

HOTĂRĂREA CURŢII (Camera a patra)

11 octombrie 2007*

În cauzele conexe C-283/06 şi C-312/06,

având ca obiect cereri de pronunţare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Zala Megyei Bíróság (Ungaria) (C-283/06) şi de Legfelsőbb Bíróság (Ungaria) (C-312/06), prin Deciziile din 16 ianuarie şi din 10 iulie 2006, primite de Curte la 29 iunie şi la 18 iulie 2006, în procedurile

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

* Limba de procedură: maghiara.

împotriva

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

și

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

împotriva

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul G. Arestis, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 iunie 2007,

I - 8468

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt și ERSTE Bank Hungary rt, de P. Oszkó, ügyvéd;
- pentru Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt, de D. Deák, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de doamnele J. Fazekas și R. Somssich, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și V. Bottka, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 În cauza C-283/06, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea, pe de o parte, a capitolului 4 punctul 3 litera (a) din anexa X la Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Cehe, a Republicii Estonia, a Republicii Cipru, a Republicii Letonia, a Republicii Lituania, a Republicii Ungare, a Republicii Malta, a Republicii Polone, a Republicii Slovenia și a Republicii Slovace și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2003, L 236,

p. 33, denumit în continuare „Actul de aderare”) și, pe de altă parte, a articolului 33 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”).

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între nouă societăți de drept maghiar, KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt și Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (denumite împreună în continuare „reclamantele din acțiunea principală în cauza C-283/06”), pe de o parte, și Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (directorul autorității administrative din districtul Zala, denumit în continuare „pârâtul din acțiunea principală în cauza C-283/06”), pe de altă parte, cu privire la unele plăți în avans ale unui impozit local pe profit pe care societățile respective au fost somate să îl plătească pentru exercițiul aferent anului 2005.
- 3 În cauza C-312/06, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea, pe de o parte, a capitolului 4 punctul 3 litera (a) din anexa X la Actul de aderare și, pe de altă parte, a articolului 33 alineatul (1) din A șasea directivă.
- 4 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între OTP Garancia Biztosító rt, societate de drept maghiar (denumită în continuare „reclamanta din acțiunea principală în cauza C-312/06”), pe de o parte, și Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (autoritate administrativă din districtul Vas, denumit în continuare „pârâtul din acțiunea principală în cauza C-312/06”), pe de altă parte, cu privire la plata în avans a unui impozit local pe profit pe care această societate a fost somată să îl plătească pentru exercițiile încheiate la 15 septembrie 2005 și, respectiv, la 15 martie 2006.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

Actul de aderare

- 5 Anexa X la Actul de aderare, intitulată „Lista menționată la articolul 24 din Actul de aderare: Ungaria”, include un capitol 4, care este intitulat „Politica în domeniul concurenței” și în care se face trimitere la capitolul 1 din titlul VI din Tratatul CE, referitor la normele privind concurența.

- 6 În cuprinsul acestui capitol 4 figurează un punct 3, intitulat „Ajutoare fiscale acordate de autoritățile locale”, care prevede la litera (a):

„Fără să aducă atingere articolelor 87 și 88 din Tratatul CE, Ungaria poate să aplice până la 31 decembrie 2007 inclusiv reduceri ale impozitului pentru întreprinderile locale de până la 2 % din venitul net al întreprinderilor, reduceri acordate de autoritățile locale pe o perioadă limitată în temeiul articolelor 6 și 7 din Legea C din 1990 privind taxele locale, astfel cum a fost modificată prin articolul 79 alineatele (1) și (2) din Legea L din 2001 privind modificarea legislației financiare, în versiunea modificată prin articolul 158 din Legea XLII din 2002 pentru modificarea legilor privind impozitele, contribuțiile și alte vărsăminte bugetare.” [traducere neoficială]

A șasea directivă

- 7 Articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, în special celor prevăzute la dispozițiile comunitare în vigoare privind acordurile generale pentru deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, prezenta directivă nu împiedică un stat membru să mențină și să introducă impozite asupra contractelor de asigurări, impozite asupra pariurilor și a jocurilor de noroc, accize, taxe de timbru și, în general, taxe și impozite care nu pot fi caracterizate ca impozite pe cifra de afaceri, cu condiția ca taxele și impozitele în cauză să nu conducă la impunerea unor formalități la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre.”

Reglementarea națională

- 8 Din informațiile conținute în deciziile de trimitere, reiese că Legea C din 1990 privind impozitele locale (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, denumită în continuare „Legea din 1990”) abilitază colectivitățile locale din Ungaria să instituie pe teritoriul lor un impozit local pe profit (helyi iparűzési adó, denumit în continuare „HIPA”).
- 9 Conform aceluiași informații:

— HIPA nu este un impozit general prelevat pe întreg teritoriul național, ci un impozit local, instituirea, abrogarea și modificarea acestuia fiind atribuții discreționare ale autorităților locale;

- în colectivitățile locale în care a fost instituit, acesta se aplică tuturor activităților economice exercitate cu titlu permanent sau temporar pe teritoriul colectivității locale avute în vedere, persoana impozabilă fiind întreprinzătorul;

- în cazul unei activități economice permanente, baza de evaluare a acestui impozit este constituită de cifra netă de afaceri care corespunde bunurilor vândute sau serviciilor furnizate într-o perioadă dată, din care se scade costul de producție al bunurilor menționate, valoarea serviciilor intermediare și costul materialelor;

- în cazul întreprinzătorilor individuali și al micilor producători agricoli, baza de evaluare a impozitului respectiv corespunde bazei impozabile forfetare determinate conform legii privind impozitul pe veniturile persoanelor, majorată cu 20 %;

- în cazul întreprinderilor supuse impozitului simplificat pe profit (egyszerűsített vállalkozói adó), baza de evaluare a HIPA poate corespunde unei valori de 50 % din impozitul simplificat pe profit;

- autoritatea locală care a instituit HIPA poate acorda reduceri sau alte avantaje fiscale, de care însă pot beneficia numai întreprinderile pentru care baza de evaluare a acestui impozit nu depășește 2,5 milioane HUF sau chiar o sumă mai mică, stabilită eventual de autoritatea respectivă;

- un avantaj fiscal special este prevăzut în cazul sporirii numărului de angajați în cursul exercițiului fiscal (reducerea bazei impozabile cu 1 milion HUF pentru fiecare persoană angajată);

- în cazul unei activități economice permanente, cota anuală maximă a HIPA este stabilită la 2 %;

- persoanele impozabile nu sunt obligate să menționeze expres cuantumul HIPA pe facturi și în actele contabile; Legea din 1990 nu conține nicio dispoziție care să prevadă posibilitatea de deducere a HIPA inclus eventual în prețul bunurilor sau al serviciilor achiziționate de persoana impozabilă;

- Legea din 1990 nu prevede expres ca HIPA să se poată repercuta asupra consumatorului, însă acest impozit poate fi inclus în prețul de consum;

- în paralel cu HIPA, în Ungaria există taxa pe valoarea adăugată (általános forgalmi adó), reglementată de Legea LXXIV din 1992.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-283/06

- ¹⁰ Printr-o serie de decizii adoptate în cursul anului 2005, pârâtul din acțiunea principală în cauza C-283/06 a menținut deciziile care cuprindeau somații de plată în avans a HIPA pe anul 2005, emise de diferite autorități locale către reclamantele din acțiunea principală în cauza respectivă.

- 11 Pârátul din acțiunea principală și-a întemeiat deciziile pe articolul 41 alineatele (1) și (2) din Legea din 1990, precum și pe diferite hotărâri locale care instituiu HIPA. Acesta consideră că reclamantele din acțiunea principală în cauza C-283/06 și-au recunoscut obligațiile fiscale în temeiul acestui impozit prin depunerea unei declarații privind impozitul respectiv și, în consecință, sunt obligate la plata în avans a impozitului. În unele dintre deciziile sale, acesta a respins obiecția potrivit căreia, în temeiul articolului 33 din A șasea directivă, HIPA ar fi lipsit de temei legal, întrucât ar reprezenta un impozit cu caracter de impozit pe cifra de afaceri.
- 12 Reclamantele din acțiunea principală în cauza C-283/06 au formulat acțiuni împotriva deciziilor respective la Zala Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual Zala). În esență, acestea au arătat că deciziile respective sunt nelegale pentru motivul că, începând din luna mai 2004, nu mai sunt supuse HIPA ca urmare a aplicabilității directe a articolului 33 din A șasea directivă.
- 13 Instanța de trimitere consideră că punctul 3 litera (a) din capitolul 4 din anexa X la Actul de aderare poate fi interpretat în sensul că instituie o derogare provizorie care permite menținerea HIPA sau cel puțin că, prin autorizarea până la 31 decembrie 2007 a reducerilor acestui impozit, părțile contractante au admis temporar compatibilitatea impozitului respectiv cu dreptul comunitar.
- 14 În ipoteza în care Curtea ar împărtăși această opinie, instanța de trimitere consideră că orice altă întrebare ar fi superfluă. În ipoteza contrară, aceasta consideră necesar să se obțină o interpretare a noțiunii de impozit care nu poate fi caracterizat drept impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 din A șasea directivă.

15 În acest context, Zala Megyei Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele două întrebări preliminare:

„1) Capitolul 4 punctul 3 litera (a) din anexa X la [Actul de aderare] [...] trebuie interpretat în sensul că:

— Republica Ungară a obținut o derogare provizorie care îi permite să mențină [HIPA] sau

— prevăzând posibilitatea de a păstra reducerile fiscale privind [HIPA], Actul de aderare a recunoscut, de asemenea, dreptul (provizoriu) al Republicii Ungare de a menține impozite de aceeași natură cu impozitul pe operațiuni economice?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, [...] în interpretarea corectă referitoare la A șasea directivă [...], care sunt criteriile care permit să se considere că un impozit nu are caracter de impozit pe cifra de afaceri în sensul articolului 33 din [această] directivă?”

Cauza C-312/06

16 Printr-o decizie adoptată în cursul anului 2005, pârâtul din acțiunea principală în cauza C-312/06 a menținut decizia luată de o autoritate locală cu privire la reclamația din acțiunea principală în cauza respectivă și care cuprindea o somație de plată în avans a HIPA pentru exercițiile care se încheiau la 15 septembrie 2005 și, respectiv, la 15 martie 2006.

- 17 Această decizie, întemeiată pe articolul 39 alineatul (1) și pe articolul 41 alineatul (2) din Legea din 1990, precum și pe articolul 8 alineatul (1) din Hotărârea locală nr. 13/2003 (III.27), a fost motivată prin faptul că, după o evaluare a HIPA în cadrul negocierilor de aderare, Republica Ungară a obținut, prin Actul de aderare, o derogare privind reducerile acestui impozit până la 31 decembrie 2007. Potrivit pârâtului din acțiunea principală în cauza C-312/06, din informațiile cuprinse în Actul de aderare cu privire la stabilirea impozitului respectiv se poate deduce că acesta a fost aprobat de Uniunea Europeană.
- 18 Reclamanta din acțiunea principală în cauza C-312/06 a formulat o acțiune împotriva deciziei respective la Vas Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual Vas). Aceasta a susținut că decizia respectivă este nelegală, deoarece HIPA este un impozit pe cifra de afaceri a cărui menținere de către Republica Ungară după aderarea acesteia la Uniune este contrară articolului 33 alineatul (1) din A șasea directivă și care, în plus, nu poate fi considerat ca fiind autorizat provizoriu prin Actul de aderare.
- 19 Această acțiune a fost respinsă de Vas Megyei Bíróság pentru motivul principal că acordarea unei derogări provizorii către Republica Ungară prin Actul de aderare în ceea ce privește reducerile HIPA semnifică fără îndoială că Uniunea a admis menținerea temporară a acestui impozit.
- 20 Reclamanta din acțiunea principală în cauza C-312/06 a formulat recurs la Legfelsőbb Bíróság (Curtea Supremă) împotriva deciziei pronunțate de Vas Megyei Bíróság.
- 21 Instanța de trimitere consideră că, în cazul în care punctul 3 litera (a) din capitolul 4 din anexa X la Actul de aderare poate fi interpretat în sensul că, prin acordarea unei derogări temporare privind reducerile HIPA, părțile contractante au acordat și

o derogare privind acest impozit, acesta este compatibil cu dreptul comunitar până la 31 decembrie 2007. În schimb, în cazul unei interpretări în sens contrar, în lumina articolului 33 alineatul (1) din A șasea directivă, ar trebui stabilit dacă, pe baza criteriilor materiale esențiale conținute de această dispoziție, un impozit precum HIPA poate fi caracterizat drept impozit pe cifra de afaceri.

22 În aceste condiții, Legfelsőbb Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele două întrebări preliminare:

„1) Capitolul 4 punctul 3 litera (a) din anexa X la [Actul de aderare] [...] poate fi interpretat în sensul că Republica Ungară a obținut o derogare provizorie care îi permite să mențină [HIPA], cu alte cuvinte, în sensul că Actul de aderare, în măsura în care permite menținerea reducerilor [HIPA], a recunoscut dreptul provizoriu al Republicii Ungare de a menține chiar acest tip de impozit?

2) Articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă [...] trebuie interpretat în sensul că interzice menținerea unui impozit ([HIPA]) aplicabil activităților lucrative desfășurate de întreprinderi, una dintre caracteristicile principale ale acestuia fiind că se aplică la cifra de afaceri netă a întreprinderilor din care se scade costul de producție al mărfurilor vândute, prețul serviciilor accesorii și costul materiilor prime, cu alte cuvinte, un astfel de impozit trebuie caracterizat drept impozit pe cifra de afaceri interzis de această dispoziție?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 23 După cum au sugerat KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt și ERSTE Bank Hungary rt (denumite împreună în continuare „KÖGÁZ și alții”), guvernul maghiar, precum și Comisia Comunităților Europene, trebuie mai întâi analizată a doua întrebare formulată de fiecare dintre instanțele de trimitere, cu privire la interpretarea articolului 33 din A șasea directivă.
- 24 În cauza C-283/06, această întrebare privește criteriile care permit identificarea unei impozitari care nu poate fi caracterizată drept impozit pe cifra de afaceri în sensul articolului 33 din A șasea directivă.
- 25 Interpretată în contextul său, această întrebare are în vedere, în mod asemănător celei de a doua întrebări formulate în cauza C-312/06, problema dacă articolul 33 trebuie interpretat în sensul că se opune menținerii unui impozit care prezintă caracteristici similare celor ale HIPA.
- 26 În vederea interpretării articolului 33 din A șasea directivă, această dispoziție trebuie situată în contextul său legislativ. În acest scop, este util să se amintească de la bun început obiectivele pe care le urmărește instituirea unui sistem comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 18).
- 27 Reiese din considerentele Primei directive 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra

de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301) că armonizarea legislațiilor privitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie să permită instituirea unei piețe comune în cadrul căreia să existe o concurență nedegradată și ale cărei caracteristici să fie similare cu cele ale unei piețe interne, prin eliminarea diferențelor de impunere fiscală susceptibile să denatureze concurența și să împiedice schimburile (Hotărârea din 8 iunie 1999, Pelzl și alții, C-338/97, C-344/97 și C-390/97, Rec., p. I-3319, punctul 14, și Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 19).

28 Instituirea unui sistem comun de TVA a fost realizată prin A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303) și prin A șasea directivă (Hotărârile citate anterior Pelzl și alții, punctul 15, și Banca Popolare di Cremona, punctul 20).

29 În temeiul articolului 2 din Prima directivă 67/227, principiul sistemului comun de TVA constă în aplicarea, în cazul bunurilor și al serviciilor, până la etapa comerțului cu amănuntul, a unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și de distribuție înainte etapei de impozitare (a se vedea în special Hotărârea din 27 noiembrie 1985, Rouseau Wilmot, 295/84, Rec., p. 3759, punctul 15, Hotărârea din 3 martie 1988, Bergandi, 252/86, Rec., p. 1343, punctul 15, Hotărârea din 13 iulie 1989, Wisselink și alții, 93/88 și 94/88, Rec., p. 2671, punctul 18, Hotărârea Pelzl și alții, citată anterior, punctul 16, și Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 21).

30 Cu toate acestea, la fiecare tranzacție, TVA-ul este exigibil numai după deducerea cuantumului TVA-ului care a fost aplicat direct asupra costului diferitelor elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor. Mecanismul deducerilor este

reglementat la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, astfel încât persoanele impozabile să fie autorizate să deducă din TVA-ul pe care îl datorează cuantumurile TVA-ului care au fost deja aplicate bunurilor sau serviciilor aferente intrărilor, iar această taxă să privească, în fiecare etapă, numai valoarea adăugată și să fie, în cele din urmă, suportată de consumatorul final (Hotărârile citate anterior Pelzl și alții, punctul 17, și Banca Popolare di Cremona, punctul 22).

31 În vederea atingerii obiectivului unei egalități a condițiilor de impunere a aceleiași operațiuni, indiferent de statul membru în care aceasta intervine, sistemul comun de TVA trebuia să înlocuiască, potrivit considerentelor Celei de a doua directive 67/228, impozitele pe cifra de afaceri în vigoare în diferitele state membre (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Pelzl și alții, punctul 18, și Banca Popolare di Cremona, punctul 23).

32 În aceeași ordine de idei, articolul 33 din A șasea directivă permite menținerea sau introducerea de către un stat membru a impozitelor și taxelor asupra livrărilor de bunuri, prestațiilor de servicii sau importurilor numai dacă nu pot fi caracterizate drept impozite pe cifra de afaceri (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Pelzl și alții, punctul 19, și Banca Popolare di Cremona, punctul 24).

33 În schimb, dreptul comunitar nu cuprinde, *de lege lata*, nicio dispoziție specifică prin care se urmărește excluderea sau limitarea posibilității statelor membre de a institui alte impozite sau taxe în afară de impozitele pe cifra de afaceri (Hotărârea Wisselink

și alții, citată anterior, punctul 13, precum și Hotărârea din 19 februarie 1998, SPAR, C-318/96, Rec., p. I-785, punctul 21). Din însuși articolul 33 din A șasea directivă reiese că dreptul comunitar admite existența unor regimuri de impozitare, alături de TVA (Hotărârea Wisselink și alții, citată anterior, punctul 14, Hotărârea din 19 martie 1991, Giant, C-109/90, Rec., p. I-1385, punctul 9, și Hotărârea SPAR, citată anterior, punctul 21; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1986, Kerrutt, 73/85, Rec., p. 2219, punctul 22).

³⁴ În vederea aprecierii dacă un impozit sau o taxă poate fi caracterizată drept impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 din A șasea directivă, trebuie cercetat în special dacă are ca efect compromiterea funcționării sistemului comun de TVA prin afectarea circulației bunurilor și serviciilor și prin afectarea tranzacțiilor comerciale într-o manieră comparabilă celei care caracterizează TVA-ul (Hotărârile citate anterior Pelzl și alții, punctul 20, și Banca Popolare di Cremona, punctul 25; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2000, EKW și Wein & Co, C-437/97, Rec., p. I-1157, punctul 20, precum și jurisprudența citată).

³⁵ În această privință, Curtea a precizat că, în orice caz, trebuie considerate că afectează circulația bunurilor și serviciilor într-un mod comparabil cu TVA-ul impozitele și taxele care prezintă caracteristicile esențiale ale TVA-ului, chiar dacă nu sunt identice sub toate aspectele (Hotărârea din 31 martie 1992, Dansk Denkavit și Poulsen Trading, C-200/90, Rec., p. I-2217, punctele 11 și 14, Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, Rec., p. I-4777, punctul 32, și Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 26).

³⁶ În schimb, articolul 33 din A șasea directivă nu se opune menținerii sau introducerii unei taxe care nu ar prezenta una dintre caracteristicile esențiale ale TVA-ului

(Hotărârea din 17 septembrie 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Rec., p. I-5053, punctele 19 și 20, Hotărârea GIL Insurance și aléii, citată anterior, punctul 34, și Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 27).

³⁷ Curtea a precizat care sunt caracteristicile esenéiale ale TVA-ului. În pofida câtorva diferenéte de redactare, reiese din jurisprudenéa sa că aceste caracteristici sunt în număr de patru: aplicarea generală a TVA-ului în cazul tuturor tranzacéiilor care au ca obiect bunuri și servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporéional cu preéul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producéie și de distribuéie, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent care ar fi numărul tranzacéiilor intervenite anterior, deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producéie și distribuéie, astfel încât taxa să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menéionate să revină în cele din urmă consumatorului (Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 28).

³⁸ În vederea evitării rezultatelor discordante în raport cu obiectivul pe care îl urmăreéte sistemul comun de TVA, astfel cum s-a amintit la punctele 27-34 din prezenta hotărâre, orice comparaéie a caracteristicilor unui impozit precum HIPA cu cele ale TVA-ului trebuie făcută în lumina acestui obiectiv. În acest cadru, trebuie privită cu deosebită atenéie cerinéa ca neutralitatea sistemului comun de TVA să fie garantată în orice moment (Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 29).

³⁹ În speéă, având în vedere, în primul rând, a doua caracteristică esenéială a TVA-ului, trebuie constatat că, în timp ce TVA-ul este perceput la fiecare tranzacéie în etapa comercializării, iar cuantumul său este proporéional cu preéul bunurilor și al

serviciilor furnizate (Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 30), dimpotrivă, un impozit precum HIPA are ca bază de evaluare diferența, stabilită în funcție de legislația contabilă, dintre cifra de afaceri aflată în legătură cu bunurile vândute sau cu serviciile furnizate în cursul unui exercițiu fiscal, pe de o parte, și costul de producție al bunurilor vândute, valoarea serviciilor intermediare și costul materialelor, pe de altă parte.

40 Întrucât un asemenea impozit este astfel calculat pe baza unei cifre de afaceri dintr-o anumită perioadă, nu este posibil să se determine cu precizie cuantumul acestui impozit care s-a repercutat eventual asupra clientului cu ocazia fiecărei vânzări de bunuri sau a fiecărei prestări de servicii, dacă nu se îndeplinește condiția proporționalității între acest quantum și prețurile percepute de persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Pelzl și alții, citată anterior, punctul 25).

41 În plus, după cum a subliniat Comisia, reglementarea privind HIPA cuprinde, pentru un anumit număr de cazuri, reguli simplificate și, în mare măsură, forfetare de stabilire a bazei impozabile prin referire fie la baza de evaluare a unui alt impozit, majorată cu un procentaj fix (cazul întreprinzătorilor individuali și al micilor producători agricoli), fie la un procentaj fix al unui alt impozit (cazul întreprinderilor supuse impozitului simplificat pe profit).

42 În astfel de cazuri, baza de evaluare a HIPA este, în mod evident, determinată de alți parametri decât prețul bunurilor sau al serviciilor plătit de către clienți (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 7 mai 1992, Bozzi, C-347/90, Rec., p. I-2947, punctul 15).

43 Aceste norme specifice contribuie la consolidarea inexistenței, la nivel global, a unui raport de proporționalitate între suma plătită de persoana impozabilă în temeiul unui impozit precum HIPA și prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate de această persoană impozabilă.

44 În aceste condiții, un astfel de impozit nu ar putea fi considerat proporțional cu prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate.

45 În continuare, cu privire la a patra caracteristică esențială a TVA-ului, trebuie arătat, în primul rând, că, în timp ce, în temeiul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care are obligația de a o plăti impozitul datorat sau achitat pentru toate bunurile sau serviciile utilizate pentru nevoile operațiunilor sale supuse TVA-ului, în ceea ce privește regimul de drept comun al HIPA, deducerea care intervine în etapa determinării bazei de evaluare a acestui impozit este realizată în raport cu valoarea cheltuielilor de producție a bunurilor vândute, a serviciilor intermediare și cu costul materialelor.

46 Din dezbaterile care au avut loc în cadrul ședinței a reieșit astfel că, în ceea ce privește serviciile furnizate persoanei impozabile, numai costurile care îndeplinesc criteriile stabilite prin legislația aplicabilă, precum cele ale serviciilor furnizate de subcontractanți sau de intermediari ori cele ale serviciilor la care a recurs persoana impozabilă și pe care le furnizează la rândul său sub o formă nemodificată clienților săi (servicii „nemodificate”), pot fi defalcate de persoana impozabilă respectivă din baza impozabilă în temeiul HIPA. În schimb, această bază impozabilă nu poate fi redusă cu valoarea unor costuri precum cele ale serviciilor de expertiză sau cele legate de servicii care au fost furnizate persoanei impozabile pentru nevoile activităților sale și pe care aceasta din urmă nu le reintroduce ca atare în circuitul economic (servicii „cumpărate”).

47 Baza de evaluare a HIPA nu este, așadar, circumscrisă valorii adăugate într-o etapă determinată a procesului de producție sau de distribuție, ci privește cifra de afaceri globală a persoanei impozabile, redusă numai cu elementele precizate la punctul 45 din prezenta hotărâre (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Pelzl și alții, citată anterior, punctul 23).

- 48 În al doilea rând, desigur, este adevărat că existența unor diferențe în ceea ce privește metoda potrivit căreia este calculat impozitul deja plătit nu poate excepta un impozit de la interdicția enunțată la articolul 33 din A șasea directivă, dacă astfel de diferențe sunt mai mult de ordin tehnic și nu împiedică aplicarea acestui impozit, în esență, în același mod ca și TVA-ul (Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 31).
- 49 De asemenea, este adevărat că, astfel cum au arătat KÖGÁZ și alții și Vodafone, pentru ca un impozit să aibă caracter de impozit pe cifra de afaceri, nu este necesar ca legislația națională care îi este aplicabilă să prevadă expres nici ca acest impozit să poată fi repercutat asupra consumatorilor (Hotărârea din 26 iunie 1997, Careda și alții, C-370/95-C-372/95, Rec., p. I-3721, punctul 18), nici ca impozitul respectiv să facă obiectul unei mențiuni distincte pe factura transmisă clientului (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Dansk Denkavit și Poulsen Trading, punctele 13 și 14, precum și Careda și alții, punctele 23 și 26).
- 50 În schimb, un impozit care se aplică activităților de producție astfel încât nu este sigur că este suportat în cele din urmă de către consumatorul final, precum un impozit pe consum cum este TVA-ul, este susceptibil de a ieși din domeniul de aplicare al articolului 33 din A șasea directivă (Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 31).
- 51 În speță, chiar dacă prin mecanismul de deducere a taxei, prevăzut la articolele 17-20 din A șasea directivă, TVA-ul este suportat numai de consumatorul final și este perfect neutru în raport cu persoanele impozabile care intervin în procesul de producție și de distribuție anterior etapei impunerii finale, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec., p. I-5339, punctele 19, 22 și 23, Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania, C-427/98, Rec., p. I-8315, punctul 29, și Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 32), această situație nu se regăsește în cazul unui impozit precum HIPA.

- 52 Într-adevăr, după cum a arătat Comisia, reiese din informațiile cuprinse în deciziile de trimitere că nu există nicio certitudine în sensul că, în cele din urmă, sarcina HIPA se repercutează asupra consumatorului final într-un mod caracteristic unui impozit pe consum, precum TVA.
- 53 Instanțele de trimitere subliniază astfel că, dată fiind însăși natura sa, HIPA nu se repercutează în mod necesar asupra vreunui subiect de drept. Aceste instanțe adaugă că, dacă acesta este cazul, cumpărătorul poate să nu fie conștient de acest lucru, caz în care impozitul repercutat asupra prețului bunurilor sau al serviciilor pe care le-a dobândit în calitate de persoană impozabilă nu se va repercuta asupra prețului bunurilor și al serviciilor pe care aceasta însăși le furnizează clienților săi.
- 54 În plus, după cum a subliniat guvernul maghiar, întrucât HIPA este calculat pe baza unei cifre de afaceri periodice, o persoană impozabilă nu poate determina cu precizie nici cuantumul HIPA care ar fi fost inclus în prețul de achiziție al bunurilor sau al serviciilor (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 33), nici fracțiunea din HIPA repercutată eventual asupra consumatorului cu ocazia fiecărei vânzări de bunuri sau prestări de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Giant, punctul 14, și Pelzl și alții, punctul 25).
- 55 Pe de altă parte, după cum a arătat același guvern, în măsura în care, în vederea repercutării sarcinii impozitului datorat pentru propriile activități asupra etapei următoare a procesului de distribuție sau de consum, o persoană impozabilă ar include această sarcină în prețul său de vânzare, baza de evaluare HIPA ar îngloba, prin urmare, impozitul însuși, astfel încât HIPA ar fi astfel calculat în raport cu o sumă stabilă pornind de la un preț de vânzare care include în mod anticipat impozitul care urma să fie plătit (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Banca Popolare di Cremona, citată anterior, punctul 33).

- 56 Indiferent de situație, deși se poate presupune că o persoană impozabilă supusă plății HIPA care practică vânzarea către consumatorul final va ține seama, la stabilirea prețului, de cuantumul impozitului încorporat în cheltuielile sale generale, nu toate persoanele impozabile beneficiază de posibilitatea de a repercuta astfel sau de a repercuta total sarcina impozitului (a se vedea, prin analogie, Hotărârile citate anterior Pelzl și alții, punctul 24, și Banca Popolare di Cremona, punctul 34).
- 57 Din considerațiile anterioare rezultă că, având în vedere aceste caracteristici, un impozit precum HIPA nu este conceput pentru a fi repercutat asupra consumatorului final într-o modalitate caracteristică TVA-ului.
- 58 Cu privire la acest aspect, un astfel de impozit se diferențiază de o contribuție cum este cea care a făcut obiectul Hotărârii Dansk Denkavit și Poulsen Trading, citată anterior, și care a fost declarată incompatibilă cu sistemul comun de TVA la punctul 14 din acea hotărâre, în măsura în care acea contribuție era destinată a fi repercutată asupra consumatorului final, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 3 din hotărârea menționată. În plus, acea contribuție era percepută în raport cu o bază de evaluare identică celei utilizate pentru TVA și era recuperată în paralel cu aceasta din urmă, după cum rezultă din cuprinsul punctului 8 din aceeași hotărâre.
- 59 Prin urmare, chiar presupunând, după cum au susținut KÖGÁZ și alții și Vodafone, că HIPA este de aplicare generală în colectivitățile locale care l-au instituit, această împrejurare nu ar putea fi suficientă pentru a califica un astfel de impozit drept impozit pe cifra de afaceri în sensul articolului 33 din A șasea directivă, deoarece nu afectează tranzacțiile într-un mod comparabil celui care caracterizează TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea Pelzl și alții, citată anterior, punctul 27).

- 60 Având în vedere toate considerațiile anterioare, reiese că un impozit care prezintă caracteristici precum cele ale HIPA se diferențiază de TVA, astfel încât nu poate fi calificat drept impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 alineatul (1) din A șasea directivă.
- 61 Prin urmare, la a doua întrebare formulată de instanțele de trimitere, trebuie să se răspundă că articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune menținerii unei prelevări fiscale care prezintă caracteristici similare celor ale impozitului în discuție în acțiunea principală.
- 62 În aceste condiții, nu este necesară pronunțarea cu privire la prima întrebare formulată de aceste instanțe în raport cu punctul 3 litera (a) din capitolul 4 din anexa X la Actul de aderare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 63 Întrucât, în privința părților din acțiunile principale, procedurile au caracterul unor incidente apărute la instanțele de trimitere, este de competența acestora să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale, trebuie interpretat în sensul că nu se opune menținerii unei prelevări fiscale care prezintă caracteristici similare celor ale impozitului în discuție în acțiunea principală.

Semnături