



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 5 septembrie 2013¹

Cauza C-385/12

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.
împotriva
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

[cerere de decizie preliminară formulată de Székesfehérvári Törvényszék (Ungaria)]

„Drept fiscal — Libertatea de stabilire — Articolul 401 din Directiva 2006/112/CE — Impozit național aplicat activității comerciale de vânzare cu amănuntul în magazin în anumite sectoare economice — Cotă progresivă de impozitare în cazul bazei de stabilire legate de cifra de afaceri — Comparație între întreprinderile afiliate unui concern și cele afiliate unui sistem de franciză”

I – Introducere

1. Din cauza crizei financiare și economice din ultimii ani, statele membre se concentrează din nou mai mult pe o sursă tradițională de venituri: colectarea de impozite. Acest lucru nu se realizează numai sub forma creșterii cotelor impozitelor deja existente. În plus față de aceasta, se mai poate observa și introducerea unor noi tipuri de impozite.
2. Prezenta cerere de decizie preliminară se referă la un astfel de tip nou de impozit. Pentru contracararea necesarului ridicat de resurse financiare ale statului, Ungaria a perceput pentru o perioadă limitată un impozit stabilit în funcție de cifra de afaceri a anumitor întreprinderi, care era legat însă de aceasta printr-o cotă progresivă de impozitare neobișnuită pentru un astfel de impozit.
3. Desigur, criticile aduse unui nou impozit nu sunt o surpriză. Totuși, în prezenta cauză, Curtea se va ocupa de problema dacă critica este și justificată în ceea ce privește admisibilitatea în temeiul dreptului Uniunii a unui astfel de impozit. În această privință, persoanele impozabile susțin în special că, din cauza tarifului progresiv, impozitul denaturează concurența în detrimentul întreprinderilor străine. Trebuie să se clarifice în ce măsură astfel de denaturări ale concurenței produc numai efecte economice îngrijorătoare sau sunt, în plus, și incompatibile cu dreptul Uniunii.

¹ — Limba originală: germana.

II – Cadrul juridic

4. În Ungaria, a fost introdus prin Legea nr. XCIV 2010 privind impozitele speciale în anumite sectoare [economice] (denumită în continuare „Legea nr. XCIV 2010”) un impozit, printre altele, asupra activității comerciale de vânzare cu amănuntul în magazin din anumite sectoare economice (denumit în continuare „impozit special”). Legea a intrat în vigoare la 4 decembrie 2010 și a cuprins retroactiv activitatea unei persoane impozabile din întregul an calendaristic 2010, precum și pentru o perioadă ulterioară limitată.

5. Baza de evaluare pentru acest impozit este cifra de afaceri anuală netă obținută de persoana impozabilă într-un an fiscal. Cota depinde de quantumul bazei de impozitare. Până la cifra de afaceri anuală de 500 de milioane de HUF (circa 1,7 milioane de euro), cota de impozitare este de 0 %, apoi cota crește în trei trepte, de la 0,1 %, trecând prin cota de 0,4 %, până la cota finală de 2,5 % aplicabilă de la o cifră de afaceri anuală de 100 de miliarde HUF (circa 333 de milioane de euro). Așadar, potrivit acestei impozitări în trepte, nu se percepe impozit până la o anumită valoare a cifrei de afaceri. În cazul în care se percepe impozit, cota medie de impozitare și, astfel, sarcina fiscală procentuală este cu atât mai mare cu cât cifra de afaceri este mai ridicată.

6. Conform articolului 7 din Legea nr. XCIV 2010, în cazul întreprinderilor afiliate în sensul regimului juridic maghiar privind impozitul pe profit, datoria fiscală se calculează prin aplicarea, mai întâi, a cotei asupra sumei cifrelor de afaceri ale tuturor persoanelor impozabile afiliate. Datoria fiscală a fiecăreia dintre persoanele impozabile individuale rezultă ulterior corespunzător cotei-parte a acesteia la suma cifrelor de afaceri ale tuturor persoanelor impozabile afiliate. Potrivit regimului juridic maghiar privind impozitul pe profit aplicabil în această privință, se consideră întreprinderi afiliate în special persoanele impozabile în cazul cărora una dintre ele exercită o influență dominantă asupra celorlalte.

III – Procedura principală și procedura în fața Curții

7. Societatea maghiară Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (denumită în continuare „Hervis”) comercializează articole sportive și este supusă în această privință impozitului special.

8. Hervis este afiliată în sensul articolului 7 din Legea nr. XCIV 2010 unei societăți-mamă cu sediul în Republica Austria, care realizează în Ungaria, direct sau prin intermediul altor întreprinderi afiliate, cifre de afaceri [din operațiuni] în special în comerțul cu amănuntul de produse alimentare care sunt de asemenea supuse impozitului special. Ca urmare a luării în considerare a tuturor cifrelor de afaceri consolidate în cazul aplicării cotei de impozitare, pentru Hervis rezultă o cota medie de impozitare semnificativ mai mare decât dacă la baza calculării impozitului s-ar afla numai cifrele de afaceri proprii.

9. Hervis contestă impozitul stabilit pentru aceasta pentru anul 2010, pentru motivul că perceperea impozitului special încalcă diferite dispoziții ale dreptului Uniunii. Hervis consideră că impozitul discriminează într-adevăr întreprinderile cu proprietari străini în raport cu întreprinderile cu proprietari maghiari, precum și întreprinderile individuale în raport cu întreprinderile care sunt operate sub forma unei rețele sub franciză. Astfel, în domeniul comercializării cu amănuntul a produselor alimentare, societățile cu acționari maghiari operează în sistem de franciză și, astfel, eludează cumularea cifrelor de afaceri în cadrul stabilirii impozitului special, întrucât numai cifrele de afaceri ale fiecărui francizat sunt relevante pentru calculul impozitului.

10. În aceste condiții, Székesfehérvári Törvényszék (Tribunalul din Székesfehérvári), sesizată între timp cu acțiunea formulată de Hervis, a adresat [Curții], în temeiul articolului 267 TFUE, următoarea întrebare:

„Este compatibilă cu dispozițiile Tratatelor CE care reglementează principiul general al [interzicerii] discriminării (articolele 18 TFUE și 26 TFUE), principiul libertății de stabilire (articolul 49 TFUE), principiul egalității de tratament (articolul 54 TFUE), principiul egalității în participațiile financiare la capitalul societăților, în sensul articolului 54 (articolul 55 TFUE), principiul liberei [prestări] a serviciilor (articolul 56 TFUE), principiul liberei circulații a capitalurilor (articolul 63 TFUE și articolul 65 TFUE) și principiul egalității în impozitarea întreprinderilor (articolul 110 TFUE) obligarea contribuabililor care desfășoară o activitate comercială de vânzare cu amănuntul în magazin la plata unui impozit special în cazul în care cifra de afaceri anuală netă este superioară sumei de 500 de milioane HUF?”

11. În procedura în fața Curții au depus observații scrise Hervis, Ungaria, Republica Austria și Comisia și au participat la ședința din 18 iunie 2013.

IV – Aprecieri juridică

A – Admisibilitatea întrebării preliminare

12. Trebuie examinată, mai întâi, admisibilitatea întrebării preliminare pe care o pune în discuție Ungaria.

13. Ungaria susține că, contrar cerințelor din jurisprudență, decizia de trimitere nu conține explicații privind motivele pentru care instanța de trimitere consideră că este necesară interpretarea dispozițiilor din dreptul Uniunii menționate în întrebarea preliminară. În special, nu se arată în ce mod impozitul special maghiar prezintă efect discriminatoriu.

14. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, instanța națională trebuie să definească în decizia de trimitere cadrul factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. În plus, decizia de trimitere trebuie să indice motivele care au determinat instanța națională să reflecteze asupra interpretării dreptului Uniunii și trebuie să expliciteze legătura pe care o stabilește între aceste prevederi ale dreptului Uniunii și legislația națională aplicabilă litigiului din procedura principală².

15. Aceste cerințe sunt legate de două obiective. Pe de o parte, prin aceasta se dorește să se asigure faptul că Curtea poate să ofere instanței naționale o interpretare utilă a dreptului Uniunii. Pe de altă parte, un minim de explicații trebuie să ofere statelor membre și celorlalte părți interesate dintr-o procedură posibilitatea de a prezenta observații utile în temeiul articolului 267 TFUE. Întrucât părților interesate le este notificată numai decizia de trimitere, aceasta trebuie să cuprindă toate informațiile pentru ca părțile interesate să poată să prezinte observații în temeiul articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene³.

2 — A se vedea printre altele Hotărârea din 21 decembrie 2011, Enel Produzione (C-242/10, Rep., p. I-13665, punctul 32 și jurisprudența citată). Aceste cerințe sunt prevăzute în prezent și la articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție din 25 septembrie 2012 (JO L 265, p. 1), care nu este însă aplicabil în prezenta procedură.

3 — A se vedea Hotărârea din 27 noiembrie 2012, Pringle (C-370/12, punctul 84 și următorul și jurisprudența citată).

16. În fapt, este îndoielnic că prezenta cerere de decizie preliminară îndeplinește ca atare cerințele privind minimul de explicații. Astfel, instanța de trimitere nu prezintă în totalitate în special elementele de drept și factuale pe care se întemeiază discriminarea pretinsă de Hervis în procedura principală. Lipsesc nu numai elementele privind articolul 7 din Legea nr. XCIV 2010, ci și elementele privind afilierea Hervis într-o structură tip concern, precum și acelea privind sarcina fiscală a întreprinderilor cu acționari din țară și din străinătate, respectiv a întreprinderilor care își desfășoară activitatea în cadrul sau în afara unui sistem de franciză.

17. Totuși, în anumite circumstanțe, cuprinsul unei decizii de trimitere poate fi completat cu alte surse de informații, fără să se aducă atingere în mod decisiv obiectivelor asociate cerințelor formale prevăzute pentru o decizie de trimitere.

18. Astfel, în special observațiile scrise ale părților interesate pot să permită Curții să interpreteze în mod util dreptul Uniunii⁴. În prezenta cauză, elementele furnizate de instanța de trimitere au fost completate suficient sub aspectul elementelor de drept și factuale prin observațiile scrise prezentate de Hervis și de Ungaria.

19. În plus, în prezenta cauză, și celelalte părți interesate au avut posibilitatea să adopte în mod util o poziție cu privire la cererea de decizie preliminară. Acest lucru este confirmat, în primul rând, prin faptul că Republica Austria și Comisia, prin observațiile lor scrise, și-au exprimat în mod util poziția⁵. În plus, aspectele juridice relevante în speță au făcut deja obiectul unei dezbateri publice, în special sub forma întrebărilor parlamentare și a răspunsurilor Comisiei⁶. Întrucât, în afară de aceasta, în prezenta cauză a avut loc o ședință și restul părților interesate au fost în cele din urmă în situația ca cel mai târziu după luarea la cunoștință a observațiilor scrise prezentate Curții în cadrul procedurii să poată adopta în ședință o poziție utilă⁷.

20. Cererea de pronunțare a unei decizii preliminare este, așadar, admisibilă.

B – Răspunsul la întrebarea preliminară

21. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă aspectul că persoanele impozabile trebuie să plătească impozit special în cazul în care cifra de afaceri anuală netă este superioară sumei de 500 de milioane HUF este compatibil cu diferite dispoziții ale TFUE.

22. Hervis și Republica Austria au susținut că întrebarea preliminară nu a fost adresată într-un mod suficient de diferențiat și propun reformularea ei. În special, întrebarea nu exprimă caracterul special al impozitului care, având în vedere creșterea progresivă puternică a cotelor și tratamentul diferit aplicat sistemelor de franciză și sistemelor de filiale, ar dezavantaja întreprinderile de comerț cu amănuntul deținute de acționari străini.

23. Nu există, totuși, niciun motiv pentru reformularea întrebării preliminare sub acest aspect. Efectele concrete ale colectării impozitului special la care s-au referit Hervis și Republica Austria trebuie luate în considerare în mod corespunzător în cadrul interpretării dreptului Uniunii.

4 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 1994, Vaneetveld (C-316/93, Rec., p. I-763, punctul 14).

5 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 1999, Brentjens' (cauzele conexe C-115/97-C-117/97, Rec., p. I-6025, punctul 40), și Hotărârea din 10 martie 2009, Heinrich (C-345/06, Rep., p. I-1659, punctul 35).

6 — A se vedea în special întrebările parlamentare din 20 decembrie 2010 (E-010535/2010), din 2 februarie 2011 (E-000576/2011) și din 19 ianuarie 2012 (O-000009/2012), precum și răspunsul Comisiei din 15 martie 2011 la întrebările E-000576/11 și E-000955/11.

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea Brentjens' (citată la nota de subsol 5, punctul 42) și Hotărârea din 11 aprilie 2000, Deliège (C-51/96 și C-191/97, Rec., p. I-2549, punctul 38).

24. În plus față de dispozițiile menționate în întrebarea preliminară, Curtea trebuie totuși să abordeze și importanța articolului 401 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁸ (denumită în continuare „Directiva TVA”) pentru prezenta cauză pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util⁹. Astfel, această dispoziție se referă în special la admisibilitatea, din perspectiva dreptului Uniunii, a impozitelor pe cifra de afaceri¹⁰.

25. Mai întâi, vom aborda totuși dispozițiile din dreptul primar menționate de instanța de trimitere.

1. Interdicția discriminării fiscale pentru produse

26. În primul rând, trebuie să se examineze aspectul dacă interdicția discriminării prevăzută la articolul 110 TFUE interzice colectarea impozitului special. Potrivit acestei dispoziții, un stat membru nu poate să aplice, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare.

27. Întrucât sunt cuprinse și taxele indirecte asupra produselor, în domeniul de aplicare al acestei dispoziții nu intră numai taxele care sunt aplicate unui produs ca atare. Dimpotrivă, se impune respectarea articolului 110 TFUE și în cazul taxelor care sunt aplicate unei activități necesare în legătură cu produsele, în măsura în care au efect direct asupra prețului produselor¹¹.

28. Având în vedere baza de impozitare legată de cifra de afaceri a impozitului special, este perfect posibil ca acesta să fi avut efect direct asupra prețului produselor, în măsura în care acest impozit nu a fost aplicat retroactiv pentru anul calendaristic 2010. În orice caz, o taxă încalcă articolul 110 primul paragraf TFUE numai în cazul în care – cel puțin indirect¹² – este calculată în mod diferit pentru un produs importat și pentru un produs național similar și conduce astfel, în anumite cazuri, la o taxă superioară aplicată produsului de import¹³. În prezenta cauză, nu rezultă însă clar că, prin aplicarea impozitului special, sarcina fiscală asupra produselor din alte state membre ar fi mai mare decât cea asupra produselor naționale. Astfel, chiar în cazul în care întreprinderile cu acționari străini ar fi supuse unei sarcini fiscale superioare celei suportate de întreprinderile cu acționari naționali nu rezultă că respectivele întreprinderi cu acționari străini din prezenta cauză comercializează de preferință produse de origine străină.

29. Prin urmare, articolul 110 TFUE nu se opune unui impozit special astfel cum a fost prezentat de instanța de trimitere.

8 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

9 — Referitor la această competență a Curții, a se vedea Hotărârea din 20 martie 1986, Tissier (35/85, Rec., p. 1207, punctul 9), și Hotărârea din 30 mai 2013, Worten (C-342/12, punctul 30).

10 — În această privință, a se vedea și răspunsul Comisiei din 15 martie 2011 la întrebările E-000576/11 și E-000955/11, în urma cărora Comisia, în temeiul unei plângeri corespunzătoare, a analizat deja posibilitatea încălcării prin introducerea impozitului special a articolului 401 din Directiva TVA.

11 — A se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten și Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, Rep., p. I-9643, punctul 43), și Hotărârea din 17 iulie 2008, Essent Netwerk Noord și alții (C-206/06, Rep., p. I-5497, punctul 44), ambele referitoare la articolul 90 CE.

12 — A se vedea Hotărârea din 9 mai 1985, Humblot (112/84, Rec., p. 1367, punctul 14) referitoare la articolul 95 CEE; a se vedea în acest sens și Hotărârea din 17 septembrie 1987, Feldain (433/85, Rec., p. 3521, punctul 16), și Hotărârea din 3 martie 1988, Bergandi (252/86, Rec., p. 1343, punctul 28), ambele referitoare la articolul 95 CEE.

13 — A se vedea Hotărârea Stadtgemeinde Frohnleiten și Gemeindebetriebe Frohnleiten (citată la nota de subsol 11, punctul 49 și jurisprudența citată), referitoare la articolul 90 CE.

2. Dreptul de stabilire

30. În continuare, trebuie să se examineze aspectul dacă articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE se opune colectării impozitului special maghiar. În conformitate cu acest articol, este interzis ca statele membre să restricționeze libertatea recunoscută unei societăți cu sediul într-un stat membru de a se stabili pe teritoriul altui stat membru. În temeiul articolului 49 al doilea paragraf TFUE, libertatea de stabilire cuprinde și exercitarea unei activități.

31. În speță, prin colectarea impozitului special, este posibil ca libertatea de stabilire în Ungaria a societății-mamă a Hervis să fie limitată într-un mod nelegal. În acest caz, și Hervis ar putea să invoce dreptul de stabilire al societății sale mamă pentru a evita obligația de a plăti impozitul special, contrară dreptului Uniunii¹⁴.

a) Discriminare

32. Libertatea de stabilire interzice, în principiu, orice discriminare întemeiată pe locul sediului unei societăți¹⁵. Există o discriminare atunci când norme diferite sunt aplicate unor situații comparabile sau când aceeași normă este aplicată unor situații diferite¹⁶. Astfel, articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE interzice tratamentul fiscal diferit al societăților nerezidente și al celor rezidente, în măsura în care, în privința măsurii naționale în cauză, aceste societăți se află în situații comparabile în mod obiectiv¹⁷.

33. La prima privire, în temeiul regimului privind impozitul special, nu rezultă o diferență de tratament aplicată societăților maghiare impozabile precum Hervis întemeiată pe locul sediului societății-mamă a acesteia. Astfel, modalitățile de aplicare [a impozitului] nu sunt diferențiate în funcție de sediul unei societăți-mamă. Pur formal, Legea nr. XCIV 2010 maghiară nu tratează filialele societăților rezidente altfel decât filialele societăților care au sediul într-un alt stat membru.

34. Totuși, articolul 49 TFUE interzice și orice discriminare indirectă sau disimulată întemeiată pe locul sediului unei societăți. În cazul discriminării disimulate este vorba despre aplicarea altui criteriu de diferențiere față de cel al sediului unei societăți care conduce, în realitate, la același rezultat¹⁸.

35. Hervis, Republica Austria și Comisia au prezentat diferite argumente din care ar trebui să rezulte o discriminare disimulată a activității societăților străine în Ungaria. Acestea se referă la un pretins tratament diferit al persoanelor impozabile cu acționari din străinătate și naționali întemeiat pe organizarea în sisteme de filiale și în sisteme de franciză, precum și afilierea la o structură tip concern sau la un sistem de franciză. În acest sens, părțile interesate au analizat numai în parte regimurile stabilite prin Legea nr. XCIV 2010 și, în schimb, au discutat preponderent urmările economice practice ale impozitului special pentru diferite sisteme de distribuție.

14 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 aprilie 1994, Halliburton Services (C-1/93, Rec., p. I-1137).

15 — A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, Rep., p. I-10767, punctul 32), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 38 și jurisprudența citată).

16 — A se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 30), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 46), și Hotărârea din 2 aprilie 2009, Elshani (C-459/07, Rep., p. I-2759, punctul 36).

17 — A se vedea în acest sens Hotărârile Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citată la nota de subsol 16, punctul 46) și Truck Center (citată la nota de subsol 15, punctul 36).

18 — A se vedea printre altele Hotărârea din 5 decembrie 1989, Comisia/Italia (C-3/88, Rec., p. I-4035, punctul 8), Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec., p. I-4017, punctul 14), Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, Rec., p. I-4809, punctul 10), Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Meindl (C-329/05, Rep., p. I-1107, punctul 21), și Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (cauzele conexe C-570/07 și C-571/07, Rep., p. I-4629, punctul 117 și următorul).

36. Cu toate acestea, pentru prezumția unei discriminări disimulate, sunt decisive numai criteriile pe baza cărora se diferențiază regimurile privind impozitul special. Aceste regimuri nu tratează ca atare în mod diferențiat sistemele de filiale și sistemele de franciză, ci rezultatele fiscale diferite reprezintă consecința unui regim în măsura în care acesta diferențiază în funcție de quantumul cifrei de afaceri a unei persoane impozabile și cumulează cifrele de afaceri ale tuturor operațiunilor acesteia. Astfel, în continuare, corespunzător criteriilor de diferențiere prevăzute de Legea nr. XCIV 2010 din care rezultă argumentele prezentate de părțile interesate, vom analiza din perspectiva unei posibile discriminări disimulate criteriile legate de quantumul cifrei de afaceri a unei persoane impozabile (punctul ii), de persoana impozabilă afiliată (iii) și de etapa procesului de distribuție în care se realizează cifra de afaceri (punctul iv).

i) Premisele pentru o discriminare disimulată

37. În primul rând, trebuie să se clarifice totuși premisele exacte ale unei discriminări disimulate. Din jurisprudența de până în prezent a Curții referitoare la libertatea de stabilire nu rezultă fără echivoc în ce condiții un alt criteriu de diferențiere față de cel al sediului unei societăți poate să conducă efectiv la un rezultat discriminatoriu identic.

38. Pe de o parte, se pune problema cât de puternică trebuie să fie corelația dintre criteriul de diferențiere ales și sediul unei societăți pentru a se putea prezuma o diferență de tratament întemeiată pe locul sediului. Până în prezent, Curtea s-a referit în acest sens atât la o concordanță în majoritatea cazurilor¹⁹, cât și la o simplă preponderență a afectării nerezidenților²⁰ sau a menționat chiar și numai simplul risc de defavorizare [a acestora]²¹. Până în prezent, s-a putut constata numai că nu este necesară o concordanță de 100 % a criteriului întemeiat pe sediul societății²².

39. Pe de altă parte, nu numai gradul de corelare impus prin jurisprudență este nesigur, ci și aspectul dacă această corelare trebuie să rezulte din însăși natura criteriului de diferențiere²³ sau se poate întemeia și pe elemente concrete relativ aleatorii²⁴. O legătură între natura unui criteriu de diferențiere și sediul unei societăți ar presupune că un astfel de criteriu este în mod obișnuit corelat cu sediul unei societăți. Dimpotrivă, pentru o legătură concretă relativ aleatorie ar fi suficient ca o astfel de corelație să existe concret într-o situație actuală. Această teză implică faptul că modificarea, posibilă în orice moment, a acestei situații actuale ar înlătura din nou discriminarea disimulată.

40. Propunem Curții să aplice criterii stricte pentru prezumția unei discriminări disimulate, întrucât discriminarea disimulată nu trebuie să aibă efectul extinderii unui act de discriminare, ci trebuie numai să cuprindă și cazurile care, din punct de vedere pur formal, nu reprezintă o discriminare, însă au efectul unei discriminări.

41. Astfel, pe de o parte, corelația dintre criteriul de diferențiere și sediul societății trebuie să poată fi stabilită în marea majoritate a cazurilor. Așadar, o simplă preponderență a afectării nerezidenților nu este suficientă.

19 — A se vedea Hotărârea din 7 iulie 1988, Stanton și L'Étoile (143/87, Rec., p. 3877, punctul 9), Hotărârile Commerzbank (citată la nota de subsol 18, punctul 15) și Baxter și alții (citată la nota de subsol 18, punctul 13) și Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 32); a se vedea și Hotărârea Bergandi (citată la nota de subsol 12, punctul 28) referitoare la articolul 95 CEE și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/90, Rep., p. I-10465, punctul 48) referitoare la libera prestare a serviciilor.

20 — A se vedea Hotărârea Blanco Pérez și Chao Gómez (citată la nota de subsol 18, punctul 119).

21 — A se vedea Hotărârile Talotta (citată la nota de subsol 19, punctul 32) și Blanco Pérez și Chao Gómez (citată la nota de subsol 18, punctul 119); a se vedea și Hotărârea din 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec., p. I-1779, punctul 14) referitoare la libera circulație a lucrătorilor.

22 — În acest sens, a se vedea și Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, punctul 41), referitoare la libera circulație a lucrătorilor.

23 — A se vedea Hotărârile Baxter și alții (citată la nota de subsol 18, punctul 13) și Blanco Pérez și Chao Gómez (citată la nota de subsol 18, punctul 119).

24 — A se vedea Hotărârea Comisia/Italia (citată la nota de subsol 18, punctul 9); a se vedea și Hotărârea Humblot (citată la nota de subsol 12, punctul 14), referitoare la articolul 95 CEE.

42. Pe de altă parte, o limitare generală a discriminării disimulate la cazurile în care corelația rezultă din natura criteriului de diferențiere și nu se întemeiază numai pe elemente concrete relativ aleatorii nu reprezintă o opțiune.

43. Astfel, corelația dintre un criteriu de diferențiere și sediul unei societăți se întemeiază întotdeauna pe elemente concrete. Acest lucru este valabil și pentru criteriul de diferențiere clasic al discriminării disimulate pe motivul cetățeniei: domiciliul unei persoane fizice²⁵. Corelația dintre domiciliu și cetățenie rezultă din natura criteriului de diferențiere numai pentru motivul că, potrivit elementelor concrete actuale, într-un stat membru trăiesc în cea mai mare parte cetățeni care au cetățenia respectivă. Însă, independent de elementele concrete actuale privind mobilitatea cetățenilor Uniunii și importanța drepturilor unui resortisant, nu se poate aprecia în ce măsură această împrejurare rezultă din natura legăturii dintre domiciliu și cetățenie. Aceste elemente sunt însă supuse transformării, astfel încât, în cele din urmă, și în acest caz diferența de tratament care, după cum se recunoaște, este generată prin natura criteriului de diferențiere se întemeiază de asemenea pe elementele concrete actuale.

44. În plus, aprecierii în funcție de elementele concrete actuale nu i se opune nici faptul că pe baza unei modificări a acestor elemente o reglementare națională, care la momentul adoptării nu pune probleme din punctul de vedere al dreptului Uniunii, prezintă brusc caracter discriminatoriu. În ceea ce privește cerințele pieții interne, este relevant numai faptul că există o limitare a libertății de stabilire și, în schimb, nu este relevant aspectul dacă legiuitorului național istoric [care a introdus măsura] i se poate aduce o critică în această privință.

45. Astfel, dintr-o legătură pur concretă, relativ aleatorie, între criteriul de diferențiere și sediul unei societăți poate să rezulte o diferență de tratament între societățile rezidente și cele nerezidente.

46. În concluzie, o diferență de tratament disimulată întemeiată pe locul sediului unei societăți există, așadar, atunci când, potrivit raporturilor concrete actuale, criteriul de diferențiere ales în reglementarea națională are legătură în marea majoritate a cazurilor cu locul sediului unei societăți nerezidente.

47. Totuși, în afara diferenței de tratament disimulate, condiția pentru prezumția unei discriminări disimulate este situația comparabilă în mod obiectiv în care se află grupele diferențiate prin criteriul [în cauză]²⁶. Astfel, se examinează aspectul dacă diferența de tratament constatată se întemeiază pe situații diferite și, prin urmare, este exclusă discriminarea²⁷. Prin această condiție suplimentară se evită și aspectul ca statele membre să nu poată să prevadă diferențieri justificate în mod obiectiv în reglementările acestora numai pentru motivul că, uneori chiar în mod întâmplător, criteriul de diferențiere este corelat cu sediul unei societăți.

ii) Criteriul cuantumului cifrei de afaceri a unei persoane impozabile

48. În aceste condiții, trebuie să se verifice, în primul rând, aspectul dacă criteriul cuantumului cifrei de afaceri a unei persoane impozabile, care în cazul impozitului special maghiar este luat în considerare pentru stabilirea cotei de impozitare, reprezintă o discriminare disimulată a societăților nerezidente.

25 — A se vedea Hotărârea Schumacker (citată la nota de subsol 16, punctul 28).

26 — A se vedea mai sus punctul 32.

27 — A se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citată la nota de subsol 16, punctul 46).

49. Potrivit regimului impozitului special, cota de impozitare crește în trepte în funcție de valoarea cifrei de afaceri. În consecință, în ceea ce privește cota de impozitare care trebuie aplicată în cazul impozitului special, întreprinderile cu o cifră de afaceri ridicată sunt tratate mai puțin favorabil decât întreprinderile cu o cifră de afaceri redusă. Acest regim are drept consecință și faptul că există tendința ca persoanele impozabile care operează multe magazine în cadrul unui sistem de filiale să aibă de plătit o cotă medie de impozitare mai ridicată decât persoanele impozabile care operează numai un singur magazin, ca de exemplu un francizat.

– Diferență de tratament

50. Condiția prezumției unei discriminări disimulate este, în primul rând, existența unei diferențe de tratament disimulate aplicate persoanelor impozabile în funcție de locul sediului societății-mamă a acestora. Ar exista o diferență de tratament disimulată între societățile rezidente și cele nerezidente în cazul în care, în marea majoritate a cazurilor, persoanele impozabile cu cifre de afaceri ridicate ar fi gestionate de nerezidenți și, dimpotrivă, persoanele impozabile cu cifre de afaceri reduse ar fi gestionate de rezidenți.

51. Această constatare nu ni se pare evidentă. Este adevărat că, în general, întreprinderile cu cifre mari de afaceri sunt mai degrabă înclinate să opereze pe piața internă în afara granițelor naționale și este posibil să existe, așadar, o anumită probabilitate ca astfel de întreprinderi să urmărească să obțină și în celălalt stat membru cifre de afaceri ridicate și să le și realizeze. Cu toate acestea, întreprinderile cu cifre mari de afaceri pot la fel de bine să fie operate și de rezidenți.

52. Așadar, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă exista totuși o diferență de tratament întemeiată pe elementele concrete din Ungaria din anul care face obiectul cauzei.

53. Elementele prezentate de Hervis pentru sectorul [comerțului cu] produse alimentare nu sunt suficiente pentru o astfel de prezumție. Aceste elemente ar putea fi o dovadă că în sectorul comerțului cu produse alimentare persoanele impozabile cu acționari străini sunt organizate în sisteme de filiale, în timp ce marile rețele pentru [comercializarea] produselor alimentare care aparțin unor proprietari naționali sunt organizate în rețele sub franciză. Totuși, aceste elemente se referă oricum numai la o parte din domeniul de aplicare al impozitului special și, mai ales, nu se referă la branșa în care își desfășoară Hervis activitatea. O diferență de tratament disimulată aplicată rezidenților și nerezidenților trebuie însă, în principiu, să poată fi constatată pentru întregul domeniu de aplicare al reglementării și nu poate să se limiteze numai la o anumită parte a acestuia.

54. De altfel, aspectul privind măsura în care cumularea cifrelor de afaceri ale Hervis cu cifrele de afaceri ale societății-mamă a acesteia realizate în sectorul comerțului cu produse alimentare reprezintă o diferență de tratament disimulată nu este decisiv pentru conformitatea cu dreptul Uniunii a criteriului legat de quantumul cifrei de afaceri, ci trebuie să fie analizat în cadrul examinării criteriului legat de luarea în considerare a întreprinderilor afiliate²⁸.

55. Astfel, sub rezerva altor elemente stabilite de instanța de trimitere, din prezentele informații de care dispune Curtea nu rezultă că stabilirea pentru impozitul special a cotei de impozitare în funcție de quantumul cifrei de afaceri reprezintă o diferență de tratament între rezidenți și nerezidenți.

28 — A se vedea mai jos punctul 64 și următoarele.

– Situație comparabilă în mod obiectiv

56. Cu toate acestea, în cazul în care instanța de trimitere stabilește existența unei diferențe de tratament disimulate, ar trebui să se examineze în continuare aspectul dacă persoanele impozabile care realizează cifre de afaceri ridicate și cele care realizează cifre de afaceri reduse se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv din perspectiva impozitului special maghiar.

57. În această privință, Comisia dorește să nege [existența] unei situații comparabile în mod obiectiv în ceea ce privește diferența de tratament între sistemele de filiale și rețelele sub franciză numai în cazul în care tratamentul diferențiat aplicat acestora corespunde unei capacități contributive diferite. În cazul impozitului special, o cotă de impozitare mai ridicată care rezultă din cumularea cifrelor de afaceri ale filialelor întreprinderilor de comerț cu amănuntul integrate nu reprezintă însă o capacitate contributivă mai mare a întreprinderilor de acest tip. Capacitatea contributivă mai ridicată ar rezulta numai dintr-un profit mai mare care nu ține seama numai de cifra de afaceri, ci și de costuri.

58. Mai întâi, trebuie să se constate că tratamentul diferit aplicat persoanelor impozabile care realizează cifre de afaceri ridicate și persoanelor impozabile care realizează cifre de afaceri reduse corespunde tocmai naturii unui impozit pentru care cuantumul [impozitului] depinde de cifra de afaceri. O diferență de tratament există chiar și în cazul în care un astfel de impozit prevede numai o cotă uniformă de impozitare. Astfel, în raport cu persoanele impozabile care realizează cifre de afaceri reduse, persoanele impozabile care realizează cifre de afaceri ridicate vor plăti întotdeauna un impozit mai mare în valoare absolută.

59. Cu toate acestea, în speță, se pune, în plus, problema dacă persoanele impozabile care realizează cifre de afaceri ridicate și persoanele impozabile care realizează cifre de afaceri reduse se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv în ceea ce privește valoarea *cotei* de impozitare. Cu alte cuvinte, trebuie să se clarifice problema dacă aspectul egalității cuantumului diferit al cifrei de afaceri conduce în mod întemeiat la aplicarea unor cote de impozitare diferite. În definitiv, este vorba despre examinarea problemei dacă există un element care justifică tratamentul diferit. În general, o astfel de examinare face obiectul analizării unui motiv justificativ²⁹.

60. Or, independent de problema calificării teoretice a unei astfel de examinări, în opinia noastră și în același sens cu opinia Comisiei, capacitatea contributivă diferită a unei persoane impozabile poate, în principiu, să justifice aplicarea unei cote de impozitare diferite.

61. În această privință, cotele de impozitare progresive reprezintă o diferențiere recunoscută de legislația privind impozitul pe profit, adică în cazul impozitelor care se stabilesc în funcție de profit. Totuși, spre deosebire de Comisie, nu dorim să excludem de la bun început justificarea cotelor de impozitare progresive și în cazul unui impozit legat de cifra de afaceri. Astfel, cuantumul cifrei de afaceri poate să reprezinte un indicator pentru tipul de capacitate contributivă, întrucât, de exemplu, nici nu sunt posibile profituri ridicate fără cifre mari de afaceri sau pentru motivul că randamentul unei cifre de afaceri mai mari (randamentul marginal) este mai mare în urma diminuării costurilor fixe pe bucată.

62. Totuși, în definitiv, aspectul dacă în aceste condiții cuantumuri diferite ale cifrei de afaceri pot justifica aplicarea unor cote de impozitare diferite nu poate fi clarificat fără a se recurge la examinarea proporționalității cotelor de impozitare progresive. În acest scop, trebuie ca instanța de trimitere să cerceteze și să aprecieze o serie de circumstanțe concrete. Trebuie să se clarifice în special modul în care se prezintă repartizarea sarcinii [fiscale] medii a tuturor persoanelor impozabile, ținând seama de diferitele trepte ale cotei de impozitare ce trebuie să se aplice și modul în care evoluează în mod obișnuit marjele marginale ale cifrelor de afaceri ale persoanelor impozabile.

29 — În această privință, a se vedea și Concluziile noastre prezentate la 19 iulie 2012 în cauza A (C-123/11, punctul 40 și următorul).

63. Cu toate acestea, independent de problema dacă, în privința valorii cotei de impozitare, persoanele impozabile care realizează cifre de afaceri ridicate și persoanele impozabile care realizează cifre de afaceri reduse se află astfel într-o situație comparabilă în mod obiectiv, în lipsa stabilirii diferenței de tratament aplicate societăților nerezidente³⁰, criteriul cuantumului cifrei de afaceri a persoanelor impozabile nu este un criteriu de diferențiere care să poată crea o discriminare disimulată a societăților nerezidente.

iii) Criteriul persoanelor impozabile afiliate

64. În plus, trebuie să se verifice aspectul dacă tratamentul diferit aplicat persoanelor impozabile care sunt afiliate într-un anumit mod altor persoane impozabile reprezintă o discriminare disimulată în temeiul locului sediului unei societăți.

65. În privința cuantumului cotei de impozitare care trebuie aplicată, impozitul special maghiar nu face o diferențiere numai în funcție de cuantumul cifrei de afaceri a persoanei impozabile. În anumite circumstanțe, pentru stabilirea cotei de impozitare, se cumulează chiar cifrele de afaceri ale unor persoane impozabile diferite. Acest lucru se realizează în cazul persoanelor impozabile care sunt afiliate într-un concern, însă nu în cazul persoanelor impozabile care sunt afiliate împreună cu alte persoane impozabile la o rețea sub franciză. Întrucât Hervis face parte dintr-o structură tip concern care în Ungaria realizează, printre altele, și cifre de afaceri în sectorul comercializării produselor alimentare, pentru Hervis rezultă o cotă de impozitare mai mare decât pentru persoane impozabile care fac parte numai dintr-o rețea sub franciză.

66. Astfel, în speță, criteriul de diferențiere constă în modul de afiliere a unei persoane impozabile, filială sau francizat, la o întreprindere care exercită o influență asupra activității unei persoane impozabile. Într-un caz, această întreprindere este acționarul cu cea mai mare influență, iar în celălalt caz, acestei întreprinderi îi revin, în anumite condiții, drepturi extinse în temeiul unui contract de franciză.

67. În primul rând, instanța de trimitere trebuie să stabilească pe baza elementelor concrete că există o diferență de tratament disimulată între întreprinderile rezidente și cele nerezidente. Această situație s-ar regăsi atunci când, în anul care face obiectul cauzei, afilierea persoanei impozabile la o structură tip concern ar fi corelată în marea majoritate a cazurilor cu locul sediului societății-mamă nerezidente a acesteia.

68. Ulterior, se pune întrebarea dacă persoanele impozabile care fac parte dintr-o structură tip concern și persoanele impozabile care fac parte dintr-un sistem de franciză se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv. În acest sens, este decisiv aspectul dacă din perspectiva stabilirii impozitului special în funcție de cifra de afaceri legăturile dintre filială și societatea-mamă a acesteia sunt comparabile în mod obiectiv cu legăturile dintre un francizat și francizorul acestuia.

69. Or, în speță, caracterul comparabil al structurilor tip concern cu sistemele de franciză nu există sub aspectul influenței dominante a unei societăți-mamă asupra filialei acesteia. Cifrele de afaceri ale filialelor pot fi atribuite într-adevăr societății-mamă în temeiul acestei influențe dominante. Astfel, depinde în mare măsură de societatea-mamă dacă aceasta realizează operațiuni ea însăși sau printr-o filială supusă impozitării. Totuși, francizorii nu au această posibilitate, din cauza autonomiei juridice și economice a francizaților.

70. Astfel, în conformitate cu criteriul stabilirii impozitului special maghiar în funcție de cifra de afaceri, persoanele impozabile care fac parte dintr-o rețea sub franciză și persoanele impozabile care fac parte dintr-o structură tip concern nu se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv.

30 — A se vedea mai sus punctul 48 și următoarele.

71. Așadar, criteriul de diferențiere al persoanelor impozabile afiliate nu poate să conducă la prezumția unei discriminări disimulate.

iv) Criteriul etapei procesului de distribuție în care se realizează operațiunile

72. În sfârșit, rămâne să se examineze problema dacă impozitarea numai a ultimei etape a procesului de distribuție în care se realizează operațiunile reprezintă o discriminare disimulată a societăților cu sediul într-un alt stat membru.

73. În conformitate cu normele privind impozitul special, este impozitată numai activitatea comercială de vânzare cu amănuntul într-un magazin, însă nu și activitatea comercială de vânzare angro din etapa anterioară a procesului de distribuție. Această diferențiere este motivul pentru care persoanele impozabile cu filiale sunt tratate în mod diferit din perspectivă fiscală în comparație cu un întreg sistem alcătuit din francizori și francizați, întrucât cifrele de afaceri ale francizorilor nici nu sunt impozitate.

74. În esență, în special această deosebire se află la baza plângerii formulate de Hervis, potrivit căreia în sectorul [comercializării] produselor alimentare, cu care Hervis are legătură în scopul impozitului special prin intermediul societății-mamă a acesteia, există o diferență de tratament între întreprinderile cu proprietari de pe teritoriul național și cele cu proprietari din străinătate.

75. Și în această privință, pentru prezumția unei diferențe de tratament disimulate, instanța de trimitere trebuie să examineze, în primul rând, aspectul dacă în Ungaria, în marea majoritate a cazurilor, nerezidenții acționează printr-un sistem de filiale, în timp ce rezidenții operează într-un sistem de franciză, direct sau indirect, ca francizori.

76. În cazul în care se stabilește acest lucru, trebuie să se examineze problema dacă, din perspectiva impozitului special maghiar, întreprinderile care operează un sistem de filiale și francizorii se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv.

77. În această privință, Hervis și Republica Austria arată că sistemul de franciză maghiar aproape că nu se deosebește de întreprinderile integrate de comercializare cu vânzare cu amănuntul care au filiale. Acest lucru este valabil în special în lumina abordării uniforme a însemnului mărcii, a achiziției produselor, a stabilirii prețurilor de vânzare, a promovării vânzărilor și a prelucrării electronice a datelor.

78. Totuși, pentru aprecierea situației comparabile în mod obiectiv, nu este decisiv aspectul dacă grupurile de comparat sunt comparabile din câteva puncte de vedere sau din multe puncte de vedere. Dimpotrivă, decisiv este aspectul dacă acestea se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv din perspectiva reglementării naționale în cauză.

79. Această situație nu se regăsește în cazul francizorilor și a întreprinderilor care acționează printr-un sistem de filiale. Astfel, francizorii nu sunt supuși impozitului special în măsura în care aceștia tocmai că nu realizează în raport cu consumatorii finali operațiuni generatoare de cifre de afaceri, ci numai în raport cu francizații lor. Francizorii sunt, așadar, comparabili mai curând cu comercianții cu ridicata sau cu producătorii de ale căror servicii beneficiază și întreprinderile care operează un sistem de filiale și care nu sunt supuși, la rândul lor, impozitului special. În cazul în care și cifrele de afaceri ale francizorilor ar fi supuse impozitului special, [în procesul de distribuție] s-ar ajunge la o sarcină fiscală dublă pentru produse, prin colectarea impozitului atât în etapa francizorului, cât și în etapa francizatului. Dimpotrivă, întreprinderile care operează un sistem de filiale nu ar fi expuse unei sarcini fiscale duble comparabile.

80. Așadar, nici criteriul de diferențiere întemeiat pe etapa procesului de distribuție în care se realizează operațiunile nu conduce la prezumția unei discriminări disimulate.

v) Concluzie intermediară

81. În concluzie, din perspectiva libertății de stabilire, legislația privind impozitul special maghiar nu cuprinde, conform informațiilor prezentate Curții, dispoziții care discriminează vădit sau disimulat societățile în temeiul sediului din străinătate al acestora.

b) Restricție nediscriminatorie

82. Potrivit unei jurisprudențe constante, în plus față de o discriminare, trebuie să se considere restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, împiedică sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți³¹.

83. Astfel cum am arătat cu altă ocazie, în domeniul legislației fiscale, nu este posibilă examinarea în temeiul acestui criteriu, întrucât, în caz contrar, acest lucru ar avea drept efect examinarea – prin prisma dreptului Uniunii – a tuturor taxelor impuse de stat³².

84. Acest punct de vedere nu este împărtășit numai de Curte în jurisprudența acesteia, întrucât, în domeniul legislației fiscale, Curtea nu a examinat încă o restricție nediscriminatorie a libertății de stabilire. În plus, statutul special al legislației fiscale din perspectiva aplicării libertăților fundamentale își găsește susținere și în tratate. Astfel, numeroase dispoziții ale TFUE prevăd condiții formale mai stricte pentru domeniul legislației fiscale³³ și subliniază astfel suveranitatea fiscală a statelor membre.

c) Concluzie intermediară

85. Așadar, în privința libertății de stabilire, trebuie să se constate că, potrivit elementelor prezentate Curții, prin colectarea impozitului special, societatea-mamă a Hervis în Ungaria nu este afectată de o restricție interzisă.

3. Libera prestare a serviciilor și libera circulație a capitalurilor

86. Întrucât, în speță, este afectat dreptul de stabilire al societății-mamă a Hervis, care are o poziție dominantă față de aceasta, libera circulație a capitalurilor trece în plan secundar³⁴, astfel cum au arătat în mod corect și părțile. Independent de caracterul concurent dintre libera prestare a serviciilor și libertatea de stabilire, nu considerăm că în speță este afectată libera prestare a serviciilor, întrucât obiectul de activitate al Hervis este distribuția de bunuri.

31 — A se vedea numai Hotărârile Truck Center (citată la nota de subsol 15, punctul 33) și Blanco Pérez și Chao Gómez (citată la nota de subsol 18, punctul 53), precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, punctul 33 și jurisprudența citată).

32 — În detaliu, Concluziile noastre prezentate la 21 decembrie 2011 în cauza X (C-498/10, punctul 28).

33 — A se vedea, în ceea ce privește legislația pentru piața internă, articolul 114 alineatul (2) și articolul 115, în ceea ce privește politica industrială, articolul 173 alineatul (3) al doilea paragraf, în ceea ce privește politica de mediu, articolul 192 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și, în ceea ce privește politica energetică, articolul 194 alineatul (3) TFUE.

34 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, punctele 91 și 94).

4. Principiul general al nediscriminării

87. Întrucât principiul general al nediscriminării pe motiv de cetățenie în domeniul [dreptului de] stabilire este exprimat în prezent la articolul 49 TFUE³⁵, acesta nu este aplicabil în speță pentru motivul principiului specialității prevăzut la articolul 18 TFUE.

5. Admisibilitatea impozitelor pe cifra de afaceri în conformitate cu Directiva TVA

88. În final vom aborda importanța articolului 401 din Directiva TVA pentru admisibilitatea din perspectiva dreptului Uniunii a colectării impozitului special în cauză.

89. Potrivit acestui articol, Directiva TVA nu împiedică statele membre să colecteze impozite care *nu* pot fi caracterizate ca fiind taxe pe cifra de afaceri. Or, din aceasta rezultă că statelor membre le este interzis să colecteze impozite care pot fi caracterizate astfel³⁶.

90. În speță, se pune efectiv problema dacă impozitul special maghiar care se calculează în funcție de cifra de afaceri prezintă caracter de taxă pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA și astfel este interzis prin dreptul Uniunii. În temeiul cotelor de impozitare progresive ale impozitului special, acesta conduce la o denaturare importantă a concurenței dintre întreprinderile care realizează cifre de afaceri ridicate și întreprinderile care realizează cifre de afaceri reduse. După cum s-a arătat, această denaturare a concurenței nu reprezintă totuși o discriminare în situații transfrontaliere³⁷, astfel încât libertățile fundamentale nu se opun impozitului special. În dreptul Uniunii, nu doar domeniul ajutoarelor de stat este consacrat împiedicării unor astfel de denaturări ale concurenței, ci și – în special pentru domeniul impozitelor pe cifra de afaceri – dispozițiile privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

91. Suntem conștienți că instanța de trimitere nu a adresat o întrebare privind interpretarea articolului 401 din Directiva TVA și nici părțile interesate nu au exprimat opinii referitoare la această problemă în fața Curții. Acest lucru nu este de mirare, având în vedere faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, răspunsul privind o încălcare a actualului articol 401 din Directiva TVA trebuie să fie negativ chiar și în cazul în care taxei naționale îi lipsește una dintre cele patru caracteristici esențiale ale TVA-ului³⁸. Printre aceste patru caracteristici esențiale se numără colectarea generală a taxei, stabilirea cuantumului acesteia proporțional cu prețul, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, precum și acordarea dreptului de deducere, astfel încât taxa să fie aplicată în fiecare etapă numai în privința valorii adăugate, iar sarcina finală a taxei să revină în cele din urmă consumatorului³⁹. Or, în mod evident, impozitul special maghiar nu prezintă cea de a treia sau cea de a patra caracteristică, întrucât se colectează exclusiv în etapa de distribuție din procesul de comercializare cu amănuntul.

35 — A se vedea Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 39).

36 — A se vedea printre altele Hotărârea din 31 martie 1992, Dansk Denkavit și Poulsen Trading (C-200/90, Rec., p. I-2217, punctul 10 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 17 septembrie 1997, UCAL (C-347/95, Rec., p. I-4911, punctul 32).

37 — A se vedea mai sus punctul 48 și următoarele.

38 — A se vedea printre altele Hotărârea din 9 martie 2000, EKW și Wein & CO (C-437/97, Rec., p. I-1157, punctul 23), Hotărârea din 19 septembrie 2002, Tulliasiamies și Siilin (C-101/00, Rec., p. I-7487, punctul 105), Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 27 și următorul), și Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 36); similar, a se vedea Hotărârea din 7 mai 1992, Bozzi (C-347/90, Rec., p. I-2947, punctul 10).

39 — A se vedea printre altele Hotărârea din 8 iunie 1999, Pelzl și alții (C-338/97, C-344/97 și C-390/97, Rec., p. I-3319, punctul 21), și Hotărârile Banca populare di Cremona (citată la nota de subsol 38, punctul 28) și KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctul 37).

92. De asemenea, dorim să abordăm importanța articolului 401 din Directiva TVA pentru prezenta cauză, întrucât, pe de o parte, avem convingerea că condițiile abstracte ale aplicării acestei dispoziții necesită o corecție pentru a se asigura efectul util al acestei dispoziții [a se vedea în acest sens litera a)]. Pe de altă parte, după o eventuală corecție adusă de Curte acestor condiții, există îndoieli cu privire la aspectul că impozitul special maghiar ar fi în conformitate cu articolul 401 din Directiva TVA [a se vedea în acest sens literele b) și c)].

a) Sensul și finalitatea articolului 401 din Directiva TVA

93. Sensul interdicției colectării de impozite care pot fi caracterizate ca fiind taxe pe cifra de afaceri poate fi clarificat după cum urmează: sistemul comun de TVA al Uniunii trebuie să înlocuiască impozitele pe cifra de afaceri aflate anterior în vigoare în diferitele state membre⁴⁰. Astfel cum se arată în cel de al patrulea și în cel de al optulea considerent ale Directivei 67/227/CEE⁴¹, impozitele pe cifra de afaceri se colectau anterior în majoritatea statelor membre sub forma unui sistem cumulativ în cascadă, așadar, nu sub forma unei taxe pe valoarea adăugată. Prin sistemul comun de TVA ar trebui să fie înlocuite în cadrul Uniunii toate impozitele pe cifra de afaceri printr-o anumită formă de impozit pe cifra de afaceri, și anume, taxa pe valoarea adăugată aflată în vigoare.

94. Prin urmare, sistemul comun de TVA nu armonizează domeniul taxei pe valoarea adăugată, ci domeniul mai larg al impozitelor pe cifra de afaceri, stabilind că este obligatorie o anumită formă specială a impozitelor pe cifra de afaceri – taxa pe valoarea adăugată aflată în vigoare. În cazul în care statele membre ar menține, pe lângă sistemul comun de TVA, și alte impozite pe cifra de afaceri, independent de forma specială a acestora, atunci acest lucru ar contraveni în mod clar acestei armonizări.

95. În acest context, este prea strictă teza stabilită în jurisprudența anterioară, potrivit căreia un impozit național nu este admis în temeiul interdicției prevăzute la articolul 401 din Directiva TVA pentru colectarea unui *impozit pe cifra de afaceri* numai în cazul în care acest impozit prezintă caracteristicile esențiale ale *taxei pe valoarea adăugată*⁴². Avocatul general Léger a amintit deja anterior că, în mod paradoxal, acest punct de vedere al Curții permite statelor membre să reintroducă un sistem cumulativ în cascadă, pe care sistemul comun de TVA urmărește de fapt să îl elimine⁴³, întrucât un sistem cumulativ în cascadă nu prezintă caracteristicile esențiale ale unei taxe pe valoarea adăugată, având în vedere că nu prevede dreptul de deducere.

96. La aceasta se adaugă faptul că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, un impozit național poate fi caracterizat drept impozit pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA și este, așadar, interzis prin dreptul Uniunii, dacă are ca efect compromiterea funcționării sistemului comun de TVA⁴⁴. Această funcționare se întemeiază însă tocmai pe faptul că o anumită formă a impozitului pe cifra de afaceri – și anume taxa pe valoarea adăugată aflată în vigoare – trebuie să asigure condiții concurențiale egale în toate statele membre. Conform celui de al patrulea considerent al Directivei TVA, scopul introducerii sistemului comun de TVA presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. În acest sens, trebuie să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivelul Uniunii.

40 — A se vedea Hotărârile Banca popolare di Cremona (citată la nota de subsol 38, punctul 23) și KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctul 31).

41 — Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 71, p. 1301).

42 — A se vedea Hotărârea KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctul 36 și jurisprudența citată).

43 — A se vedea Concluziile avocatului general Léger prezentate la 13 martie 1997 în cauza Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Rec., p. I-5053, punctul 42).

44 — A se vedea Hotărârile Banca popolare di Cremona (citată la nota de subsol 38, punctele 23-25) și KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctele 31 și 34); a se vedea Hotărârea din 27 noiembrie 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec., p. 3764, punctul 16).

97. În ultimele sale decizii relevante, Curtea însăși a impus, în mod consecvent, ca, în cadrul comparării unui impozit național cu caracteristicile taxei pe valoarea adăugată, să fie privită cu deosebită atenție cerința ca neutralitatea sistemului comun de TVA să fie garantată în orice moment⁴⁵. Rămâne totuși deschisă întrebarea privind motivul pentru care numai un impozit care îndeplinește caracteristicile esențiale ale taxei pe valoarea adăugată poate să compromită funcționarea sistemului comun de TVA prin denaturarea condițiilor concurenței. Astfel cum a arătat deja în mod corect avocatul general Stix-Hackl, sistemul comun de TVA este susceptibil să interfereze cel mai puternic cu un impozit care prezintă atât caracteristicile esențiale ale taxei pe valoarea adăugată, cât și caracteristici care intră în conflict cu taxa pe valoarea adăugată⁴⁶.

98. Astfel, abordării restrictive din jurisprudență i se opune nu numai modul de redactare a articolului 401 din Directiva TVA, care nu se referă la caracterul unei taxe pe valoarea adăugată, ci la caracterul unei taxe pe cifra de afaceri care trebuie să fie deosebit de aceasta. În special, interpretarea restrictivă înlătură efectul util al acestei dispoziții, întrucât admite colectarea de impozite naționale pe cifra de afaceri care – ca de exemplu, un impozit pe cifra de afaceri în temeiul sistemului cumulativ în cascadă – are ca efect compromiterea funcționării sistemului comun de TVA prin denaturarea condițiilor concurenței.

99. Jurisprudența oferă un element pentru o interpretare largă a articolului 401 din Directiva TVA în măsura în care, într-un anumit mod, a lăsat întotdeauna deschisă problema dacă ar mai putea fi interzise și alte astfel de impozite care îndeplinesc caracteristicile esențiale ale unei taxe pe valoarea adăugată. Aprecierea Curții poate fi întotdeauna interpretată în sensul că *cel puțin* un impozit care prezintă caracteristicile esențiale ale unei taxe pe valoarea adăugată nu este în conformitate cu actualul articol 401 din Directiva TVA⁴⁷. Prin urmare, astfel, nu este exclusă nici posibilitatea ca și alte impozite să fie incompatibile⁴⁸.

100. În concluzie, considerăm că este clar că interdicția prevăzută pentru un impozit la articolul 401 din Directiva TVA presupune că impozitul național nu prezintă caracteristicile esențiale ale unei taxe pe valoarea adăugată, ci ale unui impozit pe cifra de afaceri. În plus, potrivit modului de redactare și finalității dispoziției și în conformitate cu jurisprudența existentă, această dispoziție interzice numai impozitele care au ca efect compromiterea funcționării sistemului comun de TVA prin denaturarea condițiilor concurenței, atât la nivel național, cât și la nivelul Uniunii.

101. În continuare, vom analiza pe scurt care sunt efectele pe care le-ar putea avea o apreciere astfel modificată a jurisprudenței pentru prezenta cauză.

b) Caracteristicile esențiale ale unui impozit pe cifra de afaceri

102. Mai întâi, ar trebui să se examineze aspectul dacă impozitul special maghiar prezintă caracteristicile esențiale ale unui impozit pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA.

45 — A se vedea Hotărârile Banca popolare di Cremona (citată la nota de subsol 38, punctul 29) și KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctul 38).

46 — Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate la 14 martie 2006 în cauza Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 36).

47 — A se vedea în acest sens Hotărârea Dansk Denkavit și Poulsen Trading (citată la nota de subsol 36, punctul 11), Hotărârea din 26 iunie 1997, Careda și alții (C-370/95-C-372/95, Rec., p. I-3721, punctul 14), Hotărârea din 19 februarie 1998, SPAR (C-318/96, Rec., p. I-785, punctul 22), și Hotărârile Pelzl și alții (citată la nota de subsol 40, punctul 20) și KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctul 34 și următorul).

48 — A se vedea în această privință Hotărârea din 13 iulie 1989, Wisselink și alții (93/88 și 94/88, Rec., p. 2671, punctul 11), referitoare la sistemul cumulativ în cascadă, precum și Concluziile prezentate de avocatul general Alber la 18 martie 1999 în cauza Pelzl și alții (C-338/97, C-344/97 și C-390/97, Rec., p. I-3319, punctul 85).

103. Un punct de plecare pentru stabilirea caracteristicilor esențiale ale unui impozit pe cifra de afaceri este oferit de caracteristicile esențiale ale taxei pe valoarea adăugată potrivit jurisprudenței Curții. Astfel, acestea din urmă trebuie să cuprindă deja caracteristicile noțiunii generice de impozit pe cifra de afaceri și în plus caracteristicile speciale ale taxei pe valoarea adăugată.

i) Acordarea dreptului de deducere și posibilitatea de repercutare

104. Mai întâi trebuie să se constate, în acord cu avocații generali Mischo și Stix-Hackl, că dreptul de deducere nu poate să se numere printre caracteristicile esențiale ale unui impozit pe cifra de afaceri⁴⁹. Tocmai această caracteristică este cea care împiedică faptul ca statelor membre să le fie interzisă reintroducerea unui sistem cumulativ în cascadă pe care sistemul comun de TVA urmărește de fapt să îl elimine.

105. Nici posibilitatea de repercutare a impozitului asupra consumatorului final impusă de Curte⁵⁰, prezentată întotdeauna ca o consecință a dreptului de deducere⁵¹, nu reprezintă o condiție pentru prezumția caracterului unui impozit pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA, întrucât tocmai într-un sistem cumulativ în cascadă este pusă sub semnul întrebării posibilitatea de repercutare a impozitului, întrucât nu există condiții concurențiale egale. Cerința posibilității de repercutare a impozitului ar conduce de altfel în cele din urmă la consecința că interdicția prevăzută la articolul 401 din Directiva TVA nu ar cuprinde tocmai impozitele care denaturează în special concurența, astfel încât, în temeiul condițiilor concurențiale foarte diferite, nu pot fi repercutate persoanelor impozabile.

ii) Perceperea în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție

106. Nici caracteristica privind perceperea în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție nu reprezintă o caracteristică esențială a unui impozit pe cifra de afaceri⁵².

107. Acest lucru a fost apreciat astfel nu numai de Curte în jurisprudența clasică⁵³. În plus, sistemele cu o singură etapă sunt de asemenea o alternativă la sistemul de TVA în vigoare, având în vedere faptul că acestea, prin aplicarea asupra operațiunilor realizate cu consumatorii finali, conduc, în principiu, la același rezultat fiscal.

iii) Stabilirea quantumului proporțional cu prețul

108. Caracteristica stabilirii quantumului proporțional cu prețul este caracteristica propriu-zisă care poate fi esențială a unui impozit pe cifra de afaceri. Se poate vorbi despre un impozit pe cifra de afaceri numai în cazul în care, în temeiul bazei de calcul a acestui impozit, depinde chiar de cifra de afaceri.

49 — A se vedea Concluziile prezentate de avocatul general Mischo la 27 aprilie 1989 în cauza Wisselink și alții (93/88 și 94/88, Rec., p. 2671, punctul 50) și Concluziile prezentate de avocatul general Stix-Hackl în cauza Banca popolare di Cremona (citate la nota de subsol 46, punctul 110).

50 — A se vedea printre altele Hotărârile Careda și alții (citată la nota de subsol 47, punctul 14 și următorul) și KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctele 50 și 57).

51 — A se vedea printre altele Hotărârile Pelzl și alții (citată la nota de subsol 39, punctul 21), Banca popolare di Cremona (citată la nota de subsol 38, punctul 28) și KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 38, punctul 37).

52 — A se vedea Hotărârea Wisselink și alții (citată la nota de subsol 49, punctul 50).

53 — A se vedea Hotărârea Wisselink și alții (citată la nota de subsol 48, punctul 11 și următorul).

109. Totuși, nu este important dacă stabilirea cuantumului se face pe baza unei singure operațiuni sau pe baza sumei operațiunilor dintr-o anumită perioadă, cum este cazul impozitului special maghiar în speță. Astfel, chiar în cazul în care cuantumul unui impozit este stabilit proporțional cu totalitatea operațiunilor realizate într-un an, acest impozit produce efecte asupra fiecărei operațiuni în parte⁵⁴.

110. Este adevărat că în cauzele anterioare Curtea a negat în parte aplicabilitatea interdicției în special asupra unui impozit care, similar impozitului special din speță, genera pentru anumite grupe de întreprinderi o sarcină fiscală întemeiată numai pe întreaga cifră de afaceri anuală⁵⁵. O astfel de concluzie se poate deduce însă și din neînțelegerea întâlnită în jurisprudență, și anume, că taxa pe valoarea adăugată se percepe pe valoarea adăugată realizată la fiecare operațiune⁵⁶. Totuși, din perspectivă fiscală, această situație nu se regăsește, întrucât baza de impozitare în temeiul articolului 73 din Directiva TVA include întreaga contrapartidă obținută.

111. Impozitul special maghiar ar îndeplini, așadar, caracteristica stabilirii proporționale cu prețul a cuantumului [impozitului].

iv) Aplicare generală

112. În sfârșit, caracteristica aplicării generale se numără de asemenea printre caracteristicile esențiale ale unui impozit pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA.

113. Acest lucru rezultă direct din interpretarea articolului 401 din Directiva TVA. Ca exemple de impozite care nu prezintă caracterul unui impozit pe cifra de afaceri, în dispoziție se menționează tipuri particulare de impozite care se concentrează pe impozitarea prestărilor cu un anumit conținut, precum asigurări, taxe de timbru sau jocuri de noroc și pariuri sportive. Astfel de impozite pe cifra de afaceri speciale rămân, așadar, admisibile și după introducerea sistemului comun de TVA. Sunt interzise numai impozitele generale pe cifra de afaceri. Numai acestea au o sferă de aplicare susceptibilă să compromită funcționarea sistemului comun de TVA.

114. Până în prezent, Curtea a considerat impozite pe cifra de afaceri numai acele impozite care cuprind ansamblul operațiunilor economice desfășurate într-un stat membru⁵⁷.

115. Totuși, trebuie să se constate că însăși taxa pe valoarea adăugată aflată în vigoare nu impozitează toate operațiunile. Astfel, în special articolele 132 și 135 din Directiva TVA cuprind un număr de scutiri pentru prestări individuale sau chiar pentru sectoare întregi. În această privință, aplicarea generală a unui impozit nu poate să presupună că se impozitează efectiv toate prestările. O astfel de interpretare ar înlătura orice domeniu de aplicare cu relevanță practică a interdicției prevăzute la articolul 401 din Directiva TVA⁵⁸.

54 — Concluziile din cauza Pelzl și alții (citate la nota de subsol 48, punctele 44 și 57); a se vedea de asemenea și Concluziile prezentate de avocatul general Jacobs la 17 martie 2005 în cauza Banca populare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 46 și următoarele) și Concluziile prezentate de avocatul general Stix-Hackl în cauza Banca populare di Cremona (citate la nota de subsol 46, punctul 79).

55 — A se vedea Hotărârile Rousseau Wilmot (citată la nota de subsol 44, punctul 16) și Pelzl și alții (citată la nota de subsol 39, punctul 25); de asemenea, Hotărârea Dansk Denkavit și Poulsen Trading (citată la nota de subsol 36), care se deosebește totuși în privința concluziei.

56 — A se vedea Hotărârea din 19 martie 1991, Giant (C-109/90, Rec., p. I-1385, punctul 14), și Hotărârea din 16 decembrie 1992, Beaulande (C-208/91, Rec., p. I-6709, punctul 18).

57 — A se vedea Hotărârea Beaulande (citată la nota de subsol 56, punctul 16), Hotărârea din 17 septembrie 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Rec., p. I-5053, punctul 17), și Hotărârea Tulliasiamies și Siilin (citată la nota de subsol 38, punctul 101); a se vedea și Hotărârea EKW și Wein & Co (citată la nota de subsol 38, punctul 24).

58 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Saggio prezentate la 1 iulie 1999 în cauza EKW și Wein & Co (C-437/97, Rec., p. I-1157, punctul 21).

116. În special în cazul unui impozit precum cel în speță, care se aplică numai ultimei etape din procesul de distribuție, nu se poate impune ca acesta să cuprindă toate tipurile de operațiuni. În ceea ce privește aplicarea generală a impozitului pe cifra de afaceri, în cazul unui astfel de impozit, se pune numai întrebarea dacă acesta are caracter general în privința operațiunilor realizate cu consumatorii finali.

117. Independent de aspectul legat de situațiile în care în acest sens se poate porni de la premisa unei aplicări generale⁵⁹, în prezenta cauză lipsesc elementele necesare privind domeniul de aplicare al impozitului. Astfel, instanța națională arată numai că impozitul special cuprinde activitățile comerciale de vânzare cu amănuntul din anumite sectoare, menționate prin codurile din nomenclatorul unificat al activităților economice în vigoare în Ungaria. Totuși, de aici nu rezultă aspectul privind întinderea impozitării operațiunilor realizate cu consumatorii finali.

118. Astfel, în temeiul informațiilor disponibile, nu se poate aprecia dacă un impozit precum impozitul special maghiar reprezintă un impozit general pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA.

c) Denaturarea condițiilor concurenței

119. În cazul în care se stabilește că impozitul special maghiar este un impozit pe cifra de afaceri general în sensul articolului 401 din Directiva TVA, interdicția prevăzută de dreptul Uniunii presupune în plus ca acest impozit să nu aibă ca efect compromiterea funcționării sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată prin denaturarea condițiilor concurenței, atât la nivel național, cât și la nivelul Uniunii.

120. Or, această situație se regăsește în cazul impozitului special, întrucât, în funcție de persoana impozabilă, rezultă, în urma caracterului progresiv al ratei, că vânzarea unor produse identice este supusă unei sarcini fiscale diferite. Totuși, acest lucru nu este valabil în privința percepției retroactive a impozitului special care nu putea să denatureze concurența, având în vedere faptul că acesta nu se cunoștea la momentul operațiunii.

121. În plus, având în vedere modul în care se percepe impozitul special, pentru sarcina fiscală redevine importantă lungimea lanțului de producție și de distribuție, contrar principiului fundamental prevăzut la articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA. În cazul în care un comerciant cu ridicata livrează într-adevăr produse către mici comercianți cu amănuntul, nu rezultă o sarcină fiscală întemeiată pe cotele de impozitare [progresive]. Dacă însă lanțul de distribuție se reduce cu o etapă, prin faptul că precedentul comerciant cu ridicata desfășoară activitate de mare comerciant cu amănuntul, în temeiul cotelor progresive ia naștere o sarcină fiscală. În cazul impozitului special, tratamentul diferit aplicat sistemelor de filiale și sistemelor de franciză este de asemenea rezultatul aplicării neconforme a acestuia cu principiile sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată⁶⁰.

122. Astfel, în temeiul cotelor progresive ale impozitului special maghiar, acesta ar avea ca efect compromiterea funcționării sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată prin denaturarea condițiilor concurenței la nivel național.

59 — A se vedea diferitele soluții abordate în cadrul Concluziilor avocatului general Jacobs prezentate la 19 martie 1992 în cauza Bozzi (C-347/90, Rec., p. I-2947, punctul 14) și al Concluziilor avocatului general Alber din 20 noiembrie 1997 în cauza SPAR (C-318/96, Rec., p. I-785, punctul 33).

60 — A se vedea punctul 72 și următoarele de mai sus.

d) Concluzie intermediară

123. În condițiile în care există elemente insuficiente în cererea de decizie preliminară privind caracterul general al impozitului special și ținând seama de faptul că în cauza principală interpretarea articolului 401 din Directiva TVA pare să nu fi fost importantă până în prezent, nu propunem Curții redeschiderea procedurii orale pentru a oferi părților interesate posibilitatea de a prezenta observații în această privință.

124. Considerăm că este mai util ca în speță să se clarifice numai problemele ridicate de instanța de trimitere cu privire la dreptul primar și în plus să se ofere instanței îndrumarea de a ține seama în mod adecvat de articolul 401 din Directiva TVA. În cazul în care, având în vedere jurisprudența actuală a Curții și considerațiile prezentate, instanța de trimitere consideră că nu se poate exclude că impozitul special maghiar încalcă articolul 401 din Directiva TVA, aceasta trebuie să formuleze din nou o cerere de decizie preliminară.

6. Concluzie

125. Așadar, la întrebarea preliminară trebuie să se răspundă în sensul că articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE, aplicabil în speță, nu se opune colectării impozitului special maghiar, astfel cum a fost prezentată de instanța de trimitere. Totuși, instanța de trimitere trebuie să verifice aspectul dacă impozitul special este în conformitate cu articolul 401 din Directiva TVA.

V – Concluzie

126. Propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Székesfehérvári Törvényszék după cum urmează:

„Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE, aplicabil în speță, nu se opune colectării impozitului special maghiar, astfel cum a fost prezentată de instanța de trimitere. Totuși, instanța de trimitere trebuie să verifice dacă un astfel de impozit este în conformitate cu articolul 401 din Directiva 2006/112/CEE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.”