



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

3 mars 2020*

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Impôt sur le chiffre d'affaires dans le secteur du commerce de détail en magasin – 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 »

Dans l'affaire C-323/18,

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 19 mars 2018, parvenue à la Cour le 16 mai 2018, dans la procédure

Tesco-Global Áruházak 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, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur) et E. Regan, présidents de chambre, M. P. G. Xuereb, M^{me} L. S. Rossi, MM. I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, M^{me} K. Jürimäe et M. 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 29 avril 2019,

considérant les observations présentées :

- pour Tesco-Global Áruházak Zrt., par M^e Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- pour le gouvernement hongrois, par MM. M. Z. Fehér, G. Koós et D. R. Gesztelyi, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement polonais, par MM. B. Majczyna et M. Rzotkiewicz ainsi que par M^{me} A. Kramarczyk, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le hongrois.

– pour la Commission européenne, par MM. W. Roels, V. Bottka, 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 4 juillet 2019,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 18, 26, 49, 54 à 56, 63, 65, 107, 108 et 110 TFUE ainsi que des principes d'effectivité et de primauté du droit de l'Union, et d'équivalence des procédures.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Tesco-Global Áruházak Zrt. (ci-après « Tesco ») 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 le secteur du commerce de détail en magasin (ci-après l'« impôt spécial »).

Le cadre juridique hongrois

- 3 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. »

- 4 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 :

1. activité de commerce de détail en magasin : conformément au système de classification uniforme des activités économiques, en vigueur le 1^{er} janvier 2009, les activités classées dans le secteur n° 45.1, hors commerce de gros de véhicules et de remorques, dans les secteurs n° 45.32, 45.40, hors réparation et commerce de gros de motocyclettes, ainsi que dans les secteurs n° 47.1 à 47.9,

[...]

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. »

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

« Sont soumis à l'impôt :

a) le commerce de détail en magasin,

[...] »

6 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. »

7 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, [...]. »

8 L'article 5 de la même loi prévoit :

« Le taux applicable :

« a) aux activités visées à l'article 2, sous a), est de 0 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui ne dépasse pas 500 millions de [forints hongrois (HUF)], de 0,1 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 500 millions de HUF et 30 milliards de HUF, de 0,4 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 30 milliards de HUF et 100 milliards de HUF, et de 2,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui dépasse 100 milliards de HUF,

[...] »

9 L'article 124/B de l'adózáás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi XCII de 2003 relative aux règles d'imposition) dispose :

« L'autorité fiscale statue, sans avoir effectué de contrôle, sur l'autorectification réalisée par le contribuable dans un délai de quinze jours à compter de l'envoi de la déclaration de rectification lorsque le seul motif de l'autorectification est que la disposition prévoyant l'obligation fiscale est contraire à la loi fondamentale ou à un acte obligatoire de l'Union européenne ou, s'il s'agit d'un règlement communal, à toute autre règle de droit, sauf si la décision de l'Alkotmánybíróság [(Cour constitutionnelle, Hongrie)], de la Kúria [(Cour suprême, Hongrie)] ou de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur cette question n'est pas encore publiée au moment de soumettre la déclaration de rectification ou que l'autorectification n'est pas conforme au contenu de la décision publiée. La décision statuant sur l'autorectification est susceptible de recours administratif et de recours juridictionnel en conformité avec les dispositions générales de la présente loi. »

10 L'article 128, paragraphe 2, de cette loi prévoit :

« Il ne peut y avoir de redressement fiscal s'il n'y a pas lieu de rectifier l'impôt ou la subvention budgétaire par autorectification. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Tesco est une société commerciale de droit hongrois spécialisée dans le commerce de détail et le commerce de gros en magasin. Faisant partie d'un groupe ayant son siège au Royaume-Uni, elle constitue la chaîne de commerce de détail ayant réalisé le chiffre d'affaires le plus important sur le marché hongrois au cours de la période allant du 1^{er} mars 2010 au 28 février 2013.

- 12 Tesco a fait l'objet d'un contrôle fiscal effectué par le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (administration nationale des impôts et des douanes, direction des impôts pour les grands contribuables, Hongrie, ci-après l'« autorité fiscale de premier niveau ») et concernant l'ensemble des impôts payés et des aides budgétaires perçues au titre de cette période.
- 13 À l'issue de ce contrôle, l'autorité fiscale de premier niveau a soumis Tesco à un redressement au titre, notamment, de l'impôt spécial d'un montant de 1 396 684 000 HUF (environ 4 198 852 euros), et constaté en faveur de celle-ci un excédent de 17 900 000 HUF (environ 53 811 euros) au titre de ce même impôt. Au total, 4 634 131 000 HUF (environ 13 931 233 euros) ont été considérés comme étant des impôts manquants, lesquels ont donné lieu à une amende fiscale de 873 760 000 HUF (environ 2 626 260 euros) et à une pénalité de retard de 956 812 000 HUF (environ 2 875 889 euros).
- 14 Saisie d'un recours administratif contre la décision de l'autorité fiscale de premier niveau, la direction des recours a confirmé cette décision en ce qui concerne l'impôt spécial. En revanche, ladite décision a été réformée s'agissant de l'excédent d'impôt constaté en faveur de Tesco, lequel a été fixé à 249 254 000 HUF (environ 749 144 euros), et du redressement à sa charge, qui a été fixé à 3 058 090 000 HUF (environ 9 191 226 euros), dont 3 013 077 000 HUF (environ 9 070 000 euros) considérés comme impôts manquants. Outre cette dette fiscale, la direction des recours a ordonné à Tesco de verser 1 396 684 000 HUF (environ 4 198 378 euros) au titre de l'impôt spécial et de payer une amende fiscale de 468 497 000 HUF (environ 1 408 284 euros), ainsi qu'une pénalité de retard de 644 890 000 HUF (environ 1 938 416 euros).
- 15 Tesco 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 porte atteinte à la liberté d'établissement, à la libre prestation de services et à la libre circulation des capitaux. En outre, cette législation méconnaîtrait le principe d'égalité, serait constitutive d'une aide d'État interdite et serait contraire à 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).
- 16 Tesco fait valoir en particulier que, en raison du barème fortement progressif de l'impôt spécial et de la structure du marché hongrois du commerce de détail, toutes les sociétés relevant des tranches les plus basses sont des sociétés détenues par des personnes physiques ou morales hongroises, et relevant de systèmes de franchises. À l'inverse, celles relevant de la tranche la plus élevée seraient, à une exception près, des entreprises liées à des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre. Ainsi, les sociétés détenues par des personnes physiques ou morales étrangères supporteraient une part disproportionnée de la charge de cet impôt.
- 17 La juridiction de renvoi estime que la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs est susceptible d'être contraire aux articles 18, 26, 49, 54 à 56, 63, 65, 107, 108 et 110 TFUE dès lors, notamment, que la charge fiscale effective de cet impôt pèse principalement sur les assujettis dont l'actionariat est étranger. Elle relève que la Cour a, dans son arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), examiné la règle de consolidation appliquée dans ce cadre et conclu à l'existence d'une discrimination indirecte.
- 18 En outre, la juridiction de renvoi s'interroge sur la conformité de la loi XCII de 2003 relative aux règles d'imposition aux principes d'équivalence des procédures, de primauté et d'effectivité du droit de l'Union.

19 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) Le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin, dont l'actionnariat est étranger et qui exploite plusieurs magasins sous la forme d'une unique société commerciale soit soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs et relève en fait de la tranche d'imposition la plus élevée, alors qu'il s'avère, en pratique, que les contribuables d'actionnariat national opérant dans un système de franchise sous une même enseigne – chaque magasin étant, typiquement, une société commerciale distincte – relèvent de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci, de sorte que l'impôt payé par les sociétés dont l'actionnariat est étranger et la proportion totale des recettes fiscales les concernant sont, en fait, substantiellement plus élevés que dans le cas des contribuables dont l'actionnariat est national, est-il compatible avec les dispositions du traité FUE relatives au principe de non-discrimination (articles 18 et 26 TFUE), au principe de liberté d'établissement (article 49 TFUE), au principe d'égalité de traitement (article 54 TFUE), au principe d'égalité en ce qui concerne la participation financière au capital des sociétés au sens de l'article 54 TFUE (article 55 TFUE), au principe de libre prestation des services (article 56 TFUE), au principe de libre circulation des capitaux (articles 63 et 65 TFUE) et au principe d'égalité en ce qui concerne l'imposition des entreprises (article 110 TFUE) ?
- 2) Le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin et exploitant plusieurs magasins sous la forme d'une unique société commerciale soit soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs et relève en fait de la tranche d'imposition la plus élevée, alors qu'il s'avère, en pratique, que les contribuables d'actionnariat national se trouvant directement en concurrence avec lui et opérant dans un système de franchise sous une même enseigne – chaque magasin étant, typiquement, une société commerciale distincte – relèvent de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci, de sorte que l'impôt payé par les sociétés dont l'actionnariat est étranger et la proportion totale des recettes fiscales les concernant sont, en fait, substantiellement plus élevés que dans le cas des contribuables dont l'actionnariat est national, est-il compatible avec les dispositions du traité relatives à l'interdiction d'aides d'État (article 107, paragraphe 1, TFUE) ?
- 3) Faut-il interpréter les articles 107 et 108, paragraphe 3, TFUE en ce sens que leurs effets s'étendent à une mesure fiscale dont une partie intégrante est une exonération d'impôt – constitutive d'une aide d'État – financée à l'aide des recettes de ladite mesure fiscale, dans la mesure où le législateur a, avant d'instituer l'impôt spécial sur le commerce de détail, déterminé (sur la base du chiffre d'affaires des opérateurs sur le marché) le montant des prévisions de recettes budgétaires non pas par l'introduction d'un taux d'impôt général mais en appliquant des taux progressifs selon le chiffre d'affaires et est ainsi parvenu à un résultat où il a délibérément fait bénéficier une partie des opérateurs du marché d'une exonération ?
- 4) Le principe d'équivalence des procédures ainsi que les principes d'effectivité et de primauté du droit de l'Union s'opposent-ils à une pratique suivie par un État membre selon laquelle il est, au cours de la procédure de contrôle fiscal introduite d'office ou de la procédure juridictionnelle subséquente, impossible – en dépit du principe d'effectivité et de l'obligation d'écarter la règle de droit interne incompatible – d'introduire une demande de remboursement de l'impôt déclaré en application de la réglementation fiscale nationale contraire au droit de l'Union, parce que l'autorité fiscale ou le juge n'examine la question de la violation du droit de l'Union que dans le cadre d'une procédure spéciale, introduite sur demande et seulement antérieurement à la procédure d'office, alors qu'il n'existe pas d'obstacle à l'introduction d'une demande de remboursement dans le cadre d'une procédure administrative ou en justice en ce qui concerne un impôt dont la déclaration enfreint le droit national ? »

Sur la demande de réouverture de la procédure orale

- 20 À la suite du prononcé des conclusions de M^{me} l'avocate générale, Tesco a, par acte déposé au greffe de la Cour le 2 septembre 2019, demandé la réouverture de la phase orale de la procédure, en application de l'article 83 du règlement de procédure de la Cour.
- 21 À l'appui de sa demande, Tesco a exprimé son désaccord avec lesdites conclusions, plus particulièrement avec certains éléments factuels de la procédure qui y sont exposés.
- 22 Il convient toutefois de rappeler, d'une part, que le statut de la Cour de justice de l'Union européenne et le règlement de procédure de la Cour ne prévoient pas la possibilité, pour les intéressés visés à l'article 23 de ce statut, de présenter des observations en réponse aux conclusions présentées par l'avocat général (arrêt du 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 26).
- 23 D'autre part, en vertu de l'article 252, second alinéa, TFUE, l'avocat général présente publiquement, en toute impartialité et en toute indépendance, des conclusions motivées sur les affaires qui, conformément au statut de la Cour de justice de l'Union européenne, requièrent son intervention. La Cour n'est liée ni par ces conclusions ni par la motivation au terme de laquelle l'avocat général parvient à celles-ci. Par conséquent, le désaccord d'une partie intéressée avec les conclusions de l'avocat général, quelles que soient les questions qu'il examine dans celles-ci, ne peut constituer en soi un motif justifiant la réouverture de la procédure orale (arrêt du 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 27).
- 24 Cela étant, la Cour peut, à tout moment, l'avocat général entendu, ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure, conformément à l'article 83 de son règlement de procédure, notamment si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée ou encore lorsque l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les intéressés (arrêt du 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 28).
- 25 En l'occurrence, Tesco se bornant à formuler des observations sur les conclusions de M^{me} l'avocate générale sans faire état d'aucun argument nouveau sur la base duquel la présente affaire devrait être tranchée, la Cour considère, l'avocate générale entendue, qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer et que ceux-ci ont été débattus entre les intéressés.
- 26 Eu égard à ce qui précède, la demande de réouverture de la procédure orale doit être rejetée.

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

- 27 Le gouvernement hongrois soutient que la juridiction de renvoi ne précise ni celles des dispositions de la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs qui sont susceptibles d'être contraires au droit de l'Union ni les raisons qui l'ont conduite à s'interroger sur l'interprétation des dispositions du traité et des principes fondamentaux du droit de l'Union visés dans la décision de renvoi.
- 28 Toutefois, il y a lieu de constater que les éléments fournis par la juridiction de renvoi permettent de déterminer la portée de la demande de décision préjudicielle et le contexte, notamment juridique, dans lequel celle-ci a été introduite. Ainsi, la décision de renvoi, qui exprime les doutes de cette juridiction en ce qui concerne la compatibilité de la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs avec le droit de l'Union, indique à suffisance les raisons qui ont conduit ladite juridiction à estimer qu'une interprétation du droit de l'Union était nécessaire pour la solution du litige au principal.
- 29 Par suite, la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur les questions préjudicielles

Sur les deuxième et troisième questions

- 30 Le gouvernement hongrois et la Commission européenne 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 les deuxième et troisième questions sont irrecevables.
- 31 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).
- 32 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).
- 33 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).
- 34 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).
- 35 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).
- 36 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).
- 37 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).

- 38 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).
- 39 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).
- 40 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).
- 41 En l'occurrence, le litige au principal porte sur une demande de décharge de l'impôt spécial introduite par Tesco auprès de l'administration fiscale hongroise. Comme l'a relevé, en substance, M^{me} l'avocate générale au point 132 de ses conclusions, la charge fiscale de Tesco 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.
- 42 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.
- 43 Il en résulte que l'éventuelle illégalité au regard du droit de l'Union de l'exonération 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 Tesco ne peut se prévaloir, devant les juridictions nationales, de l'illégalité de cette exonération de fait pour se soustraire au paiement dudit impôt ou en obtenir le remboursement.
- 44 Il résulte de tout ce qui précède que les deuxième et troisième questions sont irrecevables.

Sur la première question

Sur la recevabilité

- 45 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 le droit de l'Union.

- 46 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).
- 47 Il s'ensuit que la circonstance que la Cour a, dans l'arrêt du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), déjà interprété le droit de l'Union 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.
- 48 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. 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
- 49 Dans ces conditions, la première question est recevable.

Sur le fond

- 50 La question préjudicielle se référant à plusieurs dispositions du traité, à savoir celles relatives, respectivement, à la liberté d'établissement, à la libre prestation de services et à la libre circulation des capitaux, ainsi que celles contenues dans les articles 18, 26 et 110 TFUE, il convient, tout d'abord, de préciser la portée de cette question en fonction des spécificités du litige au principal.
- 51 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence bien établie qu'il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (arrêt du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, point 21 et jurisprudence citée).
- 52 Relève du champ d'application de l'article 49 TFUE, relatif à la liberté d'établissement, une législation nationale qui a vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci (arrêt du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, point 22).
- 53 Or, le litige au principal se rapporte au taux d'imposition prétendument discriminatoire subi au titre de l'impôt spécial par les assujettis qui sont contrôlés par des ressortissants ou des sociétés d'autres États membres.
- 54 Dans ces conditions, la demande de décision préjudicielle se rapporte à l'interprétation des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement. Il n'y a donc pas lieu de procéder à une interprétation des articles 56, 63 et 65 TFUE relatifs à la libre prestation de services et à la libre circulation des capitaux.

- 55 Il convient, ensuite, de rappeler que l'article 18 TFUE n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination. Or, le principe de non-discrimination a été mis en œuvre, dans le domaine du droit d'établissement, par l'article 49 TFUE (arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, point 25 et jurisprudence citée).
- 56 Dès lors, il n'y a pas lieu non plus de procéder à une interprétation de l'article 18 TFUE et de l'article 26 TFUE.
- 57 Enfin, ainsi qu'il ressort du point 27 de l'arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), dès lors qu'il n'apparaît pas que l'impôt spécial frappe plus lourdement les produits provenant d'autres États membres que les produits nationaux, l'interprétation de l'article 110 TFUE est dépourvue de pertinence dans le cadre du litige au principal.
- 58 Il résulte de ce qui précède que la première question doit être considérée comme portant sur le point de savoir 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 fortement 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.
- 59 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).
- 60 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).
- 61 En l'occurrence, Tesco a son siège en Hongrie mais fait partie d'un groupe dont la société mère a son siège au Royaume-Uni. Or, comme l'a relevé M^{me} l'avocate générale au point 41 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.
- 62 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).
- 63 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 celles 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).

- 64 En l'occurrence, la loi relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs n'opère aucune distinction entre les entreprises d'après le lieu de leur siège social. En effet, toutes les entreprises opérant en Hongrie dans le secteur du commerce de détail en magasin 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.
- 65 En revanche, Tesco et la Commission soutiennent que la forte 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 constituerait, compte tenu de ses caractéristiques, une discrimination indirecte.
- 66 Ainsi qu'il a été rappelé au point 8 du présent arrêt, l'impôt spécial, qui est un impôt progressif fondé sur le chiffre d'affaires, comporte, s'agissant de l'activité de commerce de détail en magasin, une première tranche 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 deuxième tranche imposée à 0,1 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 500 millions et 30 milliards de HUF (environ entre 1,5 million d'euros et 90 millions d'euros à ce jour), une troisième tranche imposée à 0,4 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 30 milliards et 100 milliards de HUF (environ entre 90 millions d'euros et 300 millions d'euros à ce jour) et une quatrième tranche imposée à 2,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui dépasse 100 milliards de HUF (environ 300 millions d'euros à ce jour).
- 67 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 commerce de détail en magasin, les assujettis relevant de la seule tranche de base étaient tous des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales hongroises, tandis que ceux relevant des troisième et quatrième tranches étaient majoritairement des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres.
- 68 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 Tesco 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, ces derniers 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.
- 69 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).
- 70 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.
- 71 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 3 du présent arrêt, que, par l'application d'un barème fortement 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 ».

- 72 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 62, 65 et 78 de ses conclusions, une telle circonstance s'explique par le fait que le marché hongrois du commerce de détail en magasin 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.
- 73 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 ne dépassant pas le plafond correspondant à cette tranche.
- 74 Il résulte de ces éléments que les taux fortement 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.
- 75 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.
- 76 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 fortement 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 quatrième question

- 77 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il n'y a pas lieu de répondre à la quatrième question.

Sur les dépens

- ⁷⁸ 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 :

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 fortement 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.

Signatures