



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

3 mars 2020*

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Impôt sur le chiffre d'affaires des opérateurs de télécommunications – Impôt progressif affectant davantage les entreprises détenues par des personnes physiques ou morales d'autres États membres que les entreprises nationales – Tranches de l'impôt progressif applicables à tous les assujettis – Neutralité du montant de chiffre d'affaires en tant que critère de distinction – Capacité contributive des assujettis – Aides d'État – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Taxes sur le chiffre d'affaires – Notion

Dans l'affaire C-75/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie), par décision du 23 novembre 2017, parvenue à la Cour le 6 février 2018, dans la procédure

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président, M^{me} R. Silva de Lapuerta, vice-présidente, M. J.-C. Bonichot (rapporteur), M^{me} A. Prechal et M. M. Vilaras, présidents de chambre, M. P. G. Xuereb, M^{me} L. S. Rossi, MM. E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, et N. Piçarra, juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M^{me} R. Șereș, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 18 mars 2019,

considérant les observations présentées :

- pour Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., par M^{es} P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy et G. Séra, ügyvédek, ainsi que par M^e K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- pour le gouvernement hongrois, par MM. M. Z. Fehér, G. Koós et D. R. Gesztelyi, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, J. Vlácil et O. Serdula, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le hongrois.

- pour le gouvernement allemand, par M. R. Kanitz, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement polonais, par MM. B. Majczyna et M. Rzotkiewicz, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par MM. V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal et R. Lyal ainsi que par M^{me} A. Armenia, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocate générale en ses conclusions à l’audience du 13 juin 2019,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation des articles 49, 54, 107 et 108 TFUE ainsi que de l’article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (ci-après « Vodafone »), entreprise active dans le secteur des télécommunications, au Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l’administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie, ci-après la « direction des recours ») au sujet du paiement d’un impôt sur le chiffre d’affaires dans ce secteur (ci-après l’« impôt spécial »).

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 L’article 401 de la directive TVA dispose :

« Sans préjudice d’autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l’introduction par un État membre de taxes sur les contrats d’assurance et sur les jeux et paris, d’accises, de droits d’enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n’ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d’affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d’une frontière. »

Le droit hongrois

- 4 Le préambule de l’egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (loi XCIV de 2010 relative à l’impôt spécial grevant certains secteurs, ci-après la « loi relative à l’impôt spécial grevant certains secteurs ») énonce :

« Dans le cadre du redressement de l’équilibre budgétaire, le Parlement institue la loi ci-après, relative à l’instauration d’un impôt spécial à la charge des contribuables dont la capacité à contribuer aux charges publiques est supérieure à l’obligation fiscale générale. »

- 5 L’article 1^{er} de la loi relative à l’impôt spécial grevant certains secteurs dispose :

« Aux fins de la présente loi, on entend par :

[...]

2. activité de télécommunications : la prestation de services de communication électronique au sens de l'Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (loi C de 2003 sur la communication électronique),

[...]

5. chiffre d'affaires net : dans le cas d'un assujetti soumis à la loi comptable, le chiffre d'affaires net provenant de la vente au sens de la loi comptable ; dans le cas d'un assujetti soumis à l'impôt simplifié des entrepreneurs et ne relevant pas de la loi comptable, le chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée au sens de la loi relative au régime d'imposition ; dans le cas d'un assujetti soumis à la loi sur l'impôt sur le revenu des particuliers, les recettes hors taxe sur la valeur ajoutée au sens de la loi sur l'impôt sur le revenu. »

6 Aux termes de l'article 2 de la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs :

« Sont soumis à l'impôt :

[...]

b) l'exercice d'une activité de télécommunications,

[...] »

7 L'article 3 de cette loi définit les assujettis comme suit :

« (1) Les assujettis sont les personnes morales, les autres organisations au sens du code général des impôts et les travailleurs indépendants exerçant une activité soumise à l'impôt au sens de l'article 2.

(2) Sont également soumis à l'impôt les organisations et les particuliers non-résidents, pour les activités soumises à l'impôt, visées à l'article 2, dès lors qu'ils les exercent sur le marché intérieur par l'intermédiaire de filiales. »

8 L'article 4, paragraphe 1, de ladite loi énonce :

« La base imposable est le chiffre d'affaires net de l'assujetti découlant de l'activité visée à l'article 2, [...]. »

9 L'article 5 de la même loi prévoit :

« Le taux d'imposition :

[...]

b) En cas d'exercice d'une activité visée à l'article 2, sous b), le taux est de 0 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui ne dépasse pas 500 millions de forints [hongrois (HUF)], de 4,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 500 millions et 5 milliards de HUF et de 6,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui dépasse 5 milliards de HUF,

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 10 Vodafone est une société commerciale de droit hongrois active sur le marché des télécommunications, qui a pour actionnaire unique Vodafone Europe BV, établie aux Pays-Bas. Cette filiale hongroise fait partie de Vodafone Group plc, dont le siège est au Royaume-Uni. Cette même filiale constitue, avec plus de 20 % de parts de marché, le troisième plus important opérateur du marché hongrois des télécommunications.
- 11 Vodafone a fait l'objet d'un contrôle fiscal effectué par le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie, ci-après l'« autorité fiscale de premier niveau ») et concernant l'ensemble des impôts payés et des aides budgétaires perçues au titre de la période du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2015.
- 12 À l'issue de ce contrôle, l'autorité fiscale de premier niveau a mis à la charge de Vodafone une somme de 8 371 000 HUF (environ 25 155 euros) à titre de différence d'imposition, dont 7 417 000 HUF (environ 22 293 euros) à titre d'arriéré, et une somme de 3 708 000 HUF (environ 11 145,39 euros) à titre d'amende fiscale, ainsi que des intérêts de retard et des amendes pour défaut d'exécution.
- 13 Saisie d'une réclamation contre la décision de l'autorité fiscale de premier niveau, la direction des recours a réformé cette décision en réduisant le montant de l'amende fiscale et des intérêts de retard.
- 14 Vodafone a saisi le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie) d'un recours contre la décision de la direction des recours. Elle soutient que l'obligation de payer l'impôt spécial qui est mise à sa charge n'est pas fondée en faisant valoir que la législation relative à cet impôt est constitutive d'une aide d'État interdite et est contraire à l'article 401 de la directive TVA.
- 15 La juridiction de renvoi estime que ledit impôt, qui est fondé sur le chiffre d'affaires et calculé selon un barème constitué de taux progressifs applicables aux différentes tranches de celui-ci, est susceptible d'avoir un effet indirectement discriminatoire vis-à-vis des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales étrangères et, partant, d'être contraire aux articles 49, 54, 107 et 108 TFUE dès lors, notamment, que, dans les faits, seules les filiales hongroises de sociétés mères étrangères paient l'impôt spécial au taux prévu pour la tranche la plus élevée de chiffre d'affaires.
- 16 En outre, la juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité de l'impôt spécial avec l'article 401 de la directive TVA.
- 17 C'est dans ces conditions que le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
 - « 1) Faut-il interpréter les dispositions des articles 49, 54, 107 et 108 TFUE en ce sens qu'elles font obstacle à une mesure nationale dans le cadre de laquelle la réglementation nationale ([loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs]) a pour effet que la charge fiscale effective est supportée par des contribuables détenus par des capitaux étrangers et cet effet est-il indirectement discriminatoire ?
 - 2) Les articles 107 et 108 TFUE font-ils obstacle à une réglementation nationale qui prévoit une obligation de paiement d'un impôt à taux progressif grevant le chiffre d'affaires et cette obligation est-elle indirectement discriminatoire lorsqu'elle a pour effet que la charge fiscale effective, et dans les tranches les plus élevées, est supportée de façon déterminante par des contribuables détenus par des capitaux étrangers, et cette mesure doit-elle être qualifiée d'aide d'État prohibée ?

- 3) Faut-il interpréter l'article 401 de la directive TVA en ce sens qu'il fait obstacle à une réglementation nationale qui a pour résultat une discrimination entre contribuables étrangers et contribuables nationaux, et l'impôt spécial doit-il être qualifié de taxe ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire doit-il être qualifié de taxe sur le chiffre d'affaires compatible avec la directive TVA, ou est-il incompatible avec ladite directive ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité de la deuxième question

- 18 Le gouvernement tchèque et la Commission font valoir que les redevables d'une taxe ne sauraient exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État illégale pour se soustraire au paiement de cette taxe, de sorte que la deuxième question est irrecevable.
- 19 À cet égard, il convient de rappeler d'emblée que l'article 108, paragraphe 3, TFUE institue un contrôle préventif sur les projets d'aides nouvelles. La prévention ainsi organisée vise à ce que seules des aides compatibles avec le marché intérieur soient mises à exécution. Afin de réaliser cet objectif, la mise en œuvre d'un projet d'aide est différée jusqu'à ce que le doute sur sa compatibilité soit levé par la décision finale de la Commission (arrêts du 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, points 25 et 26, ainsi que du 5 mars 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, point 84).
- 20 La mise en œuvre de ce système de contrôle incombe, d'une part, à la Commission et, d'autre part, aux juridictions nationales, leurs rôles respectifs étant complémentaires mais distincts (arrêt du 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, point 27 et jurisprudence citée).
- 21 Tandis que l'appréciation de la compatibilité de mesures d'aide avec le marché intérieur relève de la compétence exclusive de la Commission, agissant sous le contrôle des juridictions de l'Union, les juridictions nationales veillent à la sauvegarde, jusqu'à la décision finale de la Commission, des droits des justiciables face à une méconnaissance éventuelle, par les autorités étatiques, de l'interdiction visée à l'article 108, paragraphe 3, TFUE (arrêt du 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, point 28).
- 22 L'intervention des juridictions nationales résulte de l'effet direct reconnu à l'interdiction de mise à exécution des projets d'aide édictée à cette disposition. Le caractère immédiatement applicable de cette interdiction s'étend à toute aide qui aurait été mise à exécution sans être notifiée (arrêts du 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, point 29, et du 5 mars 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, point 88).
- 23 Les juridictions nationales doivent garantir aux justiciables que toutes les conséquences d'une violation de l'article 108, paragraphe 3, dernière phrase, TFUE en seront tirées, conformément à leur droit national, en ce qui concerne tant la validité des actes d'exécution que le recouvrement des soutiens financiers accordés au mépris de cette disposition ou d'éventuelles mesures provisoires (arrêts du 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, point 30, et du 5 mars 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, point 89).
- 24 La Cour a, toutefois, également jugé que l'éventuelle illégalité, au regard des règles du droit de l'Union afférentes aux aides d'État, de l'exonération d'un impôt n'est pas de nature à affecter la légalité du prélèvement de cet impôt lui-même, de sorte que le redevable dudit impôt ne saurait exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ce même impôt (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, *Distribution Casino France*

e.a., C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, point 44 ; du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 43, ainsi que du 26 avril 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, point 26).

- 25 Il en va cependant différemment lorsque le litige au principal porte non pas sur une demande de décharge de l'impôt contesté, mais sur la légalité des règles qui y sont relatives au regard du droit de l'Union (arrêt du 26 avril 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, point 26).
- 26 Par ailleurs, la Cour a itérativement jugé que les taxes n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions du traité FUE en matière d'aides d'État, à moins qu'elles constituent le mode de financement d'une mesure d'aide, de telle sorte qu'elles font partie intégrante de cette mesure. Lorsque le mode de financement d'une aide au moyen d'une taxe fait partie intégrante de la mesure d'aide, les conséquences qui découlent de la méconnaissance, de la part des autorités nationales, de l'interdiction de mise à exécution visée à l'article 108, paragraphe 3, dernière phrase, TFUE, s'étendent également à cet aspect de la mesure d'aide, de telle sorte que les autorités nationales sont tenues, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union (arrêt du 20 septembre 2018, Carrefour Hypermarchés e.a., C-510/16, EU:C:2018:751, point 14 et jurisprudence citée).
- 27 À cet égard, il convient de rappeler que, pour que l'on puisse considérer une taxe comme faisant partie intégrante d'une mesure d'aide, il doit exister un lien d'affectation contraignant entre la taxe et l'aide en vertu de la réglementation nationale pertinente, en ce sens que le produit de la taxe est nécessairement affecté au financement de l'aide et influence directement l'importance de celle-ci (arrêts du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 46, ainsi que du 7 septembre 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, point 44).
- 28 Ainsi, à défaut de lien d'affectation contraignant d'une taxe à une aide, l'éventuelle illégalité au regard du droit de l'Union de la mesure d'aide contestée n'est pas de nature à affecter la légalité de la taxe elle-même, de sorte que les entreprises qui en sont redevables ne sauraient exciper de ce que la mesure fiscale dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de cette taxe ou pour en obtenir le remboursement (voir, en ce sens, arrêts du 5 octobre 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, point 51, et du 26 avril 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, point 26).
- 29 En l'occurrence, le litige au principal porte sur une demande de décharge de l'impôt spécial introduite par Vodafone auprès de l'administration fiscale hongroise. Comme l'a relevé, en substance, M^{me} l'avocate générale au point 138 de ses conclusions, la charge fiscale de Vodafone résulte d'un impôt de portée générale dont le produit est versé au budget de l'État, sans être spécifiquement affecté au financement d'un avantage au profit d'une catégorie particulière d'assujettis.
- 30 Il s'ensuit que, à supposer même que l'exonération de fait de l'impôt spécial dont bénéficient certains assujettis puisse être qualifiée d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, aucun lien d'affectation contraignant n'existe entre cet impôt et la mesure d'exonération en cause au principal.
- 31 Il en résulte que l'éventuelle illégalité au regard du droit de l'Union de l'exonération de fait de l'impôt spécial dont bénéficient certains assujettis n'est pas de nature à affecter la légalité de cet impôt lui-même, de sorte que Vodafone ne peut se prévaloir, devant les juridictions nationales, de l'illégalité de cette exonération pour se soustraire au paiement dudit impôt ou en obtenir le remboursement.
- 32 Il résulte de tout ce qui précède que la deuxième question est irrecevable.

Sur la première question

Sur la recevabilité

- 33 Le gouvernement hongrois soutient qu'une réponse à la première question n'est pas nécessaire à la solution du litige au principal dans la mesure où la Cour s'est déjà prononcée, dans son arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), sur la compatibilité de la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs avec les articles 49 et 54 TFUE.
- 34 À cet égard, il convient de rappeler que, même en présence d'une jurisprudence de la Cour résolvant le point de droit en cause, les juridictions nationales conservent l'entière liberté de saisir la Cour si elles l'estiment opportun, sans que la circonstance que les dispositions dont l'interprétation est demandée ont déjà été interprétées par la Cour ait pour conséquence de faire obstacle à ce que cette dernière statue de nouveau (arrêt du 6 novembre 2018, *Bauer et Willmeroth*, C-569/16 et C-570/16, EU:C:2018:871, point 21 ainsi que jurisprudence citée).
- 35 Il s'ensuit que la circonstance que la Cour ait, dans l'arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), déjà interprété les articles 49 et 54 TFUE au regard de la même réglementation nationale que celle en cause au principal ne saurait en soi conduire à l'irrecevabilité des questions posées dans le cadre de la présente affaire.
- 36 Au surplus, la juridiction de renvoi souligne que, dans son arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), la Cour a examiné, dans le cadre de l'impôt spécial sur l'activité de commerce de détail, l'effet produit par l'application de la règle de consolidation des chiffres d'affaires réalisés par des entreprises liées, au sens de la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs. Elle ajoute que cet impôt est en substance équivalent à l'impôt spécial en cause dans la présente affaire. Toutefois, elle estime nécessaire, pour trancher le litige au principal, de déterminer si le barème progressif par tranches de l'impôt spécial peut avoir, en lui-même, indépendamment de l'application de cette règle de consolidation, un caractère indirectement discriminatoire vis-à-vis des assujettis contrôlés par des personnes physiques ou morales d'autres États membres, qui en supportent la charge fiscale effective, et, partant, être contraire aux articles 49 et 54 TFUE.
- 37 Dans ces conditions, la première question est recevable en ce qu'elle porte sur l'interprétation des articles 49 et 54 TFUE. En revanche, pour les motifs exposés aux points 19 à 32 du présent arrêt, elle est irrecevable en ce qu'elle a trait à l'interprétation des articles 107 et 108 TFUE.

Sur le fond

- 38 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la législation d'un État membre relative à un impôt sur le chiffre d'affaires dont le caractère progressif a pour effet que les entreprises contrôlées directement ou indirectement par des ressortissants d'autres États membres ou par des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre en supportent principalement la charge effective.
- 39 Selon une jurisprudence constante, la liberté d'établissement vise à garantir le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil aux ressortissants d'autres États membres et aux sociétés visées à l'article 54 TFUE, et interdit, pour ce qui concerne les sociétés, toute discrimination fondée sur le lieu du siège (arrêt du 26 avril 2018, *ANGED*, C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, point 16 et jurisprudence citée).

- 40 Pour être effective, la liberté d'établissement doit comporter la possibilité pour une société d'invoquer une restriction à cette liberté d'une autre société qui lui est liée dans la mesure où une telle restriction affecte sa propre imposition (voir, en ce sens, arrêt du 1^{er} avril 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e.a.*, C-80/12, EU:C:2014:200, point 23).
- 41 En l'occurrence, Vodafone a son siège en Hongrie mais est détenue à 100 % par Vodafone Europe, dont le siège est situé aux Pays-Bas. Or, comme l'a relevé M^{me} l'avocate générale au point 43 de ses conclusions, dans la mesure où cette société mère exerce son activité sur le marché hongrois par l'intermédiaire d'une filiale, sa liberté d'établissement peut être affectée par toute restriction qui frappe cette dernière. Ainsi, contrairement à ce que soutient le gouvernement hongrois, une restriction à la liberté d'établissement de ladite société mère peut valablement être invoquée dans l'affaire au principal.
- 42 Sont, à cet égard, prohibées non seulement les discriminations ostensibles fondées sur le lieu du siège des sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (arrêts du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, point 30, ainsi que du 26 avril 2018, *ANGED*, C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, point 17).
- 43 Par ailleurs, un prélèvement obligatoire qui prévoit un critère de différenciation apparemment objectif mais qui défavorise dans la plupart des cas, compte tenu de ses caractéristiques, les sociétés ayant leur siège dans un autre État membre et qui sont dans une situation comparable à celle de sociétés ayant leur siège dans l'État membre d'imposition, constitue une discrimination indirecte fondée sur le lieu du siège des sociétés interdite par les articles 49 et 54 TFUE (arrêt du 26 avril 2018, *ANGED*, C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, point 18).
- 44 En l'occurrence, la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs ne fait aucune distinction entre les entreprises en fonction du lieu de leur siège social. En effet, toutes les entreprises opérant en Hongrie dans le secteur des télécommunications sont assujetties à cet impôt et les taux d'imposition respectivement applicables aux différentes tranches du chiffre d'affaires définies par cette loi valent pour l'ensemble de ces entreprises. Cette loi n'établit ainsi aucune discrimination directe.
- 45 En revanche, Vodafone et la Commission soutiennent que la progressivité de l'impôt spécial a pour effet, par elle-même, de favoriser les assujettis détenus par des personnes physiques ou morales hongroises au détriment des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres, de sorte que l'impôt spécial, compte tenu de ses caractéristiques, constituerait une discrimination indirecte.
- 46 Ainsi qu'il a été rappelé au point 9 du présent arrêt, l'impôt spécial, qui est un impôt progressif fondé sur le chiffre d'affaires, comporte une tranche de base imposée à 0 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui ne dépasse pas 500 millions de HUF (environ 1,5 million d'euros à ce jour), une tranche intermédiaire imposée à 4,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 500 millions et 5 milliards de HUF (environ entre 1,5 million d'euros et 15 millions d'euros à ce jour) et une tranche supérieure imposée à 6,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui dépasse 5 milliards de HUF (environ 15 millions d'euros à ce jour).
- 47 Or, il ressort des chiffres des autorités hongroises au sujet des exercices fiscaux en cause en l'espèce, tels que communiqués par la Commission et la Hongrie, que, au titre de la période en cause au principal, s'agissant de l'activité de télécommunications, les assujettis relevant de la seule tranche de base étaient tous des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales hongroises, que ceux relevant de la tranche intermédiaire étaient pour moitié des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales hongroises et pour moitié des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres, et que ceux relevant de la tranche supérieure étaient majoritairement des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres.

- 48 En outre, il ressort des observations du gouvernement hongrois que, pendant cette période, la plus grande part de l'impôt spécial a été supportée par des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres. Selon Vodafone et la Commission, la charge fiscale pesant sur ces derniers a ainsi été proportionnellement supérieure à celle pesant sur les assujettis détenus par des personnes physiques ou morales hongroises au regard de leur assiette d'imposition, ceux-ci étant exemptés de fait de l'impôt spécial ou n'y étant soumis qu'à un taux marginal et à un taux effectif substantiellement plus bas que les assujettis ayant un chiffre d'affaires plus élevé.
- 49 Toutefois, il convient de rappeler que les États membres sont libres, en l'état actuel de l'harmonisation du droit fiscal de l'Union, d'établir le système de taxation qu'ils jugent le plus approprié, de sorte que l'application d'une taxation progressive relève du pouvoir d'appréciation de chaque État membre (voir, en ce sens, arrêts du 22 juin 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, point 9, ainsi que du 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, points 51 et 53).
- 50 Dans ce contexte, et contrairement à ce que soutient la Commission, une imposition progressive peut être assise sur le chiffre d'affaires, dès lors que, d'une part, le montant du chiffre d'affaires constitue un critère de distinction neutre et que, d'autre part, il constitue un indicateur pertinent de la capacité contributive des assujettis.
- 51 En l'occurrence, il ressort des éléments dont dispose la Cour, en particulier du passage du préambule de la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs reproduit au point 4 du présent arrêt, que, par l'application d'un barème progressif assis sur le chiffre d'affaires, cette loi a visé à imposer les assujettis disposant d'une capacité contributive « supérieure à l'obligation fiscale générale ».
- 52 La circonstance que la plus grande part d'un tel impôt spécial est supportée par des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres ne saurait être de nature à caractériser, à elle seule, une discrimination. En effet, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocate générale, notamment aux points 66, 69 et 82 de ses conclusions, une telle circonstance s'explique par le fait que le marché hongrois des télécommunications est dominé par de tels assujettis, qui y réalisent les chiffres d'affaires les plus importants. Elle constitue ainsi un indicateur contingent, voire aléatoire, qui est susceptible d'être satisfait, y compris d'ailleurs dans un système d'impôt proportionnel, à chaque fois que le marché concerné est dominé par des entreprises d'autres États membres ou d'États tiers ou par des entreprises nationales détenues par des personnes physiques ou morales d'autres États membres ou d'États tiers.
- 53 Il y a lieu de relever, par ailleurs, que la tranche de base imposée à 0 % ne concerne pas exclusivement les assujettis détenus par des personnes physiques ou morales hongroises, dès lors que, comme dans tout système d'imposition progressive, toute entreprise opérant sur le marché concerné profite de l'abattement pour la partie de son chiffre d'affaires qui ne dépasse pas le plafond correspondant à cette tranche.
- 54 Il résulte de ces éléments que les taux progressifs de l'impôt spécial n'instaurent pas, par leur nature même, de discrimination fondée sur le lieu du siège des sociétés, entre assujettis détenus par des personnes physiques ou morales hongroises et assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres.
- 55 Il convient encore de souligner que la présente affaire se distingue de celle ayant conduit à l'arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). En effet, ainsi qu'il ressort des points 34 à 36 de cet arrêt, cette dernière affaire avait trait à l'application combinée de taux très progressifs d'imposition du chiffre d'affaires et d'une règle de consolidation des chiffres d'affaires d'entreprises liées, qui avait pour conséquence que les assujettis appartenant à un groupe de sociétés étaient taxés sur la base d'un chiffre d'affaires « fictif ». À cet égard, la Cour a jugé en substance, aux points 39 à 41 dudit arrêt, que, s'il devait être établi que, sur le marché de la vente de détail en magasin dans l'État membre concerné, les assujettis appartenant à un groupe de sociétés et

relevant de la plus haute tranche de l'impôt spécial sont, dans la plupart des cas, « liés », au sens de la législation nationale, à des sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres, « l'application du barème fortement progressif de l'impôt spécial à une assiette consolidée de chiffre d'affaires » risquerait de jouer, en particulier, au détriment des assujettis « liés » à de telles sociétés et serait, dès lors, constitutive d'une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés, au sens des articles 49 et 54 TFUE.

56 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la législation d'un État membre instituant un impôt progressif sur le chiffre d'affaires, dont la charge effective est principalement supportée par des entreprises contrôlées directement ou indirectement par des ressortissants d'autres États membres ou par des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre en raison du fait que ces entreprises réalisent les chiffres d'affaires les plus importants sur le marché concerné.

Sur la troisième question

57 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si l'article 401 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'introduction de l'impôt institué par la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs.

58 À cet égard, il importe de rappeler que, en vertu de l'article 401 de la directive TVA, les dispositions de celle-ci ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

59 Pour apprécier si un impôt, un droit ou une taxe a le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 401 de la directive TVA, il y a notamment lieu de rechercher s'il a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en grevant la circulation des biens et des services, et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA (voir, par analogie, arrêt du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 34 ainsi que jurisprudence citée).

60 La Cour a précisé, à cet égard, que doivent, en tout cas, être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA les impôts, les droits et les taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA, même s'ils ne sont pas en tous points identiques à celle-ci (arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 26 et jurisprudence citée).

61 En revanche, l'article 401 de la directive TVA ne s'oppose pas, à l'instar de l'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), au maintien ou à l'introduction d'une taxe qui ne présenterait pas l'une des caractéristiques essentielles de la TVA (voir, par analogie, arrêt du 7 août 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, point 38 et jurisprudence citée).

62 Il ressort de la jurisprudence que lesdites caractéristiques sont au nombre de quatre, à savoir l'application générale de la TVA aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit, la perception de cette taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris à celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions

intervenues précédemment, et la déduction de la TVA due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution, de telle sorte que cette taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de ladite taxe repose en définitive sur le consommateur (arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 28).

- 63 En l'occurrence, force est de constater que l'impôt spécial ne présente pas les troisième et quatrième caractéristiques essentielles de la TVA, à savoir la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution ainsi que l'existence d'un droit à déduction de la taxe acquittée lors de l'étape précédente de ce processus.
- 64 En effet, à la différence de la TVA, cet impôt, qui a pour assiette le chiffre d'affaires net de l'assujetti concerné, n'est pas perçu à chaque stade dudit processus, ne comporte pas un mécanisme analogue à celui du droit à déduction de la TVA et n'est pas fondé sur la seule valeur ajoutée aux différents stades de ce même processus.
- 65 Or, cette circonstance est suffisante pour conclure que l'impôt spécial ne présente pas toutes les caractéristiques essentielles de la TVA et échappe, par conséquent, à l'interdiction prévue à l'article 401 de la directive TVA (voir, par analogie, arrêt du 12 juin 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, point 43).
- 66 Par conséquent, il convient de répondre à la troisième question que l'article 401 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'introduction d'un impôt qui a pour assiette le chiffre d'affaires global de l'assujetti et qui est perçu périodiquement, et non à chaque stade du processus de production et de distribution, sans qu'existe un droit à déduction de l'impôt acquitté lors de l'étape précédente de ce processus.

Sur les dépens

- 67 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit :

- 1) Les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la législation d'un État membre instituant un impôt progressif sur le chiffre d'affaires, dont la charge effective est principalement supportée par des entreprises contrôlées directement ou indirectement par des ressortissants d'autres États membres ou par des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre en raison du fait que ces entreprises réalisent les chiffres d'affaires les plus importants sur le marché concerné.**
- 2) L'article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'introduction d'un impôt qui a pour assiette le chiffre d'affaires global de l'assujetti et qui est perçu périodiquement, et non à chaque stade du processus de production et de distribution, sans qu'existe un droit à déduction de l'impôt acquitté lors de l'étape précédente de ce processus.**

Signatures