

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-75 din 2018 Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. Se poate aplica un alt impozit pe cifra de afaceri altul decât TVA?

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

3 martie 2020

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Impozit pe cifra de afaceri a operatorilor de telecomunicații – 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 – Neutralitatea quantumului cifrei de afaceri drept criteriu de diferențiere – Capacitate contributivă a persoanelor impozabile – Ajutoare de stat – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Taxe pe cifra de afaceri – Noțiune”

În cauza C-75/18,

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 23 noiembrie 2017, primită de Curte la 6 februarie 2018, în procedura

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Marea Cameră),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 martie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., de P. Jalsovszky, de Sz. Vámosi-Nagy și de G. Séra, ügyvédek, și de K. von Brocke, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, de G. Koós și de D. R. Gesztelyi, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vláčil și de O. Serdula, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de R. Kanitz, în calitate de agent;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de M. Rzotkiewicz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de V. Bottka, de W. Roels, de P.-J. Loewenthal, de R. Lyal și de A. Armenia, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 13 iunie 2019,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49, 54, 107 și 108 TFUE, precum și a 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (denumită în continuare „Vodafone”), întreprindere care își desfășoară activitatea în sectorul telecomunicațiilor, 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 acest sector (denumit în continuare „impozitul special”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 401 din Directiva TVA prevede:

„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.”

Dreptul maghiar

- 4 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”) are următorul cuprins:

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

- 5 Articolul 1 din Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare prevede:

„În sensul prezentei legi:

[...]

2. activitate de telecomunicații: prestarea de servicii de comunicații electronice în conformitate cu Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (Legea C din 2003 privind comunicațiile electronice);

[...]

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 TVA-ului în sensul Legii privind impozitul pe venit.”

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

„Sunt supuse taxei:

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

b) desfășurarea unei activități de telecomunicații;

[...]"

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

8 Articolul 4 alineatul (1) din legea menționată dispune:

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

9 Articolul 5 din aceeași lege prevede:

„Cota de impozitare:

[...]

b) aferentă activității prevăzute la articolul 2 litera b) este de 0 % pentru cea parte din baza de impozitare de până la 500 de milioane de forinți [maghiari (HUF)], de 4,5 % pentru partea din baza de impozitare cuprinsă între 500 de milioane și 5 miliarde HUF și de 6,5 % pentru partea din baza de impozitare de peste 5 miliarde HUF;

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Vodafone este o societate comercială de drept maghiar care își desfășoară activitatea pe piața telecomunicațiilor, care are drept acționar unic Vodafone Europe BV, stabilită în Țările de Jos. Această filială maghiară face parte din Vodafone Group plc, al cărei sediu se află în Regatul Unit. Aceeași filială constituie, cu cote de piață de peste 20 %, cel de al treilea operator ca importanță de pe piața maghiară a telecomunicațiilor.

11 Vodafone a făcut obiectul unei inspecții fiscale efectuate de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (Administrația Națională Fiscală și

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Vamală, Ungaria, denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”) privind ansamblul impozitelor plătite și al ajutoarelor bugetare percepute pentru perioada cuprinsă între 1 aprilie 2011 și 31 martie 2015.

- 12 În urma acestui control, autoritatea fiscală de prim grad a stabilit o sumă de 8 371 000 HUF (aproximativ 25 155 de euro) în sarcina Vodafone cu titlu de diferență de impozitare, din care 7 417 000 HUF (aproximativ 22 293 de euro) cu titlu de restanță, și o sumă de 3 708 000 HUF (aproximativ 11 145,39 euro) cu titlu de amendă fiscală, precum și dobânzi de întârziere și amenzi pentru neexecutare.
- 13 Sesizată cu o contestație împotriva deciziei autorității fiscale de prim grad, Direcția pentru contestații a modificat această decizie, reducând cuantumul amenzii fiscale și al dobânzilor de întârziere.
- 14 Vodafone 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. Aceasta susține că obligația de a plăti impozitul special care este stabilită în sarcina sa nu este întemeiată, arătând că legislația referitoare la acest impozit constituie un ajutor de stat interzis și este contrară articolului 401 din Directiva TVA.
- 15 Instanța de trimitere consideră că impozitul menționat, care se întemeiază pe cifra de afaceri și se calculează potrivit unui barem constituit din cote progresive aplicabile diferitor tranșe ale acestuia, este susceptibil să aibă un efect indirect discriminatoriu față de persoanele impozabile deținute de persoane fizice sau juridice străine și, prin urmare, să fie contrar articolelor 49, 54, 107 și 108 TFUE, în special din moment de, în fapt, numai filialele maghiare ale societăților-mamă străine plătesc impozitul special la cota prevăzută pentru tranșa cea mai înaltă a cifrei de afaceri.
- 16 În plus, instanța de trimitere ridică problema compatibilității impozitului special cu articolul 401 din Directiva TVA.
- 17 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) Prevederile articolelor 49, 54, 107 și 108 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei măsuri a unui stat membru în cadrul căreia reglementarea statului membru respectiv ([Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare]) are ca efect faptul că sarcina fiscală efectivă revine persoanelor impozabile străine? Se poate considera că efectul menționat este discriminatoriu în mod indirect?

- 2) Articolele 107 și 108 din TFUE se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede o obligație fiscală sub forma unei cote de impozitare progresive aplicate cifrei de afaceri? Este aceasta discriminatorie în mod indirect dacă are ca efect faptul că sarcina fiscală efectivă aferentă nivelului celui mai înalt din grila de impozitare grevează în principal persoanele impozabile străine? Constituie acest efect un ajutor de stat interzis?
- 3) Articolul 401 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care generează o discriminare între persoanele impozabile străine și cele naționale? Se consideră că impozitul special este o taxă pe cifra de afaceri, cu alte cuvinte constituie un impozit compatibil sau unul incompatibil cu Directiva TVA?"

Cu privire la întrebările preliminare

În ceea ce privește admisibilitatea celei de a doua întrebări

- 18 Guvernul ceh și Comisia susțin 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 întrebare este inadmisibilă.
- 19 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).
- 20 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).
- 21 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 28).

- 22 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).
- 23 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).
- 24 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).
- 25 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).
- 26 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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).

- 27 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).
- 28 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).
- 29 În speță, litigiul principal privește o cerere de scutire de impozitul special introdusă de Vodafone la administrația fiscală maghiară. Astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 138 din concluziile sale, în sarcina Vodafone 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.
- 30 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.
- 31 Prin urmare, eventualul caracter ilegal în raport cu dreptul Uniunii al scutirii de fapt de impozitul special de care beneficiază anumite persoane impozabile nu este de natură să afecteze legalitatea acestui impozit în sine, astfel încât Vodafone nu se poate prevala în fața instanțelor naționale de caracterul ilegal al acestei scutiri pentru a se sustrage de la plata impozitului respectiv sau pentru a obține rambursarea sa.
- 32 Din tot ceea ce precedă rezultă că a doua întrebare este inadmisibilă.

Cu privire la prima întrebare

Cu privire la admisibilitate

- 33 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 Legii privind impozitele speciale în anumite sectoare cu articolele 49 și 54 TFUE.
- 34 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 acesteia 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).
- 35 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 articolele 49 și 54 TFUE din perspectiva aceleiași reglementări naționale ca cea în discuție în litigiul principal nu poate determina în sine inadmisibilitatea întrebărilor adresate în cadrul prezentei cauze.
- 36 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. Ea adaugă că acest impozit este în esență echivalent cu impozitul special în discuție în prezenta cauză. 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.
- 37 În aceste condiții, prima întrebare este admisibilă în măsura în care privește interpretarea articolelor 49 și 54 TFUE. În schimb, pentru motivele expuse la punctele 19-32 din prezenta hotărâre, aceasta este inadmisibilă în măsura în care se referă la interpretarea articolelor 107 și 108 TFUE.

Cu privire la fond

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 38 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru privind un impozit pe cifra de afaceri al cărui caracter progresiv are drept efect că întreprinderile controlate 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.
- 39 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).
- 40 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).
- 41 În speță, Vodafone are sediul în Ungaria, dar este deținută în proporție de 100 % de Vodafone Europe, al cărui sediu este situat în Țările de Jos. Or, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 43 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.
- 42 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).
- 43 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 cea a societăților care au sediul în statul membru de impunere, constituie o discriminare indirectă întemeiată pe locul în care se află

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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).

- 44 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 telecomunicațiilor 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.
- 45 În schimb, Vodafone și Comisia susțin că caracterul 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.
- 46 Astfel cum s-a amintit la punctul 9 din prezenta hotărâre, impozitul special, care este un impozit progresiv pe cifra de afaceri, cuprinde o tranșă de bază 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 tranșă intermediară impozitată cu 4,5 % pentru partea din baza de impozitare cuprinsă între 500 de milioane de euro și 5 miliarde HUF (aproximativ între 1,5 milioane de euro și 15 milioane de euro în prezent) și o tranșă superioară impozitată cu 6,5 % pentru partea din baza de impozitare mai mare de 5 miliarde HUF (aproximativ 15 milioane de euro în prezent).
- 47 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 telecomunicații, persoanele impozabile care se încadrau numai în tranșa de bază erau, toate, persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice maghiare, că jumătate dintre cele care se încadrau în tranșa intermediară erau persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice maghiare și jumătate erau persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre, iar cele care se încadrau în tranșa superioară erau majoritatea persoane impozabile deținute de persoane fizice sau juridice din alte state membre.
- 48 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 Vodafone 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 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.

- 49 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 ține 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).
- 50 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.
- 51 În speță, din elementele de care dispune Curtea, în special din pasajul din preambulul Legii privind impozitele speciale în anumite sectoare reprodus la punctul 4 din prezenta hotărâre, reiese că, prin aplicarea unui barem 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”.
- 52 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 66, 69 și 82 din concluziile sale, o asemenea împrejurare se explică prin faptul că piața maghiară a telecomunicațiilor 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.
- 53 Pe de altă parte, trebuie arătat că treapta 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.

- 54 Din aceste elemente rezultă că cotele 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.
- 55 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.
- 56 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 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 treia întrebare

- 57 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărește să se stabilească în esență dacă articolul 401 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune introducerii impozitului instituit prin Legea privind impozitele speciale în anumite sectoare.

- 58 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 401 din Directiva TVA, dispozițiile acesteia 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 dintre statele membre, unor formalități legate de trecerea frontierelor.
- 59 Pentru a aprecia dacă un impozit, un drept sau o taxă se poate caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri, în sensul articolului 401 din Directiva TVA, trebuie să se analizeze în special dacă are ca efect compromiterea funcționării sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) prin grevarea circulației bunurilor și serviciilor și prin afectarea tranzacțiilor comerciale într-un mod comparabil cu TVA-ul (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții, C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 34, precum și jurisprudența citată).
- 60 Curtea a precizat în această privință că, în orice caz, trebuie să se considere că grevează circulația bunurilor și serviciilor într-un mod comparabil cu TVA-ul impozitele, drepturile și taxele care prezintă caracteristicile esențiale ale TVA-ului, chiar dacă nu sunt identice cu acesta sub toate aspectele (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 61 În schimb, articolul 401 din Directiva TVA nu se opune, la fel ca articolul 33 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), menținerii sau introducerii unei taxe care nu ar prezenta una dintre caracteristicile esențiale ale TVA-ului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 august 2018, Viking Motors și alții, C-475/17, EU:C:2018:636, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 62 Reiese din jurisprudență că aceste caracteristici sunt în număr de patru, și anume aplicarea generală a TVA-ului în cazul operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite anterior, și deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în etapele precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât această taxă să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționate să revină în cele din

urmă consumatorului (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 28).

- 63 În speță, trebuie să se constate că impozitul special nu prezintă cea de a treia și cea de a patra caracteristică esențială a TVA-ului, și anume perceperea taxei în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, precum și existența unui drept de deducere a taxei achitate în etapa precedentă a acestui proces.
- 64 Astfel, spre deosebire de TVA, acest impozit, care are ca bază cifra de afaceri netă a persoanei impozabile în cauză, nu este perceput în fiecare etapă a procesului menționat, nu cuprinde un mecanism analog celui al dreptului de deducere a TVA-ului și nu este întemeiat numai pe valoarea adăugată în diferitele etape ale aceluiași proces.
- 65 Or, această împrejurare este suficientă pentru a concluziona că impozitul special nu are toate caracteristicile esențiale ale TVA-ului și nu intră, prin urmare, în sfera interdicției prevăzute la articolul 401 din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 iunie 2018, Viking Motors și alții, C-475/17, EU:C:2018:636, punctul 43).
- 66 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 401 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se opune introducerii unui impozit care are ca bază cifra de afaceri globală a persoanei impozabile și care este perceput periodic, iar nu în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, fără să existe un drept de deducere a impozitului achitat în etapa precedentă a acestui proces.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 67 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:

- 1) Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru care instituie un impozit 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**

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

faptului că aceste întreprinderi realizează cele mai importante cifre de afaceri pe piața în cauză.

- 2) Articolul 401 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune introducerii unui impozit care are ca bază cifra de afaceri globală a persoanei impozabile și care este perceput periodic, iar nu în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, fără să existe un drept de deducere a impozitului achitat în etapa precedentă a acestui proces.**