



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

3 martie 2020 *

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Impozit pe cifra de afaceri în sectorul comerțului cu amănuntul în magazine – Impozit progresiv care afectează mai mult întreprinderile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre decât întreprinderile naționale – Tranșe ale impozitului progresiv aplicabile tuturor persoanelor impozabile – Neutralitate a cuantumului cifrei de afaceri drept criteriu de distincție – Capacitate contributivă a persoanelor impozabile – Ajutoare de stat”

În cauza C-323/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 19 martie 2018, primită de Curte la 16 mai 2018, în procedura

Tesco-Global Áruházak Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședintă, domnii J.-C. Bonichot (raportor) și E. Regan, președinți de cameră, domnul P. G. Xuereb, doamna L. S. Rossi, domnii I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský și L. Bay Larsen, doamna K. Jürimäe și domnul N. Piçarra, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 29 aprilie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Tesco-Global Áruházak Zrt., de Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, de G. Koós și de D. R. Gesztelyi, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, de M. Rzotkiewicz și de A. Kramarczyk, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: maghiara.

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels, de V. Bottka, de P.-J. Loewenthal, de R. Lyal și de A. Armenia, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 4 iulie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 18, 26, 49, 54-56, 63, 65, 107, 108 și 110 TFUE, precum și a principiilor efectivității și supremației dreptului Uniunii și echivalenței procedurale.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Tesco-Global Áruházak Zrt. (denumită în continuare „Tesco”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția pentru contestații din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „Direcția pentru contestații”), pe de altă parte, în legătură cu plata unui impozit pe cifra de afaceri în sectorul comerțului cu amănuntul în magazine (denumit în continuare „impozitul special”).

Cadrul juridic maghiar

- 3 Preambulul egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Legea XCIV din 2010 privind impozitele speciale în anumite sectoare, denumită în continuare „Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare”) prevede:

„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.”

- 4 Articolul 1 din Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare dispune:

„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 sistemul de clasificare uniformă a activităților economice, în vigoare la 1 ianuarie 2009.

[...]

5. cifra de afaceri netă: în cazul unei persoane impozabile supuse Legii contabilității, cifra de afaceri netă care provine din vânzări în sensul Legii contabilității; în cazul unei persoane impozabile supuse impozitului antreprenorial simplificat și căreia nu i se aplică Legea contabilității, cifra de afaceri cu excepția taxei pe valoarea adăugată în sensul Legii privind regimul de impozitare; în cazul unei persoane impozabile supuse Legii privind impozitul pe venit, veniturile cu excepția taxei pe valoarea adăugată în sensul Legii privind impozitul pe venit.”

5 Potrivit articolului 2 din Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare:

„Sunt supuse taxei:

a) comerțul cu amănuntul în magazine,

[...]”

6 Articolul 3 din această lege 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.”

7 Articolul 4 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„Baza de impozitare o constituie cifra de afaceri netă obținută de persoana impozabilă dintr-o activitate prevăzută la articolul 2, [...]”

8 Articolul 5 din aceeași lege prevede:

„Cota de impozitare:

„a) aferentă activităților prevăzute la articolul 2 litera a) este de 0 % pentru partea din baza de impozitare de până la 500 de milioane de [forinți maghiari (HUF)], de 0,1 % pentru partea din baza de impozitare cuprinsă între 500 de milioane HUF și 30 de miliarde HUF, de 0,4 % pentru partea din baza de impozitare cuprinsă între 30 de miliarde HUF și 100 de miliarde HUF și de 2,5 % pentru partea din baza de impozitare mai mare de 100 de miliarde HUF,

[...]”

9 Articolul 124/B din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea XCII din 2003 privind normele de impozitare) prevede:

„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 excepția cazului în care decizia Alkotmánybíróság [(Curtea Constituțională, Ungaria)], a Kúria [(Curtea Supremă, Ungaria)] sau a Curții de Justiție a Uniunii Europene, care s-au pronunțat referitor la problema respectivă, nu a fost încă publicată la momentul depunerii declarației suplimentare sau a cazului în care aceasta nu respectă conținutul deciziei publicate. Împotriva deciziei adoptate cu privire la declarația suplimentară poate fi formulată o cale de atac administrativă sau o cale de atac jurisdicțională în conformitate cu dispozițiile generale ale legii respective.”

10 Articolul 128 alineatul (2) din această lege prevede:

„În cazul în care impozitele sau subvențiile bugetare nu trebuie rectificate prin intermediul unei declarații suplimentare, nu este admisibilă o rectificare a impunerii.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 Tesco este o societate comercială de drept maghiar, specializată în comerțul cu amănuntul și în comerțul cu ridicata în magazine. Făcând parte dintr-un grup cu sediul în Regatul Unit, aceasta constituie lanțul de comerț cu amănuntul care a realizat cifra de afaceri cea mai mare pe piața maghiară în perioada cuprinsă între 1 martie 2010 și 28 februarie 2013.
- 12 Tesco a făcut obiectul unei inspecții fiscale efectuate de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală, Direcția fiscală pentru marii contribuabili, Ungaria, denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”) privind ansamblul impozitelor plătite și al ajutoarelor publice percepute pentru această perioadă.
- 13 În urma inspecției respective, autoritatea fiscală de prim grad a supus Tesco unei rectificări în scopul, printre altele, al impozitului special în valoare de 1 396 684 000 HUF (aproximativ 4 198 852 de euro) și a constatat în favoarea acesteia un excedent de 17 900 000 HUF (aproximativ 53 811 euro) în scopul aceluiași impozit. În total, 4 634 131 000 HUF (aproximativ 13 931 233 de euro) au fost considerate impozite neplătite, ceea ce a condus la aplicarea unei amenzi fiscale de 873 760 000 HUF (aproximativ 2 626 260 de euro) și a unei penalități de întârziere de 956 812 000 HUF (aproximativ 2 875 889 de euro).
- 14 Sesizată cu o cale de atac administrativă împotriva deciziei autorității fiscale de prim grad, Direcția pentru contestații a confirmat această decizie în ceea ce privește impozitul special. În schimb, decizia menționată a fost modificată în ceea ce privește excedentul de impozit constat în favoarea Tesco, care a fost stabilit la 249 254 000 HUF (aproximativ 749 144 de euro), și rectificarea în sarcina sa, care a fost stabilită la 3 058 090 000 HUF (aproximativ 9 191 226 de euro), din care 3 013 077 000 HUF (aproximativ 9 070 000 de euro) considerate impozite neplătite. Pe lângă datoria fiscală respectivă, Direcția pentru contestații a dispus ca Tesco să plătească 1 396 684 000 HUF (aproximativ 4 198 378 de euro) cu titlu de impozit special și să achite o amendă fiscală de 468 497 000 HUF (aproximativ 1 408 284 de euro), precum și o penalitate de întârziere în valoare de 644 890 000 HUF (aproximativ 1 938 416 euro).
- 15 Tesco a sesizat Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) cu o acțiune împotriva deciziei Direcției pentru contestații. Ea susține că obligația de a plăti impozitul special stabilită în sarcina sa nu este întemeiată, arătând că legislația referitoare la acest impozit aduce atingere libertății de stabilire, liberei prestări a serviciilor și liberei circulații a capitalurilor. În plus, această legislație ar încălca principiul egalității, ar constitui un ajutor de stat interzis și ar fi contrară articolului 401 din Directiva 2006/112/CE a 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).
- 16 Tesco arată în special că, din cauza baremului intens progresiv al impozitului special și a structurii pieței maghiare a comerțului cu amănuntul, toate societățile care se încadrează în cele mai joase tranșe sunt societăți deținute de persoane fizice sau juridice maghiare și care se încadrează în sisteme de franciză. În sens invers, cele care se încadrează în cea mai înaltă tranșă ar fi, cu o singură excepție, întreprinderi afiliate unor societăți cu sediul într-un alt stat membru. Astfel, societățile deținute de persoane fizice sau juridice străine ar suporta o parte disproporționată din sarcina acestui impozit.
- 17 Instanța de trimitere consideră că Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare este susceptibilă să fie contrară articolelor 18, 26, 49, 54-56, 63, 65, 107, 108 și 110 TFUE, în special din moment ce sarcina fiscală efectivă a acestui impozit revine în principal persoanelor impozabile cu capital străin. Ea arată că, în Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), Curtea a examinat norma de consolidare aplicată în acest cadru și a concluzionat în sensul existenței unei discriminări indirecte.

18 În plus, instanța de trimitere ridică problema conformității Legii XCII din 2003 privind normele de impozitare cu principiile echivalenței procedurale, supremației și efectivității dreptului Uniunii.

19 În aceste condiții, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„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 impozitului cu cote de impozitare intens progresive, în timp ce persoanele impozabile cu capital autohton, care își desfășoară activitatea în regim de franciză sub aceeași denumire comercială – prin intermediul magazinelor care reprezintă în general societăți comerciale independente –, sunt încadrate, de fapt, în tranșa 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 participarea la constituirea capitalului societăților în înțelesul articolului 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 impozitului cu 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 aceeași denumire comercială – prin intermediul magazinelor care reprezintă în general societăți comerciale independente, sunt încadrate, de fapt, în tranșa 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 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 desfășoară 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?”

Cu privire la cererea de redeschidere a procedurii orale

- 20 În urma prezentării concluziilor doamnei avocate generale, prin înscrisul depus la grefa Curții la 2 septembrie 2019, Tesco a solicitat să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.
- 21 În susținerea cererii sale, Tesco și-a exprimat dezacordul față de concluziile menționate, mai precis față de anumite elemente de fapt ale procedurii care sunt expuse în acestea.
- 22 Trebuie amintit însă că, pe de o parte, Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al Curții nu prevăd posibilitatea ca persoanele interesate menționate la articolul 23 din acest statut să prezinte observații ca răspuns la concluziile prezentate de avocatul general (Hotărârea din 6 martie 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punctul 26).
- 23 Pe de altă parte, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezintă în mod public, cu deplină imparțialitate și în deplină independență, concluzii motivate cu privire la cauzele care, în conformitate cu Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, necesită intervenția sa. Nici concluziile acestuia, nici motivarea pe care se întemeiază avocatul general nu sunt obligatorii pentru Curte. În consecință, dezacordul unei persoane interesate față de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care le examinează în cadrul acestora, nu poate constitui prin el însuși un motiv care să justifice redeschiderea procedurii orale (Hotărârea din 6 martie 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punctul 27).
- 24 Cu toate acestea, după ascultarea concluziilor avocatului general, Curtea poate dispune oricând redeschiderea fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 83 din Regulamentul său de procedură, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția persoanelor interesate (Hotărârea din 6 martie 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punctul 28).
- 25 În speță, întrucât Tesco se limitează să formuleze observații cu privire la concluziile doamnei avocate generale fără a invoca niciun argument nou în temeiul căruia prezenta cauză ar trebui să fie soluționată, Curtea, după ascultarea avocatei generale, consideră că dispune de toate elementele necesare pentru a se pronunța și că acestea au fost puse în discuția persoanelor interesate.
- 26 Având în vedere ceea ce precedă, cererea de redeschidere a procedurii orale trebuie respinsă.

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

- 27 Guvernul maghiar susține că instanța de trimitere nu precizează nici care dintre dispozițiile Legii privind impozitele speciale în anumite sectoare sunt susceptibile să fie contrare dreptului Uniunii, nici motivele care au determinat-o să ridice problema interpretării dispozițiilor tratatului și a principiilor fundamentale ale dreptului Uniunii menționate în decizia de trimitere.
- 28 Cu toate acestea, este necesar să se constate că elementele furnizate de instanța de trimitere permit să se determine domeniul de aplicare al cererii de decizie preliminară și contextul, în special juridic, în care a fost formulată aceasta. Astfel, decizia de trimitere, care exprimă îndoielile acestei instanțe în

ceea ce privește compatibilitatea Legii privind impozitele speciale în anumite sectoare cu dreptul Uniunii, indică în mod suficient motivele care au determinat instanța respectivă să considere că pentru soluționarea litigiului principal era necesară o interpretare a dreptului Uniunii.

29 Prin urmare, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

30 Guvernul maghiar și Comisia Europeană arată că persoanele obligate la plata unei taxe nu pot invoca faptul că scutirea de care beneficiază alte persoane constituie un ajutor de stat ilegal pentru a se sustrage de la plata acestei taxe, astfel încât a doua și a treia întrebare sunt inadmisibile.

31 În această privință, trebuie amintit de la bun început că articolul 108 alineatul (3) TFUE instituie un control preventiv asupra proiectelor de ajutoare noi. Măsura de prevenire astfel organizată urmărește să fie puse în aplicare doar ajutoare compatibile cu piața internă. În vederea realizării acestui obiectiv, punerea în aplicare a unui proiect de ajutor este amânată până când îndoiala privind compatibilitatea acestuia este eliminată prin decizia finală a Comisiei (Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punctele 25 și 26, precum și Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 84).

32 Punerea în aplicare a acestui sistem de control revine, pe de o parte, în sarcina Comisiei și, pe de altă parte, în sarcina instanțelor naționale, rolurile lor respective fiind complementare, însă distincte (Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 27 și jurisprudența citată).

33 În timp ce aprecierea compatibilității unor măsuri de ajutor cu piața internă este de competența exclusivă a Comisiei, care acționează sub controlul instanțelor Uniunii, instanțele naționale asigură, până la adoptarea deciziei finale a Comisiei, protecția drepturilor justițiabililor în raport cu o încălcare eventuală de către autoritățile de stat a interdicției prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE (Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 28).

34 Intervenția instanțelor naționale rezultă din efectul direct recunoscut interdicției de punere în aplicare a proiectelor de ajutor, prevăzută la această dispoziție. Aplicabilitatea imediată a acestei interdicții se extinde la toate ajutoarele care ar fi fost puse în aplicare fără a fi notificate (Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 29, și Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 88).

35 Instanțele naționale trebuie să garanteze justițiabililor că se vor deduce toate consecințele unei încălcări a articolului 108 alineatul (3) ultima teză TFUE, în conformitate cu dreptul lor național, în ceea ce privește atât validitatea actelor de punere în aplicare, cât și recuperarea ajutoarelor financiare acordate cu încălcarea acestei dispoziții sau a unor eventuale măsuri provizorii (Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 30, și Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 89).

36 Cu toate acestea, Curtea a statuat de asemenea că eventualul caracter ilegal al scutirii de un impozit, în raport cu normele dreptului Uniunii aferente ajutoarelor de stat, nu este de natură să afecteze legalitatea prelevării acestui impozit în sine, astfel încât persoana obligată la plata impozitului respectiv nu poate invoca faptul că scutirea de care beneficiază alte persoane constituie un ajutor de stat pentru a se sustrage de la plata aceluiași impozit (a se vedea în acest sens 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 44, Hotărârea din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 26).

- 37 Situația este însă diferită atunci când litigiul principal nu privește o cerere de scutire de impozitul contestat, ci legalitatea normelor referitoare la acesta în raport cu dreptul Uniunii (Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 26).
- 38 Pe de altă parte, Curtea a statuat în mod repetat că taxele nu intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE privind ajutoarele de stat, cu excepția cazului în care acestea constituie modul de finanțare a unei măsuri de ajutor, astfel încât ele să facă parte integrantă din această măsură. Atunci când modul de finanțare a unui ajutor prin intermediul unei taxe face parte integrantă din măsura de ajutor, consecințele care decurg din încălcarea de către autoritățile naționale a interdicției de punere în aplicare prevăzute la articolul 108 alineatul (3) ultima teză TFUE se extind și asupra acestui aspect al măsurii de ajutor, astfel încât autoritățile naționale sunt obligate, în principiu, să ramburseze taxele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 20 septembrie 2018, Carrefour Hypermarchés și alții, C-510/16, EU:C:2018:751, punctul 14 și jurisprudența citată).
- 39 În această privință, trebuie amintit că, pentru ca o taxă să poată fi considerată parte integrantă dintr-o măsură de ajutor, trebuie să existe o legătură de alocare obligatorie între taxă și ajutor în temeiul reglementării naționale relevante, în sensul că venitul din taxă este alocat în mod obligatoriu finanțării ajutorului și influențează în mod direct importanța acestuia (Hotărârea din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 46, precum și Hotărârea din 7 septembrie 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, punctul 44).
- 40 Astfel, în lipsa unei legături de alocare obligatorii între o taxă și un ajutor, eventualul caracter ilegal în raport cu dreptul Uniunii al măsurii de ajutor contestate nu este de natură să afecteze legalitatea taxei în sine, astfel încât întreprinderile care sunt obligate la plata taxei nu pot invoca faptul că măsura fiscală de care beneficiază alte persoane constituie un ajutor de stat pentru a se sustrage de la plata acestei taxe sau pentru a obține rambursarea ei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 51, și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 26).
- 41 În speță, litigiul principal privește o cerere de scutire de impozitul special introdusă de Tesco la administrația fiscală maghiară. Astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 132 din concluziile sale, în sarcina Tesco s-a stabilit un impozit cu aplicabilitate generală vărsat la bugetul de stat, fără a fi alocat în mod specific finanțării unui avantaj în favoarea unei categorii speciale de persoane impozabile.
- 42 În consecință, chiar presupunând că scutirea de fapt de impozitul special de care beneficiază anumite persoane impozabile poate fi calificată drept ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, nu există nicio legătură de alocare obligatorie între acest impozit și măsura de scutire în discuție în litigiul principal.
- 43 Prin urmare, eventualul caracter ilegal în raport cu dreptul Uniunii al scutirii de impozitul special de care beneficiază anumite persoane impozabile nu este de natură să afecteze legalitatea acestui impozit în sine, astfel încât Tesco nu se poate prevala în fața instanțelor naționale de caracterul ilegal al acestei scutiri de fapt pentru a se sustrage de la plata impozitului respectiv sau pentru a obține rambursarea sa.
- 44 Din tot ceea ce precedă rezultă că a doua și a treia întrebare sunt inadmisibile.

Cu privire la prima întrebare

Cu privire la admisibilitate

- 45 Guvernul maghiar susține că nu este necesar un răspuns la prima întrebare pentru soluționarea litigiului principal, în măsura în care Curtea s-a pronunțat deja, în Hotărârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a Legii privind impozitele speciale în anumite sectoare.
- 46 În această privință, trebuie amintit că, chiar în prezența unei jurisprudențe a Curții care soluționează problema de drept în cauză, instanțele naționale își păstrează în întregime libertatea să sesizeze Curtea în cazul în care consideră oportun, fără ca împrejurarea că dispozițiile a căror interpretare se solicită au fost deja interpretate de Curte să aibă drept consecință împiedicarea acestora din urmă să se pronunțe din nou (Hotărârea din 6 noiembrie 2018, *Bauer și Willmeroth, C-569/16 și C-570/16, EU:C:2018:871*, punctul 21 și jurisprudența citată).
- 47 În consecință, împrejurarea că, în Hotărârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, Curtea a interpretat deja dreptul Uniunii din perspectiva aceleiași reglementări naționale ca cea în discuție în litigiul principal nu poate determina în sine inadmisibilitatea întrebărilor adresate în cadrul prezentei cauze.
- 48 În plus, instanța de trimitere subliniază că, în Hotărârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, Curtea a examinat, în cadrul impozitului special pe activitatea de comerț cu amănuntul, efectul produs prin aplicarea normei de consolidare a cifrelor de afaceri realizate de întreprinderi afiliate, în sensul Legii privind impozitele speciale în anumite sectoare. Cu toate acestea, pentru soluționarea litigiului principal, ea consideră necesar să se stabilească dacă baremul progresiv al impozitului special poate avea, în sine, independent de aplicarea respectivei norme de consolidare, un caracter indirect discriminatoriu față de persoanele impozabile controlate de persoane fizice sau juridice din alte state membre, care suportă sarcina fiscală efectivă a acestuia, și, prin urmare, poate fi contrar articolelor 49 și 54 TFUE.
- 49 În aceste condiții, prima întrebare este admisibilă.

Cu privire la fond

- 50 Întrucât întrebarea preliminară face referire la mai multe dispoziții ale tratatului, și anume cele privind libertatea de stabilire, libera prestare a serviciilor și, respectiv, libera circulație a capitalurilor, precum și cele cuprinse în articolele 18, 26 și 110 TFUE, trebuie, mai întâi, să se precizeze domeniul de aplicare al acestei întrebări în funcție de particularitățile litigiului principal.
- 51 În această privință, dintr-o jurisprudență consacrată rezultă că trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47*, punctul 21 și jurisprudența citată).
- 52 O legislație națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acestora face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire (Hotărârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47*, punctul 22).
- 53 Or, litigiul principal privește cota de impozitare pretins discriminatorie suportată în temeiul impozitului special de persoanele impozabile care sunt controlate de resortisanți sau de societăți din alte state membre.

- 54 În aceste condiții, cererea de decizie preliminară privește interpretarea dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire. Prin urmare, nu este necesar să se interpreteze articolele 56, 63 și 65 TFUE, referitoare la libera prestare a serviciilor și la libera circulație a capitalurilor.
- 55 În continuare, trebuie amintit că articolul 18 TFUE nu are vocație de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu prevede norme speciale de interdicere a discriminării. Or, principiul nediscriminării a fost pus în aplicare, în domeniul dreptului de stabilire, prin articolul 49 TFUE (Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 56 În consecință, nu este necesară nici interpretarea articolului 18 TFUE și a articolului 26 TFUE.
- 57 În sfârșit, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 27 din Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), întrucât nu reiese că impozitul special este mai împovăraător pentru produsele care provin din alte state membre decât pentru produsele naționale, interpretarea articolului 110 TFUE este lipsită de relevanță în cadrul litigiului principal.
- 58 Din ceea ce precedă rezultă că trebuie să se considere că prima întrebare privește aspectul dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru referitoare la un impozit pe cifra de afaceri al cărui caracter intens progresiv are drept efect faptul că întreprinderile controlate în mod direct sau indirect de resortisanți ai altor state membre sau de societăți cu sediul în alt stat membru suportă în principal sarcina efectivă a acestuia.
- 59 Potrivit unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire urmărește să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă resortisanților altor state membre și societăților menționate la articolul 54 TFUE și interzice, în ceea ce privește societățile, orice discriminare întemeiată pe locul în care se află sediul (Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED, C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 16 și jurisprudența citată).
- 60 Pentru a fi efectivă, libertatea de stabilire trebuie să implice posibilitatea unei societăți de a invoca o restricție privind această libertate a unei alte societăți care îi este afiliată în măsura în care o astfel de restricție afectează propria impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2014, Felixstowe Dock and Railway Company și alții, C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 23).
- 61 În speță, Tesco își are sediul în Ungaria, dar face parte dintr-un grup a cărui societate-mamă își are sediul în Regatul Unit. Or, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 41 din concluziile sale, în măsura în care respectiva societate-mamă își desfășoară activitatea pe piața maghiară prin intermediul unei filiale, libertatea sa de stabilire poate fi afectată de orice restricție care se aplică acesteia din urmă. Astfel, contrar celor susținute de guvernul maghiar, o restricție privind libertatea de stabilire a societății-mamă menționate poate fi invocată în mod valabil în cauza principală.
- 62 Sunt interzise, în această privință, nu numai discriminările evidente, întemeiate pe locul în care se află sediul societăților, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în fapt la același rezultat (Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 30, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED, C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 17).
- 63 Pe de altă parte, o prelevare obligatorie care prevede un criteriu de diferențiere aparent obiectiv, dar care defavorizează, în majoritatea cazurilor, ținând seama de caracteristicile sale, societățile care au sediul în alt stat membru și care se află într-o situație comparabilă cu a celor care au sediul în statul membru de impunere, constituie o discriminare indirectă întemeiată pe locul în care se află sediul societăților interzisă de articolele 49 și 54 TFUE (Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED, C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 18).

- 64 În speță, Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare nu face nicio distincție între întreprinderi în funcție de locul în care se află sediul lor social. Astfel, toate întreprinderile care își desfășoară activitatea în Ungaria în sectorul comerțului cu amănuntul în magazine sunt supuse acestui impozit, iar cotele de impozitare respectiv aplicabile diferitor tranșe ale cifrei de afaceri definite de această lege sunt valabile pentru toate aceste întreprinderi. Această lege nu instituie astfel nicio discriminare directă.
- 65 În schimb, Tesco și Comisia susțin că caracterul intens progresiv al impozitului special are drept efect, prin el însuși, favorizarea persoanelor impozabile deținute de persoane fizice sau juridice maghiare în detrimentul persoanelor impozabile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre, astfel încât impozitul special ar constitui, ținând seama de caracteristicile sale, o discriminare indirectă.
- 66 Astfel cum s-a amintit la punctul 8 din prezenta hotărâre, impozitul special, care este un impozit progresiv pe cifra de afaceri, cuprinde, în ceea ce privește activitatea de comerț cu amănuntul în magazine, o primă tranșă impozitată cu 0 % pentru partea din baza de impozitare de până la 500 de milioane HUF (aproximativ 1,5 milioane de euro în prezent), o a doua tranșă impozitată cu 0,1 % pentru partea din baza de impozitare cuprinsă între 500 de milioane HUF și 30 de miliarde HUF (aproximativ între 1,5 milioane de euro și 90 de milioane de euro în prezent), o a treia tranșă impozitată cu 0,4 % pentru partea din baza de impozitare cuprinsă între 30 de miliarde HUF și 100 de miliarde HUF (aproximativ între 90 de milioane de euro și 300 de milioane de euro în prezent) și o a patra tranșă impozitată cu 2,5 % pentru partea din baza de impozitare mai mare de 100 de miliarde HUF (aproximativ 300 de milioane de euro în prezent).
- 67 Or, din datele autorităților maghiare cu privire la exercițiile fiscale în discuție în speță, astfel cum au fost comunicate de Comisie și de Ungaria, reiese că, pentru perioada în discuție în litigiul principal, în ceea ce privește activitatea de comerț cu amănuntul în magazine, persoanele impozabile care se încadrau numai în tranșa de bază erau, toate, persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice maghiare, în timp ce cele care se încadrau în a treia și în a patra tranșă erau, majoritatea, persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre.
- 68 În plus, din observațiile guvernului maghiar reiese că, în această perioadă, cea mai mare parte din impozitul special a fost suportată de persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre. Potrivit Tesco și Comisiei, sarcina fiscală care le-a revenit acestora din urmă a fost astfel proporțional superioară celei care le-a revenit persoanelor impozabile deținute de persoane fizice sau juridice maghiare în raport cu baza lor de impozitare, acestea din urmă fiind scutite în fapt de la plata impozitului special sau fiind supuse numai unei cote marginale și unei cote efective mult mai reduse decât persoanele impozabile care aveau o cifră de afaceri mai mare.
- 69 Cu toate acestea, trebuie amintit că statele membre sunt libere, în stadiul actual al armonizării dreptului fiscal al Uniunii, să stabilească sistemul de taxare pe care îl consideră cel mai adecvat, astfel încât aplicarea unei taxări progresive țină de puterea de apreciere a fiecărui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, punctul 9, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, punctele 51 și 53).
- 70 În acest context și contrar celor susținute de Comisie, o impozitare progresivă poate fi aplicată pe cifra de afaceri, în măsura în care, pe de o parte, cuantumul cifrei de afaceri constituie un criteriu de distincție neutru și, pe de altă parte, acesta constituie un indicator relevant al capacității contributive a persoanelor impozabile.

- 71 În speță, din elementele de care dispune Curtea, în special din pasajul din preambulul Legii privind impozitele speciale în anumite sectoare reprodus la punctul 3 din prezenta hotărâre, reiese că, prin aplicarea unui barem intens progresiv asupra cifrei de afaceri, această lege a urmărit să impoziteze persoanele impozabile care dispun de o capacitate contributivă „mai mare decât obligația fiscală generală”.
- 72 Împrejurarea că cea mai mare parte dintr-un asemenea impozit special este suportată de persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre nu poate fi de natură să caracterizeze, prin ea însăși, o discriminare. Astfel, după cum a arătat doamna avocată generală, în special la punctele 62, 65 și 78 din concluzii sale, o asemenea împrejurare se explică prin faptul că piața maghiară a comerțului cu amănuntul în magazine este dominată de asemenea persoane impozabile, care realizează pe aceasta cele mai importante cifre de afaceri. Ea constituie astfel un indicator contingent sau chiar aleatoriu, care, de altfel, poate fi atins inclusiv într-un sistem de impozitare proporțional, de fiecare dată când piața în cauză este dominată de întreprinderi din alte state membre sau din state terțe sau de întreprinderi naționale deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre sau din state terțe.
- 73 Pe de altă parte, trebuie arătat că tranșa de bază impozitată cu 0 % nu privește exclusiv persoanele impozabile deținute de persoane fizice sau juridice maghiare, din moment ce, la fel ca în orice sistem de impozitare progresivă, orice întreprindere care își desfășoară activitatea pe piața în cauză beneficiază de reducere pentru partea din cifra sa de afaceri care nu depășește plafonul corespunzător acestei tranșe.
- 74 Din aceste elemente rezultă că cotele intens progresive ale impozitului special nu instituie, prin însăși natura lor, o discriminare întemeiată pe locul în care se află sediul societăților între persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice maghiare și persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre.
- 75 Mai trebuie subliniat că prezenta cauză se distinge de cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctelor 34-36 din hotărârea respectivă, această din urmă cauză privea aplicarea coroborată a unor cote intens progresive de impozitare a cifrei de afaceri și a unei norme de consolidare a cifrelor de afaceri ale întreprinderilor afiliate, care avea drept consecință faptul că persoanele impozabile care aparțineau unui grup de societăți erau taxate pe baza unei cifre de afaceri „fictive”. În această privință, la punctele 39-41 din hotărârea menționată, Curtea a statuat în esență că, dacă s-ar stabili că, pe piața vânzării cu amănuntul în magazine în statul membru în cauză, persoanele impozabile care aparțin unui grup de societăți și care se încadrează în cea mai înaltă tranșă a impozitului special sunt, în cea mai mare parte a cazurilor, „afiliate”, în sensul legislației naționale, unor societăți care au sediul în alte state membre, „aplicarea baremului intens progresiv al impozitului special asupra unei baze impozabile consolidate a cifrei de afaceri” ar risca să acționeze în special în detrimentul persoanelor impozabile „afiliate” unor astfel de societăți și ar constitui, prin urmare, o discriminare indirectă întemeiată pe sediul societăților în sensul articolelor 49 și 54 TFUE.
- 76 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru care instituie un impozit intens progresiv pe cifra de afaceri, a cărui sarcină efectivă este suportată în principal de întreprinderi controlate direct sau indirect de resortisanți ai altor state membre sau de societăți care au sediul în alt stat membru, ca urmare a faptului că aceste întreprinderi realizează cele mai importante cifre de afaceri pe piața în cauză.

Cu privire la a patra întrebare

- 77 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, nu trebuie să se răspundă la a patra întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 78 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru care instituie un impozit intens progresiv pe cifra de afaceri, a cărui sarcină efectivă este suportată în principal de întreprinderi controlate direct sau indirect de resortisanți ai altor state membre sau de societăți care au sediul în alt stat membru, ca urmare a faptului că aceste întreprinderi realizează cele mai importante cifre de afaceri pe piața în cauză.

Semnături