



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 4 iulie 2019¹

Cauza C-323/18

**Tesco-Global Áruházak 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 de stat - Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată - Impozit raportat la cifra de afaceri pentru întreprinderile de comerț cu amănuntul - Dezavantajarea întreprinderilor străine printr-o cotă de impozitare progresivă - Discriminare indirectă - Justificarea unui sistem de impozitare progresivă raportată la cifra de afaceri”

I. Introducere

1. În prezenta procedură, Curtea este din nou² sesizată cu chestiunea unei restricții indirecte privind libertățile fundamentale ca urmare a unei reglementări fiscale, al cărei efect discriminatoriu poate fi dedus numai din regimul progresiv impus de aceasta, care atribuie o sarcină fiscală mai mare persoanelor cu o mai mare putere economică³. Întrucât persoanele cu o mai mare putere economică au tendința să își exercite activitatea peste hotare, o astfel de impozitare a acestora ar putea fi considerată o discriminare indirectă, în special atunci când regimul progresiv este destinat în mod deliberat aplicării în privința întreprinderilor multinaționale, cu o mai mare putere economică.

2. Pe lângă încălcarea libertății de stabilire, este în discuție o încălcare a principiului interzicerii ajutoarelor de stat. O impozitare progresivă a întreprinderilor cu o mai mare putere economică ar putea constitui de asemenea un ajutor contrar pieței interne în favoarea întreprinderilor mai slabe din punct de vedere economic care, ca urmare a cotei de impozitare progresive, sunt impozitate la un nivel mai redus.

1 Limba originală: germana.

2 Obiectul procedurii încă pendinte în cauza Vodafone (C-75/18) este un impozit special pe serviciile de telecomunicații. A se vedea de asemenea 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).

3 De asemenea, o cotă de impozitare proporțională, în combinație cu un venit de bază scutit, conduce la un efect progresiv al impozitului. Cota 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 de 0 %, în cazul unui venit de 20 000, exact de 5 % și în cazul unui venit de 100 000, exact de 9 %.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. Articolul 401 din Directiva 2006/112/CE⁴ (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

4. Cadrul juridic al litigiului principal îl constituie Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Legea nr. XCIV din 2010 privind impozitele speciale în anumite sectoare, denumită în continuare „Legea privind impozitul special”), care prevedea, pentru perioada 2010-2012, în sarcina întreprinderilor din anumite sectoare, un impozit special bazat pe cifra de afaceri.

5. În preambulul Legii privind impozitul special, se menționează:

„În cadrul restabilirii echilibrului bugetar, Parlamentul instituie legea de mai jos, referitoare la introducerea unui impozit special în sarcina contribuabililor a căror capacitate de a contribui la cheltuielile publice este mai mare decât obligația fiscală generală.”

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

„În sensul prezentei legi:

1. Activitate de comerț cu amănuntul în magazine: activitățile încadrate la secțiunea 45.1 - cu excepția comerțului cu ridicata de vehicule și de remorci -, la secțiunile 45.32 și 45.40 - cu excepția reparațiilor și a comerțului cu ridicata de motociclete -, precum și cele încadrate la secțiunile 47.1-47.9, în conformitate cu Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre [sistemul de clasificare uniformă a activităților economice], în vigoare la 1 ianuarie 2009. [...]”

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

„Sunt supuse taxei [pe valoarea adăugată]:

- a) comerțul cu amănuntul în magazine;
- b) activitatea de telecomunicații;
- c) furnizarea de energie.”

4 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).

8. 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 al impozitelor și lucrătorii independenți care desfășoară o activitate supusă impozitului în sensul articolului 2.

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

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

„cifra de afaceri netă a persoanei impozabile care, în timpul exercițiului fiscal, se obține din activitățile sale impozitate în conformitate cu articolul 2.”

10. Taxa specială prezintă o structură progresivă a cotei de impozitare. În conformitate cu articolul 5 litera (a) din Legea privind impozitul special, cota de impozitare [a]

„activităților prevăzute la articolul 2 litera a) este de 0 % pentru tranșa bazei de impozitare de până la 500 de milioane HUF, de 0,1 % pentru tranșa mai mare de 500 de milioane HUF, dar mai mică de 30 de miliarde HUF, de 0,4 % pentru tranșa mai mare de 30 de miliarde HUF, dar mai mică de 100 de miliarde HUF și de 2,5 % pentru tranșa mai mare de 100 de miliarde HUF.”

11. 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 întreprindere afiliată, iar quantumul obținut prin aplicarea la acest total a cotei stabilite la articolul 5 trebuie împărțit între persoanele impozabile proporțional cu cifrele lor de afaceri nete respective care provin 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.”

12. În plus, Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind cadrulul fiscal, denumită în continuare „ Legea privind regimul de impozitare”) conține la articolul 124/B următoarele norme:

„Autoritatea fiscală decide cu privire la declarația suplimentară în termen de 15 zile de la depunerea acesteia, fără să efectueze vreo verificare, în cazul în care contribuabilul a depus declarația suplimentară respectivă exclusiv pe baza faptului că norma juridică pe care se întemeiază impozitarea este neconstituțională sau contrară unui act juridic obligatoriu al Uniunii Europene sau că un decret municipal este contrar altei norme juridice, cu condiția ca Curtea Constituțională, Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) sau Curtea de Justiție a Uniunii Europene să nu se fi pronunțat încă referitor la problema respectivă la momentul depunerii declarației suplimentare sau ca aceasta să nu vizeze aspectele statuate în decizia publicată. Împotriva deciziei adoptate cu privire la declarația suplimentară poate fi formulată cale de atac administrativă sau acțiune în contencios administrativ în conformitate cu dispozițiile generale ale legii respective.”

13. Articolul 128 alineatul (2) din Legea privind regimul de impozitare prevede:

„În cazul în care impozitele sau subvențiile bugetare nu sunt rectificate prin intermediul unei declarații suplimentare, nu este admisibilă o stabilire ulterioară a impozitului.”

III. Litigiul principal

14. Reclamanta din litigiul principal, Tesco-Global Áruházak Zrt. (denumită în continuare „Tesco”) este o societate pe acțiuni constituită în temeiul dreptului maghiar, având ca obiect de activitate comerțul cu amănuntul în magazine și comerțul cu ridicata. Modul în care s-a format structura acționarilor în perioada în litigiu nu a fost comunicat de către instanța de trimitere. Numai din memoriul Comisiei reiese că Tesco face parte din grupul Tesco plc, cu sediul în Regatul Unit. Cu toate acestea, cotele de participare exacte nu reies din memoriu. În prezent, cea mai mare parte a capitalului Tesco plc este capital dispersat și capital deținut de câțiva acționari mai mari din țări terțe.

15. În cadrul activității desfășurate în perioada acoperită de inspecția fiscală, Tesco a plătit autorităților fiscale aproximativ 35 500 milioane HUF cu titlul de impozit special sectorial și și-a îndeplinit obligația de declarare în termenul stabilit.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (Departamentul de audit nr. 5 din cadrul Departamentului principal de audit nr. II din cadrul Direcției fiscale și vamale pentru mari contribuabili din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale; denumită în continuare „administrația fiscală”) a efectuat un audit la Tesco. Ca urmare a auditului, administrația fiscală a stabilit, printr-o decizie, diferențe de impozit în sarcina Tesco. Tesco a formulat contestație împotriva acestei decizii. Decizia a fost confirmată în ceea ce privește impozitul special pentru comerțul cu amănuntul în magazine. Ca urmare a acesteia, Tesco a fost obligată la plata unui impozit special suplimentar aferent activității de comerț cu amănuntul în valoare de aproximativ 1 397 milioane HUF (majorat cu o amendă fiscală și penalități de întârziere).

17. Reclamanta își întemeiază cererea introdusă împotriva deciziei de impozitare pe inexistența unui temei în ceea ce privește obligația fiscală stabilită în sarcina sa. Aceasta susține îndeosebi că impozitul special aplicabil comerțului cu amănuntul nu este compatibil cu dreptul Uniunii.

18. Având în vedere particularitățile pieței comerțului cu amănuntul din Ungaria, instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la compatibilitatea impozitului special cu dreptul Uniunii. Potrivit instanței de trimitere, impozitul are ca efect faptul că „sarcina fiscală efectivă vizează preponderent persoanele impozabile străine.”

19. Acest aspect este confirmat de statisticile prezentate Curții. Astfel, din observațiile prezentate de Comisie și de către Ungaria, rezultă că în primul an de impozitare (2010) sunt supuse cotei maxime de impozitare (2,5 %) doar societățile care sunt deținute de acționari străini în proporție de peste 50 %, în timp ce a doua cea mai mare cotă de impozitare (0,4 %) se aplică unui procent total de 90 % (dacă am înțeles corect statisticile prezentate de Ungaria, chiar de 100 %) din societățile cu o structură a acționariatului similară. A treia cea mai mare cotă de impozitare (0,1 %) cuprinde încă 40,3 % dintre societățile deținute de acționari străini în proporție de peste 50 %. Din statistici nu rezultă însă dacă acționarii străini sunt resortisanți ai unor state membre sau ai unor state terțe.

20. Din aceste statistici rezultă însă că dintre cele șapte întreprinderi din sectorul respectiv care au realizat cea mai mare cifră de afaceri, numai trei au plătit impozit pe profit în anul 2010. De asemenea, în anul 2012 (ultimul an de impozitare), dintre cele șapte cele mai puternice întreprinderi din sectorul respectiv în funcție de cifra de afaceri, doar trei au plătit impozit pe profit. Cu toate

acestea, în anul 2012, în a doua cea mai ridicată tranșă de impozitare (0,4 %) intră „în continuare doar” 70 % dintre întreprinderile deținute de acționari străini în proporție de peste 50 %. Din statisticile furnizate, nu rezultă însă în ce raport se află întreprinderile din prima tranșă de impozitare (întreprinderile scutite de impozit).

21. În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă trebuie considerat o discriminare faptul că o persoană impozabilă care desfășoară o activitate de comerț cu amănuntul în magazine, prin exploatarea mai multor magazine, trebuie să plătească un impozit special în conformitate cu treapta cea mai înaltă a cotei de impozitare progresivă, în timp ce persoana impozabilă (de obicei, deținută de acționari autohtoni) care desfășoară activitatea la nivel de magazin, în regim de franciză sub o singură marcă, în cadrul unor societăți comerciale independente, datorită cifrelor de afaceri mai mici, intră fie în domeniul de aplicare al scutirii, fie în tranșele inferioare de impozitare.

22. 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 închisă 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

23. Prin decizia din 19 martie 2018, primită la 16 mai 2018, instanța de trimitere a hotărât declanșarea unei proceduri preliminare în temeiul articolului 267 TFUE și a adresat Curții următoarele întrebări:

- „1) . Faptul că persoanele impozabile cu capital străin, care exploatează mai multe magazine prin intermediul unei singure societăți comerciale și care desfășoară activitatea de comerț cu amănuntul în magazine, trebuie să achite în mod efectiv impozitul special aferent celei mai înalte tranșe a unei cote de impozitare intens progresive, în timp ce persoanele impozabile cu capital autohton, care își desfășoară activitatea în regim de franciză sub o singură marcă - prin intermediul magazinelor care reprezintă în general societăți comerciale independente -, sunt încadrate, de fapt, în treapta scutită sau li se aplică una dintre cotele de impozitare mai mici, care urmează tranșei respective, astfel încât proporția dintre impozitul achitat de societățile cu capital străin și veniturile fiscale totale rezultate din impozitul special este semnificativ mai mare decât în cazul persoanelor impozabile cu capital autohton, este compatibil cu dispozițiile Tratatului FUE care reglementează principiile interzicerii discriminării (articolele 18 și 26 TFUE), libertății de stabilire (articolul 49 TFUE), egalității de tratament (articolul 54 TFUE), egalității în ceea ce privește participațiile financiare la capitalul societăților prevăzute la articolul 54 TFUE (articolul 55 TFUE), liberei prestări a serviciilor (articolul 56 TFUE), liberei circulații a capitalurilor (articolele 63 și 65 TFUE) și egalității în ceea ce privește impozitarea societăților (articolul 110 TFUE)?
- 2) . Faptul că persoanele impozabile, care exploatează mai multe magazine prin intermediul unei singure societăți comerciale și care desfășoară activitatea de comerț cu amănuntul în magazine, trebuie să achite în mod efectiv impozitul special aferent celei mai înalte tranșe a unei cote de impozitare intens progresive, în timp ce persoanele impozabile cu capital autohton, care sunt concurenți direcți ai acestora și care își desfășoară activitatea în regim de franciză sub o singură marcă - prin intermediul magazinelor care reprezintă în general societăți comerciale independente -, sunt încadrate, de fapt, în treapta scutită sau li se aplică una dintre cotele de impozitare mai mici care urmează tranșei respective, astfel încât proporția dintre impozitul achitat de societățile cu capital străin și veniturile fiscale totale rezultate din impozitul special este semnificativ mai mare decât în cazul persoanelor impozabile cu capital autohton, este compatibil cu dispozițiile Tratatului FUE care reglementează principiul interzicerii ajutoarelor de stat [articolul 107 alineatul (1) TFUE]?

- 3) . Articolul 107 TFUE și articolul 108 alineatul (3) TFUE trebuie interpretate în sensul că efectele lor se extind asupra unei măsuri fiscale care are o relație organică cu o scutire fiscală (constând într-un ajutor de stat) finanțată din venitul fiscal obținut prin intermediul măsurii fiscale, întrucât legiuitorul a atins valoarea veniturilor bugetare prevăzute, care au fost fixate înainte de introducerea impozitului special pe comerțul cu amănuntul (în funcție de cifra de afaceri a operatorilor de pe piață), prin aplicarea unei cote de impozitare progresive în funcție de cifra de afaceri, iar nu prin introducerea unei cote de impozitare generale, astfel încât legislația urmărește în mod deliberat să acorde o scutire fiscală unora dintre operatorii de pe piață?
- 4) . O practică a organismelor unui stat membru însărcinate cu aplicarea dreptului, conform căreia, în cadrul inspecțiilor fiscale inițiate din oficiu sau al procedurilor judiciare ulterioare – în pofida principiului efectivității și a obligației de a nu aplica norma de drept național incompatibilă -, nu se poate depune o cerere de rambursare a impozitului declarat a fi în conformitate cu o reglementare națională în materie fiscală contrară dreptului Uniunii, pentru motivul că autoritatea fiscală sau instanța examinează incompatibilitatea cu dreptul Uniunii numai în cadrul unor proceduri specifice inițiate la cererea părții, care se pot desfășura anterior procedurii din oficiu, în timp ce, în ceea ce privește impozitul declarat contrar dreptului național, nu există niciun impediment pentru depunerea cererii de rambursare în cadrul unei proceduri desfășurate în fața autorității fiscale sau a unei instanțe, este incompatibilă cu principiul echivalenței procedurale și cu principiile efectivității și supremației dreptului Uniunii?”

24. Tesco, Ungaria, Republica Polonă și Comisia Europeană au depus observații scrise cu privire la aceste întrebări în procedura desfășurată în fața Curții și au participat la ședința din 29 aprilie 2019.

V. Analiză juridică

25. Obiectul principal al cererii de decizie preliminară îl constituie compatibilitatea dintre Legea maghiară privind impozitul special și dreptul Uniunii.

26. Instanța de trimitere ridică mai multe probleme în acest sens: pe de o parte, dacă o taxă de tipul celei descrise încalcă, printre altele, libertatea de stabilire prevăzută la articolele 49 și 54 TFUE (a se vedea punctul B); pe de altă parte, dacă această taxă este compatibilă cu principiul interzicerii ajutoarelor de stat prevăzut la articolele 107 și 108 TFUE (a se vedea punctul C). Întrucât, în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, instanța de trimitere subliniază în mod expres că soluționarea litigiului depinde de interpretarea articolului 401 din Directiva 2006/112, în primul rând se va aborda pe scurt acest aspect (punctul A), chiar dacă niciuna dintre întrebări nu se mai referă la această dispoziție.

27. În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă o excludere specială a modificării ulterioare a deciziilor de impozitare deja adoptate este compatibilă cu principiile echivalenței și efectivității, aspect pe care îl vom aborda în încheiere (a se vedea punctul D).

A. Încălcarea articolului 401 din Directiva TVA

28. Articolul 401 din Directiva 2006/112 precizează că statele membre nu sunt împiedicate să introducă taxe sau impozite noi, cu condiția ca acestea să nu aibă caracterul unor taxe pe cifra de afaceri. În speță, însă, ar trebui să se răspundă negativ în ceea ce privește caracterul de taxă pe cifra de afaceri, astfel cum am arătat deja în concluziile noastre în cauza privind impozitul special pe serviciile de telecomunicații⁵.

5 A se vedea în această privință Concluziile noastre prezentate în cauza Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 25 și urm.).

29. Din jurisprudența Curții rezultă patru caracteristici importante ale unui impozit pe cifra de afaceri, care sunt relevante pentru stabilirea caracterului de taxă pe cifra de afaceri: (1) aplicarea generală a impozitului 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; (4) deducerea, din impozitul datorat de persoana impozabilă, a sumelor deja achitate în cadrul etapelor precedente, 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 consumatorului⁶.

30. În orice caz, prima, a doua și a patra condiție nu sunt îndeplinite în speță. Pe de o parte, impozitul special maghiar nu include orice fel de operațiune, ci numai operațiunile întreprinderilor de comerț cu amănuntul. Așadar, acesta nu este un impozit general pe cifra de afaceri, în sensul primului criteriu, ci ar fi cel mult o taxă specială pe consum. În al doilea rând, nu orice operațiune este impozitată în mod proporțional, în funcție de prețul acesteia (al doilea criteriu), ci impozitul este calculat, în conformitate cu articolele 1 și 2 din Legea privind impozitul special, pe baza cifrei de afaceri totale (nete) obținute din activitatea de comerț cu amănuntul în magazine.

31. În sfârșit, impozitul special maghiar 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. Mai curând, 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 întreprinderilor de comerț cu amănuntul - impozitul trebuie să fie conceput astfel încât să fie transferat în mod concret consumatorului.

32. 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 acest quantum poate fi calculat abia la finalul anului și depinde de cuantumul cifrei de afaceri anuale, întreprinderea de comerț cu amănuntul care îl plătește nu cunoaște încă, la momentul executării prestației, sarcina fiscală care trebuie transferată, sau oricum nu în valoare exactă⁷. Așadar, nu există un impozit *conceput pentru a fi transferat*.

33. Dimpotrivă, din modul în care a fost conceput impozitul special maghiar aplicabil întreprinderilor de comerț cu amănuntul, reiese că acestea ar trebui să fie impozitate în mod direct, astfel cum subliniază în mod întemeiat Ungaria. Din preambul rezultă că ceea ce trebuie impozitat este capacitatea financiară deosebită a acestor întreprinderi, iar nu capacitatea financiară a clienților întreprinderilor de comerț cu amănuntul.

34. Astfel, impozitul special aplicabil întreprinderilor de comerț cu amănuntul este similar, prin caracterul său, cu un impozit pe profit direct special. Spre deosebire de impozitele directe pe profit „normale”, baza de calcul a acestuia nu este câștigul realizat - înțeles ca diferență între două valori ale patrimoniului de exploatare al întreprinderii într-o anumită perioadă -, ci cifra de afaceri realizată într-o anumită perioadă. Acest lucru nu schimbă însă cu nimic caracterul de impozit pe profit *direct*.

6 A se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 28), Hotărârea din 8 iunie 1999, Pelz 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).

7 Cu privire la această cerință, a se vedea printre altele Hotărârea din 7 august 2018, Viking Motors și alții (C-475/17, EU:C:2018:636, punctele 46 și 47) - efectul nociv al incertitudinii privind transferul - Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 33).

35. Prin urmare, acesta nu prezintă caracterul unui impozit pe cifra de afaceri, prin care se urmărește impozitarea consumatorului. În consecință, articolul 401 din Directiva 2006/112/CE nu împiedică Ungaria să introducă acest impozit în plus față de TVA.

B. Prima întrebare preliminară: încălcarea libertății de stabilire

36. Prima întrebare privește în esență aspectul dacă libertatea de stabilire prevăzută la articolele 49 și 54 TFUE, care este singura relevantă în speță, se opune impozitului special maghiar aplicabil întreprinderilor din sectorul comerțului cu amănuntul.

37. Astfel, trebuie în primul rând să se constate că, deși domeniul impozitelor directe - în care se încadrează prezentul impozit special (punctul 33 și urm. de mai sus) -, ca atare, nu intră în domeniul de competență al Uniunii, statele membre trebuind, totuși, să își exercite competențele care le rămân ținând seama de dreptul Uniunii, din care fac parte, în mod special, libertățile fundamentale⁸.

38. 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 agenții⁹.

39. Prin urmare, libertatea de stabilire se aplică prezentei spețe numai în cazul în care în discuție este o situație transfrontalieră (a se vedea punctul 1). În cazul în care este în discuție 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 dacă aceasta este, eventual, justificată de motive imperative de interes general (a se vedea punctul 3).

1. Situația transfrontalieră

40. La examinarea aspectului dacă în discuție este o situație transfrontalieră, trebuie în primul rând să se constate că, potrivit unei jurisprudențe constante, sediul unei societăți, precum și cetățenia în cazul persoanelor fizice are drept scop stabilirea apartenenței acestora la ordinea juridică a unui stat¹⁰. Dat fiind că Tesco are sediul în Ungaria, aceasta trebuie considerată, prin urmare, drept o societate ungară, astfel încât, din acest punct de vedere, nu există o situație transfrontalieră.

41. Societatea-mamă a Tesco este însă o societate cu sediul în Regatul Unit. În cazul în care această societate străină își desfășoară activitatea pe piața maghiară prin intermediul unei filiale, și anume prin intermediul reclamantei din litigiul principal, este afectată libertatea de stabilire a societății-mamă.

⁸ A se vedea 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).

⁹ A se vedea 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).

¹⁰ A se vedea 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).

42. Astfel, în această privință, Curtea a statuat deja că o societate poate să invoce, în scopuri fiscale, o restricție privind libertatea de stabilire a unei alte societăți afiliate acesteia, în măsura în care o astfel de restricție afectează regimul fiscal al acesteia¹¹. Prin urmare, reclamanta din litigiul principal poate să invoce o eventuală restricție privind libertatea de stabilire a societății-mamă a acesteia.

2. Restricția privind libertatea de stabilire

43. 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 libertăți¹². 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, astfel, reduc atractivitatea unui loc de desfășurare a activității 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 fiscală¹³.

44. 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 interne¹⁴.

45. Prin urmare, o restricție privind libertatea de stabilire presupune, în primul rând, ca două sau mai multe grupuri de referință să fie tratate diferit [a se vedea litera (a)]. 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 (b)].

46. În sfârșit, în prezenta cauză trebuie să se clarifice în prealabil că o inegalitate de tratament relevantă - altfel decât în cauza *Hervis Sport*¹⁵ -, nu se poate întemeia doar pe așa-numita normă de consolidare de la articolul 7 din Legea privind impozitul special, ci doar pe regimul de impozitare progresiv.

47. 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-numita norma de consolidare aplicabilă 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 - de asemenea în cazul persoanelor juridice, a unui impozit cu efect progresiv. O astfel de normă de consolidare este, în principiu, necesară pentru a preveni eludarea efectului progresiv prin divizarea în mai multe persoane juridice.

11 A se vedea 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.).

12 A se vedea 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), și Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 36).

13 A se vedea în această privință 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).

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

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

48. Cu toate acestea, Curtea a exprimat rezerve bazate pe dreptul Uniunii în ceea ce privește norma de consolidare¹⁶. Totuși, chiar în cazul în care, în prezenta cauză, norma de consolidare ar încălca dreptul Uniunii, acest lucru ar fi lipsit de relevanță în speță și de asemenea nu ar oferi un răspuns la întrebarea adresată de instanța de trimitere. Întrucât regula cumulului nu se aplică în cazul Tesco, acest lucru nu are niciun impact asupra soluționării litigiului principal.

49. Așadar, în speță, Curtea trebuie să analizeze chestiunea dacă - independent de norma de consolidare - modul în care este conceput impozitul special ca atare are un efect discriminatoriu. Această chestiune nu a fost soluționată în Hotărârea Hervis Sport, nici în sensul că - după cum consideră Ungaria - caracterul progresiv ca atare nu ar fi suficient pentru a constitui o discriminare. În acea hotărâre, Curtea s-a pronunțat numai cu privire la combinarea dintre impozitarea progresivă și norma de consolidare, fără a exclude posibilitatea - după cum subliniază în mod întemeiat Tesco și Comisia - ca impozitarea progresivă ca atare să reprezinte, la rândul său, o discriminare¹⁷.

a) Diferența de tratament

50. Prin urmare, în primul rând, se ridică problema dacă Legea privind impozitul special prevede un tratament inegal al diferitor întreprinderi. Pare să se opună acestei aprecieri faptul că aceasta nu prevede rate de impozitare diferite pentru întreprinderi diferite. Sunt definite însă anumite trepte de cifre de afaceri, în care pot intra, în principiu, toate întreprinderile. Ratele de impozitare corelate cu aceste trepte 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.

51. Împotriva acestei poziții nu se poate argumenta că inegalitatea de tratament constă deja în 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, ci acest tratament fiscal este 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 cealaltă, astfel cum se întâmplă în cazul unei cote de impozitare proporționale („flat tax”), este posibil să se elimine deja inegalitatea de tratament.

52. 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 categoria din care fac parte. Această cotă medie crește o dată cu intrarea într-o anumită categorie, 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, acestea plătesc un impozit mai mare nu doar în mărime absolută, ci și relativă. Acest lucru constituie o inegalitate de tratament a întreprinderilor în cauză¹⁸.

b) Tratamentul dezavantajos aplicat situațiilor transfrontaliere

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

54. Nu există o discriminare deschisă sau directă împotriva întreprinderilor străine. Astfel, modalitățile de prelevare a impozitului special nu diferențiază în funcție de sediul sau de „originea” unei întreprinderi.

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

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

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

55. Cu toate acestea, libertățile fundamentale interzic nu numai discriminările evidente, ci de asemenea toate formele de discriminare disimulată sau indirectă, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, care conduc la același rezultat¹⁹. Astfel, determinant pentru caracterul discriminatoriu, în sensul articolelor 49 și 54 TFUE, este aspectul dacă diferența de tratament a întreprinderilor de comerț cu amănuntul având în vedere criteriul cifrei de afaceri nete este echivalentă cu o inegalitate de tratament ca urmare a originii sau a sediului întreprinderii.

56. 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 57 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 discriminatoriu (a se vedea punctul 79 și urm.).

1) Corelația semnificativă

57. 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 cazurilor²⁰, cât și la simplul fapt al afectării cu preponderență a întreprinderilor care au sediul într-un alt stat membru²¹; în parte, aceasta menționează fie și numai riscul defavorizării²². Sub aspect calitativ, este incert dacă, în mod general²³, corelația trebuie să existe, respectiv să rezulte din esența criteriului de diferențiere, astfel cum indică mai multe hotărâri²⁴, sau se poate baza și pe raporturi efective mai curând aleatorii²⁵. De asemenea, nu este clar dacă trebuie să existe în mod cumulativ o corelație cantitativă și una calitativă sau, dimpotrivă, este suficient, de la caz la caz, să existe doar una dintre acestea.

58. După cum am arătat deja cu altă ocazie, pentru a admite existența unei discriminări disimulate, este necesar să se recurgă la criterii mai stricte, aceasta întrucât discriminarea disimulată nu are scopul de a extinde factorii discriminatorii, ci cuprinde doar acele cazuri, care, privite din punct de vedere pur formal, nu reprezintă o discriminare, însă din punct de vedere material, au efectul unei discriminări²⁶.

19 A se vedea 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).

20 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 (C-141/87, 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 48 privind libera prestare a serviciilor), și Hotărârea din 3 martie 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punctul 28 referitor la articolul 95 din Tratatul CEE).

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

22 A se vedea Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punctul 32); a se vedea în acest sens 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).

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

24 A se vedea 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); cu privire la 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).

25 A se vedea în acest sens 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 cu privire la libertatea de stabilire).

26 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 40), 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).

i) Criteriul cantitativ

59. 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 majoritatea cazurilor²⁷.

60. Cu toate acestea, în aplicarea dreptului, 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 a ridicat problema dacă societățile afiliate încadrate *în cea mai înaltă tranșă a impozitului special* erau afiliate, în cea mai mare parte a cazurilor, unor societăți-mamă cu sediul în alt stat membru²⁸.

61. 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 tranșă ar trebui să fie relevantă pentru stabilirea caracterului discriminatoriu. O examinare doar pe baza tranșei de impozitare celei mai ridicate este, în plus, cu atât mai discutabilă cu cât un impozit progresiv prevede mai multe tranșe. Această abordare eșuează chiar în întregime în cazul unei curbe continue a progresiei, care nu are tranșe, astfel cum se întâmplă adeseori în cazul impozitării veniturilor.

62. Argumentația Comisiei conform căreia cea mai mare parte din totalul încasărilor din impozitul special este suportată de întreprinderile străine²⁹, nu este, nici ea, convingătoare. Pe de o parte, acesta nu este un indicator fiabil pentru stabilirea unei corelații, ci doar unul accidental. Pe de o parte, la fel ar sta lucrurile, în acest caz specific - astfel cum arată Ungaria - în cazul unui impozit proporțional, care este considerat de asemenea în mod întemeiat de către Comisie ca fiind în afara oricăror îndoieli. Această caracteristică este întotdeauna îndeplinită în cazul în care piața este dominată în mod preponderent de întreprinderi străine.

63. 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 ar trebui să se ajungă la concluzia unei lipse de corelație. Condiționarea caracterului discriminatoriu a contribuției menționate a întreprinderilor autohtone mai mici ar conduce, prin urmare, la rezultate aleatorii, nefiind pertinentă.

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

65. Și în acest caz însă, caracterul discriminatoriu ar depinde, în ultimă instanță, de cota de impozitare medie a întreprinderilor naționale mai mici. Acest lucru ar conduce totodată la rezultate aleatorii și, prin urmare, nu este pertinent. Statele membre care doresc în mod specific să atragă investitori străini ar putea, dintr-o dată, să nu mai preleve niciun impozit progresiv pe profit, dacă și întrucât 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, ceea ce arată că abordarea cantitativă nu este utilă.

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

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

29 A se vedea punctul 40 din observațiile sale scrise.

66. O examinare pur cantitativă are, în plus - pe lângă dificultățile de calcul deja arătate (punctul 59 și urm. de mai sus) - dezavantajul că generează un grad ridicat de incertitudine juridică, dacă nu se stabilește o valoare-limită specifică³⁰. Dar și o valoare-limită specifică ar conduce de asemenea la probleme, cum ar fi litigii greu de soluționat între statistici contradictorii, precum și fluctuații ale cifrelor de-a lungul timpului. Astfel, în speță, numărul întreprinderilor „interne”, care sunt acoperite de cea de a doua cea mai mare tranșă de impozitare, s-a triplat în doi ani (de la 10 % la 30 %).

67. În același timp, „impozitul pe serviciile digitale”, de exemplu, recent introdus în Franța, cuprinde în prezent, conform rapoartelor de presă, un total de aproximativ 26 întreprinderi, dintre care doar 4 sunt stabilite 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 ulterior cu privire la acest an.

68. 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 un asociat este rezident în străinătate, iar celălalt pe teritoriul național. 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 fie luată în considerare doar structura de la vârful grupului (mai exact, societatea-mamă a grupului) și acționarii acesteia, pentru a stabili dacă este vizată în mod efectiv o întreprindere din afara Uniunii Europene, o întreprindere originară dintr-o țară terță sau o întreprindere națională?

69. În prezenta cauză, Curții nu îi este cunoscută cu exactitate structura acționariatului societății-mamă sau cea 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 construită structura acționariatului unei societăți.

ii) Criteriul calitativ

70. 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 străine³¹. O simplă corelație aleatorie, oricât de clar ar putea fi aceasta stabilită din punct de vedere cantitativ, nu poate fi, în principiu, suficientă pentru a justifica o discriminare indirectă.

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

31 A se vedea Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 36 privind 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 privind 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 în plus 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); de asemenea, sub alt aspect, Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 42 și urm.).

71. Criteriul unei corelații pe baza naturii necesită, însă, o descriere mai specifică. De exemplu, Curtea a considerat că exista 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 înființare³². La baza acestui criteriu stă considerația conform căreia 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.

72. Același lucru este valabil - astfel cum a arătat recent avocatul general Wahl³³ - în cazul proprietarilor de vehicule înmatriculate într-un stat membru, care sunt, în cea mai mare parte, resortisanți ai aceluși stat, întrucât înmatricularea vehiculelor este legată de locul de reședință al proprietarului vehiculului. Un astfel de caz este de asemenea alegerea unui element corelativ pe care îl pot îndeplini numai autovehiculele fabricate în străinătate, întrucât pe plan intern nu se fabrică asemenea autovehicule³⁴.

73. De asemenea, se poate considera că există o corelație pe baza naturii în ceea ce privește atributul definitoriu al „obținerii de venituri impozabile”. Explicația acestei situații constă în 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 și care, prin urmare, nu sunt supuse impozitului pe teritoriul național. Astfel, dacă obținerea simultană de venituri impozabile este legată de un avantaj, acesta este corelat, prin natura sa, cu un avantaj pentru întreprinderile naționale³⁵.

74. Prin urmare, un element determinant este legătura inerentă a criteriului de diferențiere, care chiar și în cazul unei analize abstracte indică în mod clar, în majoritatea cazurilor, probabilitatea unei corelații.

75. Aplicând aceste principii în speță, elementul determinant este dacă există o corelație între quantumul cifrei de afaceri a unei întreprinderi, potrivit naturii acestuia, și sediul (din străinătate) al întreprinderii, respectiv acționarii majoritari ai acesteia. Cu privire la acest subiect, am arătat deja în concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport că întreprinderile cu cifre mari de afaceri sunt mai degrabă înclinate să opereze pe piața internă în afara granițelor naționale și este posibil să exist, așadar, o anumită probabilitate ca astfel de întreprinderi să își desfășoare activitatea și în alte state membre³⁶.

76. Acest lucru nu este însă suficient în sine. Întreprinderile cu cifre mari de afaceri pot la fel de bine să fie gestionate și de rezidenți³⁷. 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 vânzarea cu amănuntul în Ungaria decât întreprinderile naționale.

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

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

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

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

36 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 51).

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

77. Cu alte cuvinte, criteriul cifrei de afaceri nu reprezintă, prin natura sa, un atribut de diferențiere transfrontalier, ci unul neutru. 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 nici unul dintre aceste criterii. Astfel, există un „caracter aleatoriu” istoric pe piața ungară a comerțului cu amănuntul, care a fost eventual exploatat în mod deliberat de către legiuitorul ungar (cu privire la acest aspect, a se vedea, mai jos, punctul 79 și urm.).

78. Acest lucru este confirmat de asemenea de statisticile prezentate Curții. Astfel, una dintre statisticile din procedura Vodafone (C-75/18) arată că în anul 2010, în Ungaria, dintre primele zece întreprinderi mari contribuabili numai trei întreprinderi nu erau deținute de acționari străini. Se pare că economia Ungariei, în ansamblul său, este dominată de un procentaj ridicat de întreprinderi de succes (mai exact, mari, cu o cifră de afaceri și cu o rentabilitate ridicate), care sunt deținute de acționari străini. Potrivit informațiilor furnizate de Ungaria, părți importante din economia ungară, cum este de exemplu industria de prelucrare, sunt reprezentate, în principal, de societăți străine, care realizează între 85 % și 97 % din cifra de afaceri totală³⁸. Această împrejurare determinată aparent de evoluția istorică nu înseamnă, însă, că orice impozit suplimentar care este stabilit în sarcina celor mai de succes întreprinderi de pe piață are un efect discriminatoriu indirect.

2) Efectele unei discriminări intenționate și specifice

79. Cu toate acestea, Comisia susține, pe de altă parte, că legiuitorul maghiar a produs în mod intenționat și specific efectul discriminatoriu al impozitului special. Pentru a demonstra acest lucru, Comisia invocă luările de cuvânt din dezbaterile parlamentare respectivă, precum și extrase din documente guvernamentale.

80. 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 în mod subiectiv, intenționat pentru a obține o discriminare 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

81. Considerăm că există anumite riscuri în a privi subiectiv o discriminare indirectă, care ar trebui de fapt stabilită în mod obiectiv³⁹. În special incertitudinile inerente constatării unei voințe discriminatorii subiective a unui stat membru suscită rezerve⁴⁰ și probleme derivate (de exemplu, în ceea ce privește posibilitatea probei).

82. Cu toate acestea, având în vedere sensul și finalitatea criteriului calitativ, în cadrul unei discriminări indirecte (a se vedea, mai sus, punctul 55 și punctul 70 și urm.) și al interzicerii abuzului de drept (sau al interzicerii comportamentului contradictoriu), recunoscute de dreptul Uniunii, această chestiune ar trebui să primească în principiu un răspuns afirmativ - însă numai sub rezerva unor condiții foarte stricte.

38 A se vedea în această privință punctul 53 din observațiile scrise.

39 A se vedea Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, punctele 71 și 72), 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 se efectuează o evaluare obiectivă. Din acest punct de vedere, situația nu poate fi diferită în cazul unei cereri de decizie preliminară, întrucât în ambele cazuri este în discuție o evaluare a discriminării.

40 A se vedea cel puțin rezervele într-un totu justificat exprimate în Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, punctul 70 și urm.).

83. 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, într-un anumit domeniu, a persoanelor impozabile străine. Or, în cazul în care corelația este aleasă în mod intenționat și exclusiv în această formă cu scopul de a dezavantaja persoanele impozabile străine, lipsește tocmai acest caracter aleatoriu și, prin urmare, necesitatea de a proteja statul membru.

84. Această abordare își poate găsi temeiul în principiul juridic general al interzicerii abuzului de drept⁴¹, care se aplică pe teritoriul Uniunii nu numai în ceea ce privește persoanele impozabile (a se vedea, între timp, la nivelul Uniunii articolul 6 din Directiva 2016/1164⁴²). La fel ca avocatul general Campos Sánchez-Bordona⁴³, considerăm că, în concluzie, prin articolul 4 alineatul (3) TUE, statele membre intră de asemenea în domeniul de aplicare al acestui principiu juridic general.

85. Astfel, Curtea a statuat deja că dreptul Uniunii se întemeiază pe premisa fundamentală potrivit căreia 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 respective 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 Uniunii⁴⁴.

86. 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. Or, în cazul în care competențele existente la nivel național sunt exercitate în mod conștient și exclusiv într-o formă (în speță, prin introducerea unui nou impozit pe profit) care urmează să dezavantajeze doar companiile străine și, astfel, să limiteze libertățile fundamentale conferite acestora de dreptul Uniunii (eludând astfel dreptul Uniunii), acest lucru contravine spiritului articolul 4 alineatul (3) TUE, putând fi considerat, în anumite circumstanțe, drept un abuz de drept. În aceste circumstanțe, o astfel de situație poate fi considerată de asemenea o discriminare indirectă.

87. Cu toate acestea, din rezervele menționate mai sus rezultă că această excepție trebuie să fie foarte limitată, și ținând seama de autonomia statelor membre, trebuie să fie aplicată în mod restrictiv și necesită probe concrete. 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 ale unor politicieni⁴⁵ sau a altor supoziții, existența unui caz de abuz de drept ce rezultă din comportamentul unui stat membru.

88. Dimpotrivă, 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 nu ar trebui să fie evidentă - precum în alte cazuri de abuz - nicio altă justificare obiectivă pentru norma aleasă.

41 A se vedea printre altele Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38).

42 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).

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

44 A se vedea 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), și Avizul 1/09 (Acord privind crearea unui sistem de protecție unitară prin brevet) din 8 martie 2011 (EU:C:2011:123, punctul 68).

45 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), declarațiile unor politicieni, în special cele din timpul campaniei electorale, nu sunt suficiente în acest scop. Același lucru se poate aplica unei dezbatere publice în Parlament, invocată în speță, printre alții, de către Comisie.

ii) *Dovada unei intenții discriminatorii relevante*

89. 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 100 miliarde HUF) de treapta medie (între 30 miliarde și 100 miliarde HUF) reprezintă aproape exact linia de demarcație între societățile naționale și cele străine.

90. Din cifrele furnizate nu reiese însă acest lucru, chiar dacă în cele două tranșe de impozitare superioare se regăsesc de fapt, în proporție majoritară, întreprinderi cu capital străin. Astfel, în a treia tranșă, se regăsește de asemenea un număr mare de întreprinderi străine din cadrul Uniunii Europene. În plus, cel puțin începând din anul 2012, pot fi găsite și în a doua tranșă de impozitare în proporție de 30 % întreprinderi deținute de resortisanți naționali. Prin urmare, cu greu se poate afirma că există o linie de demarcație clară. În plus, este prea mare proporția întreprinderilor străine care „profită” la rândul lor de o rată de impozitare mai mică. Mai mult, nu este cunoscută proporția întreprinderilor cu capital străin care profită de asemenea de scutirea fiscală.

91. În cazul în care economia Ungariei în sectorul comerțului cu amănuntul - după cum sugerează instanța de trimitere - este dominată în mod efectiv de un model organizațional bazat pe existența mai multor mici comercianți cu amănuntul care își desfășoară activitatea sub o singură marcă (modelul francizei), atunci constatarea de mai sus este de asemenea consecința logică. Chiar dacă multe dintre persoanele impozabile pot avea aceeași cifră de afaceri totală, fiecare dintre acestea realizează doar o cifră de afaceri mică, care este astfel supusă unei cote mai reduse de impozitare. În concluzie, prin modelul său organizațional centralizat, Tesco nu este în concurență cu toate celelalte persoane impozabile din sectorul comerțului cu amănuntul din Ungaria, ci doar cu fiecare persoană impozabilă (independentă) din sectorul comerțului cu amănuntul din Ungaria.

92. În prezent însă, centralizarea celorlalți operatori din sectorul comerțului cu amănuntul din Uniunea Europeană (multe magazine controlate de aceeași persoană impozabilă) face ca impozitarea progresivă a profitului în sectorul comerțului cu amănuntul din Ungaria să aibă un caracter abuziv, de îndată ce s-a stabilit în Ungaria un lanț european în sectorul comerțului cu amănuntul?

93. Acest aspect trebuie să fie pus sub semnul întrebării. În special, Tesco nu a fost împiedicat să își adapteze structura organizațională la condițiile legislative fiscale modificate și să își exploateze astfel filialele în regim de franciză. Ar fi posibilă și o organizare bazată pe existența mai multor persoane juridice controlate. În măsura în care norma de consolidare nu se aplică, acest lucru ar reduce de asemenea cota de impozitare medie. Tratatamentul fiscal depinde de forma juridică aleasă. Libertățile fundamentale nu impun însă un tratament fiscal neutru din punctul de vedere al formei juridice⁴⁶, ci doar un tratament fiscal care să nu discrimineze situația transfrontalieră. Prin urmare, impozitarea la un nivel mai ridicat a anumitor organizații centralizate nu poate fi considerată *in sine* ca având un caracter abuziv.

94. Pe de altă parte, termenii utilizați în dezbaterile parlamentare, ținută cu privire la introducerea unui așa-numit impozit de criză (Ungaria încerca în acest mod să se conformeze, din nou, criteriilor Uniunii cu privire la deficitul bugetar) sunt foarte asemănători cu cei utilizați în actuala dezbateră BEPS⁴⁷. Miza dezbaterii parlamentare din Ungaria 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

46 A se vedea în această privință Concluziile noastre prezentate în cauza X (C-68/15, EU:C:2016:886, punctul 24). A se vedea în definitiv de asemenea Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 37 și urm.), și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctul 53).

47 Prin acest acronim se exprimă în mod simplificat structura fiscală a așa-numitelor grupuri multinaționale, care, în cadrul sistemelor fiscale existente, dispun de posibilități 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”).

întreprinderile mici și mijlocii, fapt care ar trebui să fie parțial împiedicat prin Legea privind impozitul special. Prin urmare, această legislație fiscală specială se îndreaptă mai puțin împotriva întreprinderilor străine, ci mai curând împotriva întreprinderilor care își desfășoară activitatea la nivel transfrontalier (împotriva *multinaționalelor*).

95. Se poate vedea în aceasta de asemenea justificarea obiectivă a reglementării fiscale în cauză. Astfel cum arată un raport statistic transmis Curții în cauza Vodafone, în anul 2010, dintre cele zece cele mai mari întreprinderi din Ungaria ca cifră de afaceri, doar jumătate au plătit impozit pe profit. Acestea sunt atât întreprinderi deținute de resortisanți maghiari, cât și de întreprinderi deținute de întreprinderi din alte țări din Uniunea Europeană. Dintre cele șapte cele mai mari întreprinderi în privința cifrei de afaceri din sectorul comerțului cu amănuntul (toate aceste întreprinderi fiind deținute de întreprinderi străine din Uniunea Europeană), mai puțin de jumătate au plătit impozit pe profit. Acest lucru poate fi determinat de înregistrarea unor pierderi reale. Cu toate acestea, Comisia a subliniat în mod repetat în cadrul ședinței că profitul mediu din sectorul comerțului cu amănuntul din Ungaria se ridică la 2,68 % din cifra de afaceri. Din acesta urma să rezulte o obligație propriu-zisă de a plăti un impozit pe profit corespunzător. Prin urmare, nu poate fi exclus faptul că acest profit mediu, în cuantum de 2,68 % din cifra de afaceri, a fost transferat către țări cu cote de impozitare reduse. Corelarea impozitului cu cifra de afaceri ar putea avea ca scop să remedieze această situație.

96. În plus, acest fapt corespunde cu propunerea Comisiei în ceea ce privește introducerea, la nivelul Uniunii, a unui impozit pe furnizarea de servicii online⁴⁸. Comisia încearcă de asemenea 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, însă nu sunt supuse impozitului pe profit pe teritoriul acesteia. În cazul în care Comisia consideră că este necesară o impozitare progresivă în funcție de cifra de afaceri a anumitor întreprinderi, în vederea asigurării justiției fiscale între întreprinderile mai mari, care operează pe plan global și întreprinderile mai mici, care își desfășoară activitatea (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, în principiu, să fie considerat abuziv.

97. În particular, Comisia invocă 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 ar fi suficiente declarațiile din cadrul dezbaterii parlamentare, opoziția (sau chiar un singur deputat) ar putea submina, printr-o declarație corespunzătoare, orice decizie a legiuitorului.

98. Întrucât, în mod normal, guvernul este ținut de decizia Parlamentului European, iar nu invers, avem rezerve și în ceea ce privește luarea în considerare a documentelor guvernamentale. Mai importantă este expunerea oficială (juridică) a legii, iar nu simpla justificare politică a conținutului legii în fața electoratului⁴⁹. Din cea dintâi nu rezultă însă că obiectivul acestui impozit a fost taxarea în principal a întreprinderilor străine din cadrul Uniunii.

48 A se vedea în acest sens numai 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 în ceea ce privește companiile din sectorul serviciilor digitale.

49 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): „[i]n 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”.

99. În plus, pragul de 500 de milioane HUF al primei tranșe de impozitare nu cuprinde exclusiv întreprinderi cu capital național. Fiecare nouă întreprindere care operează pe piața de comerț cu amănuntul din Ungaria, fie aceasta națională sau străină, beneficiază, în egală măsură de această marjă scutită de impozit. Din această perspectivă, structura de impozitare aleasă avantajează așa-numitele start-up-uri față de întreprinderile mai mari, care sunt deja stabilite pe piață⁵⁰. Aceasta avantajează - astfel cum a susținut Polonia în ședință - de asemenea întreprinderile mici și mijlocii în raport cu marile corporații și, prin urmare, o structură de piață mai descentralizată. Dacă pragurile de 30 și 100 miliarde HUF cifră de afaceri sunt „cele mai bune” praguri sau dacă nu ar fi fost „mai bună” o altă valoare - în ședință, Comisia a „propus” un prag cuprins între 10 și 50 milioane HUF - aceasta este o decizie a legiuitorului național, pe care, dincolo de abuzul de drept, nici Curtea, nici Comisia nu o pot verifica.

100. Pe de altă parte, în cadrul ședinței, Comisia a subliniat în repetate rânduri că un impozit pe profit bazat pe cifra de afaceri nu ar avea niciun sens („makes no sense”). Nu considerăm că este corectă această afirmație, care se bazează pe teza conform căreia numai o impozitare a profitului bazată pe câștig este în conformitate cu principiul impozitării în funcție de capacitate.

101. Astfel cum am arătat deja în concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport, valoarea cifrei de afaceri poate reprezenta un indicator tipic al capacității contributive. În favoarea acestei teze este, 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 vânzare suplimentară (randamentul marginal) crește pe unitatea de produs odată cu scăderea costurilor fixe⁵¹. Prin urmare, nu pare nerezonabil ca cifra de afaceri, care este expresia mărimii sau a poziției pe piață și a profitului potențial al unei întreprinderi să fie considerată de asemenea expresia capacității financiare a acesteia și să fie impozitată conform acestui criteriu.

102. Prin urmare, prezumția generală adoptată în mod vădit de legiuitorul 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, lipsită de justificare obiectivă⁵². De altfel, sectorul bancar (privat) face o distincție, la acordarea creditelor, în funcție de valoarea cifrei de afaceri a debitorului. Chiar și impozitul pe serviciile digitale planificat la nivelul Uniunii pleacă de la această prezumție, din moment ce numai întreprinderile care depășesc un anumit prag al cifrei de afaceri urmează să fie impozitate (indiferent dacă acestea înregistrează în realitate profit). Prin urmare, cifra de afaceri nu este un indicator ideal, dar nu este cu siguranță nici un indicator lipsit de relevanță în ceea ce privește capacitatea financiară.

103. 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 de asemenea a constituit un argument important în dezbaterile din Parlamentul maghiar. La rândul său, Comisia își justifică, în mod expres, în considerentul (23)⁵³, propunerea privind impozitul pe servicii digitale planificat la nivelul Uniunii prin faptul că „companiile mai mari dispun de oportunitatea de a se angaja în practici de planificare fiscală agresivă”.

50 Este interesant modul în care Comisia justifică regimul progresiv al impozitului pe serviciile furnizate online prin faptul că pragul exclude „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.

51 A se vedea de asemenea în acest sens Concluziile noastre 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 în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul r 57).

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

53 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.

c) Concluzie intermediară

104. Nu există o restrângere indirectă a libertăților fundamentale ca urmare a introducerii unui impozit pe profit cu efect progresiv, bazat pe cifra de afaceri, aplicat companiilor din sectorul comerțului cu amănuntul. Pe de o parte, criteriul de corelație referitor la cifra de afaceri ales de legiuitorul maghiar nu reprezintă, prin natura sa, o discriminare pentru situațiile transfrontaliere. Pe de altă parte, în lipsa unor elemente de probă suficiente și având în vedere justificarea obiectivă pentru structura impozitului, statului membru Ungaria nu i se poate imputa un comportament constitutiv de abuz de drept în această privință.

3. Cu titlu subsidiar: justificarea unei discriminări indirecte

105. În eventualitatea în care Curtea va considera că există o discriminare indirectă pe criteriul corelației cu nivelul cifrei de afaceri, trebuie să ne întrebăm, în subsidiar, dacă cota de impozitare medie diferită rezultată este justificată. 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 acestuia⁵⁴.

a) Motive imperative de interes general

106. 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. Curtea a explicat că restabilirea echilibrului bugetar prin creșterea veniturilor fiscale⁵⁵ nu poate justifica o discriminare. 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 impozabile, și anume luând în considerare o distribuire echitabilă a sarcinii fiscale în societate.

107. Capacitatea financiară diferită a unei persoane impozabile poate justifica, totuși, un tratament diferit al persoanelor impozabile⁵⁶. De aceea, în dreptul fiscal se admite că există, în principiu, un interes legitim al statului de a aplica cote de impozitare progresive. Opinia, conform căreia persoanele cu o capacitate financiară ridicată 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 profit⁵⁷. În multe state membre, principiul impozitării în funcție de capacitatea contributivă este chiar un principiu constituțional, care este consacrat uneori în mod explicit în respectivele constituții⁵⁸, iar în parte este dedus de instanțele supreme din principiul egalității de tratament⁵⁹.

54 A se vedea 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).

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

56 A se vedea 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).

57 A se vedea de asemenea în ceea ce privește principiul impozitării în funcție de capacitatea contributivă la nivelul Uniunii, Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union* [Dreptul fiscal al Uniunii Europene], München 2018, capitolul 3, punctul 54 și urm.

58 A se vedea de exemplu fie și numai 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 Republicii Cipru și, mai ales, articolul O și articolul XXX din Legea fundamentală a Ungariei.

59 A se vedea în acest sens, în Germania, printre altele, Decizia Bundesverfassungsgericht [Curtea Constituțională Federală] din 15 ianuarie 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, punctul 55 și urm.).

108. La origine se află obiectivul statului social de a degreva persoanele cu un statut social mai modest și de a redistribui într-o anumită măsură, cu ajutorul dreptului fiscal, fonduri care sunt în parte realmente inegal distribuite. Întrucât conform articolului 3 alineatul (3) al doilea paragraf TUE, Uniunea instituie nu numai o piață internă, ci promovează de asemenea, justiția socială, aceste considerații referitoare la statul social pot justifica o impozitare progresivă în temeiul dreptului Uniunii. Acest lucru este cu siguranță valabil în cazul unui impozit care se aplică nu numai întreprinderilor, ci și persoanelor fizice, astfel cum se prevede la articolul 3 alineatele (1) și (2) din Legea privind impozitul special. Chiar Uniunea Europeană recurge la un regim de impozitare progresivă a veniturilor funcționarilor și ale agenților acesteia⁶⁰.

109. De asemenea, Curtea a recunoscut principiul impozitării în funcție de performanță - cel puțin în cadrul motivului justificativ privind coerența sistemului fiscal⁶¹. Valoarea cifrei de afaceri este cel puțin un indicator clar pentru capacitatea financiară (a se vedea punctul 100 și urm. de mai sus). În consecință, motivul justificativ privind impozitarea în conformitate cu capacitatea financiară coroborat cu principiul statului social poate justifica o restricție privind libertățile fundamentale.

b) Proporționalitatea restricției

110. În plus, 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 obiectiv⁶².

1) Caracterul adecvat

111. Conform jurisprudenței Curții, 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 sistematic⁶³.

112. Astfel, Curtea ia în considerare marja de apreciere a statelor membre în ceea ce privește adoptarea legilor cu caracter general⁶⁴. În special, legiuitorul impune decizii de natură politică, economică și socială. De asemenea, acesta trebuie să efectueze aprecieri complexe⁶⁵. În lipsa unei armonizări la nivelul dreptului Uniunii, legiuitorul național dispune de o anumită putere de apreciere în domeniul dreptului fiscal. Prin urmare, cerința coerenței amintită anterior este îndeplinită în cazul în care impozitul special nu este în mod evident inadecvat pentru atingerea obiectivului⁶⁶.

60 A se vedea articolul 4 din Regulamentul (CEE, Euratom, CECE) 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 1968, L 56, p. 8, Ediție specială, 1/vol. 8, p. 165) cu o rată progresivă de la 8 % la 45 %.

61 A se vedea Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctele 49 și 50).

62 A se vedea 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).

63 A se vedea 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).

64 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 privind 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. privind legislația alimentelor).

65 În ceea ce privește criteriul de examinare comparabilă în evaluarea actelor organelor Uniunii și 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).

66 A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 48), și Hotărârea din 4 mai 2016, Polonia/Parlamentul și Consiliul (C-358/14, EU:C:2016:323, punctul 79), precum și Hotărârea din 10 decembrie 2002, British American Tobacco (Investments) și Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punctul 123 și jurisprudența citată), cu privire la libertatea de decizie a legiuitorului Uniunii care este transferabilă legiuitorului național - în ceea ce privește criteriul de examinare comparabil în evaluarea acțiunilor întreprinse de instituțiile Uniunii și 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).

113. În măsura în care impozitul special are în vedere în speță capacitatea financiară a întreprinderilor impozabile, acesta se bazează (a se vedea punctul 102) 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.

114. Comisia opune acestei prezumții argumentul că cifra de afaceri indică numai dimensiunea și poziția pe piață a unei întreprinderi, nu însă și capacitatea 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 capacitatea 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 justificat în definitiv cu argumente din care rezultă contrariul⁶⁷.

115. În special, 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 capacității financiare), așa 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 clară. Cu toate acestea, în speță, se poate distinge în mod clar o legătură *indirectă* între cifra de afaceri anuală obținută și capacitatea financiară (punctul 101 și urm. de mai sus).

116. 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 capacitate fictivă (impozabilă) și nu coincide întotdeauna cu capacitatea 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 activ contabil în bilanțul acesteia).

117. Problematika prezentă în ambele cazuri privind impozitarea, în pofida unor pierderi reale (sau din cauza câștigurilor fictive), este o chestiune care ține de dreptul național. Acesta poate să țină seama de scutirea de plată sau de amânarea plății unui astfel de impozit, în cazul existenței efective a unor pierderi reale (cu alte cuvinte, nu doar a unor pierderi contabile) sau a unor profituri doar contabile (cu alte cuvinte, a unor profituri care nu sunt reale).

118. În plus, cifra de afaceri poate fi, în anumite privințe, chiar mai adecvată pentru a reflecta capacitatea 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, criteriul corelației 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 afaceri⁶⁸.

119. Așadar, impozitul special maghiar nu este vădit inadecvat pentru atingerea acestor obiective.

⁶⁷ Reiese din considerentul (23) din expunerea de motive a Comisiei privind propunerea de impozit pe servicii digitale bazat cifra de afaceri că pragul întemeiat pe cifra 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.

⁶⁸ 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, 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

2) *Caracterul necesar*

120. Un impozit pe venit bazat pe profit nu este, însă, un mijloc mai puțin constrângător și la fel de adecvat, ci altceva (*aliud*) față de un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri. Astfel cum se arată la punctul 116, 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 unor pierderi reale.

121. În sfârșit, autonomia statelor membre în domeniul dreptului fiscal, ar fi astfel dificil de conciliată cu dreptul Uniunii, în condițiile în care dreptul Uniunii nu prevede, în domeniul impozitelor nearmonizate, o tehnică specifică de impozitare. În orice caz, din dreptul Uniunii nu rezultă o supremație a impozitelor bazate pe profit în raport cu cele bazate pe cifra de afaceri.

122. În plus, un impozit stabilit pe baza profitului nu este în mod automat adecvat pentru realizarea unei impozitări eficiente și de asemenea ceva mai adaptabilă. Alegerea cifrei 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.

3) *Proportionalitatea*

123. Restricția privind libertatea de stabilire, evocată în subsidiar, este de asemenea într-un raport adecvat cu obiectivele sale legitime privind impozitarea în funcție de capacitatea financiară, respectarea criteriilor de stabilitate și combaterea abuzurilor. Toate aceste obiective sunt recunoscute în cadrul Uniunii și se situează uneori pe cea mai înaltă poziție.

124. În mod deosebit, impozitul special nu pare să facă imposibilă o activitate profitabilă din punct de vedere economic pe piața maghiară a comerțului cu amănuntul. Acesta nu pare să aibă un efect de strangulare, așa cum au arătat ultimii ani. Însăși Comisia a susținut în mai multe rânduri că profitul mediu din sectorul comerțului cu amănuntul din Ungaria este mai mare decât cota de impozitare maximă de 2,5 % a impozitului special și, prin urmare, mai mare decât cota de impozitare medie (în ceea ce privește Tesco, aceasta s-a situat între 2 % și 2,2 %⁶⁹).

125. Impozitul pe profit rezultat (în cazul unei cote de impozitare de 2 % și o marjă de profit de 2,68 %, acest lucru ar însemna o cotă de impozitare de 75 %, iar în cazul unei cote de impozitare de 2,2 % și aceeași marjă de profit, acest lucru ar însemna o cotă de impozitare de 82 % din profit) este unul semnificativ. Aceasta depinde însă, pe de o parte, de marja de profit a Tesco, care nu este cunoscută Curții și pe care Tesco o poate influența într-o anumită măsură. Pe de altă parte, impozitul special reduce de asemenea profitul, reducând astfel impozitul pe profit, în măsura în care s-ar plăti un impozit pe profit. La acestea se adaugă faptul că impozitul special a fost prelevat încă de la început numai pentru o perioadă de trei ani, ca un așa-numit impozit de criză, având din acest motiv doar un caracter temporar.

126. O limitare a libertății de stabilire, ca urmare a unui impozit pe venit progresiv bazat pe cifra de afaceri stabilit în sarcina întreprinderilor de comerț cu amănuntul cu o cifră de afaceri ridicată, ar fi justificată în orice caz.

4. *Concluzii cu privire la prima întrebare preliminară*

127. Articolele 49 și 54 TFUE nu se opun impozitului special maghiar stabilit în sarcina întreprinderilor de comerț cu amănuntul.

⁶⁹ Cel puțin, astfel susține Tesco însăși la punctul 62 din observațiile scrise.

C. Cea de a doua și cea de a treia întrebare preliminară: încălcarea interdicției privind ajutoarele de stat

128. A doua și a treia întrebare se referă la caracterul de ajutor de stat al impozitului special maghiar cu caracter progresiv destinat pieței de comerț cu amănuntul. Instanța de trimitere consideră că un astfel de caracter există atunci când o persoană impozabilă care exploatează mai multe magazine „trebuie să plătească *de facto* un impozit special cu o cotă intens progresivă, conform tranșei de impozitare celei mai înalte”, în timp ce o persoană impozabilă cu un singur magazin, care însă concurează cu prima persoană în cadrul unui sistem de franciză, „este *de facto* fie scutit, fie intră în tranșele cu cotă de impozitare redusă”.

129. Pe de altă parte, instanța de trimitere stabilește o conexiune între caracterul de ajutor de stat și o potențială utilizare a veniturilor din impozitul special în favoarea întreprinderilor mici care nu sunt supuse acestuia.

1. Cu privire la admisibilitatea celei de a doua și a celei de a treia întrebări preliminare

130. În primul rând, este necesar să se stabilească dacă cererea de decizie preliminară este sau nu admisibilă în ceea ce privește cea de a doua și cea de a treia întrebare. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, 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 taxe⁷⁰.

131. Totuși, în măsura în care taxa este utilizată în anumite scopuri și în special pentru favorizarea altor operatori, trebuie să se verifice dacă venitul din taxă este utilizat într-un mod care este în conformitate cu normele privind ajutoarele de stat⁷¹. 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. Acest lucru presupune însă o legătură causală obligatorie între taxă și ajutor. Este necesar ca venitul din taxă să fie utilizat pentru finanțarea ajutorului și pentru valoarea ajutorului și, în consecință, să influențeze în mod direct aprecierea compatibilității acestuia cu piața internă⁷².

132. În acest caz, utilizarea fondurilor colectate nu conduce în mod automat la favorizarea anumitor întreprinderi. În speță, în sarcina reclamantei din litigiul principal s-a stabilit, mai curând, un impozit general, vărsat la bugetul general de stat și care nu favorizează în mod specific un terț. Prin urmare, în prezenta cauză, reclamanta contestă numai o decizie de impozitare care i-a fost adresată și pe care o consideră nelegală, deoarece nu impozitează în aceeași măsură alte persoane impozabile.

133. Nici faptul constatat de instanță potrivit căruia venitul fiscal necesar a fost stabilit înainte de adoptarea impozitului și, prin urmare, marja scutită nu a avut un impact asupra cotei de impozitare a altor tranșe de impozitare, nu modifică această situație. Venitul fiscal generat de impozit nu este utilizat, prin urmare, în favoarea altor concurenți, ci este în continuare utilizat în interesul general și pentru suportarea cheltuielilor generale ale statului.

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

70 A se vedea 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).

71 În ceea ce privește importanța 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, punctele 40, 41 și 45 și urm.).

72 A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 septembrie 2018, Carrefour Hypermarkets și alții (C-510/16, EU:C:2018:751, punctul 19), Hotărârea din 10 noiembrie 2016, DTS Distribuidora de Televisión Digital/Comisia (C-449/14 P, EU:C:2016:848, punctul 68), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, punctul 99).

135. Chiar în Hotărârea Air Liquide Industries Belgium⁷³, invocată de Tesco, Curtea a subliniat în mod întemeiat că „debitorii unei taxe nu pot invoca faptul că o măsură fiscală de care beneficiază alte întreprinderi constituie ajutor de stat pentru a se sustrage de la plata acelei taxe⁷⁴”.

136. Astfel, „consecința logică” a unui ajutor care contravine pieței interne este recuperarea acestuia⁷⁵. Neimpozitarea Tesco nu ar reprezenta însă o recuperare, ci o extindere a ajutorului la o altă persoană (în speță, Tesco) și, prin urmare, nu ar elimina, ci ar consolida denaturarea concurenței. Aceasta este de asemenea principala diferență între acest caz și cazurile în care, în fața instanței naționale, se atacă „doar” o decizie de impozitare, însă instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă poate să aplice o dispoziție națională favorabilă⁷⁶. În aceste cazuri, persoana impozabilă invocă o dispoziție națională care îi este favorabilă, care ar putea constitui ajutor de stat.

137. Acest lucru nu poate fi contestat nici pentru motivul că nu ar fi posibilă recuperarea printr-o impozitare ulterioară a întreprinderilor mici, astfel încât ar putea fi avută în vedere numai eliminarea impozitului. În cazul în care, în mod excepțional, recuperarea ajutorului nu este posibilă, atunci, potrivit articolului 14 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999⁷⁷, nici nu se poate solicita o asemenea de recuperare. Astfel cum a statuat Curtea, principiul potrivit căruia nimeni nu este ținut de o obligație imposibilă se regăsește printre principiile generale ale dreptului Uniunii⁷⁸. Chiar și în acest caz însă, nici articolele 107 și 108 TFUE și nici normele prevăzute în regulamentul menționat nu prevăd pentru trecut o *extindere* a ajutorului la alte persoane.

138. Nici din deciziile recente ale Curții în cauza ANGED⁷⁹ cu privire la un impozit spaniol (bazat pe suprafață) privind sectorul comerțului cu amănuntul, nu poate fi dedusă admisibilitatea întrebării preliminare - spre deosebire de susținerile Comisiei. În acea procedură în fața instanței naționale, în cauză era chiar revizuirea legislației (cu efect *erga omnes*), iar nu doar revizuirea unei decizii de impozitare. Prin urmare, în cauza respectivă, observațiile suplimentare cu privire la articolul 107 TFUE erau cel puțin utile instanței de trimitere.

139. Tesco este liberă să obțină o reexaminare abstractă a legii în fața unei instanțe naționale. În speță, însă, întrebările adresate de instanța de trimitere se limitează la decizia de impozitare a Tesco și, prin urmare, la sarcina fiscală a unei singure persoane.

140. 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 stat⁸⁰. Astfel, cererea de pronunțare a unei decizii preliminare este inadmisibilă în ceea ce privește a doua și a treia întrebare.

73 Hotărârea din 15 iunie 2006 (C-393/15 și C-41/15, EU:C:2006:403, punctele 25 și 26).

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

75 A se vedea 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 77), 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 116), Hotărârea din 1 octombrie 2015, Electrabel și Dunamenti Erőmű/Comisia (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punctul 111), și Hotărârea din 15 decembrie 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punctul 113 și jurisprudența citată).

76 Aceasta era, de exemplu, situația de fapt în Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 Regulamentul Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului [108 TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1, Ediție specială, 8/vol. 1, p. 41).

78 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 în acest sens, chiar dacă în alt context, Hotărârea din 3 martie 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, punctul 42).

79 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).

80 A se vedea 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.), și 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).

2. În subsidiar: analiză juridică

141. Dacă totuși Curtea va da un răspuns afirmativ în ceea ce privește admisibilitatea celei de a doua și a celei de a treia întrebări, 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.

142. 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 concurența⁸¹.

a) Noțiunea de avantaj

143. Conform unei jurisprudențe constante a Curții, sunt considerate ajutoare intervențiile care, sub orice formă, pot favoriza direct sau indirect anumite întreprinderi sau care trebuie să fie considerate un avantaj economic pe care întreprinderea beneficiară nu l-ar fi putut obține în condiții de piață normale⁸².

144. 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) TFUE⁸³. Astfel, sunt considerate ajutoare cu precădere intervențiile care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează *in mod normal* bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice⁸⁴.

145. Și în acest caz, este discutabil dacă există un avantaj selectiv. 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, este supusă unei cote foarte reduse în cazul în care cifra sa de afaceri este cuprinsă între 500 milioane și 30 miliarde HUF și unei cote reduse în cazul în care cifra sa de afaceri este cuprinsă între 30 miliarde și 100 miliarde HUF. Această situație este valabilă și în cazul Tesco.

146. În orice caz, cota medie diferită care rezultă ca urmare a sistemului progresiv constituie un avantaj care profită persoanelor impozabile cu o cifră de afaceri mai redusă.

81 A se vedea 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).

82 A se vedea 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).

83 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), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:10, punctul 14).

84 A se vedea 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:1994:10, punctul 13).

b) Caracterul selectiv al avantajului în dreptul fiscal

1) Criteriul de apreciere a selectivității al unei legi fiscale generale

147. În jurisprudența Curții 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 economici⁸⁵. 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 afaceri⁸⁶. În același timp, este cert că normele fiscale generale trebuie de asemenea evaluate în raport cu interzicerea ajutoarelor de stat prevăzută la articolul 107 TFUE⁸⁷.

148. Elementul decisiv este, în fiecare dintre cazuri, acela dacă condițiile de acordare a avantajului fiscal au fost alese în mod nediscriminatoriu în conformitate cu criteriile sistemului fiscal național⁸⁸. 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 selectiv⁸⁹.

149. Acest ultim aspect presupune că există o inegalitate de tratament a întreprinderilor aflate într-o situație similară, care nu poate fi justificată⁹⁰. În concluzie, această examinare a selectivității este o examinare a discriminării⁹¹.

150. Astfel, o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directe ale sistemului său fiscal⁹². Prin urmare, diferențierile generale din cadrul unui sistem fiscal coerent pot doar cu greu să constituie un avantaj selectiv.

85 A se vedea numai 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 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).

86 A se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 24), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (administrator judiciar al Heitkamp BauHolding GmbH)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 94), 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 59), și Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42).

87 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), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:10, punctul 14).

88 A se vedea în acest sens de asemenea 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 expres de asemenea 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).

89 A se vedea în această privință, printre altele: Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36).

90 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 58); a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 40), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 64 și 65), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia (C-159/01 P, EU:C:2004:246, punctele 42 și 43).

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

92 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, punctul 65 și jurisprudența citată).

151. Mai mulți avocați generali⁹³ au exprimat rezerve, în special în ceea ce privește stabilirea cadrului de referință exact și examinarea generală a chestiunii egalității tuturor legislațiilor fiscale naționale, în contextul autonomiei fiscale concomitente a statelor membre. Aceste rezerve pot fi luate în considerare prin aplicarea unui criteriu mai flexibil 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. Acest criteriu mai flexibil se aplică în special atunci când în discuție sunt legi fiscale nou introduse, astfel cum este cazul în speță.

152. 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 care este în mod evident comparabilă⁹⁴.

153. Pe de altă parte, chiar și în cazul în care această condiție este îndeplinită, avantajul poate fi justificat, potrivit unei jurisprudențe constante, prin natura sau prin economia generală a sistemului din care acesta face parte. Acest lucru este valabil în special atunci când norma fiscală se întemeiază în mod direct pe principiile fondatoare sau directe ale sistemului fiscal național⁹⁵, care însă nu trebuie decât să fie ușor de înțeles. În plus, o diferențiere poate fi de asemenea justificată prin motive ușor de înțeles din afara dreptului fiscal, după cum s-a confirmat 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 teritoriului⁹⁶.

154. La o privire mai atentă, această idee stă de asemenea la baza Hotărârii pronunțate în cauza Gibraltar⁹⁷, pe care se întemeiază în esență Tesco⁹⁸ și Comisia⁹⁹ în argumentația lor scrisă. Și în acea cauză, cadrul de referință era stabilit pentru prima dată, ceea ce a avut practic drept consecință neimpozitarea întreprinderilor offshore, deși noua legislație privind impozitul pe profit urma să impoziteze în mod egal toate întreprinderile (probabil în conformitate cu capacitatea financiară a acestora). În acea cauză, legiuitorul a ales criteriul precum cuantumul salarial și utilizarea spațiilor comerciale, scopul fiind o impozitare a veniturilor în funcție de profit. În această privință, Curtea a acceptat - dat fiind că Regatul Unit nu menționase niciun fel de motive justificative în cadrul

93 A se vedea Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), Concluziile avocatului general Wahl în cauza Andres și alții/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017), și Concluziile noastre 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).

94 A se vedea printre altele 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 și 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-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).

95 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 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 (C-583/73 P, EU:C:1974:71, punctul 33).

96 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 următoarele).

97 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).

98 A se vedea punctul 135 din observațiile scrise ale Tesco.

99 A se vedea punctul 79 și urm. din observațiile scrise ale Comisiei.

procedurii privind ajutoarele de stat - constatarea de către Comisie a incoerenței regimului fiscal¹⁰⁰. Nici cuantumul salarial, nici utilizarea spațiilor comerciale nu constituie elemente ușor de înțeles în ceea ce privește impozitarea generală și uniformă a profiturilor, ceea ce corespundea obiectivului legii naționale.

155. Incoerența poate fi, în ultimă instanță, indiciul unui abuz de drept fiscal. Din această perspectivă, nu persoana impozabilă a ales montajele fiscale abuzive, pentru a se sustrage de la plata impozitului. Mai degrabă statul membru este cel care „a abuzat” - din punct de vedere obiectiv - de regimul său fiscal pentru a subvenționa anumite întreprinderi, eludând dreptul privind ajutoarele de stat.

2) Aplicarea la cazul din speță

156. Pe baza aplicării acestui criteriu trebuie evaluat impozitul special progresiv pe profit nou-introdus în privința întreprinderilor de comerț cu amănuntul, calculat pe baza cifrei de afaceri. Astfel, se ridică problema dacă este incoerent ca o întreprindere de comerț cu amănuntul cu o cifră de afaceri mai mare să plătească taxe mai mari (atât în mărime absolută, cât și relativă) decât o întreprindere de comerț cu amănuntul cu o cifră de afaceri mai mică. De asemenea, se ridică problema dacă este incoerent ca o persoană impozabilă care exploatează doar un magazin (în cadrul unui concept de franciză) să fie supusă unei cote de impozitare medii mai mici decât o persoană impozabilă cu sute de magazine.

157. În această privință, este necesar, în primul rând, să se examineze dacă în cadrul sistemului fiscal al statului membru există o inegalitate de tratament nejustificată a unor întreprinderi aflate în situații comparabile.

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

158. În cazul unui impozit precum cel din speță, la această întrebare i se poate da cu ușurință un răspuns negativ. Întreprinderile de comerț cu amănuntul mai mari și mai mici se deosebesc unele de altele tocmai ca urmare a cifrei lor de afaceri și a capacității financiare ce 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 comparabilă¹⁰¹.

159. 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 o dată cu dimensiunea întreprinderii nu este ceva vădit irațional.

ii) Cu titlu subsidiar: justificarea inegalității de tratament

160. În cazul în care Curtea va răspunde în sensul că o întreprindere de comerț având, de exemplu, o cifră de afaceri anuală netă de 500.000 de euro/HUF se află într-o situație comparabilă cu o întreprindere care are o cifră de afaceri anuală netă de 100 miliarde de euro/HUF, este necesar să se examineze de asemenea dacă se poate justifica inegalitatea de tratament ce rezultă din cota medie diferită a unui impozit progresiv.

¹⁰⁰ 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).

¹⁰¹ A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 16 mai 2019, Polonia/Comisia (T-836/16 și T-624/17, EU:T:2019:338, punctul 102).

161. După cum a subliniat și Curtea în Hotărârea World Duty Free¹⁰², 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, ci legea în sine reprezintă cadrul de referință.

162. 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 naționale¹⁰³. 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 utilizate¹⁰⁴.

163. Prin urmare, trebuie să se verifice dacă impozitul special maghiar cu regim progresiv, departe de a-și găsi justificarea în legea fiscală concretă, urmărește, dimpotrivă, alte obiective situate în afara acestei legi care nu sunt ușor de înțeles - cu alte cuvinte, obiective străine de sistemul de impozitare¹⁰⁵.

164. După cum s-a menționat mai sus (punctul 106 și urm.), obiectivul legii menționat în mod expres în preambul este însă acela de a impozita capacitatea financiară care, în cazul de față, poate fi dedusă din cuantumul cifrei de afaceri. În plus - iar acest lucru este propriu *per se* unui sistem de impozitare progresivă, fiind inerent 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. 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 ca pe o posibilă justificare¹⁰⁶.

165. 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.

166. Contrar a ceea ce pare să considere Comisia, impozitarea veniturilor în funcție de criteriul profitului nu este nici ea singura formă de impozitare corespunzătoare („normală”), așa cum a decis nu de mult Curtea¹⁰⁷, ci doar o *tehnică* care permite să se calculeze și să se taxeze în mod uniform capacitatea impozabilă a contribuabilului (a se vedea punctul 116 de mai sus).

102 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).

103 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 45); în sens contrar, a se vedea 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 capacitatea financiară, Curtea a examinat doar motivele din afara dreptului fiscal menționate explicit în preambul, respectiv cele privind „mediul” și „amenajarea teritoriului”.

104 A se vedea Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (administrator judiciar al Heitkamp BauHolding GmbH)/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).

105 După cum se menționează în mod expres în Hotărârea din 8 septembrie 2011 (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 70).

106 Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene - JO 2016, C 262, p. 1, punctul 139 (p. 31).

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

167. 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. Cu toate acestea, considerăm că afirmația repetată a Comisiei conform căreia o astfel de taxă „makes no sense” [nu are nici un sens], este însă lipsită de relevanță (a se vedea punctul 100 și urm. de mai sus). Pe de altă parte, dreptul ajutoarelor de stat nu este interesat de un sistem fiscal care să fie relevant sau cel mai precis posibil, ci de un efect de denaturare a concurenței dintre doi concurenți.

168. În cazul în care pentru o cifră de afaceri identică trebuie plătit același impozit, nu există un astfel de efect de denaturare a concurenței. 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 valabil în mod incontestabil în cazul unei cote de impozitare proporționale (în acest caz este plătit un impozit mai mare în termeni absoluți) 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).

169. Valoarea cifrei de afaceri indică (în orice caz, într-un mod nu neapărat eronat) o anumită capacitate financiară (a se vedea punctul 113 și următoarele de mai sus). Din acest punct de vedere, cifra de afaceri poate fi privită - după cum arată însăși Comisia¹⁰⁸ în proiectul de impozit pe servicii digitale - și ca un indicator (ceva mai puțin precis) al unei forțe economice mai mari și, prin urmare, al unei capacități financiare mai mari.

170. 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).

171. 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 efectivă¹⁰⁹) și oferă mai puține posibilități de eludare decât raportarea la profit de exemplu (a se vedea punctul 118 de mai sus). De altfel, prevenirea abuzurilor în dreptul fiscal poate reprezenta o justificare în dreptul ajutoarelor de stat, astfel cum a statuat deja Curtea¹¹⁰.

172. 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 și persoanelor fizice [a se vedea articolul 3 alineatele (1) și (2) din Legea privind impozitul special].

3. Concluzie

173. 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.

¹⁰⁸ 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.

¹⁰⁹ Comisia consideră, la rândul său, capacitatea de gestionare ca fiind o posibilă justificare - a se vedea Comunicarea Comisiei din 2016 privind noțiunea de „ajutor de stat” menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, punctul 139.

¹¹⁰ A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 51); a se vedea de asemenea în acest sens, Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, EU:C:2004:252, punctul 73 și urm.).

D. Restricții privind modificarea deciziilor de impozitare în cazul impozitelor care încalcă dreptul Uniunii

174. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere dorește să afle dacă o practică bazată pe articolul 124/B din Legea privind regimul de impozitare, potrivit căreia rambursarea impozitelor care încalcă dreptul Uniunii este îngreunată în raport cu rambursarea impozitelor nelegale în temeiul dreptului național, este contrară dreptului Uniunii. Apreciem că această întrebare este inadmisibilă din două motive.

175. Este adevărat că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual, pe care îl definește pe propria răspundere și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice, beneficiază de o prezumție de relevanță. Cu toate acestea, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională atunci când este evident că interpretarea sau aprecierea validității unei norme comunitare, solicitată de instanța națională, nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate¹¹¹.

176. Normele de procedură administrativă țin de autonomia procedurală și instituțională a statelor membre, care însă este limitată de principiile efectivității și echivalenței¹¹².

177. Caracterul definitiv al unei decizii administrative, care a intervenit după expirarea termenelor rezonabile pentru introducerea unei acțiuni sau după epuizarea tuturor căilor de atac, contribuie la securitatea juridică. Acesta este motivul pentru care dreptul Uniunii nu impune ca o autoritate administrativă să fie, în principiu, obligată să revină asupra unei decizii administrative definitive¹¹³. Raportându-se la principiul securității juridice, statele membre pot impune posibilitatea de a solicita autorității administrative competente, într-un termen adecvat, reexaminarea și rectificarea unei decizii administrative definitive care încalcă dreptul Uniunii astfel cum a fost interpretat ulterior de Curte¹¹⁴. Din acest punct de vedere, în speță este în discuție - în măsura în care aceasta privește modificarea ulterioară a unei decizii de impozitare definitive - cel mult o încălcare a principiului echivalenței. Acest lucru presupune însă un tratament nefavorabil al situației de fapt care face obiectul dreptului Uniunii.

178. Astfel, în speță, pe de o parte, Curții îi lipsesc informațiile necesare din care să rezulte în mod efectiv o asemenea inegalitate de tratament. Potrivit modului său de redactare, articolul 124/B nu determină în mod distinct dacă temeiul juridic al deciziei de impozitare (legea în baza căreia a fost adoptată) este contrară dreptului Uniunii sau este neconstituțională. Așadar, este greu de înțeles cum este posibil ca, tocmai pe baza acestei legi și a unei practici a instanței supreme maghiare bazate pe această lege, ar putea să fie îngreunată numai rambursarea impozitelor nelegale în temeiul dreptului Uniunii, nu însă și rambursarea impozitelor neconstituționale. Informațiile referitoare la practica potențial diferită a Curții Supreme din Ungaria nu sunt prezentate suficient de clar în cererea de decizie preliminară. Afirmațiile părților cu privire la acest subiect sunt contradictorii și nu este clar dacă și în ce mod această practică afectează fondul procedurii. Acest aspect nu a putut fi elucidat, în pofida întrebărilor suplimentare adresate de Curte în cadrul ședinței.

111 A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punctul 32), Hotărârea din 30 aprilie 2014, Pflieger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctul 26), Hotărârea din 22 iunie 2010, Melki și Abdeli (C-188/10 și C-189/10, EU:C:2010:363, punctul 27), și Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punctul 19).

112 A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2019, Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2019:30, punctul 30), și Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punctul 29).

113 A se vedea în acest sens în mod expres Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punctul 24).

114 A se vedea Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, punctul 59), care citează Hotărârea din 24 septembrie 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, punctul 34), Hotărârea din 17 iulie 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punctul 48), și Hotărârea din 16 decembrie 1976, Rewe-Zentralfinanz și Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, punctul 5).

179. Pe de altă parte, conținutul normativ al articolului 124/B coroborat cu articolul 128 alineatul (2) din Legea privind regimul de impozitare pare să se refere la modificarea unui impozit deja stabilit în mod definitiv. Chiar și în observațiile scrise, Tesco a menționat doar faptul că, în temeiul acestor norme, o autorectificare (și anume, o rectificare a autoevaluării fiscale efectuate) devine mai dificilă. Prezenta speță nu se referă însă la o autorectificare, ci litigiul principal privește o acțiune în anulare cu privire la o decizie de impozitare *ex post* și, prin urmare, un impozit care nu este încă stabilit în mod definitiv. O excludere a contestării și modificării unei decizii de impozitare în litigiu nu are însă loc pe baza măsurilor menționate prevăzute de dreptul maghiar.

180. Și acesta este motivul pentru care instanța de trimitere menționează doar că Tesco a solicitat „în fața instanței, în cadrul unei proceduri contradictorii” să stabilească faptul că valoarea datoriei fiscale este zero. Nu reiese în mod clar dacă acest lucru s-a produs în procedura în curs de desfășurare sau în cadrul contestării deciziei de impozitare, nici dacă a fost relevant în acea cauză, și nici Tesco nu a precizat acest aspect în ședință. Dimpotrivă, Ungaria a confirmat în mod explicit în ședință, ca răspuns la întrebările Curții, că în prezenta cauză, instanța de trimitere nu este împiedicată să anuleze decizia de impozitare atacată în cazul în care Curtea constată incompatibilitatea Legii privind impozitul special cu dreptul Uniunii. Astfel, cea de a patra întrebare preliminară este irelevantă pentru soluționarea contestării de către Tesco a deciziei de impozitare, având un caracter ipotetic.

VI. Propunere de decizie

181. Pentru aceste motive, propunem Curții să 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, cu excepția cazului în care se poate dovedi că comportamentul statului membru constituie un abuz de drept. Această situație nu se regăsește în speță.
- 2) . Impozitarea diferențiată care decurge din aplicarea unui sistem progresiv nu constituie nici 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.”