

DÉCISIONS

DÉCISION (UE) 2016/1846 DE LA COMMISSION

du 4 juillet 2016

**concernant la mesure SA.41187 (2015/C) (ex 2015/NN) mise à exécution par la Hongrie —
Contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac**

[notifiée sous le numéro C(2016) 4049]

(Le texte en langue hongroise est le seul faisant foi.)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément aux dispositions précitées ⁽¹⁾ et compte tenu de ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

- (1) En mars 2015, la Commission a eu connaissance de la nouvelle contribution «santé» imposée par la Hongrie aux entreprises du secteur du tabac. Par lettre du 13 avril 2015, elle a demandé à la Hongrie des informations sur cette mesure et a informé par la même occasion les autorités hongroises qu'elle envisageait d'émettre une injonction de suspension en vertu de l'article 11, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil ⁽²⁾.
- (2) La Hongrie a répondu à cette demande d'informations par lettre du 12 mai 2015. Toutefois, elle n'a formulé aucune observation sur l'éventuelle adoption par la Commission d'une injonction de suspension.
- (3) Le 15 juillet 2015, la Commission a informé la Hongrie de sa décision d'ouvrir la procédure (ci-après la «décision d'ouverture de la procédure») prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) à l'égard de la contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac. Elle a par ailleurs, dans ladite décision, enjoint à la Hongrie de suspendre immédiatement cette mesure.
- (4) La décision d'ouverture de la procédure a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ⁽³⁾. La Commission y invitait les parties intéressées à présenter leurs observations sur la mesure en cause.
- (5) La Commission a reçu les observations de deux parties intéressées. Elle a transmis ces observations à la Hongrie le 20 octobre 2015 en lui donnant la possibilité d'y répondre. La Hongrie n'y a pas répondu.

2. DESCRIPTION DÉTAILLÉE DE LA MESURE

- (6) Le 16 décembre 2014, le Parlement hongrois a adopté la loi n° XCIV de 2014 sur la contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac pour 2015 (ci-après la «loi»). La loi impose une taxe, dénommée «contribution «santé»», qui est perçue sur le chiffre d'affaires annuel provenant de la production et du commerce des produits du

⁽¹⁾ JO C 277 du 21.8.2015, p. 24.

⁽²⁾ Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1).

⁽³⁾ Voir la note 1.

tabac en Hongrie, en sus des impôts sur les sociétés existant en Hongrie et notamment de l'impôt sur le revenu des sociétés. La taxe s'applique aux entrepositaires, importateurs et négociants agréés de produits du tabac. La loi a pour objectif affiché de récolter des fonds pour financer le système de santé afin de renforcer la qualité des services de santé.

- (7) La taxe constituée par la contribution «santé» doit être perçue sur le chiffre d'affaires annuel provenant de la production et du commerce des produits du tabac en Hongrie pour l'année précédant l'exercice fiscal, à la condition que le chiffre d'affaires tiré de ces activités représente au moins 50 % du chiffre d'affaires annuel total réalisé par l'entreprise. La loi reste muette sur la possibilité de déduire les coûts, à l'exception de certains investissements réalisés au cours de l'exercice fiscal. La taxe constituée par la contribution «santé» est de caractère progressif. Elle est fonction du montant du chiffre d'affaires annuel du contribuable selon les taux suivants:
- 0,2 % de la partie du chiffre d'affaires comprise entre 30 millions de HUF et 30 milliards de HUF,
 - 2,5 % de la partie du chiffre d'affaires comprise entre 30 et 60 milliards de HUF,
 - 4,5 % de la partie du chiffre d'affaires supérieure à 60 milliards de HUF.
- (8) Aux termes de l'article 6, paragraphe 6, de la loi, la dette fiscale résultant de la contribution «santé» peut être réduite dans une proportion pouvant aller jusqu'à 80 % de la contribution à payer si l'entreprise réalise des investissements répondant à la définition formulée à l'article 3, paragraphe 4, point 7, de la loi n° C de 2000 sur la comptabilité ⁽⁴⁾. La dette fiscale peut être réduite de la différence positive entre 30 % du montant des investissements pris en compte dans l'exercice fiscal et le montant des subventions de l'État ou de l'Union européenne utilisées pour la mise en œuvre du projet d'investissement.
- (9) La loi prévoit que la déclaration fiscale doit être présentée au plus tard le 30 juin 2015 et que la contribution «santé» doit être payée dans les trente jours qui suivent ce délai.
- (10) La loi est entrée en vigueur le 1^{er} février 2015 et, dans sa version initiale, elle devait s'appliquer/être en vigueur de manière provisoire jusqu'au 31 décembre 2015. Le 24 juin 2015, une modification de la loi a été publiée au journal officiel hongrois, rendant permanente la taxe constituée par la contribution «santé».

3. PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

3.1. Motifs de l'ouverture de la procédure formelle d'examen

- (11) La Commission a ouvert la procédure formelle d'examen parce qu'elle a conclu à titre provisoire que la structure progressive de la contribution «santé» (les taux d'imposition et les tranches de chiffre d'affaires) ainsi que les dispositions relatives à la réduction de la dette fiscale en fonction de la réalisation de certains investissements (ci-après conjointement dénommées «mesures contestées») constituaient une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur.
- (12) La Commission a considéré que les taux d'imposition progressifs prévus par la loi introduisaient une distinction entre les entreprises selon leur chiffre d'affaires et conféraient un avantage sélectif à celles dont ce dernier est faible, et qui sont donc de plus petite taille. Elle n'était pas convaincue que les entreprises ayant un chiffre d'affaires plus important soient susceptibles d'exercer une telle influence sur le marché de produits et de causer des effets nocifs sur la santé liés au tabagisme à ce point plus importants que cela justifie l'application de taux de taxation progressifs, comme l'ont soutenu les autorités hongroises.
- (13) En outre, la Commission a estimé que la possibilité pour le contribuable de réduire la dette fiscale s'il a réalisé des investissements conférait un avantage sélectif aux entreprises qui avaient déjà réalisé ces investissements. Elle a par ailleurs noté qu'une telle possibilité, subordonnée à des investissements visant à l'augmentation des capacités de production et de commercialisation de l'entreprise, ne cadrerait pas avec l'objectif affiché de la contribution «santé», à savoir récolter des fonds pour financer le système de santé et renforcer la qualité des services de santé, étant donné que le tabagisme joue un rôle important dans le développement de nombreuses maladies et contribue considérablement à la hausse des dépenses de santé.

⁽⁴⁾ Selon cette loi, on entend par «investissement» l'acquisition ou la création, ou encore la production dans sa propre entreprise, d'actifs corporels, ainsi que toute activité qui a pour but la mise en service, ou l'utilisation selon sa destination, d'un actif corporel acquis et qui en précède la mise en service ou la première utilisation normale (le transport, le dédouanement, les activités d'intermédiaire, les travaux de fondation, la mise en service et toute activité liée à l'acquisition de l'actif corporel, y compris la planification, la préparation et la mise en œuvre de l'acquisition, l'obtention d'un crédit et la conclusion d'une assurance); les investissements comprennent aussi les activités ayant pour effet d'améliorer un actif corporel existant, d'en modifier la destination, de le transformer ou d'en augmenter directement la durée de vie ou la capacité, ainsi que les activités connexes précédemment énumérées.

- (14) Ainsi, la Commission a conclu à titre provisoire que les mesures contestées ne semblaient être justifiées ni par la nature du système fiscal ni par son économie, et qu'elles n'étaient pas compatibles avec le marché intérieur.

3.2. Observations des parties intéressées

- (15) La Commission a reçu les observations de deux parties intéressées qui ont salué la décision d'ouverture de la procédure et adhéré à l'appréciation préliminaire de la Commission concernant l'aide d'État. Les parties ont fait part de leur inquiétude quant à l'éventualité que la loi soit modifiée et que les autorités hongroises adoptent d'autres mesures similaires.
- (16) L'une des parties a souligné que la réduction de la dette fiscale subordonnée à la réalisation de certains investissements ne concernait que les investissements réalisés en Hongrie étant donné qu'aux termes de la réglementation hongroise sur les droits d'accises, seules les entreprises fondées en Hongrie et pourvues d'un service central de gestion hongrois peuvent commercialiser ou produire des produits du tabac en Hongrie. Dès lors, les investissements pouvant être pris en compte en application de la loi sont réalisés en Hongrie soit par des entreprises hongroises détenues par des Hongrois, soit par des filiales hongroises de sociétés multinationales étrangères.

3.3. Point de vue des autorités hongroises

- (17) Les autorités hongroises contestent la conclusion de la Commission selon laquelle la mesure contestée constitue une aide d'État. En substance, elles font valoir que les mesures en cause ne sont pas sélectives. S'agissant du caractère progressif des taux d'imposition, elles maintiennent que, dans le cas des charges publiques, le cadre de référence est déterminé à la fois par l'assiette fiscale et par le taux d'imposition (y compris le régime de taux progressifs), et que ce sont les entreprises ayant un chiffre d'affaires similaire qui se trouvent dans une situation de fait similaire. En ce sens, sur la base d'un régime à taux progressifs constitué de tranches d'imposition, les contribuables ayant la même base de référence sont soumis au même taux et le montant de l'impôt calculé est également le même. Pour cette raison, les autorités hongroises estiment que le régime des taux d'imposition progressifs ne crée pas de différenciation, parce que les entreprises se trouvant dans une situation de droit et de fait similaire sont soumises au même taux d'imposition, ce qui fait que la mesure en cause n'est pas sélective.
- (18) Quant à la réduction de la dette fiscale en cas d'investissements, les autorités hongroises font valoir que la loi ne fait pas de distinction selon le type ou la valeur des investissements, ni selon les acteurs économiques réalisant les investissements. Des entreprises réalisant des investissements de même valeur se trouvent dans une même situation de droit et de fait. Les autorités hongroises soulignent que la réduction ou l'allègement ne concerne pas exclusivement les investissements réalisés en Hongrie et que la valeur de tous les investissements peut être prise en compte pour la calculer. Elles notent en outre que le calcul de la valeur de l'investissement dépend de la notion d'«investissement» employée dans la loi comptable et du calcul de la valeur d'investissement au sens de cette même loi, et que celui-ci va au-delà du champ d'application de la loi sur la contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac.

3.4. Observations de la Hongrie sur les observations des parties intéressées

- (19) La Hongrie n'a pas réagi aux observations présentées par les parties intéressées qui lui ont été communiquées par lettre du 20 octobre 2015.

4. APPRÉCIATION DE L'AIDE

4.1. Existence d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE

- (20) L'article 107, paragraphe 1, du TFUE dispose: «Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.»
- (21) Ainsi, en application de cette disposition, une mesure constitue une aide d'État lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies: i) la mesure est imputable à l'État et financée au moyen de ressources d'État; ii) elle avantage les bénéficiaires; iii) cet avantage est sélectif; et iv) la mesure fausse ou menace de fausser la concurrence et affecte les échanges entre États membres.

4.1.1. Ressources d'État et leur imputabilité à l'État

- (22) Pour pouvoir être considérée comme une aide d'État, une mesure doit être financée au moyen de ressources d'État et imputable à l'État membre.
- (23) Comme les mesures contestées se fondent sur une loi adoptée par le Parlement hongrois, elles sont clairement imputables à l'État hongrois.
- (24) En ce qui concerne le financement de la mesure au moyen de ressources d'État, si, en conséquence d'une mesure, l'État renonce à des recettes qu'il devrait normalement percevoir auprès d'une entreprise, cette condition est également remplie ⁽⁵⁾. En l'espèce, l'État hongrois renonce à des ressources qu'il devrait normalement percevoir auprès des entreprises au chiffre d'affaires plus faible (et donc plus petites) si ces dernières étaient obligées de payer une contribution «santé» aussi importante que les entreprises au chiffre d'affaires plus élevé (donc plus grandes).

4.1.2. Avantage

- (25) Selon la jurisprudence des tribunaux de l'Union, la notion d'«aide» comprend non seulement des prestations positives, mais également des mesures qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise ⁽⁶⁾. Un tel avantage peut être procuré par une réduction de la charge fiscale de l'entreprise sous différentes formes, et notamment par une réduction du taux d'imposition, de l'assiette fiscale ou du montant de l'impôt à payer ⁽⁷⁾. Bien que la mesure de réduction d'impôt ne comporte pas un transfert effectif de ressources d'État, elle procure tout de même un avantage puisqu'elle place les entreprises relevant de son champ d'application dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables et prive en conséquence l'État de certaines ressources ⁽⁸⁾.
- (26) La loi établit des taux d'imposition progressifs qui s'appliquent au chiffre d'affaires annuel provenant de la production et du commerce des produits du tabac en Hongrie en fonction des tranches du chiffre d'affaires de l'entreprise. Le caractère progressif du taux a pour effet d'augmenter progressivement le pourcentage de l'impôt sur le chiffre d'affaires de l'entreprise selon le nombre de tranches d'imposition atteint par le chiffre d'affaires donné. Par conséquent, un taux d'imposition moyen nettement plus faible s'applique aux entreprises (plus petites) au chiffre d'affaires faible qu'à celles (plus grandes) au chiffre d'affaires élevé. Ce taux d'imposition moyen nettement plus faible allège les charges des entreprises au chiffre d'affaires faible par rapport à celles des entreprises au chiffre d'affaires élevé, ce qui représente un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE au profit des petites entreprises par rapport aux grandes.
- (27) Le fait que, selon la loi, la dette fiscale des entreprises peut être réduite dans une proportion pouvant aller jusqu'à 80 % dans le cas des investissements réalisés au cours de l'exercice fiscal donné représente aussi un avantage pour les entreprises qui ont réalisé de tels investissements puisque leur assiette fiscale et donc leurs charges fiscales s'en trouvent diminuées par rapport aux entreprises qui ne peuvent pas bénéficier d'une telle réduction.

4.1.3. Sélectivité

- (28) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, une mesure est sélective dès lors qu'elle favorise certaines entreprises ou certaines productions. Dans le cas des régimes réalisés sous forme de mesures fiscales, la Cour a établi que le caractère sélectif d'une mesure doit être apprécié, en principe, dans le cadre d'une analyse en trois étapes ⁽⁹⁾. Premièrement, il y a lieu d'établir le système fiscal commun ou général, c'est-à-dire le système de référence à appliquer dans l'État membre. Deuxièmement, il y a lieu de déterminer si la mesure donnée constitue une dérogation à ce système dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques

⁽⁵⁾ Arrêt France/Ladbroke Racing et Commission, C-83/98 P, EU:C:2000:248, points 48 à 51. De même, peut constituer une aide d'État une mesure accordant à certaines entreprises une réduction d'impôt ou un report du paiement de l'impôt normalement dû (voir arrêt Paint Graphos e.a., C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 46).

⁽⁶⁾ Arrêt Adria-Wien Pipeline, C-143/99, EU:C:2001:598, point 38.

⁽⁷⁾ Voir arrêt Italie/Commission, C-66/02, EU:C:2005:768, point 78; arrêt Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, point 132; arrêt Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, points 21 à 31. Voir aussi point 9 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3).

⁽⁸⁾ Arrêts Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403 et EU:C:2006:216, point 30, et Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, point 14.

⁽⁹⁾ Voir par exemple arrêt Commission/Pays-Bas (NOx), C-279/08 P, EU:C:2011:551; arrêt Adria-Wien Pipeline, C-143/99, EU:C:2001:598; arrêt Paint Graphos e.a., C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, et arrêt GIL Insurance, C-308/01, EU:C:2004:252.

se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation factuelle et juridique comparable. Si la mesure en question ne constitue pas une dérogation au système de référence, elle n'est pas sélective. Cependant, si elle constitue une dérogation au système (et de ce fait elle est *prima facie* sélective), il convient de déterminer lors de la troisième étape de l'analyse si la mesure faisant l'objet de la dérogation peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal (de référence) ⁽¹⁰⁾. Si la mesure *prima facie* sélective est justifiée par la nature ou l'économie générale du système, elle ne sera pas considérée comme sélective et ne relèvera donc pas du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.1.3.1. Système de référence

- (29) En l'espèce, le système de référence est constitué par l'application d'une contribution «santé» spécifique due par les entreprises sur le chiffre d'affaires annuel provenant de la production et du commerce des produits du tabac en Hongrie. La Commission estime que la structure à taux progressifs de la contribution «santé» ne saurait faire partie du système de référence.
- (30) Comme a conclu la Cour ⁽¹¹⁾, il ne suffit pas toujours de limiter l'analyse de la sélectivité à la seule question de savoir si la mesure en cause constitue une dérogation au système de référence établi par l'État membre concerné, mais il convient également d'évaluer si l'État membre a défini les limites de ce système de référence de façon conséquente ou, au contraire, de manière clairement arbitraire ou partielle de sorte de favoriser certaines entreprises. En effet, dans le cas contraire, l'État membre, au lieu de prévoir des règles générales pour l'ensemble des entreprises, auxquelles il est dérogé en faveur de certaines entreprises, pourrait aboutir à un résultat identique en contournant les règles relatives aux aides d'État et en ajustant et en combinant ses règles de façon que l'application de celles-ci conduise à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises ⁽¹²⁾. Il est particulièrement important de rappeler à cet égard que la Cour a constamment considéré que l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais les définit en fonction de leurs effets, et donc indépendamment des techniques utilisées ⁽¹³⁾.
- (31) Bien que l'application d'une taxe forfaitaire sur le chiffre d'affaires annuel provenant de la production et du commerce des produits du tabac en Hongrie constitue un instrument approprié pour récolter des fonds servant à financer le système de santé, il semble que la Hongrie a délibérément conçu le régime à taux progressifs mis en place par la loi de sorte à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres. Au sens dudit régime, des taux d'imposition différents, allant progressivement jusqu'à 4,5 %, s'appliquent aux entreprises soumises à la taxe en fonction de la tranche d'imposition dont relève leur chiffre d'affaires. Par conséquent, des taux d'imposition moyens différents s'appliquent aux entreprises soumises à la contribution «santé» selon leur chiffre d'affaires (selon qu'il dépasse ou non les seuils prévus par la loi).
- (32) Étant donné que des taux différents s'appliquent à chaque entreprise, la Commission n'est pas en mesure d'établir un seul taux de référence de la contribution «santé». La Hongrie n'a pas non plus présenté de taux concret de référence ni de taux «normal», et elle n'a pas expliqué pourquoi des circonstances particulières justifieraient d'appliquer un taux plus élevé aux entreprises au chiffre d'affaires élevé ou un taux plus faible à celles au chiffre d'affaires faible.
- (33) Le régime à taux progressifs mis en place par la loi a donc pour effet de soumettre les différentes entreprises à une taxe au taux différent selon leur taille (exprimée en proportion de leur chiffre d'affaires annuel total), étant donné que le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise est, dans une certaine mesure, lié à la taille de l'entreprise. Or, l'objectif affiché de la contribution «santé» est de récolter des fonds pour financer le système de santé et de renforcer la qualité des services de santé en Hongrie, étant donné que le tabagisme joue un rôle important dans le développement de nombreuses maladies et contribue considérablement à la hausse des dépenses de santé. La Commission estime que la structure à taux progressifs de la contribution «santé» ne reflète pas le rapport entre les effets nocifs sur la santé produits par les négociants et producteurs des produits du tabac et le chiffre d'affaires de ces acteurs.
- (34) À la lumière de cet objectif, la Commission estime que tous les acteurs économiques soumis au paiement de la contribution «santé» se trouvent dans une situation de droit et de fait comparable sans égard au niveau de leur chiffre d'affaires, et que la Hongrie n'a pas fourni une motivation convaincante qui justifierait de différencier les

⁽¹⁰⁾ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises.

⁽¹¹⁾ Arrêt Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732.

⁽¹²⁾ Ibidem, point 92.

⁽¹³⁾ Voir arrêts British Aggregates/Commission, C-487/06 P, EU:C:2008:757, points 85 et 89 et jurisprudence citée, et Commission/Pays-Bas (NOx), C-279/08 P, EU:C:2011:551, point 51.

entreprises de ce type au moyen de la perception de la contribution «santé». À cet égard, la Commission renvoie aux considérants 42 à 48 ci-après. La Hongrie a délibérément conçu la structure de la contribution «santé» de sorte à favoriser certaines entreprises, à savoir celles au chiffre d'affaires plus faible (et donc de plus petite taille), et à traiter de manière discriminatoire d'autres entreprises, notamment celles de plus grande taille ⁽¹⁴⁾.

- (35) Le système de référence a donc été conçu a priori d'une manière qui n'est pas justifiée à la lumière de l'objectif de la contribution «santé», c'est-à-dire la récolte de fonds pour le système de santé hongrois. Par conséquent, le système de référence adéquat en l'espèce est la perception de la contribution «santé» auprès des entreprises exerçant leurs activités en Hongrie en fonction de leur chiffre d'affaires, sans que la structure à taux progressifs fasse partie de ce système.

4.1.3.2. Dérogation au système de référence

- (36) Dans un deuxième temps, il y a lieu de déterminer si la mesure s'écarte du système de référence en favorisant certaines entreprises par rapport à d'autres qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif intrinsèque du système de référence.
- (37) Ainsi qu'il est expliqué au considérant 31, l'objectif spécifique de la taxe perçue au titre de la contribution «santé» est de récolter des fonds pour financer le système de santé et de renforcer la qualité des services de santé en Hongrie. Comme il a été expliqué au considérant 34, tous les acteurs économiques impliqués dans la production et le commerce des produits du tabac doivent être considérés comme étant dans une situation de droit et de fait similaire, quels que soit leur taille et leur chiffre d'affaires.
- (38) Le caractère progressif des taux de la contribution «santé» revient donc à différencier selon la taille les entreprises exerçant une activité de production et de commerce de produits du tabac en Hongrie.
- (39) Du fait du caractère progressif des taux, prévu par la loi, une taxe beaucoup plus faible s'applique aux entreprises ayant un chiffre d'affaires se situant dans les tranches inférieures par rapport aux tranches d'imposition supérieures. Il en résulte que les entreprises au chiffre d'affaires faible sont assujetties à des taux d'imposition marginaux et moyens significativement plus faibles que celles au chiffre d'affaires élevé et sont dès lors nettement moins imposées pour les mêmes activités. Par conséquent, la Commission estime que le régime à taux progressifs mis en place par la loi s'écarte du système de référence que constitue la contribution «santé» imposée à l'ensemble des acteurs économiques de la production et du commerce de produits du tabac en Hongrie, et favorise les entreprises au chiffre d'affaires faible.
- (40) De même, le fait que, selon la loi, la dette fiscale des entreprises peut être réduite dans une proportion pouvant aller jusqu'à 80 % en cas d'investissements opère une distinction entre les entreprises qui ont réalisé et celles qui n'ont pas réalisé d'investissements. Or, à la lumière de l'objectif spécifique de la contribution «santé» évoqué plus haut, les entreprises qui ont réalisé et celles qui n'ont pas réalisé d'investissements se trouvent dans une situation de fait et de droit comparable, puisque les investissements réalisés par les entreprises ne diminuent en rien les effets externes négatifs causés par le tabagisme. Bien au contraire, il semble que la possibilité de réduction de la dette fiscale en cas d'investissements visant à l'augmentation des capacités de production et de commercialisation de l'entreprise n'est pas conforme à l'objectif spécifique de la contribution «santé». La Commission estime donc que les dispositions de la loi qui prévoient la réduction de la dette fiscale en cas d'investissements opèrent une distinction entre des entreprises qui se trouvent dans une situation de droit et de fait comparable au regard de l'objectif spécifique de la contribution «santé», et créent de ce fait une dérogation au système de référence.
- (41) La Commission estime par conséquent que les mesures sont *prima facie* sélectives.

⁽¹⁴⁾ Arrêt Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732. Voir, par analogie, arrêt Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft, C-385/12, (EU:C:2014:47), dans lequel la Cour a constaté: «Les articles 49 TFUE et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre relative à un impôt sur le chiffre d'affaires du commerce de détail en magasin qui oblige les assujettis qui constituent, au sein d'un groupe de sociétés, des "entreprises liées", au sens de cette législation, à additionner leurs chiffres d'affaires en vue de l'application d'un taux très progressif, et ensuite à répartir le montant d'impôt ainsi obtenu entre elles au prorata de leurs chiffres d'affaires réels, dès lors — ce qu'il appartient au juge de renvoi de vérifier — que les assujettis appartenant à un groupe de sociétés et relevant de la plus haute tranche de l'impôt spécial sont "liés", dans la plupart des cas, à des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre.»

4.1.3.3. Motivation

- (42) Une mesure s'écartant du système de référence n'est pas sélective si elle est justifiée par la nature ou l'économie générale du système. Tel est le cas lorsque le traitement sélectif résulte des mécanismes qui constituent un élément essentiel du système et en assurent le fonctionnement et l'efficacité⁽¹⁵⁾. La justification y relative doit être fournie par l'État membre concerné. À cet égard, l'État membre ne saurait se prévaloir des objectifs politiques externes — par exemple des objectifs régionaux, de politique environnementale ou industrielle — pour justifier le traitement différentiel qu'il accorde à certaines entreprises dans le cadre d'un système donné.
- (43) Les autorités hongroises ont fait valoir que la contribution «santé» est perçue sur la production et le commerce des produits présentant un risque pour la santé et que celle-ci n'est pas liée au bénéfice des acteurs économiques, quoique le taux d'imposition ait été ajusté à la capacité contributive des contribuables. Selon elles, la part de marché des entreprises hongroises ainsi que leur rôle dominant sur leur marché, et, de ce fait, leur rôle déterminant dans la fixation des prix, reflètent mieux leur capacité contributive et les risques qu'elles causent que leur rentabilité. Le bénéfice, en tant que base de la contribution, est le facteur le moins adapté pour exprimer l'ampleur des dommages pour la santé dus aux activités des assujettis à la contribution. En outre, comparées aux entreprises au chiffre d'affaires faible, les entreprises ayant un chiffre d'affaires et une part de marché plus importants sont en mesure d'influencer le marché d'un produit donné de façon bien plus significative que ne pourrait l'indiquer la différence de leurs chiffres d'affaires. Il en découle donc, au vu de l'objectif de la contribution, que les acteurs économiques réalisant un chiffre d'affaires plus élevé sur le marché des produits du tabac produisent aussi pour la santé des effets nocifs liés au tabagisme exponentiellement plus importants.
- (44) En l'espèce, en raison de la hausse relativement importante des taux d'imposition progressifs, la Commission ne considère pas que la capacité contributive puisse servir de principe directeur pour la taxation basée sur le chiffre d'affaires. Contrairement aux taxes basées sur le bénéfice⁽¹⁶⁾, celles qui sont basées sur le chiffre d'affaires ne prennent pas en compte les coûts nécessités par la réalisation du chiffre d'affaires donné. En l'absence de toute preuve du contraire, il semble donc peu probable que le seul montant du chiffre d'affaires réalisé reflète — indépendamment des coûts encourus — la capacité contributive de l'entreprise. En outre, la Commission n'est pas convaincue que les entreprises ayant un chiffre d'affaires plus important soient susceptibles, par rapport aux entreprises au chiffre d'affaires plus faible, d'exercer une telle influence sur le marché de produits et de produire automatiquement sur la santé des effets liés au tabagisme à ce point plus négatifs que cela justifie l'application de taux d'imposition progressifs basés sur le chiffre d'affaires.
- (45) Quoi qu'il en soit, la Commission estime que, même si la capacité contributive et l'effet nocif sur la santé étaient considérés comme les principes inhérents d'une contribution «santé» basée sur le chiffre d'affaires, cela justifierait uniquement un taux d'imposition linéaire, sauf s'il est démontré que la capacité contributive et les effets négatifs sur la santé augmentent progressivement avec la croissance du chiffre d'affaires. La Commission estime que le taux d'imposition progressif des taxes basées sur le chiffre d'affaires ne peut être justifié que si l'objectif concret de la taxe rend effectivement nécessaire l'application de taux progressifs, à savoir, par exemple, s'il est démontré que les effets externes générés par l'activité donnée que la taxe est destinée à traiter connaissent également une augmentation progressive. Le régime de taux d'imposition progressifs doit également faire l'objet d'une motivation. Surtout, il convient de motiver pourquoi un chiffre d'affaires supérieur à 60 milliards de HUF a un effet 22 fois plus important sur la santé qu'un chiffre d'affaires inférieur à 30 milliards de HUF. La Hongrie n'a pas présenté une telle motivation.
- (46) La Commission n'est pas convaincue que les effets sanitaires causés par la production et le commerce de produits du tabac augmentent progressivement au prorata du chiffre d'affaires généré et de la croissance du taux d'imposition applicable dans le cadre de la mesure. En outre, la condition selon laquelle le chiffre d'affaires annuel provenant de la production et du commerce des produits du tabac doit représenter au moins 50 % du chiffre d'affaires annuel total de l'entreprise soumise à la contribution «santé» semble également contredire la motivation relative à la progressivité de la taxe, fondée sur les effets sur la santé des produits du tabac. Au regard de l'objectif de la taxe, cette exigence signifierait que les produits du tabac qui sont commercialisés par des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel provenant de la production et du commerce des produits du tabac n'atteint pas 50 % n'exercent pas un effet nocif sur la santé aussi important que ceux qui sont commercialisés par des entreprises ayant un chiffre d'affaires provenant des produits du tabac plus élevé. Il apparaît par conséquent que cette obligation n'est pas conforme à l'objectif allégué de la mesure.
- (47) Quant à la réduction de la dette fiscale en cas d'investissements, celle-ci ne peut pas être justifiée, elle non plus, par la nature et l'économie générale du système. La Commission estime que la possibilité de réduction subordonnée à la réalisation d'investissements et pouvant aller jusqu'à 80 % de la dette fiscale n'est pas conforme à l'objectif spécifique de la taxe perçue au titre de la contribution «santé». L'objectif de la contribution «santé» est

⁽¹⁵⁾ Voir, par exemple, arrêt *Paint Graphos e.a.*, C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 69.

⁽¹⁶⁾ Voir point 24 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises. L'affirmation relative à l'objectif de redistribution, susceptible de justifier le taux d'imposition progressif, n'a été expressément formulée que concernant la taxation du bénéfice ou du résultat (net), et non pas concernant les taxes basées sur le chiffre d'affaires.

de récolter des fonds pour financer le système de santé et de renforcer la qualité des services de santé, étant donné que le tabagisme joue un rôle important dans le développement de nombreuses maladies et contribue considérablement à la hausse des dépenses de santé. La Commission estime par conséquent que toute possibilité de réduction de la dette fiscale en cas d'investissements visant à l'augmentation des capacités de production et de commercialisation de l'entreprise est contraire à cet objectif, puisque ces investissements — comme il a déjà été constaté au considérant 40 — augmenteraient plutôt lesdites capacités et donc les effets externes négatifs que la taxe perçue au titre de la contribution «santé» vise précisément à réduire. En outre, la contribution, basée sur la taxation du chiffre d'affaires, ne peut pas tenir compte des coûts.

- (48) La Commission estime donc que la nature et l'économie générale du système fiscal ne justifient pas la mesure. Il convient dès lors de considérer que les mesures accordent un avantage sélectif aux entreprises du secteur du tabac au chiffre d'affaires plus faible (donc de plus petite taille) ainsi qu'à celles qui ont réalisé des investissements qui permettent de réduire la dette fiscale au regard de la taxe constituée par la contribution «santé».

4.1.4. *Distorsion de la concurrence et effets sur les échanges au sein de l'Union*

- (49) Il ressort des dispositions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE que, pour être considérée comme une aide d'État, une mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et affecter les échanges au sein de l'Union. Les mesures doivent s'appliquer à toute entreprise qui génère un chiffre d'affaires provenant de la production et du commerce des produits du tabac en Hongrie. L'industrie du tabac hongroise est ouverte à la concurrence, et des acteurs économiques internationaux ou venant d'autres États membres sont aussi présents sur le marché, ce qui fait que les aides octroyées à certains acteurs du secteur sont susceptibles d'affecter les échanges au sein de l'Union. Puisque les mesures exemptent les entreprises au faible chiffre d'affaires, ou celles qui réalisent des investissements admissibles, d'une obligation fiscale qu'elles devraient assumer si elles étaient soumises à la même contribution «santé» que les entreprises au chiffre d'affaires élevé, ou celles n'ayant pas réalisé d'investissements, l'aide accordée en vertu de ces mesures constitue une subvention de fonctionnement en exemptant ces entreprises d'une charge qu'elles auraient normalement dû supporter au titre de leurs activités ordinaires. La Cour a constamment jugé que la subvention de fonctionnement fausse la concurrence⁽¹⁷⁾. Dès lors, toute aide octroyée à ces entreprises doit être considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence, puisqu'elle renforce leur situation financière sur le marché hongrois du tabac. Par conséquent, les mesures faussent ou menacent de fausser la concurrence et affectent les échanges entre États membres.

4.1.5. *Conclusion*

- (50) Dès lors que toutes les conditions prévues à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE sont remplies, la Commission estime que la contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac, qui prévoit pour ces entreprises un système fiscal progressif et une réduction de la dette fiscale subordonnée à la réalisation de certains investissements, constitue une aide d'État au sens de ladite disposition.

4.2. **Compatibilité de l'aide avec le marché intérieur**

- (51) Une aide doit être considérée comme compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories⁽¹⁸⁾ énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE, et elle peut être considérée comme telle si la Commission établit qu'elle relève de l'une des catégories⁽¹⁹⁾ énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE. Or c'est à l'État membre ayant octroyé une aide qu'incombe la charge de la preuve que ladite aide est compatible avec le marché intérieur en application de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE⁽²⁰⁾.

⁽¹⁷⁾ Arrêt Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, point 55. Voir aussi arrêts Commission/Italie et Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, point 54 et jurisprudence citée, et Rousse Industry/Commission, C-271/13 P, EU:C:2014:175, point 44. Arrêt Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, EU:C:2011:368, point 136. Voir aussi arrêt Allemagne/Commission, C-156/98, EU:C:2000:467, point 30 et jurisprudence citée.

⁽¹⁸⁾ Les exceptions prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent les aides suivantes: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽¹⁹⁾ Les exceptions prévues à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent les aides suivantes: a) les aides destinées à favoriser le développement économique de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽²⁰⁾ Arrêt Olympiaki Aeroporoi Ypiresies/Commission, T-68/03, Rec, EU:T:2007:253, point 34.

- (52) La Commission note que les autorités hongroises n'ont pas présenté d'arguments expliquant pourquoi les mesures seraient compatibles avec le marché intérieur et que la Hongrie n'a pas émis d'observations sur les doutes qui ont été formulées quant à la compatibilité des mesures dans la décision d'ouverture de la procédure. La Commission estime qu'aucune des exceptions prévues par les dispositions susmentionnées du TFUE ne peut être appliquée, étant donné que les mesures ne semblent pas être destinées à atteindre l'un des objectifs énumérés dans lesdites dispositions. Par conséquent, les mesures ne peuvent pas être déclarées compatibles avec le marché intérieur.

4.3. Récupération de l'aide

- (53) La contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac n'a jamais été notifiée et la Commission ne l'a pas déclarée compatible avec le marché intérieur. Étant donné que la structure progressive de la contribution «santé» ainsi que les dispositions relatives à la réduction de la dette fiscale en cas d'investissements constituent une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE et une aide nouvelle au sens de l'article 1^{er}, point c), du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ⁽²¹⁾, et que leur mise en exécution a eu lieu en violation de la clause de suspension prévue à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, ces mesures constituent une aide d'État illégale au sens de l'article 1^{er}, point f), du règlement (UE) 2015/1589.
- (54) Puisqu'il a été établi que les mesures constituent une aide d'État illégale et incompatible, il convient de récupérer l'aide auprès des bénéficiaires conformément à l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589.
- (55) La Hongrie a cependant confirmé qu'elle avait suspendu l'exécution de la contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac à la suite de l'injonction de suspension émise par la décision d'ouverture de la procédure de la Commission.
- (56) Pour cette raison, aucune aide d'État n'a été effectivement octroyée dans le cadre des mesures. Il n'est donc pas nécessaire de la recouvrer.

5. CONCLUSION

- (57) La Commission conclut que la taxe imposée aux entreprises du secteur du tabac au titre de la contribution «santé», instaurant un régime progressif d'imposition de ces entreprises, et la réduction de la dette fiscale subordonnée à la réalisation de certains investissements constituent une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE et que la Hongrie a mis à exécution ladite aide illégalement, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.
- (58) La présente décision s'entend sans préjudice de l'éventuel examen de la conformité des mesures aux libertés fondamentales consacrées par le TFUE et notamment à la liberté d'établissement garantie par son article 49,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Le régime de taux progressifs d'imposition des entreprises du secteur du tabac introduit par la Hongrie par la loi n° XCIV de 2014 sur la contribution «santé» des entreprises du secteur du tabac et les dispositions prévoyant une réduction de la dette fiscale subordonnée à la réalisation de certains investissements constituent une aide d'État incompatible avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et la Hongrie les a mises à exécution illégalement, en violation de l'article 108, paragraphe 3, dudit traité.

⁽²¹⁾ Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9).

Article 2

L'aide individuelle octroyée dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} ne constitue pas une aide d'État si, au moment de son octroi, elle remplit les conditions fixées par un règlement adopté en application de l'article 2 du règlement (CE) n° 994/98 du Conseil ⁽²²⁾ ou de l'article 2 du règlement (UE) 2015/1588 du Conseil ⁽²³⁾, quel que soit celui qui est applicable au moment de l'octroi de l'aide.

Article 3

L'aide individuelle octroyée dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} qui, au moment de son octroi, remplit les conditions fixées par un règlement adopté en application de l'article 1^{er} du règlement (CE) n° 994/98, abrogé et remplacé par le règlement (UE) 2015/1588, ou dans tout autre régime d'aides approuvé, est compatible avec le marché intérieur, à concurrence de l'intensité d'aide maximale applicable à ce type d'aide.

Article 4

La Hongrie annule tous les paiements en cours de l'aide dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} avec effet à la date d'adoption de la présente décision.

Article 5

La Hongrie veille à l'exécution de la présente décision dans les quatre mois suivant la date de sa notification.

Article 6

1. Dans les deux mois suivant la notification de la présente décision, la Hongrie communique une description détaillée des mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision.
2. La Hongrie tient la Commission régulièrement informée de l'état d'avancement des mesures nationales d'exécution de la présente décision. La Hongrie transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, des informations sur les mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision.

Article 7

La Hongrie est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 4 juillet 2016.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission

⁽²²⁾ Règlement (CE) n° 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 142 du 14.5.1998, p. 1).

⁽²³⁾ Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 248 du 24.9.2015, p. 1).