



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOAMNA JULIANE KOKOTT  
 prezentate la 13 iunie 2019<sup>1</sup>

**Cauza C-75/18**

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.  
împotriva  
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[cerere de decizie preliminară formulată de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria)]

„Cerere de decizie preliminară – Libertatea de stabilire – Ajutoare – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Impozit raportat la cifra de afaceri pentru întreprinderile de telecomunicații – Dezavantajarea întreprinderilor străine printr-o cotă de impozitare progresivă – Discriminare indirectă – Justificarea unui sistem de impozitare progresivă raportată la cifra de afaceri – Favorizare inadmisibilă a întreprinderilor mici printr-un sistem de impozitare progresivă – Caracter de taxă pe cifra de afaceri în sensul articolului 401 din Directiva TVA”

### I. Introducere

1. În prezenta procedură, Curtea este sesizată cu chestiuni referitoare la dreptul fiscal și la ajutoarele de stat care au totodată o importanță deosebită pentru propunerea actuală a Comisiei privind impozitarea serviciilor digitale<sup>2</sup> pe baza cifrei de afaceri. Acest lucru ridică din nou problema dacă impozitarea profitului unei întreprinderi în funcție de cifra de afaceri constituie deja un impozit pe cifra de afaceri sau dacă un astfel de impozit este un impozit direct pe profit.

2. În plus, Curtea de Justiție este din nou<sup>3</sup> sesizată cu problema discriminării indirecte printr-o măsură fiscală al cărei efect discriminator poate fi dedus de această dată numai din regimul progresiv pe care îl impune. În cele din urmă, Curtea trebuie să răspundă la întrebarea dacă o impozitare progresivă a întreprinderilor mai puternice din punct de vedere economic reprezintă și un ajutor nejustificat în favoarea altor întreprinderi.

3. Efectul de redistribuire urmărit în general prin sistemul de impozitare progresiv conduce în sine la situația că persoanelor cu rezultate financiare mai bune li se aplică un impozit mai mare, fiind dezavantajate în comparație cu persoanele cu rezultate financiare mai slabe. Întrucât persoanele cu rezultate financiare mai bune sunt de regulă active la nivel transfrontalier, o astfel de impozitare a acestora ar putea fi considerată o discriminare indirectă a lor în special atunci când sistemul progresiv are scopul de a fi aplicat întreprinderilor străine mai puternice din punct de vedere economic.

<sup>1</sup> Limba originală: germana.

<sup>2</sup> Propunerea de Directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

<sup>3</sup> A se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291), și Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Prin urmare, este de competența Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei grile de impozitare progresive și a unui venit de bază scutit de impozit<sup>4</sup>, care s-au dezvoltat în timp în multe state membre, fiind considerate necesare ca urmare a politicii sociale a statului și, prin urmare, se aplică în statele membre și în cazul impozitării profitului. În plus, grila de impozitare progresivă și venitul de bază scutit de impozit stau de asemenea la baza impozitării serviciilor digitale planificate la nivelul Uniunii și introduse deja în diferite state membre.

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

5. Articolul 401 din Directiva 2006/112/CE<sup>5</sup> (denumită în continuare „Directiva TVA”) are următorul cuprins:

„Fără să contravină altor dispoziții ale legislației comunitare, prezenta directivă nu împiedică niciun stat membru să păstreze sau să introducă taxe pe contractele de asigurări, taxe asupra jocurilor de noroc și pe pariurile sportive, accize, taxe de timbru sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri, cu condiția ca prin colectarea acestor impozite, drepturi și taxe să nu se dea naștere, în comerțul între statele membre, unor formalități legate de trecerea frontierelor.”

### B. Dreptul național

6. Contextul litigiului principal îl constituie Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Legea nr. XCIV din 2010 privind impozitul special aplicabil în anumite sectoare, denumită în continuare „Legea privind impozitul special”), care prevedea, pentru anii 2010-2012, un impozit special pe cifra de afaceri pentru întreprinderile din anumite sectoare de activitate.

7. În preambulul Legii privind impozitul special se menționează:

„În scopul restabilirii echilibrului bugetar, Parlamentul adoptă prezenta lege privind introducerea unui impozit special în sarcina contribuabililor a căror capacitate de a contribui la cheltuielile publice este mai mare decât obligația fiscală generală.”

8. Articolul 1 din Legea privind impozitul special conține următoarele dispoziții explicative:

„În sensul prezentei legi: [...]

2. «activitate de telecomunicații» înseamnă prestarea de servicii de comunicații electronice în conformitate cu Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (Legea C din 2003 privind comunicațiile electronice) [...]

4 De asemenea, rata de impozitare proporțională în combinație cu venitul de bază scutit conduc la efectul progresiv al impozitului. Rata medie de impozitare în cazul unui impozit proporțional de 10 % și al unui venit de bază scutit de 10 000 este, de exemplu, în cazul unui venit de 10 000, exact 0 %, în cazul unui venit de 20 000, exact 5 % și în cazul unui venit de 100 000, exact 9 %.

5 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

9. Articolul 2 din Legea privind impozitul special are următorul cuprins:

„Sunt supuse taxei:

- a) comerțul cu amănuntul în magazine;
- b) activitățile din domeniul telecomunicațiilor;
- c) furnizarea de energie.”

10. Articolul 3 din Legea privind impozitul special definește persoanele impozabile după cum urmează:

„(1) Persoanele impozabile sunt persoanele juridice, celelalte organizații în sensul Codului general privind impozitele, precum și lucrătorii independenți care desfășoară o activitate impozabilă în sensul articolului 2.

(2) Sunt de asemenea supuse impozitului organizațiile și persoanele fizice nerezidente pentru activitățile impozabile prevăzute la articolul 2, în cazul în care acestea le desfășoară pe piața internă prin intermediul unor filiale.”

11. În conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din Legea privind impozitul special, baza de impozitare o constituie

„cifra de afaceri netă obținută de persoana impozabilă în cursul exercițiului fiscal dintr-o activitate prevăzută la articolul 2”.

12. Impozitul special prezintă o structură progresivă de cote de impozitare. În conformitate cu articolul 5 litera (b) din Legea privind impozitul special, cota de impozitare

„afastă activității prevăzute la articolul 2 litera b) este de 0 % pentru acea parte din baza de impozitare de până la 500 de milioane de forinți, de 4,5 % pentru partea din baza de impozitare între 500 de milioane de forinți și 5 miliarde de forinți, de 6,5 % pentru partea din baza de impozitare de peste 5 miliarde de forinți [...]”

13. Articolul 7 din această lege stabilește condițiile în care impozitul respectiv se aplică întreprinderilor așa-zis afiliate:

„Impozitul aplicat persoanelor impozabile calificate drept întreprindere afiliată în sensul Legii [nr. LXXXI din 1996] privind impozitul pe profit și pe dividende trebuie să fie stabilit prin totalizarea cifrelor de afaceri nete care provin din activitățile prevăzute la articolul 2 literele a) și b), desfășurate de persoane impozabile între care există raporturi de afiliere, iar quantumul obținut prin aplicarea la acest total a cotei stabilite la articolul 5 trebuie împărțit între persoanele impozabile proporțional cu cifra de afaceri netă a fiecăreia provenind din activitățile prevăzute la articolul 2 literele a) și b), în raport cu cifra de afaceri netă totală care provine din activitățile prevăzute la articolul 2 literele a) și b) realizată de toate persoanele impozabile afiliate”.

### III. Litigiul principal

14. Reclamanta din litigiul principal, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (denumită în continuare „Vodafone”) este o societate pe acțiuni de drept maghiar. Unicul acționar este Vodafone Europe B.V., o societate înregistrată în Țările de Jos.

15. Activitatea principală a reclamantei se desfășoară pe piața telecomunicațiilor. Potrivit instanței de trimitere, în perioada în cauză, aceasta a fost a treia cea mai mare întreprindere de pe piața maghiară a telecomunicațiilor.

16. Cu ocazia unui audit fiscal *ex post* efectuat la reclamantă având ca obiect perioada 1 aprilie 2011-31 martie 2015, administrația fiscală a constatat o diferență de impozit în cuantum de 8 371 000 de forinți (HUF) în sarcina reclamantei, aplicându-i de asemenea acesteia penalități și amenzi. După admiterea parțială a contestației formulate împotriva acestei decizii, reclamanta a formulat o acțiune la instanța de trimitere.

17. Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește taxa specială ținând seama de caracteristicile specifice ale pieței maghiare a telecomunicațiilor. Potrivit instanței de trimitere, acestea constau în faptul că „sunt supuse integral cotei de impozitare celei mai reduse cifrele de afaceri realizate de persoanele impozabile deținute de proprietari maghiari, în timp ce doar filialele maghiare ale societăților-mamă străine plătesc impozitul la cota de impozitare cea mai ridicată, astfel încât persoanele impozabile care se încadrează în categoria cifrei de afaceri celei mai mari au plătit cea mai mare parte din impozitul special plătit de ele ca urmare a faptului că intră în această categorie a cotei de impozitare celei mai ridicate”.

18. Documentele prezentate Curții de Comisie și de Ungaria nu confirmă însă întru totul acest argument susținut de instanța de trimitere. Conform acestora, la sfârșitul primului an (2010), dintre cele 16 companii în cauză, șase companii care nu sunt controlate de străini intră în categoria căreia i se aplică cota de impozitare maximă. Alte statistici arată că, în orice caz, nu sunt supuse cotei maxime doar companiile aflate în proprietate străină. Statisticile mai arată că sunt supuse cotei medii de impozitare și companii deținute de acționari străini.

19. Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că, în anul 2012, Comisia a inițiat împotriva Ungariei o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, care însă a fost sistată în anul 2013. Drept motiv, Comisia a invocat faptul că Legea privind impozitul special nu mai era deja în vigoare și, prin urmare, nu mai era aplicabilă în anul 2013.

#### **IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții**

20. Prin decizia din 23 noiembrie 2017, primită la 6 februarie 2018, instanța de trimitere a hotărât declanșarea unei proceduri preliminare în temeiul articolului 267 TFUE și a adresat Curții de Justiție următoarele întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

- „1) Prevederile articolelor 49, 54, 107 și 108 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei măsuri a unui stat membru în cadrul căreia reglementarea statului membru respectiv (Legea ce stabilește aplicarea impozitului special pe telecomunicații) are ca efect faptul că sarcina fiscală efectivă revine persoanelor impozabile străine? Se poate considera că efectul menționat este discriminatoriu în mod indirect?
- 2) Articolele 107 și 108 TFUE se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede o obligație fiscală sub forma unei cote de impozitare progresivă aplicată cifrei de afaceri? Este aceasta discriminatorie în mod indirect dacă are ca efect faptul că sarcina fiscală efectivă aferentă nivelului celui mai înalt din grila de impozitare grevează în principal persoanele impozabile străine? Constituie acest efect un ajutor de stat interzis?
- 3) Articolul 401 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care generează o diferență între persoanele impozabile străine și cele naționale? Se consideră că impozitul special este un impozit pe cifra de afaceri, cu alte cuvinte constituie un impozit compatibil sau unul incompatibil cu Directiva TVA?”

21. În procedura din fața Curții au fost deja prezentate observații scrise de către Vodafone, Ungaria, Republica Polonă, Republica Cehă și Comisia Europeană. La ședința din 18 martie 2019 au participat părțile menționate, cu excepția Republicii Cehe, precum și Republica Federală Germania.

## V. Apreciere juridică

22. Obiectul cererii de decizie preliminară îl constituie compatibilitatea Legii maghiare privind impozitul special cu dreptul Uniunii.

23. Chestiunea conformității cu dreptul Uniunii se pune în contextul structurii specifice a impozitului special. Pe de o parte, baza de impozitare nu are legătură cu profitul, ci cu cifra de afaceri netă a companiilor impozabile. Pe de altă parte, acest impozit este caracterizat de o structură progresivă a cotei de impozitare. Pot fi distinse trei categorii de companii care sunt supuse la trei cote de impozitare diferite: o cotă de impozitare de 0 % din quantumul net al cifrei de afaceri care se aplică companiilor a căror cifră de afaceri netă nu depășește 500 de milioane HUF; o cotă de impozitare de 4,5 % din quantumul net al cifrei de afaceri care se aplică companiilor a căror cifră de afaceri netă depășește 500 milioane HUF, dar este mai mică de 5 miliarde HUF și o cotă de impozitare de 6,5 % din quantumul net al cifrei de afaceri care se aplică companiilor a căror cifră de afaceri netă depășește 5 miliarde HUF.

24. Instanța de trimitere ridică problema dacă un impozit de tipul celui descris mai sus încalcă articolele 49 și 54 TFUE (secțiunea B), articolele 107 și 108 TFUE (secțiunea C), precum și articolul 401 din Directiva TVA (secțiunea A). Astfel, este necesar să se răspundă în primul rând la a treia întrebare preliminară, pentru ca apoi să se clarifice natura prezentului impozit aplicat asupra cifrei de afaceri. În cazul în care acest impozit este deja vizat de interdicția prevăzută la articolul 401 din Directiva TVA, nu ar mai fi necesar să se răspundă la celelalte două întrebări.

### A. A treia întrebare preliminară: încălcarea articolului 401 din Directiva TVA

25. Din articolul 401 din Directiva TVA, rezultă că statele membre nu sunt împiedicate să introducă taxe sau impozite noi, cu condiția ca acestea să nu aibă caracterul unor impozite pe cifra de afaceri. Instanța de trimitere dorește să afle, în acest sens, dacă impozitul special aplicat operatorilor de telecomunicații, calculat pe baza cifrei de afaceri, trebuie să fie calificat drept un impozit pe cifra de afaceri. În acest caz, Ungaria ar fi împiedicată să introducă acest impozit în temeiul articolului 401 din Directiva TVA.

26. Curtea de Justiție subliniază în jurisprudența sa constantă că, pentru interpretarea articolului 401 din Directiva TVA, este necesară încadrarea acestuia în contextul genezei acestei norme<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Hotărârea din 7 august 2018, Viking Motors și alții (C-475/17, EU:C:2018:636, punctul 29 și urm.), Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 18), și Hotărârea din 8 iunie 1999, Pelzl și alții (C-338/97, C-344/97 și C-390/97, EU:C:1999:285, punctele 13-20).

27. Potrivit considerentelor Primei directive 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri<sup>7</sup>, armonizarea legislațiilor privind impozitele pe cifra de afaceri trebuie să permită instituirea unei piețe comune în care să existe o concurență nedegradată și care să aibă caracteristici similare cu cele ale unei piețe interne; în acest scop, ar trebui eliminate diferențele de impunere fiscală susceptibile să denatureze concurența și să împiedice schimburile<sup>8</sup>. Prin Directiva TVA<sup>9</sup> a fost introdus un astfel de sistem comun al taxei pe valoarea adăugată.

28. Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată este bazat pe principiul conform căruia asupra bunurilor și serviciilor se aplică o taxă generală de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, în fiecare etapă până la etapa vânzării cu amănuntul inclusiv, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este prelevată taxa<sup>10</sup>. Astfel cum subliniază Curtea, această taxă trebuie suportată în cele din urmă numai de consumatorul final<sup>11</sup>.

29. Pentru a crea aceleași condiții de impozitare pentru una și aceeași operațiune, indiferent de statul membru în care aceasta se desfășoară, sistemul comun al TVA-ului trebuie să înlocuiască impozitele pe cifra de afaceri în vigoare în diferitele state membre. Pentru aceleași motive, articolul 401 din Directiva TVA permite menținerea sau introducerea de către un stat membru a unor taxe, impozite sau costuri privind livrarea de bunuri, prestarea de servicii și importurile numai în cazul în care acestea nu pot fi caracterizate ca impozite pe cifra de afaceri.

30. Curtea a statuat în această privință că impozitele care prezintă caracteristicile fundamentale ale TVA-ului trebuie în orice caz să fie considerate măsuri care grevează circulația bunurilor și serviciilor într-un mod comparabil cu TVA-ul, chiar dacă acestea nu se suprapun cu TVA-ul sub toate aspectele<sup>12</sup>.

31. Din jurisprudența Curții, reiese că există patru caracteristici fundamentale ale TVA-ului: (1) aplicarea generală a TVA-ului în cazul tuturor operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii; (2) stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează; (3) prelevarea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite anterior; și (4) deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât această taxă să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționate să revină în cele din urmă consumatorului<sup>13</sup>.

7 JO 1967, nr. 71, p. 1301, denumită în continuare „Prima directivă”.

8 Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 19).

9 Inițial, 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 modalitățile de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 1967, nr. 71, p. 1303), ulterior prin 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 1977, L 145, p. 1).

10 Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 21).

11 Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 22, ultima parte).

12 Hotărârea din 7 august 2018, Viking Motors și alții (C-475/17, EU:C:2018:636, punctul 37), Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 26), Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții (C-308/01, EU:C:2004:252, punctul 32), și Hotărârea din 31 martie 1992, Dansk Denkavit și Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, punctele 11 și 14).

13 Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 28), Hotărârea din 8 iunie 1999, Pelzl și alții (C-338/97, C-344/97 și C-390/97, EU:C:1999:285, punctul 21), și Hotărârea din 7 mai 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, punctul 12).

32. Pe de-o parte, impozitul special maghiar nu acoperă orice fel de operațiune, ci numai operațiunile speciale ale companiilor de telecomunicații. Prin urmare, acesta nu reprezintă un impozit (general) pe cifra de afaceri în sensul primului criteriu, ci ar constitui cel mult o acciză specială care nu este totuși permisă în prezent statelor membre în condițiile prevăzute la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2008/118/CE<sup>14</sup>.

33. Pe de altă parte, acesta nu este conceput pentru a fi transferat consumatorului (al patrulea criteriu). Acest din urmă criteriu nu poate fi reținut doar pe baza faptului că un impozit a fost inclus în prețul bunurilor sau al serviciilor prin modul în care a fost calculat acest preț. Această situație este mai mult sau mai puțin valabilă în cazul oricărei sarcini fiscale a unei companii. Dimpotrivă, în cazul în care consumatorul nu este persoana obligată la plata taxei - astfel cum este cazul ce trebuie apreciat în speță, al impozitului special maghiar aplicat companiilor de telecomunicații - trebuie ca impozitul să fie conceput special pentru a fi transferat consumatorului.

34. Acest lucru ar presupune ca, la momentul executării operațiunii (și anume, atunci când are loc furnizarea către consumator), valoarea impozitului să fie deja stabilită - așa cum se întâmplă în cazul TVA-ului. Dat fiind faptul că acesta poate fi calculat abia la finalul anului și depinde de valoarea cifrei de afaceri anuale, compania prestatoare de servicii de telecomunicații încă nu cunoaște, la momentul executării prestației, o sarcină fiscală care trebuie transferată, oricum nu valoarea ei exactă<sup>15</sup>. În cazul în care nu se atinge limita inferioară la sfârșitul anului, nu există, de exemplu, nicio taxă care să trebuiască a fi transferată asupra consumatorului. Așadar, nu există un impozit *conceput pentru a fi transferat*.

35. Dimpotrivă, din modul în care a fost conceput impozitul special maghiar aplicabil operatorilor de telecomunicații, reiese că aceștia ar trebui să fie impozitați în mod direct, astfel cum subliniază în mod întemeiat Ungaria. În conformitate cu preambulul, capacitatea acestora de a contribui la acoperirea cheltuielilor publice ar depăși obligația fiscală generală (și anume capacitatea generală de a plăti impozite). În consecință, ceea ce trebuie impozitat este capacitatea financiară deosebită a acestor societăți, iar nu capacitatea financiară a beneficiarilor serviciilor de telecomunicații. Din acest punct de vedere, impozitul special maghiar este similar cu un impozit special (direct) aplicat anumitor companii, în speță companiilor de telecomunicații.

36. De asemenea, nu orice operațiune este impozitată pe baza prețului acesteia, ci, potrivit articolelor 1 și 2 din Legea privind impozitul special, cifra de afaceri totală (netă) rezultând din furnizarea de servicii de comunicații electronice este impozitată în anul fiscal, de la valoarea de 500 de milioane HUF într-o prima fază, cu 4,5 %, iar de la valoarea de 5 miliarde HUF, cu 6,5 %. Și prin acest lucru, impozitul special aplicat companiilor este prin natura sa similar cu un impozit direct special pe profit. În contrast cu impozitele directe pe profit „normale”, nu se utilizează ca bază de calcul orice profit obținut - înțeles ca diferență între două valori ale fondului de comerț al întreprinderii într-o anumită perioadă - ci ca cifră de afaceri realizată într-o anumită perioadă. Acest lucru nu schimbă însă cu nimic - spre deosebire de ceea ce pare să fi vrut să spună Comisia în ședință - caracterul de impozit *direct* al acestuia.

37. În consecință, impozitul special maghiar reprezintă un impozit pe profit (direct) calculat pe baza cifrei de afaceri, care trebuie să absoarbă capacitatea financiară deosebită a companiilor de telecomunicații. Așadar, după cum a subliniat și Comisia în mod întemeiat, acesta nu are caracterul unui impozit pe cifra de afaceri care ar urmări să impoziteze consumatorul. În consecință, articolul 401 din Directiva TVA nu împiedică Ungaria să introducă acest impozit în plus față de TVA.

14 Directiva Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

15 Cu privire la această cerință, a se vedea în special Hotărârea din 7 august 2018, Viking Motors și alții (C-475/17, EU:C:2018:636, punctul 46 și 47), - cu efecte negative, în cazul în care transferul este incert și Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 33).

## B. Prima întrebare: încălcarea libertății de stabilire

38. Prima întrebare privește aspectul dacă libertatea de stabilire prevăzută la articolele 49 și 54 TFUE se opune impozitului special maghiar aplicabil sectorului telecomunicațiilor. Articolele 107 și 108 TFUE, citate de asemenea în întrebarea preliminară, sunt însă tratate pe larg în contextul celei de a doua întrebări preliminare.

39. Astfel, trebuie în primul rând să se constate că, deși domeniul impozitelor directe ca atare - în care se încadrează prezentul impozit special (punctul 35 și urm. de mai sus) - nu intră în competența Uniunii, statele membre trebuie totuși să își exercite competențele care le rămân ținând seama de dreptul Uniunii din care fac parte, în special de libertățile fundamentale<sup>16</sup>.

40. Potrivit articolului 54 TFUE, de libertatea de stabilire, pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii, este legat dreptul societăților, constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții<sup>17</sup>.

41. Astfel, libertatea de stabilire se aplică în prezenta speță numai în cazul în care în discuție este o situație transfrontalieră (a se vedea punctul 1). În cazul în care în discuție este o astfel de situație, următorul pas este să ne întrebăm dacă impozitul special reprezintă o limitare a libertății de stabilire (a se vedea punctul 2) și, eventual, dacă este justificată de motive imperative de interes general (a se vedea punctul 3).

### 1. Situația transfrontalieră

42. Guvernul maghiar invocă îndoieli cu privire la circumstanțele în care societățile pot fi considerate „naționale” sau „străine”. În acest context, trebuie în primul rând să se constate că, potrivit unei jurisprudențe constante, sediul unei societăți, la fel ca cetățenia în cazul persoanelor fizice are drept scop stabilirea apartenenței acestora la ordinea juridică a unui stat<sup>18</sup>. Dat fiind că reclamanta din procedura principală are sediul în Ungaria, aceasta trebuie, prin urmare, privită ca o societate maghiară, astfel încât nu există o situație transfrontalieră.

43. Cu toate acestea, societatea-mamă a reclamantei este o societate cu sediul în Țările de Jos. În măsura în care această societate străină își desfășoară activitatea pe piața maghiară prin intermediul unei filiale, și anume prin intermediul reclamantei din litigiul principal, afectată este libertatea de stabilire a societății-mamă.

44. Astfel, Curtea a statuat deja în această privință că o societate poate să invoce, în scopuri fiscale, o restricție privind libertatea de stabilire a unei alte societăți afiliate în cazul în care o astfel de restricție îi afectează propriul regim fiscal<sup>19</sup>. Așadar, reclamanta din litigiul principal poate să invoce o eventuală restricție privind libertatea de stabilire a societății-mamă, Vodafone Europe B.V.

16 Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 40), Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punctul 16), și Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 21).

17 Hotărârea din 4 iulie 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punctul 17), Hotărârea din 1 aprilie 2014, Felixstowe Dock and Railway Company și alții (C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 17), și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 41).

18 Hotărârea din 2 octombrie 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punctul 25), și Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punctul 20); a se vedea de asemenea concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 40).

19 Hotărârea din 1 aprilie 2014, Felixstowe Dock and Railway Company și alții (C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 23), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 39); în acest sens, a se vedea de asemenea Hotărârea din 12 aprilie 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punctul 18 și urm.).



## 2. Restricția privind libertatea de stabilire

45. Potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie să fie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți<sup>20</sup>. În principiu, aceasta include discriminarea, dar și restricțiile nediscriminatorii. Cu toate acestea, în cazul impozitelor și taxelor, trebuie să se țină seama de faptul că acestea reprezintă *prin ele însele* o sarcină și reduc astfel atractivitatea stabilirii într-un alt stat membru. Prin urmare, o evaluare pe baza restricțiilor nediscriminatorii ar supune dreptului Uniunii toate faptele generatoare de impozite, punând astfel serios în discuție suveranitatea statelor membre în materie fiscală<sup>21</sup>.

46. Astfel, Curtea a statuat deja în repetate rânduri că normele naționale privind condițiile și nivelul de impozitare fac obiectul autonomiei fiscale, cu condiția ca situațiile transfrontaliere să nu facă obiectul unui tratament discriminatoriu în raport cu tratamentul aplicat situațiilor interne<sup>22</sup>.

47. Prin urmare, o restricție privind libertatea de stabilire presupune ca două sau mai multe grupuri de referință să fie tratate diferit [a se vedea litera b)]. În acest caz, următoarea întrebare care se pune este dacă această inegalitate de tratament a situațiilor transfrontaliere în raport cu situațiile pur interne este în defavoarea celor dintâi, fiind posibilă atât o discriminare deschisă, cât și una disimulată [a se vedea litera c)]. În plus, este examinat și un alt aspect, acela dacă inegalitatea de tratament privește situații care sunt obiectiv comparabile [(a se vedea litera d)].

48. În sfârșit, în prezenta cauză trebuie, în prealabil, explicat pe scurt că o inegalitate de tratament relevantă - altfel decât în cauza *Hervis Sport*<sup>23</sup> - nu se poate întemeia doar pe așa-numitul sistem de cumulare de la articolul 7 din Legea privind impozitul special, ci doar pe impozitarea progresivă (a se vedea litera a)].

### a) Lipsa de relevanță în acest context a sistemului de cumulare

49. În măsura în care Comisia consideră că din hotărârea pronunțată în cauza *Hervis Sport* rezultă în mod direct o încălcare a libertății de stabilire, poziția sa nu poate fi acceptată.

50. Caracteristica distinctivă a situației de fapt din cauza respectivă era efectul cumulat al unui impozit pe profit progresiv aplicat asupra cifrei de afaceri în sectorul comerțului cu amănuntul și așa-numitul sistem de cumulare aplicabil grupurilor de societăți. Aceasta din urmă a avut drept conținut specific faptul că, pentru încadrarea în categoriile de impozitare progresivă, criteriul determinant nu era cifra de afaceri a fiecărei societăți, ci cifra de afaceri consolidată a grupului de societăți în ansamblul său. Cadrul general al acestei reglementări este aplicarea - mai degrabă atipică din punctul de vedere al dreptului fiscal - și în cazul persoanelor juridice a unui impozit cu efect progresiv. Un astfel de sistem de cumulare este, în principiu, necesar pentru a preveni eludarea efectului progresiv prin divizarea în mai multe persoane juridice.

20 Hotărârea din 21 mai 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 34), Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 56 și jurisprudența citată), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 36).

21 A se vedea cu privire la acest aspect concluziile noastre prezentate în cauzele X (C-498/10, EU:C:2011:870, punctul 28), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 82 și urm.), X (C-686/13, EU:C:2015:31, punctul 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, punctul 66), și *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 28).

22 A se vedea de asemenea Hotărârea din 14 aprilie 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, punctul 29), Decizia din 4 iunie 2009, *KBC-bank* (C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 80), Hotărârea din 6 decembrie 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, punctele 51 și 53).

23 Hotărârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47).

51. Cu toate acestea, Curtea a exprimat rezerve bazate pe dreptul Uniunii în ceea ce privește sistemul de cumulare<sup>24</sup>. Întrucât același sistem de cumulare prevăzut la articolul 7 din Legea privind impozitul special se aplică și impozitului special pentru piața telecomunicațiilor în discuție în speță, Comisia identifică deja în acesta o încălcare a dreptului Uniunii.

52. Cu toate acestea, chiar în cazul în care sistemul de cumulare ar încălca dreptul Uniunii în prezenta cauză - ceea ce nu rezultă în mod automat din hotărârea menționată - acest lucru ar fi lipsit de relevanță în speță și nici nu ar oferi un răspuns la întrebarea adresată de instanța de trimitere. Astfel, singura consecință a acestui fapt ar fi că sistemul de cumulare nu ar trebui aplicat. Totuși, întrucât potrivit concluziei instanței de trimitere, acest sistem oricum nu se aplică reclamantei din litigiul principal - din cauza lipsei afilierii ei la alți operatori de pe piața ungară de telecomunicații -, acest aspect nu ar avea nicio influență asupra litigiului principal.

53. Așadar, în speță, Curtea trebuie să analizeze chestiunea dacă - independent de sistemul de cumulare - modul în care este conceput impozitul special ca atare are un efect discriminatoriu. Această chestiune nu a fost tranșată în Hotărârea Hervis Sport și deci nu este soluționată nici în sensul că - după cum subliniază în mod întemeiat Vodafone - caracterul progresiv ca atare nu ar fi suficient pentru a exista o discriminare, după cum consideră guvernul maghiar. Curtea s-a pronunțat în respectiva hotărâre numai cu privire la combinarea dintre impozitarea progresivă și sistemul de cumulare, fără a exclude posibilitatea ca impozitarea progresivă ca atare ar putea de asemenea să justifice o discriminare<sup>25</sup>.

#### ***b) Diferența de tratament***

54. Prin urmare, se pune în primul rând întrebarea dacă Legea privind impozitul special prevede un tratament inegal al diferitor întreprinderi. Împotriva acestei aprecieri pare să fie faptul că nu sunt stabilite cote de impozitare diferite pentru întreprinderi diferite. Sunt însă definite anumite tranșe ale cifrei de afaceri în care pot intra în principiu toate întreprinderile. Ratele de impozitare corelate cu aceste tranșe ale cifrei de afaceri sunt aplicabile în mod uniform fiecărei întreprinderi. Guvernul maghiar susține în acest context poziția conform căreia nu există o inegalitate de tratament.

55. Împotriva acestei poziții nu se poate argumenta că reprezintă deja o inegalitate de tratament faptul că întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare trebuie să plătească, în cifre absolute, un impozit special mai mare decât cele cu o cifră de afaceri mai mică. Acest lucru nu constituie în sine o inegalitate de tratament, acest tratament fiscal diferit fiind în concordanță cu principiul general recunoscut al impozitării în funcție de performanță. Atât timp cât baza de impozitare și obligația fiscală se află în același raport una față de alta, astfel cum se întâmplă în cazul unei cote de impozitare proporționale („flat tax”), este deja posibil să se răspundă în sens negativ în ceea ce privește inegalitatea de tratament.

56. În cazul unei cote de impozitare progresive, baza de impozitare și obligația fiscală nu se află însă în același raport pentru toate persoanele impozabile. În speță, acest lucru este deosebit de clar dacă se compară cotele de impozitare medii care se aplică persoanelor impozabile în ceea ce privește cifra lor de afaceri totală - și nu numai în ceea ce privește tranșa din care fac parte. Această cotă medie crește o dată cu intrarea într-o anumită tranșă, astfel încât întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare sunt supuse unei cote medii mai mari decât cele cu o cifră de afaceri mai mică. Astfel, ele plătesc un impozit mai mare nu doar în mărime absolută, ci și relativă. Acest lucru constituie o inegalitate de tratament a întreprinderilor în cauză<sup>26</sup>.

24 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 39 și urm.).

25 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, punctul 34).

26 A se vedea de asemenea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 49).

### *c) Tratatamentul dezavantajos aplicat situațiilor transfrontaliere*

57. Prin urmare, se ridică întrebarea dacă această diferență de tratament dezavantajează întreprinderile străine în raport cu cele naționale.

58. Nu este însă evidentă o discriminare deschisă sau directă a întreprinderilor străine. Astfel, modalitățile de prelevare a impozitului special nu diferențiază în funcție de sediul sau de „originea” unei întreprinderi. Prin urmare, Legea privind impozitul special nu tratează întreprinderile străine altfel decât pe cele naționale.

59. Cu toate acestea, libertățile fundamentale interzic nu numai discriminările evidente, ci și toate formele de discriminare disimulată sau indirectă care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc la același rezultat<sup>27</sup>. Astfel, determinant pentru caracterul discriminatoriu în sensul articolelor 49 și 54 TFUE este dacă diferența de tratament a întreprinderilor de telecomunicații având în vedere criteriul cifrei de afaceri nete echivalează cu o inegalitate de tratament ca urmare a originii sau a sediului întreprinderilor.

60. În acest context, trebuie să se clarifice, pe de o parte, care sunt cerințele care ar trebui să fie impuse corelației dintre criteriul de diferențiere ales - în acest caz, cifra de afaceri - și sediul societății (a se vedea punctul 61 și urm.). Pe de altă parte, este necesar să se examineze dacă, în orice caz, trebuie să se presupună că există o discriminare indirectă în cazul în care criteriul de diferențiere a fost ales în mod deliberat în scop discriminator (a se vedea punctul 83 și urm.).

#### *1) Corelația semnificativă*

61. Jurisprudența existentă nu oferă o imagine unitară nici în ceea ce privește dimensiunea și nici în ceea ce privește natura acestei corelații. În ceea ce privește dimensiunea cantitativă, până în prezent, Curtea s-a referit în acest sens atât la o coincidență în majoritatea cazurilor<sup>28</sup>, cât și la simplul fapt al afectării cu preponderență a întreprinderilor care au sediul într-un alt stat membru<sup>29</sup>; pe alocuri, aceasta menționează un simplu risc de defavorizare<sup>30</sup>. Sub aspect calitativ, este incert dacă, în mod tipic<sup>31</sup>, corelația trebuie să existe sau să rezulte din esența criteriului de diferențiere, astfel cum indică mai multe hotărâri<sup>32</sup> ori se poate baza de asemenea și pe raporturi efective mai curând aleatorii<sup>33</sup>. De asemenea, nu este clar dacă trebuie să existe în mod cumulativ o corelație cantitativă și una calitativă sau, eventual, dacă este de asemenea suficient să existe doar una dintre acestea.

27 Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 30), Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 30), Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13), și Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 26).

28 A se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 31), Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 39), Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punctul 32), Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13), Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punctul 15), și Hotărârea din 7 iulie 1988, Stanton și L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punctul 9); a se vedea de asemenea Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 47 privind libera prestare a serviciilor), și Hotărârea din 3 martie 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punctul 28 privind articolul 95 CE).

29 Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119).

30 Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punctul 32); similar, Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119).

31 A se vedea Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13).

32 A se vedea de asemenea Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119), privind libertatea de stabilire; în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor, a se vedea de asemenea Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 36), Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 26), Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctul 41), și Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Hotărârea din 9 mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punctul 14), și Hotărârea din 5 decembrie 1989, Comisia/Italia (C-3/88, EU:C:1989:606, punctul 9 privind libertatea de stabilire).

62. După cum am mai arătat deja, pentru a admite existența unei discriminări disimulate, este necesar să fie utilizate criteriile mai stricte. Întrucât discriminarea disimulată nu ar fi o extindere a factorilor discriminatorii, ci ar cuprinde doar acele cazuri care, din punct de vedere pur formal, nu reprezintă o discriminare, însă, din punct de vedere material, au efectul unei discriminări<sup>34</sup>.

*i) Criteriul cantitativ*

63. Astfel, nu poate fi în niciun caz suficientă o simplă preponderență - în sensul afectării a peste 50 % dintre întreprinderi - ci ar trebui să se stabilească corelația dintre criteriul de diferențiere aplicat și sediul unei întreprinderi în marea majoritate a cazurilor<sup>35</sup>.

64. Cu toate acestea, în practică, acest element cantitativ poate genera dificultăți considerabile. Rezultatul examinării depinde de indicii de referință aleși în fiecare dintre cazuri. Astfel, în cauza Hervis Sport, Curtea de Justiție a ridicat problema dacă societățile afiliate încadrate *în cea mai înaltă tranșă a impozitului special* erau afiliate în cea mai mare parte a cazurilor la societăți-mamă cu sediul în alt stat membru<sup>36</sup>.

65. Cu toate acestea, nu s-ar putea justifica ca criteriu general individualizarea doar a celei mai înalte tranșe a impozitului special. Nu este clar de ce numai această treaptă ar trebui să fie relevantă pentru stabilirea caracterului discriminatoriu. În acest caz, acest lucru poate fi explicat prin faptul că celelalte tranșe de impozitare par să fie neglijabil mai mici în comparație cu cea mai înaltă<sup>37</sup>. În speță, chiar tranșa medie, cu o cotă de impozitare de 4,5 %, este aproape imposibil de neglijat. O examinare doar pe baza celui mai ridicat tarif este, în plus, cu atât mai discutabilă cu cât un impozit progresiv prevede mai multe trepte. Această abordare eșuează în întregime în cazul unei curbe continue a progresiei, în care nu există tranșe, astfel cum se întâmplă de multe ori în cazul impozitului pe venit.

66. Nu este convingătoare nici propunerea Comisiei potrivit căreia ar trebui să se pună întrebarea dacă cea mai mare parte din totalul încasărilor din impozitul special este suportată de întreprinderile străine. Acesta nu este un indicator fiabil pentru stabilirea unei corelații, ci doar unul accidental. Pe de o parte, la fel ar sta lucrurile în cazul concret - la care face referire Ungaria - al unui impozit proporțional, care este considerat și de Comisie în mod întemeiat ca fiind în afara oricăror îndoieli. Această caracteristică ar fi întotdeauna îndeplinită în cazul în care piața este dominată în mod preponderent de întreprinderi străine.

67. Pe de altă parte, nu ar fi incluse cazurile în care anumite întreprinderi străine fac obiectul unor cote foarte mari, în timp ce numeroase întreprinderi autohtone mai mici contribuie, prin cote de impozitare reduse, la o mare parte din totalul încasărilor din impozitul special, astfel încât corelația ar trebui negată. Condiționarea caracterului discriminatoriu al contribuției menționate a întreprinderilor autohtone mai mici ar conduce, prin urmare, la rezultate aleatorii, nefiind pertinentă.

68. Același lucru este valabil și în ceea ce privește cota de impozitare medie. Întrucât, în cazul impozitelor progresive, inegalitatea de tratament constă în aplicarea diverselor cote de impozitare *medii*, singura întrebare care s-ar putea pune este dacă, în marea majoritate a cazurilor, toate întreprinderile străine sunt dezavantajate ca urmare a acestei cote. Acest lucru s-ar întâmpla numai în cazul în care, în marea majoritate a cazurilor, această cotă de impozitare medie depășește cu mult cota medie aplicată întreprinderilor naționale. Nici din cererea preliminară, nici din cifrele prezentate de părți nu rezultă în mod clar dacă această situație se regăsește în speță.

34 A se vedea concluziile noastre prezentate în cauzele Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 40), ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 38), și Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punctul 36).

35 A se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 41).

36 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, punctul 45).

37 Cota maximă de impozitare era în acel caz de 2,4 %, în timp ce cotele aferente tranșelor inferioare erau de 0 %, 0,1 % și 0,4 %; a se vedea Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 8).

69. Dar și în acest caz caracterul discriminatoriu ar depinde în ultimă instanță de cota de impozitare medie a întreprinderilor naționale mai mici. Și acest lucru ar conduce la rezultate aleatorii și, prin urmare, nu este relevant. Statele membre care doresc în mod specific să atragă investitori străini ar putea, dintr-o dată, să nu mai preleveze niciun impozit progresiv pe profit, dacă și pentru că noii investitori - conform scopului urmărit - ar suporta, ca urmare a succesului lor economic, cea mai mare parte a veniturilor fiscale (fie în cifră absolută, fie ca urmare a cotelor de impozitare medii mai mari). Acest rezultat ar fi unul absurd care arată că abordarea cantitativă nu este utilă.

70. O examinare pur cantitativă are în plus - pe lângă dificultățile de calcul deja arătate (punctul 63 și urm. de mai sus) - dezavantajul că generează un grad ridicat de incertitudine juridică dacă nu este stabilită o valoare-limită specifică<sup>38</sup>. Dar și o valoare-limită specifică ar da naștere unor probleme, cum ar fi conflictele între statistici contradictorii care ar fi greu de soluționat, precum și fluctuații ale cifrelor de-a lungul timpului.

71. De exemplu, „impozitul pe serviciile furnizate online” recent adoptat în Franța cuprinde în prezent, conform rapoartelor de presă, un total de aproximativ 26 întreprinderi, dintre care doar patru sunt rezidente în Franța. Dacă o modificare a cifrelor în anul următor ar determina o altă apreciere juridică, existența unei restricții privind libertățile fundamentale (presupunând că celelalte 22 întreprinderi pot să invoce libertățile fundamentale) ar depinde întotdeauna de datele statistice disponibile abia în anii următori.

72. În plus, luarea în considerare a acționarilor, în cazul societăților cu capital dispersat (societăți pe acțiuni cu mii de acționari), în vederea stabilirii unui criteriu cantitativ creează probleme semnificative. De asemenea, nu este clar cum ar trebui evaluată o societate cu doi asociați, dintre care unul este rezident în străinătate, iar celălalt, pe teritoriul național.

73. În cazul în care sunt luați în considerare acționarii - astfel cum procedează Comisia și instanța de trimitere - atunci ar trebui ca în cazul marilor grupuri să nu se ia în considerare doar structura de la vârful grupului (și anume, societatea-mamă a grupului) și acționarii acesteia, pentru a stabili dacă este vizată în mod efectiv o întreprindere din afara Uniunii Europene, originară dintr-o țară terță sau o întreprindere națională? În prezenta cauză, Curtea nu cunoaște structura acționariatului societății-mamă Vodafone Europe B.V. sau a societății-mamă propriu-zise a grupului. Acest caz ilustrează foarte bine inutilitatea unei abordări cantitative care, în plus, se bazează pe modul în care este constituită structura acționariatului unei societăți.

#### *ii) Criteriul calitativ*

74. Mai important decât acest element pur cantitativ ni se pare, așadar, criteriul calitativ pe care Curtea îl utilizează mai frecvent, potrivit căruia criteriul de diferențiere ar trebui să vizeze, *prin natura sa* sau *în mod tipic*, societățile străine<sup>39</sup>. O simplă corelație aleatorie, chiar dacă din punct de vedere cantitativ poate fi una atât de importantă, nu poate fi în principiu suficientă pentru a justifica o discriminare indirectă.

38 În Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 38), Curtea pare să fi considerat că 61,5% și 52% nu este suficient pentru a constata o discriminare indirectă, fără a preciza însă care valoare-limită ar fi trebuit să fie atinsă.

39 A se vedea Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 36), cu privire la libera circulație a lucrătorilor, Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 26), Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctul 41), Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119); cu privire la libertatea de stabilire, Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania (C-269/07, EU:C:2009:527), și Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13). A se vedea de asemenea concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, punctul 38), și în cauza Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punctul 36); și în alt sens, concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 42 și urm.).

75. Criteriul corelației pe baza naturii necesită însă o exemplificare mai detaliată pentru a evita o aplicare neclară. Curtea de Justiție a adoptat de exemplu o astfel de corelație pe baza naturii într-o situație în care farmaciști care desfășuraseră deja o activitate pe plan național au beneficiat de un tratament privilegiat la acordarea autorizațiilor de constituire<sup>40</sup>. La baza acestui criteriu stă considerentul conform căruia o corelație între sediul și locul în care o întreprindere își desfășoară activitatea urmează o anumită logică intrinsecă sau un anumit specific și nu se bazează doar pe caracterul aleatoriu al unei anumite piețe sau al unui anumit sector economic.

76. Același lucru este valabil - astfel cum a arătat recent avocatul general Wahl<sup>41</sup> - în cazul proprietarilor de vehicule înmatriculate într-un stat membru, care dețin, în majoritate, cetățenia acelui stat, întrucât înmatricularea vehiculelor este legată de locul de reședință al proprietarului vehiculului. Un astfel de caz îl constituie de asemenea alegerea unui element corelativ pe care îl pot îndeplini numai autovehiculele fabricate în străinătate, întrucât pe plan intern nu se fabrică asemenea autovehicule<sup>42</sup>.

77. De asemenea, o corelație pe baza naturii se poate considera că există în ceea ce privește atributul definitoriu al obținerii de venituri impozabile. Explicația este aceea că dreptul fiscal al întreprinderilor este dominat de dualismul dintre, pe de o parte, veniturile obținute în țară și supuse impozitului pe teritoriul național și, pe de altă parte, veniturile obținute în străinătate care, prin urmare, nu sunt supuse impozitului pe teritoriul național. Astfel, dacă obținerea simultană de venituri impozabile este legată de un avantaj, acesta se corelează, prin natura sa, cu un avantaj pentru întreprinderile naționale<sup>43</sup>.

78. Prin urmare, un element determinant este legătura imanentă cu criteriul de diferențiere care, chiar și în cazul unei analize abstracte, permite să se prezume în mod clar probabilitatea unei corelații în marea majoritate a cazurilor.

79. Aplicând aceste principii în speță, elementul determinant este acela dacă există o corelație între cuantumul cifrei de afaceri a unei întreprinderi prin natura lui și sediul (din străinătate) al întreprinderii sau acționarii de control ai acesteia. Cu privire la acest subiect, am arătat deja în concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport că, în general, întreprinderile cu cifre mari de afaceri sunt mai înclinate să opereze pe piața internă în afara granițelor naționale și de aceea este posibil să existe o anumită probabilitate ca astfel de întreprinderi să își desfășoare activitatea și în alte state membre<sup>44</sup>.

80. Totuși, acest lucru nu este în sine suficient, astfel cum Republica Federală Germania a subliniat în ședința. Întreprinderile cu cifre mari de afaceri pot la fel de bine să fie operate și de rezidenți<sup>45</sup>. Acest lucru este valabil în cazul comerțului cu amănuntul, relevant în cauza Hervis Sport, în aceeași măsură ca în cazul sectorului telecomunicațiilor în discuție în speță. Acest lucru este în special valabil în cazul în care se ia în considerare precum în speță - a se vedea articolul 3 alineatul (2) din Legea privind impozitul special - cifra de afaceri obținută pe plan intern, iar nu cifra de afaceri globală. Nu există niciun motiv pentru care ar trebui să se presupună la modul general că întreprinderile străine care își desfășoară activitatea în Ungaria vor obține o cifră de afaceri mai mare din furnizarea de servicii de telecomunicații în Ungaria decât întreprinderile naționale.

40 Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300; punctul 122).

41 Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, punctul 47).

42 Hotărârea din 9 mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punctele 14 și 16).

43 A se vedea în această privință Concluziile noastre prezentate în cauza Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punctul 38).

44 A se vedea în acest sens și concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 51).

45 A se vedea în acest sens și concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 51).

81. Cu alte cuvinte, criteriul cifrei de afaceri nu reprezintă, prin natura sa, un criteriu de diferențiere transfrontalier, ci unul neutru, astfel cum în mod întemeiat a remarcat Republica Cehă în observațiile sale și Republica Federală Germania în ședință. Ca bază de calcul a unui impozit direct, cifra de afaceri este la fel de neutră, cum este de exemplu profitul (sau activele). Libertățile fundamentale nu favorizează niciunul dintre aceste criterii. Astfel, există un „caracter aleatoriu” istoric pe piața maghiară a telecomunicațiilor, care a fost eventual exploatat în mod deliberat de către legiuitorul maghiar (cu privire la acest aspect, a se vedea mai jos punctul 83 și urm.).

82. Acest lucru este confirmat de asemenea de statisticile prezentate Curții de Justiție. Astfel, o statistică arată că în 2010, dintre primele zece întreprinderi mari contribuabile din Ungaria, numai trei întreprinderi nu erau deținute de acționari străini. Se pare că economia Ungariei în ansamblul său este dominată de un procent ridicat de întreprinderi de succes care sunt deținute de acționari străini. Această împrejurare aparent istorică nu înseamnă însă că orice impozit suplimentar care este stabilit în sarcina celor mai de succes întreprinderi de pe piață prezintă un efect discriminatoriu indirect.

## *2) Efectele unei dezavantajări intenționate și specifice*

83. Cu toate acestea, Comisia susține, pe de altă parte, că legiuitorul maghiar a indus în mod intenționat și specific efectul discriminatoriu al impozitului special.

84. Astfel, se pune întrebarea dacă trebuie să se considere că există o restricție privind o libertate fundamentală și în cazul în care un criteriu de diferențiere - care nu este discriminatoriu prin natura sa - a fost ales din punct de vedere subiectiv cu intenție pentru a obține o dezavantajare cantitativă puternică a întreprinderilor care au, de regulă, acționari străini. În acest scop, o asemenea intenție trebuie să fie relevantă din punct de vedere juridic (punctul i) și să fi fost demonstrată în mod corespunzător (punctul ii).

### *i) Relevanța intenției politice în ceea ce privește evaluarea discriminării indirecte*

85. Considerăm că există anumite riscuri de a privi subiectiv o discriminare indirectă care ar trebui de fapt stabilită în mod obiectiv<sup>46</sup>. În special, incertitudinile inerente constatării unei voințe subiective de a discrimina a unui stat membru creează îngrijorări<sup>47</sup> și probleme derivate (de exemplu în ceea ce privește posibilitatea dovedirii).

86. Cu toate acestea, având în vedere atât sensul și scopul criteriului calitativ în cadrul unei discriminări indirecte (a se vedea, mai sus, punctele 59, 74 și urm.), cât și interdicția privind abuzul de drept (sau al interzicerii comportamentului contradictoriu), recunoscute de dreptul Uniunii, în opinia noastră, această chestiune ar trebui să primească în principiu un răspuns afirmativ - însă numai în condiții foarte stricte.

87. Scopul criteriului calitativ constă tocmai în excluderea unor corelații pur cantitative aleatorii din domeniul discriminării indirecte. Dintr-un anumit punct de vedere, acest criteriu protejează suveranitatea fiscală a statelor membre de restricțiile impuse de dreptul Uniunii care, în cazul unei analize pur cantitative, ar putea apărea din preponderența aleatorie a persoanelor impozabile străine într-un anumit domeniu. În cazul în care corelația este aleasă în mod intenționat și exclusiv în această formă cu scopul de a dezavantaja persoanele impozabile străine, atunci lipsește tocmai acest caracter aleatoriu și, implicit, necesitatea de a proteja statul membru.

<sup>46</sup> Concluziile avocatului general Wahl în cauza Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, punctul 71), care subliniază în mod întemeiat, invocând Hotărârea din 16 septembrie 2004, Comisia/Spania (C-227/01, EU:C:2004:528, punctul 56 și urm.) că, în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor are loc o evaluare obiectivă. Situația nu poate fi diferită în cazul unei cereri de decizie preliminară, întrucât în ambele cazuri este în discuție o evaluare a discriminării.

<sup>47</sup> A se vedea îngrijorările întru totul justificate exprimate în concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, punctul 70 și urm.).

88. Această abordare își poate găsi temeiul în principiul juridic general al interzicerii abuzului de drept<sup>48</sup> care este valabil pe teritoriul Uniunii nu doar în ceea ce privește persoanele impozabile (a se vedea între timp la nivelul Uniunii articolul 6 din Directiva 2016/1164<sup>49</sup>). La fel ca avocatul general Campos Sánchez-Bordona<sup>50</sup>, consider, în concluzie, că prin articolul 4 alineatul (3) TUE și statele membre intră sub incidența acestui principiu juridic general.

89. Astfel, Curtea de Justiție a statuat deja că dreptul Uniunii se întemeiază pe premisa fundamentală că fiecare stat membru împărtășește cu toate celelalte state membre o serie de valori comune - și recunoaște că le împărtășește cu acestea - pe care se întemeiază Uniunea, după cum se precizează la articolul 2 TUE. Tocmai în acest context revine statelor membre, conform principiului cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) primul paragraf TUE, obligația de a asigura aplicarea și respectarea dreptului Uniunii pe teritoriile lor și de a adopta, în acest scop, orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii<sup>51</sup>.

90. În special articolul 4 alineatul (3) al treilea paragraf TUE impune ca statele membre să se abțină de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii. Cu toate acestea, în cazul în care competențele existente la nivel național (în speță, introducerea unui nou impozit pe venit) sunt alese în mod intenționat și exclusiv într-o formă care urmează să dezavantajeze doar companiile străine și, astfel, să limiteze libertățile fundamentale conferite acestora de dreptul Uniunii (subminând astfel dreptul Uniunii), atunci acest lucru contravine ideii de la articolul 4 alineatul (3) TUE, putând fi considerată, în anumite circumstanțe, drept un abuz de drept. În aceste circumstanțe, o astfel de situație ar putea fi considerată și o discriminare indirectă.

91. Cu toate acestea, din îngrijorările menționate mai sus rezultă de asemenea că trebuie să fie o excepție foarte limitată, care să fie aplicată restrictiv luând în considerare autonomia statelor membre și care necesită să fie probată în mod concret. În niciun caz nu ar trebui să se admită cu ușurință, pe baza unor simple speculații, a unor statistici insuficient documentate, a unor simple declarații individuale<sup>52</sup> sau a altor presupuneri, existența unui caz de abuz de drept într-un stat membru.

92. În această privință, trebuie să existe indicii clare că discriminarea societăților străine a constituit principalul obiectiv al acestei măsuri care a fost adoptată și asumată ca atare de către statul membru (și nu numai de către persoanele interesate în cauză) și este necesar să nu fie identificabilă nicio altă justificare obiectivă pentru norma aleasă.

#### *ii) Dovada unei intenții discriminatorii relevante*

93. În această privință, există îndoieli considerabile. Comisia justifică existența unei intenții discriminatorii, pe de o parte, prin observația sa potrivit căreia linia care delimitează treapta superioară a cifrei de afaceri (peste cinci miliarde HUF) de treapta medie (între 500 de milioane și 5 miliarde HUF) reprezintă aproape exact linia de demarcație între societățile naționale și cele străine.

48 A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38).

49 Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO 2016, L 193, p. 1).

50 Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona în cauza Wightman și alții (C-621/18, EU:C:2018:978, punctele 153 și 170).

51 Hotărârea din 6 martie 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, punctul 34), Avizul 2/13 (Aderarea Uniunii la CEDO) din 18 decembrie 2014 (EU:C:2014:2454, punctele 168 și 173), Avizul 1/09 (Acordul privind sistemul unic de soluționare a litigiilor în materie de brevete) din 8 martie 2011 (EU:C:2011:123, punctul 68).

52 Declarațiile unor politicieni, în special în timpul campaniei electorale, astfel cum în mod întemeiat subliniază concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, punctele 70 și 71), nu sunt suficiente în acest scop. Lucrurile nu stau altfel în cazul unei dezbateri parlamentare publice.



94. Totuși, această concluzie nu poate fi dedusă în întregime din cifrele furnizate. În primul an de aplicare a impozitului, potrivit Comisiei, 16 întreprinderi au intrat în treapta superioară a cotei progresive, dintre care 6 nu erau controlate de cetățeni ai altor țări din UE, iar primele două cele mai mari întreprinderi erau deținute de cetățeni ai altor țări din UE în proporție de „numai” 70,5 % și, respectiv, 75 %. Potrivit datelor Comisiei, în următoarea treaptă a cotei progresive se găsesc, printre cele aproximativ 30 întreprinderi incluse, și nouă societăți deținute majoritar de cetățeni ai altor țări din UE. Astfel, cu greu se poate afirma că există o linie de demarcație clară.

95. Pe de altă parte, Comisia face trimitere la declarațiile făcute în cadrul dezbaterii parlamentare din țara respectivă, precum și la extrase din documente guvernamentale din care ar trebui să reiasă obiectivul discriminator al impozitului. Cu toate acestea, termenii utilizați în această dezbaterie parlamentară ținută cu privire la introducerea unui așa-numit impozit de criză (Ungaria încerca în acest mod să țină seama din nou de criteriile Uniunii cu privire la deficitul bugetar) sunt foarte similari cu cei utilizați în actuala dezbaterie BEPS<sup>53</sup>. La fel ca în dezbaterile BEPS, și în acest caz, în discuție nu este aplicarea unor impozite mai mari întreprinderilor *străine*, ci aplicarea unor impozite mai mari întreprinderilor *multinaționale*.

96. Miza dezbaterii parlamentare a fost, în linii mari, problema că marile grupuri multinaționale reușesc să își reducă profiturile în Ungaria, astfel încât sarcina fiscală este suportată în principal de întreprinderile mici și mijlocii, fapt ce ar trebui să fie parțial împiedicat prin Legea privind impozitul special. Astfel, un accent special a fost pus pe întreprinderile multinaționale ale căror practici fiscale au constituit totodată una dintre cauzele principale ale dezbaterii BEPS<sup>54</sup>. Astfel cum arată o altă statistică transmisă Curții, în anul 2010, dintre cele zece cele mai mari companii din Ungaria ca cifră de afaceri, doar jumătate au plătit impozit pe profit. Acestea sunt companii deținute atât de resortisanți maghiari, cât și de resortisanți ai altor țări din UE. Stabilirea unei corelații cu cifra de afaceri ar putea încerca să remedieze această situație. Această abordare este de asemenea în concordanță cu propunerea Comisiei în ceea ce privește introducerea, la nivelul Uniunii, a unui impozit pe furnizarea de servicii online<sup>55</sup>. Comisia încearcă în același timp să implice mai mult companiile multinaționale (în acest caz, în principal pe cele din anumite state terțe) în suportarea costurilor generale ale societății, în cazul în care acestea generează profit în cadrul Uniunii, dar nu sunt supuse impozitului pe profit pe teritoriul acesteia. Așadar, acuzația adusă Ungariei în ceea ce privește existența unui abuz de drept nu poate fi susținută.

97. În particular, Comisia invocă numai declarațiile a trei parlamentari făcute în cadrul dezbaterii din Parlament și extrase din documente guvernamentale. Nici acest lucru nu ni se pare suficient pentru a aduce unui stat membru o acuzație de abuz de drept. Dacă declarațiile din cadrul dezbaterii parlamentare ar fi suficiente, atunci opoziția (sau chiar un singur deputat) ar putea submina, printr-o declarație corespunzătoare, orice decizie a legiuitorului.

53 Prin acest acronim, este exprimată în mod simplificat structura fiscală a așa-numitelor grupuri multinaționale care, în cadrul sistemelor fiscale existente, dispun de posibilități (legale din punct de vedere juridic) de a-și reduce la minimum bazele de impozitare în țările cu un nivel ridicat al impozitelor și de a-și transfera profiturile în țări cu un nivel scăzut al impozitelor (BEPS însemnând Base Erosion and Profit Shifting).

54 A se vedea în special planul de acțiune al OCDE, „Action Plan on base Erosion and Profit shifting” - disponibil la adresa <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> - pagina 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.”

55 A se vedea în acest sens considerentul (23) al Propunerii de directivă a Consiliului privind un sistem comun de impozitare a serviciilor online pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale de 21 martie 2018, COM(2018) 148 final și expunerea de motive de la pagina 2 din propunere, potrivit căreia dispozițiile actuale privind impozitul pe profit nu sunt adecvate pentru sectorul economic digital.

98. Întrucât, în mod normal, guvernul este obligat de decizia Parlamentului European și nu invers, avem rezerve și în ceea ce privește luarea în considerare a documentelor guvernamentale. Mai importantă este justificarea oficială (juridică) a legii, iar nu simpla justificare politică a conținutului legii în fața electoratului<sup>56</sup>. Din cea dintâi nu rezultă totuși că obiectivul acestui impozit a fost impozitarea în principal a cetățenilor străini din Uniune.

99. În plus, pragul de 500 de milioane HUF al primei tranșe de impozitare nu vizează exclusiv întreprinderi străine. Fiecare nouă întreprindere care operează pe piața de telecomunicații din Ungaria, fie ea națională sau străină, ar beneficia de asemenea de această marjă scutită de impozit. Din această perspectivă, structura de impozitare aleasă avantajează în principal întreprinderile mai mici, în special așa-numitele start-up-uri, față de cele mai mari care sunt deja stabilite pe piață<sup>57</sup>. Dacă pragul de 5 miliarde HUF cifră de afaceri este „cel mai bun” prag sau dacă nu ar fi fost „mai bună” o altă valoare - aceasta este o decizie a legiuitorului național pe care, dincolo de abuzul de drept, nici Curtea, nici Comisia nu o pot verifica.

100. Astfel, considerăm că este inaplicabilă teza susținută de Vodafone și, într-o anumită măsură, de Comisie în ședință, potrivit căreia numai o impozitare pe baza profitului corespunde principiului impozitării în funcție de performanță. Chiar dacă cifra de afaceri nu este un indicator imperativ al performanței financiare, prezumția generală de care a uzat în mod evident de legiuitorului maghiar conform căreia întreprinderile mai mari (și anume, cele cu o cifră de afaceri mai mare) au în principiu și o putere financiară mai mare decât cele mai mici (a se vedea de asemenea preambulul Legii privind impozitul special) nu este, în orice caz, una nerezonabilă<sup>58</sup>. Astfel cum Polonia a subliniat în mod întemeiat în ședință, de exemplu chiar în sectorul bancar (privat) se face diferența, la creditare, în funcție de mărimea cifrei de afaceri a persoanei împrumutate.

101. În plus, luarea în considerare a cifrei de afaceri lasă un spațiu de manevră mai redus întreprinderilor multinaționale în ceea ce privește elaborarea unor modele fiscale, acesta fiind unul dintre principalele argumente ale așa-numitei dezbateri BEPS din ultimul deceniu și care a constituit totodată un argument important în dezbaterile din Parlamentul maghiar. Comisia propune de asemenea un impozit pe serviciile digitale bazat pe cifra de afaceri pentru anumite întreprinderi cu o cifră de afaceri ridicată din sectorul serviciilor digitale. Considerentul (23)<sup>59</sup> justifică în mod explicit această tehnică de impozitare prin faptul că „companiile mai mari dispun de oportunitatea de a se angaja în practici de planificare fiscală agresivă”.

102. În cazul în care Comisia consideră că este necesară o impozitare progresivă a anumitor întreprinderi în funcție de cifra de afaceri, în vederea asigurării justiției fiscale între întreprinderile mai mari, care operează pe plan global, și întreprinderile mai mici, care operează (numai) în spațiul european, atunci un impozit național comparabil, prin care se urmărește ca întreprinderile mai mari să participe într-o mai mare măsură la sarcina generală decât întreprinderile mai mici, nu ar putea fi în principiu considerat abuziv.

56 Avocatul general Wahl precizează de asemenea în mod întemeiat în concluziile sale prezentate în cauza Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, punctul 70): „În acest context, este irelevant faptul că unii politicieni germani au declarat public, în timpul unei campanii electorale, că intenționează să introducă o taxă pentru utilizatorii străini ai autostrăzilor germane. Aceste declarații pot fi o manifestare a, parafrazând un citat celebru, stafiei care umblă prin Europa în ultimii ani: stafia populismului și a suveranismului”.

57 Este interesant modul în care Comisia justifică regimul progresiv al impozitului planificat pe serviciile furnizate online prin faptul că pragul exclude „de asemenea întreprinderile mici și întreprinderile nou-înființate, asupra cărora sarcinile de asigurare a conformității aferente noului impozit probabil că ar avea un efect disproporționat” - considerentul (23) al Propunerii de directivă a Consiliului privind un sistem comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

58 A se vedea în acest sens și Hotărârea din 16 mai 2019, Polonia/Comisia (T-836/16 și T-624/17, EU:T:2019:338, punctul 75 și urm.).

59 Propunere de Directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

#### **d) Concluzie intermediară**

103. Nu există o limitare indirectă a libertăților fundamentale prin introducerea unui impozit pe venit cu efect progresiv, bazat pe cifra de afaceri, aplicat companiilor de telecomunicații. Pe de o parte, criteriul de corelație referitor la cifra de afaceri, ales de legiuitorul maghiar, nu reprezintă, prin natura sa, o discriminare a situației transfrontaliere. Pe de altă parte, în lipsa unor dovezi suficiente și având în vedere motivele obiective care susțin modalitatea de impozitare aleasă, nu poate fi adusă statului membru Ungaria acuzația unui comportament caracterizat prin abuzul de drept.

#### **e) Situație comparabilă în mod obiectiv**

104. Dacă totuși se presupune că ar exista o discriminare (indirectă), atunci se va examina în jurisprudența existentă a Curții de Justiție, drept condiție suplimentară a unei discriminări, dacă cele două grupuri supuse inegalității de tratament se găsesc într-o situație comparabilă în mod obiectiv<sup>60</sup>.

105. Astfel cum am arătat în repetate rânduri în concluziile pe care le-am prezentat<sup>61</sup>, acest criteriu nu permite efectuarea unei delimitări sustenabile. Dimpotrivă, în cadrul acestei examinări, sunt avansate în prealabil diferite motive justificative - într-o măsură, în ultimă instanță, nedeterminată<sup>62</sup> - nemaifiind astfel supuse unei examinări în ceea ce privește proporționalitatea. Astfel, chiar Curtea renunță în parte, pe bună dreptate, la examinarea comparabilității obiective<sup>63</sup>. Prin urmare, criteriul ar trebui abandonat.

106. Dacă reținem însă criteriul situației comparabile în mod obiectiv, atunci se pune în special întrebarea dacă întreprinderile cu o cifră de afaceri mai ridicată și cu o cifră de afaceri mai redusă nu se află, așadar, într-o situație diferită în mod obiectiv, întrucât dispun de o performanță fiscală diferită. Vom analiza această chestiune în cele ce urmează, în cadrul examinării jurisprudenței - efectuată de asemenea în subsidiar.

### **3. Cu titlu subsidiar: justificarea unei discriminări indirecte**

107. În eventualitatea în care Curtea va considera că există o discriminare indirectă pe motivul corelației cu nivelul cifrei de afaceri, trebuie să ne întrebăm, în subsidiar, dacă se justifică cota de impozitare medie diferită care rezultă. O restrângere a libertăților fundamentale poate fi justificată de motive imperative de interes general cu condiția ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia<sup>64</sup>.

60 A se vedea în comparație Hotărârea recentă din 4 iulie 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punctele 31-38), precum și numeroasele elemente de probă rezultând din jurisprudența menționată la punctul 31 al acestei hotărâri.

61 A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punctele 21-28), și în cauza A (C-123/11, EU:C:2012:488, punctul 40 și 41). În acest sens, a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauzele conexe Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:104, punctul 32), în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 59), în cauza Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punctul 46), și în cauza Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punctul 38).

62 A se vedea de asemenea concluziile noastre în cauza Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punctul 25 și jurisprudența citată).

63 A se vedea Hotărârea din 4 iulie 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punctele 18-34), Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctele 27-39), și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 18-26).

64 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, punctul 42), Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 73), și Hotărârea din 5 octombrie 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punctul 17).

*a) Motive imperative de interes general*

108. Astfel cum reiese din preambulul Legii privind impozitul special, impozitul are ca scop restabilirea echilibrului bugetar prin introducerea unui impozit special în sarcina persoanelor impozabile a căror capacitate de a contribui la cheltuielile publice este mai mare decât obligația fiscală generală. Cu toate acestea, Curtea a explicat că restabilirea echilibrului bugetar prin creșterea veniturilor fiscale nu poate justifica un regim fiscal precum cel în discuție<sup>65</sup>. În speță, efectul special al impozitului nu poate fi însă justificat de simple interese fiscale, ci printr-o corelare cu puterea financiară diferită a persoanelor supuse impozitului, și anume luând în considerare o distribuire echitabilă a sarcinii fiscale în societate.

109. Astfel cum am explicat deja în mai multe rânduri în concluziile pe care le-am prezentat, împărtășim opinia Comisiei<sup>66</sup>, potrivit căreia performanța financiară diferită a unei persoane impozabile poate justifica, în principiu, un tratament diferențiat al persoanelor impozabile<sup>67</sup>. De asemenea, Curtea a recunoscut principiul impozitării în funcție de performanță - cel puțin în cadrul motivului justificativ privind coerența sistemului fiscal<sup>68</sup>.

110. La bază ar trebui să se afle faptul că, în multe state membre, principiul impozitării în funcție de performanță este un principiu constituțional care, în parte, este consacrat în mod explicit în constituțiile respectivelor state<sup>69</sup>, iar, în parte, este dedus de instanțele supreme din principiul egalității de tratament<sup>70</sup>. Întrucât valoarea cifrei de afaceri este, la rândul său, un indicator al unei anumite performanțe (a se vedea punctul 100 de mai sus), acest motiv justificativ nu este aplicabil în speță.

111. Pe de altă parte, în dreptul fiscal este acceptat faptul că există în principiu un interes legitim al statului de a aplica și cote de impozitare progresive. Opinia conform căreia persoanele cu o capacitate financiară crescută pot fi implicate într-o proporție mai mare în suportarea costurilor generale este larg răspândită și în rândul statelor membre, cel puțin în privința impozitelor care sunt stabilite în funcție de profit. Chiar Uniunea Europeană recurge la un regim de impozitare progresivă în impozitarea funcționarilor și agenților acesteia<sup>71</sup>.

112. La origine se află de regulă - cel puțin într-un stat social - obiectivul de a degreva persoanele cu un statut social mai modest și de a redistribui într-o anumită măsură, cu ajutorul dreptului fiscal, fondurile distribuite parțial în mod inegal. Acest obiectiv al statului social justifică în principiu și o anumită inegalitate de tratament ca urmare a cotei de impozitare progresive.

113. Întrucât conform articolului 3 alineatul (3) al doilea paragraf TUE, Uniunea instituie nu numai o piață internă, dar promovează de asemenea justiția socială, aceste motive ce țin de statul social pot de asemenea justifica, din perspectiva dreptului Uniunii - astfel cum a susținut Polonia în ședință - o cotă de impozitare progresivă. Acest lucru este cu siguranță valabil în cazul unui impozit care se aplică nu numai întreprinderilor, ci și persoanelor fizice, astfel cum prevede articolul 3 alineatele (1) și (2) din Legea privind impozitul special.

65 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, punctul 44).

66 Faptul că, în principiu, Comisia recunoaște acest motiv justificativ și numai în speță îl consideră a nu fi îndeplinit, reiese din cuprinsul punctelor 30 și 71 din observațiile sale scrise.

67 A se vedea de asemenea concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 60), precum și concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, punctul 44).

68 Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 49 și 50).

69 A se vedea de exemplu articolul 4 alineatul (5) din Constituția Greciei, articolul 53 alineatul (1) din Constituția Italiei, articolul 31 alineatul (1) din Constituția Spaniei, articolul 24 alineatul (1) din Constituția Ciprului și mai ales articolul O și articolul XXX din Legea fundamentală a Ungariei.

70 Astfel, a se vedea de exemplu în Germania Decizia BVerfG [Bundesverfassungsgericht, Curtea Constituțională Federală] din 15 ianuarie 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, punctul 55 și urm.).

71 A se vedea de asemenea articolul 4 din Regulamentul (CEE, Euratom, CECO) nr. 260/68 al Consiliului din 29 februarie 1968 de stabilire a condițiilor și a procedurii de aplicare a impozitului stabilit în beneficiul Comunităților Europene (JO 1986, L 56, p. 8, Ediție specială, 01/vol. 8, p. 165) cu o rată progresivă de la 8% la 45%.

114. În consecință, motivul justificativ privind impozitarea în conformitate cu performanța financiară coroborat cu principiul statului social poate justifica o restricție privind libertățile fundamentale.

**b) Proportionalitatea restricției**

115. În continuare, restricția privind libertățile fundamentale trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv<sup>72</sup>.

*1) Caracterul adecvat*

116. Conform jurisprudenței Curții de Justiție, o reglementare națională este adecvată pentru a asigura realizarea obiectivului invocat numai atunci când răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea acestuia în mod coerent și sistematic<sup>73</sup>.

117. Astfel, Curtea de Justiție ia în considerare marja de apreciere a statelor membre în ceea ce privește adoptarea legilor cu caracter general<sup>74</sup>. În special, de la un legiuitor se așteaptă decizii de natură politică, economică și socială. De asemenea, acesta trebuie să efectueze aprecieri complexe<sup>75</sup>. În lipsa unei armonizări la nivelul dreptului Uniunii, legiuitorul național dispune de o anumită putere de apreciere în domeniul dreptului fiscal la stabilirea unui impozit. Prin urmare, cerința coerenței amintită mai sus este satisfăcută în cazul în care impozitul special nu este în mod evident inadecvat pentru atingerea obiectivului<sup>76</sup>.

118. În măsura în care impozitul special are în vedere performanța financiară a întreprinderilor impozabile, acesta pare să se bazeze, după cum s-a demonstrat mai sus, pe ipoteza că întreprinderile cu un nivel mai ridicat al cifrei de afaceri sunt mai puternice din punct de vedere financiar decât cele cu un nivel al cifrei de afaceri mai scăzut.

72 Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 25), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 42), Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 27), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 47), Hotărârea din 13 decembrie 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punctul 23), și Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 35).

73 Hotărârea din 11 iunie 2015, Berlington Hungary și alții (C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 64), Hotărârea din 12 iulie 2012, HIT și HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punctul 22 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 42).

74 A se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Gambelli și alții (C-243/01, EU:C:2003:597, punctul 63), Hotărârea din 21 septembrie 1999, Läära și alții (C-124/97, EU:C:1999:435, punctele 14 și 15), și Hotărârea din 24 martie 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punctul 61), - toate cu privire la domeniul jocurilor de noroc, precum și Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79, punctul 48 și urm.), cu privire la legislația în domeniul alimentar.

75 În ceea ce privește criteriul comparativ la evaluarea actelor organelor Uniunii și a celor ale statelor membre, a se vedea de asemenea Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79, punctul 47).

76 A se vedea în acest sens deja concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 47), și Hotărârea din 4 mai 2016, Polonia/Parlamentul și Consiliul (C-358/14, EU:C:2016:323, punctul 79), și Hotărârea 10 decembrie 2002, British American Tobacco (Investments) și Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punctul 123, precum și jurisprudența citată), cu privire la puterea de apreciere a legiuitorului Uniunii care poate fi transpusă în cazul legiuitorului național - a se vedea, cu privire la criteriul comparativ aplicat în materie de apreciere a actelor organelor Uniunii și a celor ale statelor membre; a se vedea și Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79, punctul 47).

119. Împotriva acestei ipoteze, Comisia susține, în cadrul prezentei proceduri, că cifra de afaceri indică doar dimensiunea și poziția pe piață a unei întreprinderi, însă nu și performanța financiară a acesteia. O creștere a cifrei de afaceri nu înseamnă în mod automat o creștere a profitului. Așadar, nu există o legătură directă între cifra de afaceri și performanța financiară a unei întreprinderi. Argumentul Comisiei este surprinzător având în vedere că impozitul pe servicii digitale calculat în funcție de cifra de afaceri, planificat la nivelul Uniunii, este în concluzie justificat cu argumentele contrare<sup>77</sup>.

120. În concluzie, în prezenta procedură, Comisia nu ține seama de faptul că, pentru a justifica caracterul adecvat al măsurii, nu este necesară o legătură *directă* între obiectul impozitării (în speță cifra de afaceri) și obiectivul impozitului (în speță impozitarea performanței financiare), astfel cum solicită Comisia. Astfel de cerințe stricte s-ar opune marjei de apreciere a statelor membre. Dimpotrivă, trebuie să se presupună că măsura este inadecvată numai atunci când nu se poate distinge nicio legătură.

121. Cu toate acestea, în speță, se poate distinge în mod clar o legătură *indirectă* între cifra de afaceri anuală obținută și performanța financiară. Astfel, cum am arătat deja în concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport, valoarea cifrei de afaceri poate reprezenta un indicator tipic al capacității fiscale. În favoarea acestei teze pledează, pe de o parte, faptul că fără cifre de afaceri ridicate este imposibilă obținerea unor profituri mari și, pe de altă parte, faptul că, de regulă, venitul dintr-o operațiune suplimentară (randamentul marginal) crește odată cu scăderea costurilor fixe pe unitatea de produs<sup>78</sup>. Prin urmare, pare rezonabil ca cifra de afaceri, ca expresie a dimensiunii sau a poziției pe piață și a profitului potențial al unei întreprinderi, să poată fi de asemenea evaluată ca o expresie a performanței financiare a acesteia și să fie impozitată conform acestui criteriu.

122. Contrar opiniei exprimate de Comisie în ședință, nu este determinant pentru stabilirea inegalității de tratament aspectul dacă regimul progresiv se aplică unui impozit bazat pe profit sau pe cifra de afaceri. De asemenea, profitul unei întreprinderi este doar un element de calcul, care indică o performanță fictivă (impozabilă) și nu coincide întotdeauna cu performanța reală. Acest lucru devine clar în cazul unei amortizări excepționale, care diminuează profitul doar fictiv, iar nu în mod real (așa-numitele plusvalori latente) sau în cazul așa-numitului profit din restructurare (renunțarea la o creanță de către creditorul unei întreprinderi aflate în insolvență determină un profit contabil în bilanțul acesteia).

123. În plus, cifra de afaceri poate fi, în anumite privințe, chiar mai adecvată pentru a reflecta performanța financiară a unei întreprinderi decât profitul. Spre deosebire de profit, cifra de afaceri permite într-o mult mai mică măsură o reducere ca urmare a diminuării bazei de impozitare sau a transferării profiturilor prin diverse mijloace, cum ar fi prețurile de transfer. Astfel, corelația cu cifra de afaceri poate reprezenta un mijloc eficient de a combate planificarea fiscală agresivă, fapt pe care Comisia l-a subliniat în mod întemeiat atunci când a propus impozitul pe serviciile digitale bazat pe cifra de afaceri<sup>79</sup>.

124. Așadar, impozitul special maghiar nu ar fi vădit inadecvat pentru atingerea acestor obiective.

77 În schimb, în motivarea impozitului pe servicii digitale bazat cifra de afaceri propus de Comisie se menționează la considerentul (23) că pragul cifrei de afaceri ar trebui să limiteze aplicarea impozitului pe servicii digitale la companii de anumite dimensiuni. Potrivit acestui considerent, este vorba despre acele întreprinderi care se bazează în mare măsură pe exploatarea unei poziții solide pe piață. În plus, pragul ar exclude întreprinderile mici și start-up-urile, în cazul cărora sarcina de asigurare a conformității cu noul impozit ar fi excesivă. În expunerea de motive (p. 12), Comisia susține explicit că aceste întreprinderi (a căror cifră de afaceri este ridicată) sunt în măsură, datorită poziției lor puternice pe piață, să facă relativ mai mult uz de modelele lor de afaceri decât întreprinderile mai mici. Din cauza acestei „capacități economice”, aceste întreprinderi sunt considerate drept deosebit de „taxabile” și încadrate ca persoane impozabile.

78 A se vedea în acest sens și concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 61). În acest sens, a se vedea de asemenea concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 57).

79 Considerentul (23) al Propunerii de directivă a Consiliului privind un sistem comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

## 2) Caracterul necesar

125. Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție, la examinarea caracterului necesar în cadrul proporționalității, trebuie avut în vedere că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare, iar inconvenientele cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile urmărite<sup>80</sup>.

126. Întrebarea care se pune în acest context este dacă impozitarea cifrei de afaceri comparativ cu impozitarea profitului poate fi considerată ca fiind un mijloc mai puțin constrângător, dar la fel de adecvat. Astfel, s-ar putea analiza dacă impozitarea venitului în funcție de profit reprezintă în acest sens un mijloc mai puțin constrângător și la fel de adecvat, astfel putând fi evitate cazurile în care întreprinderilor li se aplică impozitul special în pofida unor pierderi considerabile.

127. Un impozit pe venit bazat pe profit nu este însă un mijloc mai puțin constrângător și fel de adecvat, ci altceva (*aliud*) față de un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri. Natura modalității tehnice de impozitare a venitului (pe baza cifrei de afaceri sau pe baza profitului) nu spune nimic despre posibilitatea de a plăti impozite în cazul unei pierderi reale. De asemenea, un impozit bazat pe profit poate determina aplicarea impozitului, deși întreprinderea înregistrează pierderi. Astfel stau lucrurile de exemplu în cazul în care anumite costuri operaționale - sau chiar prețuri de transfer - nu sunt recunoscute sau un creditor renunță la o creanță în cazul unei crize (așa-numitul profit din restructurare). Problema generală a impozitării, în pofida lipsei unei performanțe financiare autentice (sau reale) ca urmare a unei legi naționale privind impozitul pe profit este, în primul rând, o problemă a dreptului național și a drepturilor fundamentale naționale, însă, în lipsa unei armonizări, nu este în principiu o problemă a dreptului Uniunii.

128. În plus, un impozit stabilit pe baza profitului nu este în mod automat adecvat pentru realizarea unei impozitări eficiente și de asemenea ceva mai adaptabile. Conexiunea cu cifra de afaceri ca bază de impozitare are marele avantaj că este mai ușor de stabilit și nu permite sau permite doar într-o foarte mică măsură strategii de eludare.

129. În concluzie, nu există îndoieli nici în ceea ce privește necesitatea modalităților concrete de impozitare specială, având în vedere obiectivul urmărit.

## 3) Proporționalitatea

130. Restricțiile privind o libertate fundamentală trebuie să fie în plus proporționale cu obiectivul urmărit<sup>81</sup>. Aceasta impune ca restricția și urmările acesteia să nu fie disproporționate în raport cu obiectivul respectiv<sup>82</sup>. În speță, este evident că situația nu este aceasta.

131. Astfel, în primul rând, este necesar să se constate, pe de o parte, că obiectivul privind repartizarea echitabilă a sarcinii fiscale în cadrul societății are o importanță deosebită pentru legiuitorul fiscal. Același lucru este valabil și pentru obiectivul respectării criteriilor de stabilitate ale Uniunii. De asemenea, o participare supraproportională a celor cu o performanță supraproportională la degrevarea celor mai puțin performanți nu este ca atare neadecvată. Situația ar putea fi alta de îndată ce un impozit are un efect de strangulare, fiind practic echivalent cu o interzicere a activității impozabile.

80 A se vedea Hotărârea din 30 iunie 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punctul 33), Hotărârea din 4 mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punctul 48), Hotărârea din 15 februarie 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 54), Hotărârea din 22 ianuarie 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punctul 50), Hotărârea din 8 iulie 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, punctul 45), și Hotărârea din 11 iulie 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punctul 21).

81 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Comisia/Polonia (C-271/09, EU:C:2011:855, punctul 58), și Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punctul 82 și jurisprudența citată).

82 Hotărârea din 30 iunie 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punctul 33), Hotărârea din 22 ianuarie 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punctul 50), Hotărârea din 9 noiembrie 2010, Volker und Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662, punctul 76 și urm.), și Hotărârea din 12 iulie 2001, Jippes și alții (C-189/01, EU:C:2001:420, punctul 81).

132. Pe de altă parte, efectele măsurii nu par să fie prea grave. În special, impozitul special nu pare să facă imposibilă o activitate profitabilă din punct de vedere economic pe piața maghiară de telecomunicații. Acesta nu pare să aibă un efect de strangulare, așa cum au arătat ultimii ani. În plus, potrivit informațiilor furnizate de Ungaria în ședință, impozitul special diminuează și profitul, ceea ce determină concomitent o reducere a impozitului pe profit, în cazul în care se datorează un impozit pe profit. La acestea se adaugă faptul că el a fost prelevat încă de la început numai pe o perioadă de trei ani, ca un așa-numit impozit de criză, având din acest motiv doar un caracter temporar.

133. În concluzie, ar fi justificată o restricție privind libertatea de stabilire ca urmare a unui impozit pe venit progresiv pe baza cifrei de afaceri, aplicat întreprinderilor de telecomunicații cu o cifră de afaceri ridicată.

#### **4. Concluzii cu privire la prima întrebare preliminară**

134. Articolele 49 și 54 TFUE nu se opun impozitului special maghiar pentru piața de telecomunicații.

#### **C. A doua întrebare: încălcarea interdicției privind ajutoarele de stat**

135. Astfel, este necesar să se examineze de asemenea caracterul de ajutor de stat al impozitului special maghiar cu caracter progresiv destinat pieței de telecomunicații. Instanța de trimitere consideră că există un astfel de caracter, întrucât cota maximă de 6,5 % se aplică numai de la o anumită valoare-limită a cifrei de afaceri.

##### **1. Cu privire la admisibilitatea celei de a doua întrebări preliminare**

136. Cu toate acestea, este necesar să se stabilească în primul rând dacă cererea de decizie preliminară este sau nu admisibilă în ceea ce privește a doua întrebare. Motivul este jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia debitorul unei taxe nu poate invoca, pentru a se sustrage de la plata acelei taxe, faptul că o măsură fiscală de care beneficiază alte întreprinderi constituie un ajutor de stat<sup>83</sup>.

137. Cu toate acestea, dacă taxa este utilizată pentru anumite scopuri și în special în favoarea altor operatori, trebuie totuși să se verifice dacă venitul din taxă este utilizat într-un mod care este în conformitate cu normele privind ajutoarele de stat<sup>84</sup>. Într-un astfel de caz, debitorul taxei se poate îndrepta de asemenea împotriva propriei sarcini fiscale - care este în mod necesar legată de favorizarea unor terți.

138. Această situație nu se regăsește însă aici. În speță, în sarcina reclamantului din litigiul principal este stabilit un impozit general, vărsat la bugetul general de stat și care nu favorizează în mod specific un terț. Prin urmare, în prezenta cauză, reclamantul se îndreaptă numai împotriva unui aviz de impozitare care îi este adresat și pe care îl consideră nelegal, deoarece alte persoane impozabile nu sunt impozitate în aceeași măsură.

139. Astfel, Vodafone nu poate invoca în fața instanțelor naționale nelegalitatea scutirii fiscale acordate altor întreprinderi pentru a se sustrage de la plata acestui impozit.

83 Hotărârea din 6 octombrie 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punctul 21), Hotărârea din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43 și urm.), Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 42 și urm.), și Hotărârea din 20 septembrie 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punctul 80 și jurisprudența citată).

84 În ceea ce privește pertinența acestei întrebări, a se vedea printre altele Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 40, 41, 45 și urm.).



140. Numai Hotărârea *Air Liquide Industries Belgium*<sup>85</sup> a Curții de Justiție pare să contrazică acest lucru. Potrivit acestei hotărâri, pentru admisibilitatea unora dintre întrebările adresate, ar trebui să fie suficient faptul că „cererile” persoanei impozabile doreau să „pună sub semnul întrebării de asemenea valabilitatea normelor în cauză”. Este lipsit de importanță dacă această situație se regăsește în cadrul unei proceduri privind legalitatea unui aviz de impozitare, cum este cazul în speță. Astfel, chiar în acea hotărâre, Curtea a subliniat ulterior în mod întemeiat că „debitorul unei taxe nu poate invoca faptul că o măsură fiscală de care beneficiază alte întreprinderi constituie un ajutor de stat pentru a se sustrage de la plata acelei taxe”<sup>86</sup>. Dacă totuși aceasta este situația, atunci chestiunea privind ajutorul de stat în favoarea altora nu este relevantă pentru soluționarea unui proces care se referă la propria obligație fiscală precum în speță și, prin urmare, nu este admisibilă.

141. În această privință, trebuie să se țină seama de faptul că, în principiu, Comisia este responsabilă de *recuperarea* unui ajutor acordat în mod nelegal, aspect pe care recent Curtea l-a clarificat din nou<sup>87</sup>. Neimpozitarea Vodafone nu ar reprezenta însă o recuperare, ci o extindere a ajutorului la o altă persoană (în speță Vodafone) și, prin urmare, nu ar înlătura, ci ar consolida denaturarea concurenței.

142. Pe de altă parte, este conform cu jurisprudența menționată cazul în care o instanță judecătorească care trebuie să se pronunțe cu privire la acordarea unei scutiri fiscale - cum se întâmplă în cauza *A-Brauerei*<sup>88</sup> – poate adresa Curții această întrebare. Acest caz nu este tocmai comparabil cu cel din speță, contrar celor susținute de Comisie în ședință. Astfel, într-un asemenea caz este în discuție acordarea ajutorului către beneficiar, iar nu anularea unui aviz de impozitare în favoarea unui terț (în cazul de față, Vodafone), care ar dori extinderea ajutorului la sine.

143. Acest lucru nu poate fi contestat nici pe motiv că nu ar fi posibilă recuperarea printr-o impozitare ulterioară a întreprinderilor mici, după cum a subliniat Vodafone în ședință. În cazul în care, prin excepție, recuperarea ajutorului de către statul membru nu este posibilă, atunci, potrivit articolului 14 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999<sup>89</sup>, nici nu poate fi solicitată o asemenea recuperare. Astfel cum a statuat Curtea, principiul, potrivit căruia nimeni nu poate fi obligat să facă ceva imposibil, se regăsește printre principiile generale ale dreptului Uniunii<sup>90</sup>. Chiar și în acest caz, prin urmare, nici articolele 107 și 108 TFUE și nici normele prevăzute în regulamentul menționat nu prevăd pentru trecut o *extindere* a ajutorului la alte persoane.

144. Nici din hotărârea recentă a Curții de Justiție în cauza *ANGED*<sup>91</sup> cu privire la un impozit spaniol (bazat pe suprafață) pe comerțul cu amănuntul nu poate fi dedusă admisibilitatea întrebării preliminare - contrar susținerilor din ședință ale Comisiei. În acea procedură în fața instanței naționale, în cauză era chiar revizuirea legislației (cu efect *erga omnes*), iar nu doar revizuirea unui aviz de impozitare. Prin urmare, observațiile suplimentare cu privire la articolul 107 TFUE erau cel puțin utile instanței de trimitere, motiv pentru care Curtea a confirmat în mod întemeiat admisibilitatea întrebării preliminare.

85 Hotărârea din 15 iunie 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctele 25 și 26).

86 Hotărârea din 15 iunie 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43).

87 Hotărârea din 6 noiembrie 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisia*, *Comisia/Scuola Elementare Maria Montessori și Comisia/Ferracci* (C-622/16 P-C-624/16 P, EU:C:2018:873, punctul 90 și urm.).

88 Hotărârea din 19 decembrie 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Regulamentul Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE [articolul 108 TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41).

90 Hotărârea din 6 noiembrie 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisia*, *Comisia/Scuola Elementare Maria Montessori și Comisia/Ferracci* (C-622/16 P-C-624/16 P, EU:C:2018:873, punctul 79); a se vedea deja în acest sens, chiar dacă în alt context, Hotărârea din 3 martie 2016, *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, punctul 42).

91 Hotărârea din 26 aprilie 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), Hotărârea din 26 aprilie 2018, *ANGED* (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281), și Hotărârea din 26 aprilie 2018, *ANGED* (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291).

145. Dacă însă efectul hotărârii se extinde numai cu privire la partea care - după cum au confirmat părțile la procedură - contestă doar propriul aviz de impozitare, atunci nu se aplică conceptul dezvoltat de Curte în cauza ANGED, rămânând, prin urmare, aplicabil principiul enunțat mai sus. În conformitate cu jurisprudența constantă a Curții - citată chiar și în Hotărârea *Air Liquide Industries Belgium*<sup>92</sup> a Curții de Justiție - întrebarea adresată în prezenta cauză este deci inadmisibilă<sup>93</sup>.

146. Reclamantul este liber să obțină o reexaminare abstractă a legii în fața unei instanțe naționale. Această instanță va fi apoi în măsură să inițieze o cerere de decizie preliminară în acest sens.

147. Având în vedere cele menționate anterior, nu există niciun motiv și nicio necesitate pentru a deroga de la jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia debitorul unei taxe nu poate invoca, pentru a se sustrage de la plata respectivei taxe, faptul că o măsură fiscală de care beneficiază alte întreprinderi constituie un ajutor de stat<sup>94</sup>. Astfel, cererea de pronunțare a unei decizii preliminare este inadmisibilă în ceea ce privește a doua întrebare.

## 2. În subsidiar: apreciere juridică

148. Dacă totuși Curtea va răspunde afirmativ în ceea ce privește admisibilitatea celei de a doua întrebări, atunci aceasta ar trebui să examineze dacă impozitarea moderată (în funcție de cifra de afaceri) a întreprinderilor medii sau scutirea (în funcție de cifra de afaceri) a întreprinderilor mici trebuie considerată un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

149. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a califica o măsură drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesar să existe, în primul rând, o intervenție a statului sau o intervenție prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde beneficiarului un avantaj selectiv. În al patrulea rând, ea trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența<sup>95</sup>.

150. Criteriul decisiv este, în cazul de față, existența unui avantaj selectiv. Cu alte cuvinte, se pune întrebarea dacă un sistem de impozitare progresivă ar constitui un avantaj selectiv care poate fi justificat pentru aceia care, ca urmare a sistemului progresiv, plătesc impozite mai mici (atât în termeni absoluți, cât și în termeni relativi) decât celelalte persoane impozabile. Nu cu mult timp în urmă, această întrebare ar fi primit un răspuns negativ clar și fără echivoc. În prezent, exact această întrebare se pune în prezenta procedură.

92 Hotărârea din 15 iunie 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43 și urm.).

93 Acest argument este menționat în mod explicit într-un caz similar: Hotărârea din 6 octombrie 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, punctul 21 și urm.).

94 Hotărârea din 6 octombrie 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, punctul 21), Hotărârea din 15 iunie 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43 și urm.), Hotărârea din 27 octombrie 2005, *Distribution Casino France și alții* (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 42 și urm.), și Hotărârea din 20 septembrie 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, punctul 80 și jurisprudența citată).

95 Hotărârea din 27 iunie 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 38), Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/World Duty Free Group și alții*, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 40).

151. Acest fapt l-a determinat pe avocatul general Saugmandsgaard Øe să pună fundamental sub semnul întrebării metoda de analiză existentă a Curții de Justiție. El a afirmat acest lucru în mod explicit<sup>96</sup>:

152. „Pentru a lua un exemplu extrem, o măsură care prevede cote de impozitare progresive, definite în funcție de nivelul veniturilor, constituie fără îndoială o măsură generală potrivit metodei clasice de analiză, întrucât orice întreprindere poate beneficia de cotele mai favorabile. În schimb, potrivit metodei cadrului de referință, cotele cele mai favorabile constituie o diferențiere care trebuie validată fie prin lipsa comparabilității (etapa a doua), fie prin existența unei justificări bazate pe natura sau pe economia generală a regimului în cauză (etapa a treia). Pentru claritate, nu pretindem, în mod evident, că metoda cadrului de referință ar conduce în mod automat la calificarea drept «selective»<sup>[97]</sup> a cotelor de impozitare progresivă, ci doar că ea conține această posibilitate, întrucât ridică semne de întrebare cu privire la legitimitatea unor măsuri care sunt înlăturate în amonte prin metoda clasică de analiză. Acest risc de extindere a materiei ajutoarelor de stat ar putea viza în special măsuri asemănătoare celor pe care Curtea le-a calificat în trecut drept «generale»”.

153. Împărtășim aceste rezerve, dar considerăm că se poate ține seama de acestea și în cadrul așa-numitei metode a cadrului de referință. În continuare, trebuie în primul rând să se examineze în ce ar consta avantajul (a se vedea punctul 153 și urm.) care ar putea fi calificat drept selectiv (a se vedea punctul 157 și urm.).

#### **a) Noțiunea de avantaj**

154. În ceea ce privește aspectul dacă reglementările în discuție în litigiul principal acordă un avantaj beneficiarului, trebuie precizat că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, sunt considerate ajutoare de stat intervențiile care, sub orice formă, pot favoriza direct sau indirect întreprinderi sau care trebuie să fie considerate un avantaj economic pe care întreprinderea beneficiară nu l-ar fi obținut în condiții de piață normale<sup>98</sup>.

155. De asemenea, un avantaj fiscal care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalte persoane impozabile poate intra sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE<sup>99</sup>. Astfel, sunt considerate ajutoare cu precădere intervențiile care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează în *mod normal* bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, sunt de aceeași natură și au efecte identice.<sup>100</sup>

156. În ceea ce privește scutirile și cotele de impozitare reduse, lipsește deja avantajul. Orice întreprindere - fie aceasta mică sau mare - este scutită de impozit în cazul în care cifra sa de afaceri nu depășește 500 milioane HUF și este supusă unei cote reduse în cazul în care cifra sa de afaceri este cuprinsă între 500 milioane și 5 miliarde HUF. Această situație este valabilă și în cazul Vodafone.

96 Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punctul 66 și 67).

97 „Arătăm, în această privință, că se precizează, la punctul 139 din Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, că natura progresivă a impozitului pe venit și scopul redistributiv al acestuia pot constitui justificări bazate pe natura sau pe economia generală a sistemului în cauză”.

98 Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 65), și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 21).

99 Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 72), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14).

100 Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 66), Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 33), Hotărârea din 19 martie 2013, Bouygues și Bouygues Télécom/Comisia (C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctul 101), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 13).

157. În orice caz, cota medie diferită care rezultă ca urmare a sistemului progresiv – asupra căreia se concentrează atât Vodafone, cât și Comisia - constituie un avantaj care profită persoanelor impozabile cu o cifră de afaceri mai redusă.

### ***b) Caracterul selectiv al avantajului în dreptul fiscal***

158. În această privință trebuie să se analizeze dacă cota de impozitare medie inferioară aplicabilă cifrelor de afaceri mai mici constituie o „favorizare a anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, cu alte cuvinte dacă există un avantaj „selectiv” în sensul jurisprudenței Curții de Justiție.

159. Examinarea acestui caracter selectiv creează dificultăți considerabile de fiecare dată când sunt în discuție dispozițiile de drept fiscal ale statelor membre<sup>101</sup>. În jurisprudența Curții de Justiție, se pleacă în mod constant de la premisa că o măsură fiscală nu este selectivă în cazul în care aceasta se aplică fără distincție tuturor operatorilor economici<sup>102</sup>. Conform acestei ipoteze, ar trebui să nu se recunoască existența unui caracter selectiv. Nici din Hotărârea World Duty Free Group și alții<sup>103</sup> nu reiese altă concluzie. Această hotărâre privea un caz special de „ajutor la export” acordat întreprinderilor naționale pentru investiții în străinătate în detrimentul întreprinderilor străine, ceea ce contravine raționamentului juridic de la articolul 111 TFUE. Astfel, subvențiile specifice la export pot îndeplini criteriul selectivității chiar dacă acestea se aplică tuturor persoanelor impozabile.

160. Selectivitatea unei norme nu se poate stabili nici pe baza faptului că o normă fiscală acordă un avantaj numai acelor întreprinderi care îndeplinesc condițiile acesteia - în speță, neatingerea anumitor valori-limită ale cifrei de afaceri<sup>104</sup>. Conform acestui argument, ar trebui de asemenea să nu se recunoască existența unui caracter selectiv.

101 A se vedea de exemplu următoarele hotărâri și concluziile prezentate în respectivele cauze: Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), și Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741).

Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (lichidator al Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505), și concluziile avocatului general Wahl în cauza Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281), și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291), împreună cu Concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), precum și în cauzele conexe C-234/16 și C-235/16 ANGED (EU:C:2017:853) și în cauzele conexe C-236/16 și C-237/16 ANGED (EU:C:2017:854).

102 A se vedea printre altele, Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53 și urm.), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 73), și Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 35).

103 Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 73, 74, 86 și urm.).

104 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 24), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (lichidator al Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 59), și Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42).

161. În același timp, este cert că normele fiscale generale trebuie de asemenea evaluate în raport cu interzicerea ajutoarelor de stat prevăzută la articolul 107 TFUE<sup>105</sup>. Pentru acest motiv, în cazul avantajelor fiscale, Curtea de Justiție a definit criteriile specifice pentru stabilirea caracterului selectiv al acestora. Definiția unei abordări în două sau trei etape nu constituie un element decisiv în acest sens<sup>106</sup>. Elementul decisiv este, în fiecare dintre cazuri, dacă condițiile de acordare a avantajului fiscal au fost alese în mod nediscriminatoriu în conformitate cu criteriile sistemului fiscal național<sup>107</sup>.

162. În acest sens, într-o primă etapă, ar trebui să se determine regimul fiscal aplicabil în mod general sau „normal” în statul membru respectiv. În raport cu acest regim fiscal general sau „normal” ar trebui apoi, într-o a doua etapă, să se aprecieze dacă avantajul conferit prin măsura fiscală în cauză are caracter selectiv<sup>108</sup>. Acest ultim aspect presupune că există o inegalitate de tratament a întreprinderilor aflate într-o situație similară, care nu poate fi justificată. În acest context - cel puțin în cadrul unei proceduri de ajutor de stat - Comisiei îi revine sarcina probei în ceea ce privește inegalitatea de tratament, iar statelor membre le revine sarcina probei în ceea ce privește justificarea ei<sup>109</sup>.

163. La fel ca avocatul general Bobek<sup>110</sup> considerăm că examinarea caracterului selectiv este, în cele din urmă, „numai” o examinare a discriminării. Prin urmare, vom examina mai întâi aspectul privind existența unei inegalități de tratament (a se vedea punctul 173 și urm.), iar apoi aspectul privind existența unui motiv care să justifice această inegalitate de tratament (a se vedea punctul 176 și urm.). Dar înainte vom prezenta motivul pentru care grila de evaluare normală trebuie să fie ușor modificată cu ocazia primei stabiliri a unui cadru de referință (a se vedea punctul 164).

#### *1) Modificare la stabilirea pentru prima dată a unui cadru de referință*

164. În cazul normelor fiscale generale, în special a celor care stabilesc pentru prima dată cadrul de referință, este necesară o evaluare modificată pentru a stabili caracterul selectiv. Motivul este faptul că diferențierea fiscală - spre deosebire de o subvenție în sens strict sub forma unor prestații în bani - este obligatorie în cadrul sistemului fiscal general, este valabilă pentru toți în egală măsură, iar persoanele impozabile sunt supuse acestor tratamente diferențiate eventual favorizante într-o manieră generală obligatorie și fără o intervenție proprie. În această privință, prezenta situație diferă foarte mult de un ajutor „normal”.

105 A se vedea printre altele Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 72), Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14).

106 A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Regatul Belgiei/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punctul 28) care descrie această chestiune ca fiind „mai degrabă una academică”.

107 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54), și Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 53); în mod explicit tot în afara dreptului fiscal, a se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 53 și 55).

108 A se vedea în acest sens cu titlu de exemplu, Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36).

109 În acest sens, Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Regatul Belgiei/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punctul 27); cu privire la sarcina probei care revine Comisiei: Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (lichidator Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 84), Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 59), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punctul 62); cu privire la sarcina probei care revine statului membru: Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (lichidator Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 87), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 146), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punctul 62), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia (C-159/01, EU:C:2004:246, punctul 43).

110 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Regatul Belgiei/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punctul 29).

165. O astfel de evaluare modificată a fost deja practică de Curte și în cazurile ANGED<sup>111</sup>, în care de asemenea nu exista un cadru de referință de la care ar fi derogat norma, ci chiar norma în discuție era cadrul de referință. Aceasta este situația și în speță. Cota de impozitare progresivă nu constituie o excepție pentru anumite întreprinderi, de la o cotă de impozitare „normală” (proporțională?), ci constituie norma în sine. Această normă are drept consecință faptul că toate persoanele impozabile sunt supuse unor cote de impozitare medii diferite.

166. Conform jurisprudenței, astfel de diferențieri generale „avantajoase”, care nu constituie subvenții în sensul strict al termenului, pot fi considerate ajutoare doar în cazul în care sunt *asimilabile* acestora sub aspectul naturii și al efectelor pe care le produc<sup>112</sup>. Acest lucru este valabil în special având în vedere autonomia fiscală a statelor membre atunci când acestea definesc pentru prima dată cadrul de referință.

167. Numai în cazul în care un stat membru utilizează definiția cadrului de referință pentru acordarea de avantaje în scopuri situate în afara sistemului fiscal, există un motiv pentru a asimila aceste avantaje fiscale subvențiilor în sensul strict al termenului<sup>113</sup>. Astfel, o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general poate fi justificată în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că măsura respectivă decurge în mod direct din principiile fondatoare sau directe ale sistemului său fiscal<sup>114</sup>. Prin urmare, diferențierile generale în cadrul unui sistem fiscal coerent pot doar cu greu să constituie un avantaj selectiv.

168. La o privire mai atentă, această idee stă de asemenea la baza Hotărârii pronunțate în cauza Gibraltar<sup>115</sup>, pe care se întemeiază în esență Comisia în argumentația sa scrisă. Și în acea cauză, cadrul de referință era stabilit pentru prima dată, ceea ce a avut în fapt drept consecință neimpozitarea întreprinderilor offshore, deși noua legislație privind impozitul pe profit urma să impoziteze în mod egal toate întreprinderile (probabil în conformitate cu performanța financiară a acestora). În acea cauză, legiuitorul alesese criterii precum quantumul salarial și utilizarea spațiilor comerciale pentru impozitarea veniturilor în funcție de profit. În această privință, Curtea de Justiție a acceptat - dat fiind că Regatul Unit nu menționase niciun fel de motive justificative în cadrul procedurii privind ajutoarele de stat - constatarea de către Comisie a incoerenței regimului fiscal<sup>116</sup>.

169. Incoerența regimului fiscal de fapt poate indica în ultimă instanță o abuzare a legislației fiscale. De această dată, nu persoana impozabilă a ales manifestările abuzive pentru a se sustrage de la plata impozitului. Mai degrabă statul membru este cel care „a abuzat” - obiectiv privind - de regimul său fiscal pentru a subvenționa anumite întreprinderi eludând dreptul privind ajutoarele de stat. Prin urmare, examinarea selectivității în crearea sistemului de referință este limitată la o examinare a coerenței sistemului creat.

111 Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 50 și urm.), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 43 și urm.), și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 38 și urm.).

112 A se vedea printre altele Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 22), Hotărârea din 19 martie 2013, Bouygues și Bouygues Télécom/Comisia (C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctul 101), Hotărârea din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 29), și Hotărârea din 23 februarie 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Înalta Autoritate (30/59, EU:C:1961:2, p. 43).

113 A se vedea în acest sens, Hotărârea din 18 iulie 2013, P Oy (C-6/12, EU:C:2013:525, punctele 22-27).

114 Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 65 și jurisprudența citată).

115 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732).

116 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 149).

170. În cele din urmă, Curtea de Justiție a respins în mod întemeiat existența coerenței în cazul Gibraltarului. Nici cuantumul salarial, nici utilizarea spațiilor comerciale nu constituie elemente ușor de înțeles în ceea ce privește impozitarea generală și uniformă profiturilor, care a reprezentat obiectivul legii naționale. Este acest lucru valabil și în cazul unui impozit special pe profit cu caracter progresiv și bazat pe cifra de afaceri? Este într-adevăr incoerentă prelevarea unui impozit mai mare (atât în termeni absoluți, cât și în termeni relativi) de la o întreprindere de telecomunicații cu o cifră de afaceri mare decât de la o întreprindere de telecomunicații cu o cifră de afaceri redusă?

## 2) Criteriul privind examinarea coerenței

171. Îngrijorările exprimate de diferiți avocați generali<sup>117</sup> (în special în privința problemelor apărute la stabilirea cadrului de referință corect și la examinarea generală a egalității tuturor legislațiilor fiscale naționale în contextul autonomiei fiscale concomitente a statelor membre), pot fi luate în considerare prin aplicarea unui criteriu mai lax la examinarea coerenței fiscale a unei legi fiscale generale. Astfel, diferențierile generale constatate la stabilirea sistemului de referință constituie măsuri selective numai în cazul în care, raportat la obiectivul urmărit de lege, nu au la bază un temei rațional. În absența unui astfel de criteriu mai lax, Curtea ar trebui, în concluzie, să facă o apreciere a fiecărei diferențieri din fiecare lege fiscală națională, întrucât în mod inevitabil aceasta favorizează o persoană impozabilă și defavorizează o alta.

172. Prin urmare, un avantaj selectiv poate fi avut în vedere numai în cazul în care, pe de o parte, această măsură (în cazul de față, cota de impozitare progresivă) introduce diferențe evidente între operatorii economici care se găsesc, din perspectiva obiectivului urmărit de regimul fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de fapt și de drept comparabilă<sup>118</sup> care este evidentă.

173. Pe de altă parte, chiar și în cazul în care această condiție este îndeplinită, avantajul poate fi justificat prin natura sau prin obiectivele generale ale sistemului din care acesta face parte, în special atunci când norma fiscală se întemeiază în mod direct pe principiile fondatoare sau directoare ale sistemului fiscal național<sup>119</sup>, care însă trebuie doar să fie ușor de înțeles. În plus, o diferențiere poate fi de asemenea justificată prin motive ușor de înțeles din afara dreptului fiscal, astfel cum s-a afirmat, de exemplu, în cauza ANGED în legătură cu o taxă pe suprafața de vânzare cu amănuntul, în privința unor motive ce țin de planificarea în domeniul mediului și al amenajării teritoriului<sup>120</sup>.

117 A se vedea concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Andres și alții/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) și concluziile noastre prezentate în cauza ANGED, C-233/16, EU:C:2017:852), în cauzele conexe ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2017:853) și în cauzele conexe ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2017:854).

118 A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 51), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 49 și 58), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 35), Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 19), Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).

119 A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 65 și 69); a se vedea de asemenea în acest sens printre altele Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctele 42 și 43), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 145), Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 42), și Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia (173/73, EU:C:1974:71, punctul 33).

120 Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 40 și urm.), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 45 și urm.), și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 52 și urm.).

*i) Inegalitatea de tratament a unor întreprinderi aflate în situații comparabile*

174. În această privință, este necesar în primul rând să se examineze dacă în cadrul sistemului fiscal al statului membru există o inegalitate de tratament care nu poate fi justificată. În plus, potrivit modului de redactare al articolului 107 alineatul (1) TFUE, ar trebui ca această inegalitate de tratament nejustificată să reprezinte o diferențiere în favoarea unei anumite întreprinderi sau în favoarea producerii anumitor bunuri. Pentru acest motiv, Curtea a stabilit, în special în Hotărârea Gibraltar, că o reglementare fiscală trebuie „să caracterizeze întreprinderile beneficiare pe baza caracteristicilor care le sunt specifice în calitate de categorie privilegiată”<sup>121</sup>.

175. Un impozit precum cel în speță nu se bazează însă pe o astfel de caracterizare. Întreprinderile de telecomunicații mai mari și mai mici se deosebesc unele de altele tocmai ca urmare a cifrei lor de afaceri și a capacității financiare care rezultă din aceasta. Din perspectiva statului membru - care, în această privință, nu este una vădit eronată - ele nu se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă.

176. Același lucru este valabil și în ceea ce privește posibilitățile întreprinderilor mai mari de a minimiza, prin aplicarea unor scheme fiscale, o impozitare a veniturilor în funcție de profit. Nici creșterea acestei posibilități odată cu dimensiunea întreprinderii nu este în mod evident ceva irațional.

*ii) Cu titlu subsidiar: justificarea inegalității de tratament*

177. În cazul în care Curtea va răspunde că o întreprindere având, de exemplu, o cifră de afaceri anuală netă de 10 000 de euro/HUF se află într-o situație comparabilă cu o întreprindere care are o cifră de afaceri anuală netă de 100 000 de euro/HUF, este necesar să se examineze de asemenea dacă inegalitatea de tratament rezultată din cota medie diferită a unui impozit progresiv poate fi justificată.

178. După cum a subliniat și Curtea în Hotărârea World Duty Free<sup>122</sup>, elementul decisiv în acest context este doar examinarea respectivei inegalități de tratament în lumina obiectivului urmărit de lege, în special atunci când nu există - precum în speță - nicio abatere de la cadrul de referință, legea în sine reprezentând cadrul de referință.

179. În acest context, trebuie luate în considerare nu doar obiectivele menționate în mod explicit în legea națională, ci și obiectivele care pot fi deduse prin interpretarea legii naționale<sup>123</sup>. În caz contrar, ar trebui să ne raportăm numai la tehnica legislativă. Curtea a subliniat însă întotdeauna în jurisprudența sa că, în materia ajutoarelor de stat, intervențiile statului trebuie să fie evaluate în funcție de efectele lor și independent de tehnicile utilizate<sup>124</sup>.

180. Prin urmare, trebuie să se clarifice dacă impozitul special maghiar cu regim progresiv nu își găsește justificarea în legea fiscală concretă, ci urmărește alte obiective situate în afara acestei legi care nu sunt ușor de înțeles - cu alte cuvinte, obiective străine de sistemul de impozitare<sup>125</sup>.

121 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 104).

122 Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 54, 67 și 74).

123 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 45); în alt sens de asemenea Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctele 52, 59 și 61), - deși la baza taxei a stat tot ideea unei impozitări în funcție de performanța financiară, Curtea a examinat doar motivele din afara dreptului fiscal menționate explicit în preambul privind „mediul” și „amenajarea teritoriului”.

124 Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (lichidator al Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 91), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 47), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 40), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 35), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 89).

125 Aspect menționat în mod explicit în Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 70).



181. În speță, acestui aspect i se poate da în mod clar un răspuns negativ. După cum s-a menționat mai sus (punctul 108 și urm.), obiectivul legii menționat în mod expres în preambul este acela de a impozita capacitatea financiară care, în cazul de față, poate fi dedusă din cuantumul cifrei de afaceri. În plus - acest lucru este propriu *per se* unui sistem de impozitare progresivă, fiind imanent sistemului - se urmărește o anumită „funcție de redistribuire” atunci când actorii mai puternici din punct de vedere financiar suportă sarcini financiare mai mari decât actorii mai slabi din punct de vedere financiar (consecința principiului statului social). De asemenea, Comisia recunoaște, în Comunicarea sa din 19 iulie 2016 privind noțiunea de ajutor de stat, astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (denumită în continuare „Comunicarea Comisiei”), „scopul redistributiv” în cazul impozitării progresive a veniturilor drept o posibilă justificare<sup>126</sup>.

182. Pe de altă parte, din procesul legislativ comunicat Curții, reiese că se urmărește totodată evitarea neimpozitării întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai mare, care nu contribuie sau contribuie doar într-o mică măsură la venitul fiscal colectat din impozitul pe profit în Ungaria. Toate acestea nu sunt, din punctul de vedere al dreptului fiscal, obiective străine de sistemul de impozitare.

183. Contrar a ceea ce pare să considere Comisia, impozitarea veniturilor în funcție de criteriul profitului nu este, nici ea, singura formă de impozitare corectă, așa cum a decis nu demult Curtea<sup>127</sup>, ci doar o *tehnică* de a calcula și taxa în mod uniform capacitatea impozabilă a contribuabilului (a se vedea punctul 100 de mai sus).

184. S-ar putea – iar Comisia a subliniat în repetate rânduri în ședință - ca determinarea profitului prin intermediul comparării activelor operaționale să fie mai precisă decât o corelare cu cifra de afaceri netă. Dreptul ajutoarelor de stat nu pretinde însă un sistem fiscal mai precis, ci un efect de denaturare a concurenței dintre doi concurenți. În cazul în care pentru o cifră de afaceri identică trebuie plătit același impozit, un astfel de efect lipsește. În cazul în care pentru o cifră de afaceri mai mare trebuie de asemenea plătit un impozit mai mare, există aceeași „inegalitate de tratament” ca atunci când, pentru un profit mai mare, trebuie plătit un impozit mai mare. Acest lucru se aplică în mod incontestabil în cazul unei cote de impozitare proporționale (în acest caz este plătit un impozit mai mare în mărime absolută) și rezultă din motivele legate de sistemul fiscal menționate anterior, în cazul unei cote de impozitare progresive (în acest caz este plătit un impozit mai mare atât în termeni absoluți, cât și relativi).

185. Mărimea cifrei de afaceri indică (în orice caz, nu neapărat eronat) o anumită capacitate financiară (a se vedea punctul 118 și următoarele de mai sus). Din acest punct de vedere, cifra de afaceri poate fi privită - după cum arată însăși Comisia<sup>128</sup> în proiectul de impozit pe serviciile digitale - și ca un indicator (ceva mai puțin precis) al unei forțe economice mai mari și, prin urmare, al unei capacități financiare mai mari.

186. Nici din punctul de vedere al procedurii administrative nu există nimic de criticat în cazul în care numărul centrelor comerciale supuse impozitării și care apoi trebuie de asemenea controlate este redus cu ajutorul unui prag. Astfel, de exemplu, în dreptul Uniunii, în materie de TVA, nici așa-numiții mici întreprinzători (și anume, întreprinzătorii a căror cifră de afaceri nu depășește o anumită „valoare scutită”) nu sunt supuși taxei (a se vedea articolele 282 și urm. din Directiva TVA).

<sup>126</sup> Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene - JO 2016, C 262, p. 1 (31), punctul 139.

<sup>127</sup> Hotărârea din 16 mai 2019, Polonia/Comisia (T-836/16 și T-624/17, EU:T:2019:338, punctul 65 și urm.).

<sup>128</sup> Propunere de directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

187. În plus, pentru obiectivele urmărite prin lege, poate fi de asemenea înțeleasă raportarea la cifra de afaceri în locul raportării la profit, întrucât cea dintâi este mai ușor de stabilit (administrare simplă și efectivă<sup>129</sup>) și oferă mai puține posibilități de eludare decât raportarea la profit de exemplu (a se vedea punctul 123 de mai sus). De asemenea, prevenirea abuzurilor în dreptul fiscal poate reprezenta o justificare în dreptul ajutoarelor de stat, astfel cum a statuat deja Curtea<sup>130</sup>.

188. În opinia noastră, principiul statului social - recunoscut de Uniunea Europeană la articolul 3 alineatul (3) TUE - justifică o cotă de impozitare progresivă care stabilește în sarcina persoanelor impozabile cu o capacitate financiară mai mare, inclusiv în termeni relativi, un impozit mai mare decât impozitul stabilit în sarcina persoanelor impozabile cu o capacitate financiară mai mică. Acest lucru este cu siguranță valabil în cazul unui impozit care se aplică de asemenea persoanelor fizice [a se vedea articolul 3 alineatele (1) și (2) din Legea privind impozitul special].

### 3. Concluzie

189. În concluzie, impozitul mediu inferior care este inerent unui sistem progresiv (în speță, cel stabilit în sarcina întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai scăzută) nu reprezintă un avantaj selectiv în favoarea acestor întreprinderi.

## VI. Propunere de decizie

190. Pentru aceste motive, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), după cum urmează:

- „1. Impozitarea diferențiată care decurge din aplicarea unui sistem progresiv nu reprezintă o restricție indirectă privind libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 coroborat cu articolul 54 TFUE. Acest lucru este de asemenea valabil atunci când, în cazul impozitării profitului în funcție de cifra de afaceri, întreprinderile mai mari sunt supuse unui impozit mai mare, iar acestea sunt *de facto* deținute preponderent de acționari străini. Situația ar putea fi diferită numai în cazul în care s-ar putea demonstra un comportament al statului membru care constituie un abuz de drept. Această situație nu se regăsește în speță.
2. Impozitarea diferențiată care decurge din aplicarea unui sistem progresiv nu constituie un avantaj selectiv în favoarea întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai scăzută (și, prin urmare, nu constituie un ajutor de stat), și nici nu poate fi invocată de o întreprindere cu o cifră de afaceri mai mare pentru a se sustrage de la propria obligație fiscală.
3. Impozitul special maghiar, ca impozit direct pe profit în funcție de cifra de afaceri, nu poate fi caracterizat drept impozit pe cifra de afaceri, astfel încât articolul 401 din Directiva TVA nu se opune unui astfel de impozit.”

<sup>129</sup> Comisia consideră, la rândul său, capacitatea de gestionare ca fiind o posibilă justificare - a se vedea JO 2016, C 262, p. 1 (31), punctul 139.

<sup>130</sup> Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 51); în mod similar, Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții (C-308/01, EU:C:2004:252, punctul 73 și urm.).