?i al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?.

20 Întrucât nu a fost convins? de argumentele prezentate de Regatul Unit în r?spunsul acestuia din 14 decembrie 2006, Comisia a emis, la 27 iunie 2007, un aviz motivat prin care invita acest stat membru s? ia m?surile necesare pentru a îndeplini cerin?ele care rezult? din articolele 169-171 din Directiva TVA ?i din articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv? într?un termen de dou? luni de la primirea acestui aviz motivat.

21 Regatul Unit a r?spuns la avizul motivat men?ionat prin scrisoarea din 29 august 2007, prin care acesta a confirmat interpretarea sa dat? celei de A treisprezecea directive ?i articolelor 169-171 din Directiva TVA. Întrucât contesta această interpretare ?i î?i men?inea pozi?ia în ceea ce prive?te incompatibilitatea legisla?iei în cauz? din Regatul Unit cu cerin?ele care rezult? din

dreptul Uniunii, Comisia a decis s? formuleze prezenta ac?iune.

Cu privire la ac?iune

22 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat c? este cert c? un operator stabilit în afara Uniunii nu are, potrivit legisla?iei Regatului Unit, dreptul s? recupereze taxa achitat? în amonte, în acest stat membru, pentru bunurile sau serviciile utilizate în scopul opera?iunilor care intr? în categoriile men?ionate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA, mai precis anumite opera?iuni de asigurare ?i anumite opera?iuni financiare.

23 Ac?iunea se refer?, a?adar, numai la problema dac? articolele 169-171 din Directiva TVA, precum ?i articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv? acord? un asemenea drept operatorilor stabili?i în afara Uniunii.

24 În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?, fiecare stat membru restituie oric?rei persoane impozabile care nu este stabilit? pe teritoriul Uniunii orice TVA aplicat unor servicii care i?au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i?au fost livrate pe teritoriul ???rii de c?tre o alt? persoan? impozabil? sau care i?a fost perceput pentru importul de bunuri în statul respectiv, în m?sura în care aceste bunuri sau servicii sunt folosite în scopul tranzac?iilor men?ionate în articolul 17 alineatul (3) literele (a) ?i (b) din A ?asea directiv?.

25 În ceea ce prive?te trimiterea la articolul 17 alineatul (3) literele (a) ?i (b) din A ?asea directiv?, care este prev?zut? la articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?, trebuie remarcat, pe de o parte, c? textul acestei din urm? directive nu a fost adaptat dup? intrarea în vigoare a Directivei TVA, al c?rei articol 169 literele (a) ?i (b) a înlocuit articolul 17 alineatul (3) literele (a) ?i (b) men?ionat. Prin urmare, articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv? trebuie în?eles ca referindu?se la articolul 169 literele (a) ?i (b) men?ionat.

26 Pe de alt? parte, trebuie subliniat c? opera?iunile de asigurare ?i opera?iunile financiare în discu?ie în prezenta cauz? sunt men?ionate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

27 Regatul Unit, întemeindu?se pe textul articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?, care nu face trimitere în mod expres decât la opera?iunile prev?zute la articolul 169 literele (a) ?i (b) din Directiva TVA, concluzioneaz? c? nu exist? un drept de rambursare a TVA?ului în ceea ce prive?te opera?iunile men?ionate la articolul 169 litera (c) din directiva respectiv?.

28 În schimb, Comisia, de?i admite c? articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv? nu face trimitere la opera?iunile prev?zute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA, sus?ine totu?i, întemeindu?se pe argumentele bazate pe lucr?rile preg?titoare, pe economia ?i scopul dispozi?iilor în cauz?, c? respectivul articol 2 alineatul (1) coroborat cu articolele 169-171 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? atribuie de asemenea un drept de rambursare a TVA?ului în ceea ce prive?te opera?iunile men?ionate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

29 Trebuie, a?adar, s? se stabileasc? dac? argumentele prezentate de Comisie în sus?inerea propriei interpret?ri a articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv? ?i a articolelor 169-171 din Directiva TVA sunt de natur? s? justifice faptul c? aceste articole sunt în?elese ca atribuind un drept de rambursare a TVA?ului pentru opera?iunile prev?zute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA ?i aceasta de?i textul clar ?i precis al articolului 2 alineatul (1) nu face trimitere decât la articolul 169 literele (a) ?i (b) din Directiva TVA.

30 Potrivit Comisiei, dreptul operatorilor stabili?i în afara Uniunii de a recupera taxa achitat? în amonte, într?un stat membru, în scopul opera?iunilor prev?zute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA rezult? deja din articolele 169-171 din aceast? directiv?. Articolul 170 din directiva

menționat? ar conferi acest drept pentru toate operațiunile vizate la articolul 169 din aceasta din urmă și nu ar prevedea nicio derogare. Având în vedere că Directiva TVA ar enunța norma de bază, în timp ce A treisprezecea directivă nu ar cuprinde decât dispoziții de aplicare care reglementează modalitățile de rambursare, textul necondiționat al articolului 170 din Directiva TVA ar trebui să prevaleze asupra formulării articolului 2 din A treisprezecea directivă.

31 Desigur, articolul 170 din Directiva TVA prevede, în termeni generali, la fel cum enunța anterior articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă, un drept de rambursare a TVA-ului achitat în amonte atunci când bunurile și serviciile cărora li s-a aplicat TVA-ul sunt utilizate pentru „operațiunile prevăzute la articolul 169” din Directiva TVA.

32 De asemenea, este cert că A opta directivă are în vedere stabilirea modalităților de rambursare a TVA-ului plătite într-un stat membru de către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru, obiectivul său fiind, astfel, acela de a armoniza dreptul la rambursare, astfel cum rezultă din articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec., p. I-6109, punctul 20, și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 26), ceea ce ar fi valabil, pentru A treisprezecea directivă, și în ceea ce privește persoanele impozabile stabilite în state terțe.

33 Cu toate acestea, nu se poate deduce din aceasta, astfel cum susține Comisia, că articolul 170 din Directiva TVA permite să se deroge de la textul clar și precis al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

34 Astfel, A treisprezecea directivă nu se limitează să reglementeze modalitățile formale de punere în aplicare a dreptului de rambursare a TVA-ului, ci prevede anumite derogări de la acest drept, după cum recunoaște Comisia în observațiile scrise, fără a contesta validitatea acestora. Printre aceste derogări se numără posibilitatea statelor membre de a condiționa, în temeiul articolului 2 alineatul (2) din această directivă, această rambursare de acordarea de către state terțe a unor avantaje comparabile și, în conformitate cu articolul 4 alineatul (2) din directiva menționată, de a prevedea excluderea anumitor cheltuieli de la rambursarea respectivă sau de a subordona rambursarea unor condiții suplimentare.

35 Prin urmare, dispozițiile celei de A treisprezecea directive, în special articolul 2 alineatul (1) din aceasta, trebuie considerate drept o *lex specialis* în raport cu articolele 170 și 171 din Directiva TVA, care se opune ca dreptul de rambursare, prevăzut în termeni generali la articolul 170 menționat, să prevaleze față de textul clar și precis al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

36 Rezultă că problema dacă statele membre sunt obligate să acorde un drept de rambursare a TVA-ului pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA în favoarea persoanelor impozabile stabilite în afara Uniunii trebuie să fie clarificat numai în funcție de articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

37 Cu privire la interpretarea articolului 2 alineatul (1) menționat, Comisia susține, mai întâi, că din lucrările pregătitoare rezultă că nu s-ar putea prezuma că legiuitorul Uniunii ar fi dorit, prin menționarea la articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă numai a operațiunilor prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva TVA, să excludă rambursarea TVA-ului pentru operațiunile menționate la articolul 169 litera (c) din această directivă. Modul de redactare al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă s-ar întemeia pe o apreciere eronată făcută de legiuitorul Uniunii cu ocazia adoptării articolului 2 din A opta directivă, care are un mod de redactare aproape identic cu cel al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă și al cărui cuprins a servit drept model pentru elaborarea acestuia din urmă.

38 În această privință, Comisia se întemeiază, mai întâi, pe expunerea de motive la propunerea pentru A opta directivă și afirmă că, la adoptarea acestei directive, legiuitorul a omis trimiterea la articolul 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă întrucât a considerat, din eroare, că operațiunile în cauză fuseseră deja luate în considerare la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din aceasta, care este menționat în cadrul enumerării prevăzute la articolul 2 din A opta directivă.

39 În continuare, potrivit Comisiei, logica sistemului TVA-ului impune acordarea unui drept de rambursare a TVA-ului pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA. Astfel, potrivit acestei logici și în conformitate cu uzanțele internaționale, nicio taxă nu ar trebui să fie datorată atunci când bunurile și serviciile sunt exportate. În ceea ce privește, în special, operațiunile scutite, precum operațiunile de asigurare și operațiunile financiare, pentru care nu ar exista în mod normal posibilitatea recuperării taxei achitate în amonte, articolul 169 litera (c) din Directiva TVA viza să permită recuperarea TVA-ului inclus în prețul de achiziție a bunurilor și a serviciilor destinate executării acestor operațiuni. Astfel, faptul de a acorda un drept de rambursare al TVA-ului ar permite să se evite ca operatorul stabilit în Uniune să fie defavorizat în raport cu concurenții stabiliți în afara Uniunii.

40 În sfârșit, potrivit Comisiei, comparația efectuată între articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă și articolul 2 din A opta directivă demonstrează că aceste două dispoziții trebuie interpretate în mod uniform. Or, în pofida textului aproape identic al dispozițiilor menționate, Regatul Unit ar interpreta articolul 2 din A opta directivă în sensul că include operațiunile menționate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA, poziția astfel adoptată de acest stat membru fiind, în consecință, contradictorie. Potrivit Comisiei, interpretarea articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă susținută de Regatul Unit ar trebui, în cazul în care ar fi corectă, să fie valabilă și în ceea ce privește articolul 2 din A opta directivă și să determine repercusiuni pentru toate statele membre care fac o asemenea interpretare a acestui articol 2.

41 Mai întâi, trebuie să se respingă acest din urmă argument ca nerelevant.

42 Astfel, prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se referă la problema dacă Regatul Unit nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 169-171 din Directiva TVA și al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă, prin refuzarea recuperării TVA-ului achitat în amonte pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA efectuate de persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Uniunii.

43 Or, nici faptul că Regatul Unit, precum și celelalte state membre acordă operatorilor stabiliți în interiorul Uniunii, în temeiul celei de A opta directive, un asemenea drept la rambursarea TVA-ului, nici eventuala existență a unor motive care să justifice o practică divergentă în ceea ce privește, pe de o parte, operatorii vizați de această directivă și, pe de altă parte, pe cei cărora li se aplică A treisprezecea directivă, nici eventualele repercusiuni la nivelul statelor membre în situația inexistenței unor asemenea motive nu constituie elemente de natură să sprijine

interpretarea sus?inut? de Comisie în ceea ce prive?te articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?.

44 În continuare, în ceea ce prive?te argumentul întemeiat pe lucr?rile preg?titoare, trebuie s? se precizeze, de la bun început, c? articolul 2 din propunerea privind A opta directiv?, în care este prev?zut? expunerea de motive la care se refer? Comisia, face trimitere, f?r? nicio alt? precizare, la „opera?iunile prev?zute la articolul 17 alineatul (3) din A ?asea directiv?”. În consecin??, nu poate fi considerat dovedit faptul c? posibila apreciere eronat? efectuat?, potrivit Comisiei, în această expunere de motive a fost în mod efectiv la originea textului articolului 2 din A opta directiv? sau a celui al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?.

45 În plus, articolul 5 din Directiva 2008/9, care a înlocuit A opta directiv?, face trimitere, la fel ca articolul 2 din această din urm? directiv?, la articolul 169 „litera (a) ?i (b)” din Directiva TVA. Astfel, teza Comisiei implic?, pe de o parte, ca legiuitorul Uniunii s? fi s?vâr?it o eroare cu ocazia adopt?rii celei de A opta directive, eroare care ar fi fost reluat? în cea de A treisprezecea directiv? ?i, pe de alt? parte, ca legiuitorul men?ionat s? fi s?vâr?it aceea?i eroare cu ocazia adopt?rii Directivei 2008/9.

46 În ceea ce prive?te această pretins? eroare, precum ?i argumentul Comisiei potrivit c?ruia interpretarea pe care aceasta o d? dispozi?iilor în cauz? este mai conform? logicii sistemului comun al TVA?ului, trebuie s? se constate c?, chiar dac? se presupune c? afirma?iile Comisiei sunt exacte, nu este obliga?ia Cur?ii, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 65 din concluzii, s? efectueze o asemenea interpretare, care s? vizeze corectarea articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?.

47 În această privin??, Curtea a statuat, în Hot?rârea din 5 octombrie 2004, Comisia/Grecia (C?475/01, Rec., p. I?8923), c? Republica Elen? putea s? î?i întemeieze în mod justificat legisla?ia na?ional? pe textul clar al articolului 23 alineatul (2) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool ?i b?uturi alcoolice (JO L 316, p. 21, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 152) care autorizeaz? aplicarea în cazul uzo?ului a unei rate a accizelor inferioare ratei minime. Astfel, Curtea a respins ac?iunea Comisiei prin care aceasta invoca o neîndeplinire de c?tre acest stat membru a obliga?iilor care rezult? din articolul 90 primul paragraf CE ?i sus?inea c? statele membre nu erau scutite, chiar ?i în prezen?a unei asemenea autoriz?ri exprese în dreptul derivat, de obliga?ia de a respecta dreptul primar, ceea ce ar implica faptul c?, în cazul în care m?sura na?ional? s?ar dovedi incompatibil? cu dreptul primar, statul membru nu era îndrept?it s? utilizeze această autorizare.

48 Tot astfel, nu s?ar putea imputa Regatului Unit, a c?rui reglementare na?ional? este în conformitate cu textul clar ?i precis al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?, faptul c? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin tocmai în temeiul acestei dispozi?ii din cauz? c? nu ar fi efectuat o interpretare prin care s? corecteze dispozi?ia men?ionat? pentru a respecta logica general? a sistemului comun al TVA?ului ?i s? îndrepte o eroare a legiuitorului comunitar, invocat? de Comisie ?i care rezult?, potrivit acesteia din urm?, din expunerea de motive la propunerea pentru A opta directiv?.

49 Potrivit unei jurispruden?e constante, principiul securit??ii juridice impune ca o reglementare a Uniunii s? permit? persoanelor interesate s? cunoasc? cu exactitate întinderea obliga?iilor pe care le instituie în sarcina acestora. Astfel, justi?iabilii trebuie s? aib? posibilitatea s? î?i cunoasc? în mod neechivoc drepturile ?i obliga?iile ?i s? ac?ioneze în consecin?? (Hot?rârea din 10 martie 2009, Heinrich, C?345/06, Rep., p. I?1659, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?).

50 Desigur, această jurispruden?? vizeaz? rela?iile dintre particulari ?i autoritatea public?. Cu toate acestea, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 64 din concluzii, această

jurispruden?? este relevant? ?i în cadrul transpunerii unei directive privind domeniul fiscal.

51 Astfel, în pofida textului clar ?i precis al unei dispozi?ii precum articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directiv?, nu poate fi efectuat? o interpretare care s? vizeze corectarea acestei dispozi?ii ?i extinderea în acest mod a obliga?iilor statelor membre care decurg din aceasta (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 22 decembrie 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C?48/07, Rep., p. I?10627, punctul 44).

52 Din toate cele de mai sus rezult? c? ac?iunea Comisiei trebuie respins?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

53 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Regatul Unit a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecat?, iar aceasta a c?zut în preten?ii, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar? ?i hot?r??te:

- 1) **Respinge ac?iunea.**
- 2) **Oblig? Comisia European? la plata cheltuielilor de judecat?.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: engleza.