



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 5ης Σεπτεμβρίου 2013¹

Υπόθεση C-385/12

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.
κατά
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

[αίτηση του Székesfehérvári Törvényszék (Ουγγαρία) για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112/EK —
Εθνικός φόρος επί της δραστηριότητας του λιανικού εμπορίου σε καταστήματα όσον αφορά
συγκεκριμένους οικονομικούς τομείς — Προοδευτικός φορολογικός συντελεστής επί φορολογικής
βάσεως συναρτώμενης με τον κύκλο εργασιών — Σύγκριση μεταξύ επιχειρήσεων του αυτού ομίλου και
επιχειρήσεων οι οποίες λειτουργούν στο πλαίσιο δικτύου δικαιοχρήσεως»

I – Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Λόγω της χρηματοπιστωτικής και οικονομικής κρίσεως των τελευταίων ετών, πολλά κράτη μέλη στρέφονται όλο και περισσότερο προς μια παραδοσιακή πηγή εσόδων: την επιβολή φόρων. Αυτό δεν συμβαίνει μόνο υπό τη μορφή της αυξήσεως των συντελεστών υφιστάμενων μορφών φόρου. Παρατηρείται και η θέσπιση νέων μορφών φορολογήσεως.
2. Μια τέτοια νέα μορφή φορολογήσεως αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως. Προκειμένου να αντιμετωπίσει τις αυξημένες δημοσιονομικές της ανάγκες, η Ουγγαρία επέβαλε για ορισμένο χρονικό διάστημα έναν φόρο συναρτώμενο με τον κύκλο εργασιών ορισμένων επιχειρήσεων, ο οποίος όμως υπολογιζόταν βάσει ενός, ασυνήθιστου για τέτοιες μορφές φόρου, προοδευτικού φορολογικού συντελεστή.
3. Η άσκηση κριτικής σε έναν νέο φόρο δεν αποτελεί, βεβαίως, έκπληξη. Αυτό όμως που θα απασχολήσει το Δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση είναι αν μια τέτοια κριτική δικαιολογείται και ως προς το επιτρεπτό της επιβολής ενός τέτοιου φόρου κατά το ενωσιακό δίκαιο. Εν προκειμένω, οι υποκείμενοι στον φόρο ισχυρίζονται ιδίως ότι, λόγω του προοδευτικού συντελεστή υπολογισμού του, ο συγκεκριμένος φόρος οδηγεί σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εις βάρος αλλοδαπών επιχειρήσεων. Το Δικαστήριο καλείται να αποσαφηνίσει αν αυτού του είδους οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού έχουν μόνον επισφαλείς οικονομικές συνέπειες ή, επιπλέον, είναι και ασύμβατες με το δίκαιο της Ένωσης.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II – Νομικό πλαίσιο

4. Δυνάμει του νόμου XCIV του 2010, περί επιβολής ειδικού φόρου σε ορισμένους τομείς (στο εξής: νόμος XCIV 2010), θεσπίστηκε στην Ουγγαρία ένας φόρος ο οποίος επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, στη δραστηριότητα λιανικού εμπορίου σε καταστήματα όσον αφορά ορισμένους οικονομικούς τομείς (στο εξής: ειδικός φόρος). Ο εν λόγω νόμος τέθηκε σε ισχύ στις 4 Δεκεμβρίου 2010 και καταλάμβανε αναδρομικά τη δραστηριότητα των υποκειμένων στον φόρο καθ' όλη τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους 2010, καθώς και περαιτέρω ορισμένη χρονική περίοδο.

5. Τη βάση υπολογισμού του εν λόγω φόρου αποτελεί ο καθαρός κύκλος εργασιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους. Ο φορολογικός συντελεστής εξαρτάται από το ύψος της φορολογικής βάσεως. Εφόσον ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια φιορίνια (HUF) (περίπου 1,7 εκατομμύρια ευρώ), ο φορολογικός συντελεστής είναι 0%, ενώ για τα ποσά που υπερβαίνουν το όριο αυτό, ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται κλιμακωτά σε 0,1%, 0,4% και, για ποσά του κύκλου εργασιών που υπερβαίνουν τα 100 δισεκατομμύρια HUF (περίπου 336 εκατομμύρια ευρώ), σε 2,5%. Αυτό σημαίνει ότι, λόγω της εφαρμογής κλιμακωτού συντελεστή κατά τα ανωτέρω, δεν επιβάλλεται φόρος όταν ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο όριο. Στην περίπτωση που επιβάλλεται φόρος, ο μέσος φορολογικός συντελεστής, και κατά συνέπεια και η ποσοστιαία φορολογική επιβάρυνση, αυξάνονται ανάλογα με το μέγεθος του κύκλου εργασιών.

6. Κατά το άρθρο 7 του νόμου XCIV 2010, προκειμένου για συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια της ουγγρικής νομοθεσίας περί της φορολογίας νομικών προσώπων, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εφαρμόζεται καταρχάς ο φορολογικός συντελεστής επί του αθροίσματος των κύκλων εργασιών όλων των συνδεδεμένων υποκειμένων στον φόρο επιχειρήσεων. Η φορολογική οφειλή κάθε υποκειμένου στον φόρο προκύπτει εν συνεχεία με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στον συνολικό κύκλο εργασιών όλων των συνδεδεμένων υποκειμένων στον φόρο επιχειρήσεων. Με βάση τις οικείες διατάξεις της ουγγρικής νομοθεσίας περί φορολογίας νομικών προσώπων, ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται, μεταξύ άλλων, οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν με τη μία επιχείρηση να ασκεί δεσπόζουσα επιρροή επί της άλλης.

III – Η κύρια δίκη και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

7. Η ουγγρική εταιρία Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (στο εξής: Hervis) δραστηριοποιείται στο εμπόριο αθλητικών ειδών και ως εκ τούτου υπόκειται στον ειδικό φόρο.

8. Η Hervis συνδέεται κατά την έννοια του άρθρου 7 του νόμου XCIV 2010 με τη μητρική της εταιρία, η οποία έχει την έδρα της στη Δημοκρατία της Αυστρίας και πραγματοποιεί, είτε η ίδια είτε μέσω άλλων συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κύκλους εργασιών στην Ουγγαρία, όπου ιδίως δραστηριοποιείται στον τομέα του λιανικού εμπορίου τροφίμων, το οποίο επίσης υπόκειται στον ειδικό φόρο. Συνεπεία του συνυπολογισμού των κύκλων εργασιών όλων των εταιριών του ομίλου προκύπτει για την Hervis ένας μέσος φορολογικός συντελεστής ο οποίος είναι πολύ υψηλότερος σε σχέση με εκείνον ο οποίος θα προέκυπτε αν ο φόρος υπολογιζόταν μόνο με βάση τον δικό της κύκλο εργασιών.

9. Η Hervis βάλλει κατά της φορολογήσεώς της το έτος 2010 ισχυριζόμενη ότι η επιβολή του ειδικού φόρου γίνεται κατά παράβαση διάφορων διατάξεων του ενωσιακού δικαίου. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο φόρος συνιστά διακριτική μεταχείριση των αλλοδαπών ιδιοκτητών έναντι των επιχειρήσεων με ουγγρική ιδιοκτησία καθώς και των ανεξάρτητων επιχειρήσεων έναντι των επιχειρήσεων που λειτουργούν ως μέλη δικτύων δικαιοχρήσεως. Για παράδειγμα, στον τομέα του λιανικού εμπορίου τροφίμων οι εταιρίες με ουγγρική ιδιοκτησία λειτουργούν στο πλαίσιο δικτύων δικαιοχρήσεως και ως εκ τούτου δεν πλήττονται από την άθροιση των κύκλων εργασιών στο πλαίσιο της επιβολής του ειδικού φόρου, καθόσον για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη μόνον ο κύκλος εργασιών του κάθε μεμονωμένου δικαιοδόχου.

10. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, το Székesfehérvári Törvényszék (δικαστήριο του Székesfehérvári), ενώπιον του οποίου εκκρεμεί προσφυγή της Hervis, υπέβαλε στο Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει προς τις διατάξεις της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες κατοχυρώνουν τις αρχές της γενικής απαγορεύσεως των διακρίσεων (άρθρα 18 ΣΛΕΕ και 26 ΣΛΕΕ), της ελευθερίας εγκαταστάσεως (άρθρο 49 ΣΛΕΕ), της ίσης μεταχειρίσεως (άρθρο 54 ΣΛΕΕ), της ισότητας των συμμετοχών στο κεφάλαιο των εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 54 (άρθρο 55 ΣΛΕΕ), της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρο 56 ΣΛΕΕ), της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ) και της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως των εταιριών (άρθρο 110 ΣΛΕΕ), η επιβολή ειδικού φόρου σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι ασκούν δραστηριότητα λιανικού εμπορίου σε καταστήματα, όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια HUF;»

11. Στην ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία υπέβαλαν τις έγγραφες παρατηρήσεις τους και συμμετείχαν κατά την ακροαματική διαδικασία της 18ης Ιουνίου 2013 η Hervis, η Ουγγαρία, η Δημοκρατία της Αυστρίας και η Επιτροπή.

IV – Νομική εκτίμηση

A – Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

12. Καταρχάς πρέπει να εξετασθεί το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το οποίο αμφισβητείται από την Ουγγαρία.

13. Η Ουγγαρία ισχυρίζεται ότι, παρά τις απαιτήσεις που θέτει η νομολογία, στη διάταξη περί παραπομπής δεν διευκρινίζονται οι λόγοι για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι οι παρατιθέμενες στο προδικαστικό ερώτημα διατάξεις της νομοθεσίας της ΕΕ χρήζουν ερμηνείας. Ιδίως δεν διευκρινίζεται, κατά την άποψη της Ουγγαρίας, με ποιον τρόπο ο ουγγρικός ειδικός φόρος εισάγει, δήθεν, διακρίσεις.

14. Κατά πάγια νομολογία, ο εθνικός δικαστής πρέπει να καθορίζει το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα υποβαλλόμενα ερωτήματα ή, τουλάχιστον, να εξηγεί τις πραγματικές καταστάσεις επί των οποίων στηρίζονται τα εν λόγω ερωτήματα. Από τη διάταξη περί παραπομπής πρέπει να προκύπτουν επίσης οι λόγοι που ώθησαν το εθνικό δικαστήριο να επιληφθεί της ερμηνείας των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και η σχέση που εκτιμά ότι υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας².

15. Οι απαιτήσεις αυτές συνδέονται με δύο σκοπούς. Ο πρώτος είναι να εξασφαλισθεί ότι το Δικαστήριο θα μπορέσει να παράσχει ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που να είναι χρήσιμη για το εθνικό δικαστήριο. Ο δεύτερος είναι να παρασχεθούν στα κράτη μέλη και τους λοιπούς μετέχοντες στη διαδικασία κατ' άρθρο 267 ΣΛΕΕ ορισμένες, τουλάχιστον, διευκρινίσεις, οι οποίες θα τους επιτρέψουν να υποβάλουν λυσιτελείς παρατηρήσεις. Καθόσον στα ενδιαφερόμενα μέρη κοινοποιείται μόνον η απόφαση του εθνικού δικαστηρίου περί παραπομπής, αυτή θα πρέπει να περιέχει όλα τα στοιχεία τα οποία θα τους επιτρέψουν να καταθέσουν έγγραφες παρατηρήσεις και υπομνήματα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του οργανισμού του Δικαστηρίου³.

2 — Βλ., αντί πολλών, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, C-242/10, Enel Produzione (Συλλογή 2011, σ. I-13665, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Τις εν λόγω απαιτήσεις ρυθμίζει ήδη και το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου της 25ης Σεπτεμβρίου 2012 (ΕΕ L 265, σ. 1), το οποίο όμως δεν τυγχάνει ακόμη εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση.

3 — Βλ., αντί πολλών, απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2012, C-370/12, Pringle (σκέψεις 84 επ. και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16. Πράγματι, είναι αμφίβολο αν η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πληροί αυτή καθαυτήν την απαίτηση για παροχή ορισμένων τουλάχιστον εξηγήσεων. Ενδεικτικά, το εθνικό δικαστήριο δεν παραθέτει με πληρότητα τις νομικές και πραγματικές περιστάσεις υπό τις οποίες μπορεί να συντρέχει η διακριτική μεταχείριση που επικαλείται η Hervis στην κύρια δίκη. Δεν λείπουν μόνο πληροφορίες σχετικά με το άρθρο 7 του νόμου XCIV 2010, αλλά και πληροφορίες σχετικά με την ένταξη της Hervis σε δομή ομίλου καθώς και πληροφορίες σχετικά με τη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων ημεδαπής και αλλοδαπής ιδιοκτησίας και των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός δικτύου δικαιοχρήσεως.

17. Εντούτοις, το περιεχόμενο μιας προδικαστικής αποφάσεως δύναται υπό ορισμένες περιστάσεις να συμπληρωθεί και από άλλες πηγές πληροφοριών, χωρίς αυτό να επηρεάζει ουσιαστικά τους σκοπούς που συνδέονται με τις τυπικές προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληροί μια προδικαστική απόφαση.

18. Ειδικότερα, οι έγγραφες παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία μπορεί να επιτρέψουν στο Δικαστήριο να προβεί σε μια χρήσιμη για το εθνικό δικαστήριο ερμηνεία⁴. Στην προκείμενη διαδικασία, οι πληροφορίες του αιτούντος δικαστηρίου συμπληρώθηκαν επαρκώς, τόσο ως προς το νομικό όσο και ως προς το πραγματικό μέρος τους, από τις έγγραφες παρατηρήσεις της Hervis και της Ουγγαρίας.

19. Πέραν τούτου, τη δυνατότητα να αναπτύξουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους είχαν και οι λοιποί μετέχοντες στην προκείμενη διαδικασία. Αυτό αποδεικνύεται καταρχάς από το γεγονός ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας και η Επιτροπή υπέβαλαν έγγραφες παρατηρήσεις με τις οποίες ανέπτυξαν λυσιτελώς τις θέσεις τους⁵. Εξάλλου, τα νομικά ζητήματα που άπτονται της παρούσας υποθέσεως είχαν αποτελέσει εν μέρει το αντικείμενο δημόσιας συζήτησης, ιδίως υπό τη μορφή κοινοβουλευτικών ερωτήσεων και απαντήσεων της Επιτροπής⁶. Καθόσον στην παρούσα υπόθεση έλαβε χώρα και προφορική συζήτηση, οι λοιποί μετέχοντες στη διαδικασία ήταν και αυτοί σε θέση, το αργότερο αφότου έλαβαν γνώση των έγγραφων παρατηρήσεων που υποβλήθηκαν κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, να αναπτύξουν λυσιτελώς τις παρατηρήσεις τους στο πλαίσιο της προφορικής συζήτησεως⁷.

20. Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

B – Απάντηση επί του προδικαστικού ερωτήματος

21. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει αν είναι συμβατή με διάφορες διατάξεις της ΣΛΕΕ η υποχρέωση προς καταβολή ειδικού φόρου στην Ουγγαρία από τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο καθαρός ετήσιος κύκλος εργασιών υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια HUF.

22. Η Hervis και η Δημοκρατία της Αυστρίας ισχυρίζονται ότι το προδικαστικό ερώτημα, όπως τίθεται, δεν είναι επαρκώς αποσαφηνισμένο, και προτείνουν την αναδιατύπωσή του. Ειδικότερα θεωρούν ότι το ερώτημα δεν αναδεικνύει τον ιδιαίτερο χαρακτήρα του φόρου, ο οποίος λόγω της έντονης προοδευτικότητας του φορολογικού συντελεστή και της διαφορετικής μεταχείρισεως των δικτύων δικαιοχρήσεως και υποκαταστημάτων ζημιώνει τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου που ανήκουν σε αλλοδαπούς μετόχους.

4 — Βλ. συναφώς απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, C-316/93, Vaneetveld (Συλλογή 1994, σ. I-763, σκέψη 14).

5 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-115/97 έως C-117/97, Brentjens' (Συλλογή 1999, σ. I-6025, σκέψη 40), και της 10ης Μαρτίου 2009, C-345/06, Heinrich (Συλλογή 2009, σ. I-1659, σκέψη 35).

6 — Βλ. ιδίως τις κοινοβουλευτικές ερωτήσεις της 20ής Δεκεμβρίου 2010 (E-010535/2010), της 2ας Φεβρουαρίου 2011 (E-000576/2011) και της 19ης Ιανουαρίου 2012 (O-000009/2012) καθώς και την απάντηση της Επιτροπής της 15ης Μαρτίου 2011 επί των ερωτήσεων E-000576/11 και E-000955/11.

7 — Βλ. συναφώς αποφάσεις Brentjens' (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 42), και της 11ης Απριλίου 2000, C-51/96 και C-191/97, Deliège (Συλλογή 2000, σ. I-2549, σκέψη 38).

23. Φρονώ ότι δεν υπάρχει λόγος να αναδιατυπωθεί το προδικαστικό ερώτημα. Οι πραγματικές συνέπειες της επιβολής του ειδικού φόρου, τις οποίες επισημαίνουν η Hervis και η Δημοκρατία της Αυστρίας, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο της ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης.

24. Εντούτοις, το Δικαστήριο, για να μπορέσει να δώσει μια χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, δεν θα πρέπει να περιοριστεί στην εξέταση των διατάξεων που αναφέρονται στο ίδιο το προδικαστικό ερώτημα, αλλά θα πρέπει να εκτιμήσει και τη σημασία που έχει για την παρούσα διαδικασία το άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας⁸ (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)⁹. Η εν λόγω διάταξη αφορά ειδικώς το επιτρεπτό της επιβολής φόρου επί του κύκλου εργασιών κατά το ενωσιακό δίκαιο¹⁰.

25. Πρώτα όμως θα διεξέλθω τις μνημονευόμενες από το αιτούν δικαστήριο διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου.

1. Η απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων για προϊόντα

26. Καταρχάς πρέπει να εξετασθεί εάν η απαγόρευση των διακρίσεων κατά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ αντίκειται στην επιβολή του ειδικού φόρου. Κατά την εν λόγω διάταξη, τα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται να επιβάλλουν άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών υψηλότερους εσωτερικούς φόρους από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.

27. Καθόσον η ανωτέρω διάταξη καλύπτει και τους έμμεσους φόρους επί προϊόντων, δεν εμπίπτουν σε αυτή μόνον οι φόροι οι οποίοι επιβάλλονται σε ένα προϊόν αυτό καθεαυτό. Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ πρέπει, συνεπώς, να λαμβάνεται υπόψη και όταν πρόκειται για φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται σε μια δραστηριότητα η οποία είναι αναγκαία σε σχέση με ορισμένο προϊόν, εφόσον επηρεάζουν άμεσα την τιμή του προϊόντος¹¹.

28. Στον βαθμό που ο ειδικός φόρος δεν επιβλήθηκε αναδρομικά για το ημερολογιακό έτος 2010, δεν αποκλείεται, λόγω του υπολογισμού του με βάση τον κύκλο εργασιών, να επηρέασε άμεσα την τιμή των προϊόντων. Εντούτοις, παράβαση του άρθρου 110, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ υφίσταται μόνον όταν η φορολογική επιβάρυνση υπολογίζεται –έστω εμμέσως¹²– με διαφορετικό τρόπο για τα εισαγόμενα και τα ομοειδή εθνικά προϊόντα, με αποτέλεσμα, σε ορισμένες τουλάχιστον περιπτώσεις, να είναι υψηλότερη για τα εισαγόμενα προϊόντα¹³. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν προκύπτει ότι ο ειδικός φόρος επιβαρύνει τα προϊόντα άλλων κρατών μελών περισσότερο από ό,τι τα εθνικά προϊόντα. Ακόμη και αν ήθελε υποτεθεί ότι οι ευρισκόμενες υπό ξένη ιδιοκτησία επιχειρήσεις υφίστανται υψηλότερη επιβάρυνση απ' ό,τι οι επιχειρήσεις που ανήκουν σε ημεδαπούς ιδιοκτήτες, δεν έπεται ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις εμπορεύονται κατά προτίμηση προϊόντα αλλοδαπής προελεύσεως.

29. Ως εκ τούτου, το άρθρο 110 ΣΛΕΕ δεν αντίκειται στην επιβολή ειδικού φόρου όπως αυτού που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο.

8 — ΕΕ L 347, σ. 1.

9 — Για την εν λόγω εξουσία του Δικαστηρίου βλ., αντί πολλών, τις αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 1986, 35/85, Tissier (Συλλογή 1986, σ. 1207, σκέψη 9) και της 30ής Μαΐου 2013, C-342/12, Worten (σκέψη 30).

10 — Βλ. συναφώς και την απάντηση της Επιτροπής της 15ης Μαρτίου 2011 επί των κοινοβουλευτικών ερωτήσεων E-000576/11 και E-000955/11, από την οποία προκύπτει ότι, κατόπιν σχετικής καταγγελίας, η Επιτροπή έχει ήδη ασχοληθεί με το ενδεχόμενο της αντίθεσης του ειδικού φόρου προς το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ.

11 — Βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-221/06, Stadtgemeinde Frohnleiten και Gemeindebetriebe Frohnleiten (Συλλογή 2007, σ. I-9643, σκέψη 43), και της 17ης Ιουλίου 2008, C-206/06, Essent Netwerk Noord κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-5497, σκέψη 44), οι οποίες εκδόθηκαν επί του άρθρου 90 ΕΚ.

12 — Βλ. απόφαση της 9ης Μαΐου 1985, 112/84, Humblot (Συλλογή 1985, σ. 1367, σκέψη 14), σχετικά με το άρθρο 95 ΕΟΚ· βλ. συναφώς και τις αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 1987, 433/85, Feldain (Συλλογή 1987, σ. 3521, σκέψη 16), και της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi (Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 28), ως προς το άρθρο 95 ΕΟΚ.

13 — Απόφαση Stadtgemeinde Frohnleiten και Gemeindebetriebe Frohnleiten (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), εκδοθείσα επί του άρθρου 90 ΕΚ.

2. Το δικαίωμα εγκαταστάσεως

30. Περαιτέρω πρέπει να εξετασθεί αν η επιβολή του ουγγρικού ειδικού φόρου αντίκειται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ. Κατά τις εν λόγω διατάξεις απαγορεύεται στα κράτη μέλη να περιορίζουν την ελευθερία εγκαταστάσεως μιας εταιρίας η οποία έχει την έδρα της σε ένα κράτος μέλος στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους. Σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 2, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει και την άσκηση ορισμένης δραστηριότητας.

31. Στην υπό κρίση υπόθεση θα μπορούσε να έχει περιορισθεί διά της επιβολής του ειδικού φόρου η ελευθερία εγκαταστάσεως της μητρικής της Hervis στην Ουγγαρία. Στην περίπτωση αυτή θα μπορούσε και η Hervis να επικαλεσθεί την ελευθερία εγκαταστάσεως της μητρικής της προκειμένου να αποτρέψει την επιβολή ενός αντιθέτου προς το ενωσιακό δίκαιο φόρου στην ίδια τη Hervis¹⁴.

α) Δυσμενής διάκριση

32. Η αρχή της ελεύθερης εγκαταστάσεως απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση βάσει του τόπου της έδρας μιας εταιρίας¹⁵. Η δυσμενής διάκριση συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις¹⁶. Για τον λόγο αυτόν, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, απαγορεύουν τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών και εταιριών εγκατεστημένων στην αλλοδαπή, οσάκις η κατάσταση των ενδιαφερομένων εταιριών είναι, υπό το πρίσμα της επίμαχης διατάξεως της εθνικής νομοθεσίας, αντικειμενικά συγκρίσιμη¹⁷.

33. Εκ πρώτης όψεως καθόλου προφανές δεν είναι ότι οι διατάξεις περί του ειδικού φόρου οδηγούν σε διακριτική μεταχείριση εις βάρος υποκειμένων στο φόρο ουγγρικών εταιριών όπως η Hervis λόγω του τόπου της έδρας της μητρικής τους εταιρίας. Τούτο διότι οι όροι επιβολής του εν λόγω φόρου δεν διαφοροποιούνται ανάλογα με τον τόπο της έδρας της μητρικής εταιρίας. Από καθαρά τυπικής απόψεως, ο ουγγρικός νόμος XCIV 2010 δεν αντιμετωπίζει τις θυγατρικές ημεδαπών εταιριών διαφορετικά σε σχέση με τις θυγατρικές εταιριών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος.

34. Ωστόσο, το άρθρο 49 ΣΛΕΕ απαγορεύει και οποιαδήποτε έμμεση ή συγκαλυμμένη διάκριση λόγω του τόπου της έδρας της εταιρίας. Συγκαλυμμένη είναι η διάκριση όταν, με την εφαρμογή κριτηρίων διαφοροποίησης άλλων από αυτό του τόπου της έδρας μιας εταιρίας, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο δυσμενές αποτέλεσμα¹⁸.

35. Η Hervis, η Δημοκρατία της Αυστρίας και η Επιτροπή προέβαλαν διάφορα στοιχεία από τα οποία, κατά την άποψή τους, προκύπτει η ύπαρξη συγκαλυμμένης διακρίσεως εις βάρος της δραστηριότητας αλλοδαπών εταιριών στην Ουγγαρία. Τα στοιχεία αυτά αφορούν στη δήθεν διαφορετική μεταχείριση υποκειμένων στον φόρο εταιριών αλλοδαπών και ημεδαπών συμφερόντων λόγω της εντάξεώς τους σε

14 — Βλ. συναφώς απόφαση της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton Services (Συλλογή 1994, σ. I-1137).

15 — Βλ., αντί πολλών, τις αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-282/07, Truck Center (Συλλογή 2008, σ. I-10767, σκέψη 32), και της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 — Βλ., αντί άλλων, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 46), και της 2ας Απριλίου 2009, C-459/07, Elshani (Συλλογή 2009, σ. I-2759, σκέψη 36).

17 — Βλ. συναφώς τις αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 46), και Truck Center (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 36).

18 — Βλ., αντί άλλων, τις αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-3/88, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1989, σ. 4035, σκέψη 8), της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank (Συλλογή 1993, σ. I-4017, σκέψη 14), της 8ης Ιουλίου 1999, C-254/97, Baxter κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψη 10), της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-329/05, Meindl (Συλλογή 2007, σ. I-1107, σκέψη 21), και της 1ης Ιουνίου 2010, C-570/07 και C-571/07, Blanco Pérez και Chao Gómez (Συλλογή 2010, σ. I-4629, σκέψεις 117 επ.).

δίκτυα δικαιoχρήσεως ή σε δίκτυα υποκαταστημάτων καθώς και της συνδέσεώς τους με μια δομή ομίλου ή ένα σύστημα δικαιoχρήσεως. Εν προκειμένω, οι μετέχοντες στη διαδικασία ασχολήθηκαν εν μέρει μόνο με τις ίδιες τις διατάξεις του νόμου XCIV 2010· περισσότερο εστίασαν στις πρακτικές οικονομικές συνέπειες του ειδικού φόρου σε διάφορα συστήματα διανομής.

36. Εντούτοις, ο έλεγχος της συνδρομής τυχόν συγκαλυμμένης διακρίσεως δεν μπορεί να στηριχθεί παρά μόνο στα κριτήρια διαφοροποίησης που χρησιμοποιούν οι ρυθμίσεις για τον ειδικό φόρο. Οι εν λόγω ρυθμίσεις δεν αντιμετωπίζουν με διαφορετικό τρόπο αυτά καθαυτά τα δίκτυα δικαιoχρήσεως και υποκαταστημάτων, αλλά τα διαφορετικά αποτελέσματα ως προς τη φορολόγηση είναι συνέπεια ενός κανόνα κατά τον οποίο η διαφοροποίηση εφαρμόζεται ανάλογα με το μέγεθος του κύκλου εργασιών των υποκειμένων στον φόρο, ενώ αθροίζονται οι κύκλοι εργασιών του καθενός εξ αυτών. Ως εκ τούτου, με γνώμονα τα κριτήρια διαφοροποίησης του νόμου XCIV 2010, από τα οποία απορρέουν και τα στοιχεία που επικαλούνται οι μετέχοντες στη διαδικασία, θα εξετάσω κατωτέρω τα κριτήρια του μεγέθους του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο (υπό σημείο ii), των συνδεδεμένων μεταξύ τους υποκειμένων στον φόρο (υπό σημείο iii) και του σταδίου εμπορίας στο οποίο πραγματοποιείται ο κύκλος εργασιών (υπό σημείο iv) ως προς την ύπαρξη τυχόν συγκαλυμμένων διακρίσεων.

i) Προϋποθέσεις για την ύπαρξη συγκαλυμμένης διακρίσεως

37. Καταρχάς πρέπει να διευκρινισθεί ποιες ακριβώς είναι οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη συγκαλυμμένης διακρίσεως. Τούτο διότι, από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ελεύθερη εγκατάσταση δεν προκύπτει σαφώς πότε ένα κριτήριο διαφοροποίησης, πέραν του κριτηρίου της έδρας μιας εταιρίας, συνεπάγεται πράγματι διακριτική μεταχείριση.

38. Αφενός τίθεται το ζήτημα πόσο έντονη πρέπει να είναι η σχέση μεταξύ του επιλεγέντος κριτηρίου διαφοροποίησης και του τόπου της έδρας μιας εταιρίας προκειμένου να μπορεί να στοιχειοθετηθεί διακριτική μεταχείριση βάσει του τόπου της έδρας. Μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει είτε ότι απαιτείται να θίγονται οι εδρεύοντες στην αλλοδαπή φορολογούμενοι στις περισσότερες περιπτώσεις¹⁹ είτε ότι αρκεί η πλειοψηφία των θιγόμενων φορολογούμενων να εδρεύουν στην αλλοδαπή²⁰. ενίοτε, μάλιστα, έχει κάνει λόγο για απλό κίνδυνο δυσμενούς μεταχειρίσεως²¹. Βέβαιο είναι πάντως μέχρι στιγμής ότι δεν απαιτείται πλήρης ταύτιση του κριτηρίου με τον τόπο της έδρας της εταιρίας²².

39. Αφετέρου, αδιευκρίνιστος δεν παραμένει μόνον ο απαιτούμενος βαθμός συσχετισμού, αλλά και το αν ο εν λόγω συσχετισμός πρέπει να προκύπτει από τη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης²³ ή μπορεί και να οφείλεται σε μάλλον τυχαίες περιστάσεις²⁴. Προϋπόθεση για τον συσχετισμό της φύσεως ενός κριτηρίου διαφοροποίησης με τον τόπο της έδρας μιας εταιρίας θα έπρεπε να είναι το

19 — Βλ. αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1988, 143/87, Stanton και L'Étoile 1905 (Συλλογή 1988, σ. 3877, σκέψη 9), Commerzbank (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 15), Baxter κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 13), και της 22ας Μαρτίου 2007, C-383/05, Talotta (Συλλογή 2007, σ. I-2555, σκέψη 32)· βλ. επίσης τις αποφάσεις Bergandi (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 28) ως προς το άρθρο 95 ΕΟΚ και της 26ης Οκτωβρίου 2010, C-97/09, Schmelz (Συλλογή 2010, σ. I-10465, σκέψη 48), σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως.

20 — Βλ. απόφαση Blanco Pérez και Chao Gómez (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 119).

21 — Βλ. αποφάσεις Talotta (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 19, σκέψη 32) και Blanco Pérez και Chao Gómez (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 119)· βλ. επίσης την απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, C-175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 14), ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

22 — Βλ. συναφώς απόφαση της 28ης Ιουνίου 2012, C-172/11, Erny (σκέψη 41), ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.

23 — Βλ. αποφάσεις Baxter κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 13) και Blanco Pérez και Chao Gómez (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 119).

24 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 9)· βλ., επίσης, απόφαση Humblot (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 14), ως προς το άρθρο 95 ΕΟΚ.

εν λόγω κριτήριο να σχετίζεται συνήθως με τον τόπο της έδρας μιας εταιρίας. Αντιθέτως, για τον μάλλον τυχαίο συσχετισμό στην πράξη, η εν λόγω σχέση θα αρκούσε να υφίσταται σε μια ενεστώσα κατάσταση. Το τελευταίο συνεπάγεται ότι η συγκαλυμμένη διάκριση παύει να υπάρχει οποτεδήποτε τυχόν μεταβληθεί μια ενεστώσα κατάσταση.

40. Προτείνω στο Δικαστήριο να εφαρμόσει αυστηρά κριτήρια για την αποδοχή της συνδρομής συγκαλυμμένης διακρίσεως. Τούτο, διότι σκοπός δεν είναι η διεύρυνση των στοιχείων της νομοτυπικής υποστάσεως της διακρίσεως, αλλά η ανταπόκριση σε περιπτώσεις οι οποίες τυπικά δεν αποτελούν διάκριση, έχουν όμως τα ίδια αποτελέσματα.

41. Ως εκ τούτου απαιτείται να υπάρχει συσχέτιση μεταξύ του κριτηρίου διαφοροποίησης και του τόπου της έδρας της εταιρίας στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων. Η αυξημένη αναλογία, απλώς, των περιπτώσεων στις οποίες οι θιγόμενοι είναι αλλοδαποί δεν αρκεί.

42. Από την άλλη πλευρά, εσφαλμένη επιλογή αποτελεί και ο εν γένει περιορισμός της συγκαλυμμένης διακρίσεως σε περιπτώσεις στις οποίες η συσχέτιση απορρέει από τη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης και όχι απλώς από μάλλον τυχαίες πραγματικές καταστάσεις.

43. Πράγματι, η συσχέτιση ενός κριτηρίου διαφοροποίησης με τον τόπο της έδρας μιας εταιρίας εδράζεται πάντοτε στις πραγματικές καταστάσεις. Αυτό ισχύει και όσον αφορά το κλασικό κριτήριο διαφοροποίησης μιας συγκαλυμμένης διακρίσεως με βάση την υπηκοότητα: τον τόπο κατοικίας του φυσικού προσώπου²⁵. Η σχέση μεταξύ τόπου κατοικίας και υπηκοότητας συνάγεται, συνεπώς, μόνον από τη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης του τόπου κατοικίας, καθόσον, με βάση την επικρατούσα πραγματική κατάσταση, σε ένα κράτος μέλος κατοικούν ως επί το πλείστον πολίτες που έχουν την αντίστοιχη υπηκοότητα. Το κατά πόσον, όμως, το γεγονός αυτό απορρέει από τη φύση της συσχέτισης μεταξύ τόπου κατοικίας και υπηκοότητας δεν μπορεί να εκτιμηθεί ανεξάρτητα από την επικρατούσα πραγματική κατάσταση όσον αφορά την κινητικότητα των πολιτών της Ένωσης και τη σημασία των δικαιωμάτων του υπηκόου ενός κράτους. Αυτές, ωστόσο, τελούν υπό διαρκή μεταβολή, με αποτέλεσμα και πάλι η διακριτική μεταχείριση, η οποία οφείλεται αδιαμφισβήτητα στη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης, να εδράζεται στην επικρατούσα πραγματική κατάσταση.

44. Επίσης, η εφαρμογή του κριτηρίου των επικρατουσών πραγματικών συνθηκών δεν θέτει εν αμφιβόλω το γεγονός ότι ένας εθνικός κανόνας, ο οποίος κατά τη θέσπισή του ήταν σύμφωνος προς το δίκαιο της Ένωσης, μπορεί να συνιστά ξαφνικά δυσμενή διάκριση λόγω της μεταβολής των συνθηκών αυτών. Τούτο, διότι όσον αφορά την εσωτερική αγορά, σημασία έχει αν υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως και όχι αν μπορεί να κατηγορηθεί για τον περιορισμό αυτόν ο ιστορικός νομοθέτης.

45. Ως εκ τούτου, μια εν τοις πράγμασι μάλλον τυχαία συσχέτιση μεταξύ του κριτηρίου διαφοροποίησης και του τόπου της έδρας μιας εταιρίας μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διακριτική μεταχείριση μεταξύ εγχώριων και ξένων εταιριών.

46. Κατά συνέπεια, συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση λόγω του τόπου της έδρας μιας εταιρίας υφίσταται οσάκις, με βάση την επικρατούσα πραγματική κατάσταση, το χρησιμοποιούμενο από τον εθνικό κανόνα κριτήριο διαφοροποίησης συνδέεται, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, με τον εκτός της επικράτειας κείμενο τόπο της έδρας μιας εταιρίας.

25 — Βλ. απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 28).

47. Προϋπόθεση για να θεωρηθεί ότι υφίσταται συγκαλυμμένη διάκριση είναι, εκτός της συγκαλυμμένης άνισης μεταχείρισης, και η ύπαρξη αντικειμενικά συγκρίσιμης κατάστασης μεταξύ των ομάδων οι οποίες διαφοροποιούνται με βάση το κριτήριο²⁶. Με τον τρόπο αυτόν ελέγχεται αν μια διαπιστωμένη άνιση μεταχείριση οφείλεται τυχόν σε διαφορετικές καταστάσεις, γεγονός που αποκλείει τον χαρακτηρισμό της ως δυσμενούς διακρίσεως²⁷. Με την εν λόγω πρόσθετη προϋπόθεση αποτρέπεται επίσης το ενδεχόμενο τα κράτη μέλη να μην μπορούν να θεσπίζουν με τις ρυθμίσεις τους αντικειμενικά δικαιολογημένες διαφοροποιήσεις μόνο και μόνο επειδή το κριτήριο διαφοροποίησης σχετίζεται, ενίοτε και εντελώς τυχαία, με τον τόπο της έδρας μιας εταιρίας.

ii) Το κριτήριο του κύκλου εργασιών των υποκειμένων στον φόρο

48. Επί τη βάση των ανωτέρω, πρέπει να εξεταστεί καταρχάς αν το κριτήριο του κύκλου εργασιών των υποκειμένων στον φόρο, το οποίο χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του συντελεστή του ουγγρικού ειδικού φόρου, συνιστά συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση εις βάρος αλλοδαπών εταιριών.

49. Με βάση τους κανόνες που διέπουν τον ειδικό φόρο, ο φορολογικός συντελεστής είναι κλιμακωτός ανάλογα με το μέγεθος του κύκλου εργασιών. Αυτό έχει ως συνέπεια οι επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν μεγάλο κύκλο εργασιών να υφίστανται, όσον αφορά τον ειδικό φόρο, δυσμενέστερη μεταχείριση σε σχέση με τις επιχειρήσεις με μικρό κύκλο εργασιών εξαιτίας του εφαρμοζόμενου φορολογικού συντελεστή. Ο εν λόγω κανόνας έχει επίσης ως συνέπεια οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι λειτουργούν πολλά καταστήματα στο πλαίσιο ενός δικτύου υποκαταστημάτων να επιβαρύνονται κατά κανόνα με υψηλότερο μέσο φορολογικό συντελεστή απ' ό,τι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι λειτουργούν ένα μόνο κατάστημα, όπως για παράδειγμα οι δικαιοδόχοι που εντάσσονται σε κάποιο δίκτυο δικαιοχρήσεως.

– Άνιση μεταχείριση

50. Για να θεωρηθεί ότι υφίσταται συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση θα πρέπει καταρχάς να υπάρχει συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση υποκειμένων στον φόρο με βάση τον τόπο της έδρας της μητρικής εταιρίας. Συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση μεταξύ αλλοδαπών και ημεδαπών εταιριών θα μπορούσε να υπάρχει αν οι υποκείμενοι στον φόρο με μεγάλο κύκλο εργασιών λειτουργούσαν στη συντριπτική τους πλειοψηφία υπό αλλοδαπή ιδιοκτησία, ενώ εκείνοι με μικρό κύκλο εργασιών λειτουργούσαν υπό ημεδαπή ιδιοκτησία.

51. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο δεν αποδεικνύεται. Είναι γεγονός ότι οι επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών τείνουν να δραστηριοποιούνται πέραν των εθνικών συνόρων στην εσωτερική αγορά και επομένως είναι πιθανό να επιδιώκουν και να πραγματοποιούν υψηλές πωλήσεις και σε άλλα κράτη μέλη. Επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών μπορεί όμως να ανήκουν εξίσου και σε ημεδαπούς.

52. Για τον λόγο αυτόν θα έπρεπε να εξεταστεί από το αιτούν δικαστήριο αν τυχόν υπήρχε συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση λόγω των πραγματικών συνθηκών που επικρατούσαν στην Ουγγαρία κατά το επίμαχο έτος.

53. Τα προσκομιζόμενα από τη Hervis στοιχεία σχετικά με τον κλάδο των τροφίμων δεν αρκούν για να τεκμηριώσουν μα τέτοια υπόθεση. Από αυτά προκύπτει μεν ότι στον κλάδο του εμπορίου τροφίμων οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις οι οποίες ανήκουν σε αλλοδαπούς είναι οργανωμένες ως δίκτυα υποκαταστημάτων, ενώ οι μεγάλες αλυσίδες τροφίμων που ανήκουν σε ημεδαπούς λειτουργούν ως δίκτυα δικαιοχρήσεως. Εντούτοις, τα εν λόγω στοιχεία αφορούν μόνον ένα

26 — Βλ. σημείο 32 ανωτέρω.

27 — Βλ. συναφώς την απόφαση *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 46).

μέρος του πεδίου εφαρμογής του ειδικού φόρου, και μάλιστα όχι τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η ίδια η Hervis. Η διαπίστωση μιας συγκαλυμμένης άνισης μεταχειρίσεως ημεδαπών και αλλοδαπών θα πρέπει όμως να αφορά τη ρύθμιση συνολικά και δεν μπορεί να περιορίζεται σε ορισμένο μόνο τμήμα του ρυθμιστικού πεδίου.

54. Εξάλλου, το αν η άθροιση του κύκλου εργασιών της Hervis με τους κύκλους εργασιών που πραγματοποιούνται από τη μητρική της εταιρία στον κλάδο του εμπορίου τροφίμων συνιστά ή όχι συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση, δεν είναι κρίσιμο στο πλαίσιο της εκτιμήσεως, αν το κριτήριο του μεγέθους του κύκλου εργασιών μπορεί να γίνει δεκτό κατά το ενωσιακό δίκαιο, αλλά πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο της εξετάσεως του κριτηρίου της συνεκτιμήσεως του κύκλου εργασιών συνδεδεμένων εταιριών²⁸.

55. Ως εκ τούτου, με την επιφύλαξη τυχόν διαφορετικών διαπιστώσεων του αιτούντος δικαστηρίου, από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου δεν προκύπτει ότι η συνάρτηση του συντελεστή του ειδικού φόρου με το μέγεθος του κύκλου εργασιών συνιστά συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών.

– Αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση

56. Σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο ήθελε διαπιστώσει ότι υφίσταται συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση, θα πρέπει περαιτέρω να εξετασθεί αν οι υποκείμενοι στον φόρο με μεγάλο και μικρό κύκλο εργασιών βρίσκονται, όσον αφορά τον ουγγρικό ειδικό φόρο, σε αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση.

57. Κατά την Επιτροπή, για να μην υπάρχει αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση, ιδίως όσον αφορά την άνιση μεταχείριση δικτύων υποκαταστημάτων και δικαιοχρήσεως, θα πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αντιστοιχεί σε διαφορετική φοροδοτική ικανότητα. Εντούτοις, κατά την άποψη της Επιτροπής, ένας υψηλότερος φορολογικός συντελεστής ο οποίος οφείλεται στην άθροιση των κύκλων εργασιών των επιμέρους υποκαταστημάτων ενοποιημένων επιχειρήσεων, δεν εκφράζει κατ' ανάγκη την υψηλότερη αποδοτικότητα τέτοιων επιχειρήσεων. Η υψηλότερη αποδοτικότητα προκύπτει μόνο από υψηλότερα κέρδη, τα οποία υπολογίζονται με βάση όχι μόνο τον κύκλο εργασιών, αλλά και τις δαπάνες.

58. Καταρχάς επισημαίνεται ότι η διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο με μεγάλο κύκλο εργασιών και εκείνων με μικρό κύκλο εργασιών είναι εγγενές χαρακτηριστικό ενός φόρου το ύψος του οποίου προσδιορίζεται με βάση τον κύκλο εργασιών. Ειδικότερα, τέτοιου είδους άνιση μεταχείριση υφίσταται και όταν για έναν τέτοιο φόρο προβλέπεται μόνο ένας ενιαίος φορολογικός συντελεστής. Σε απόλυτα μεγέθη, οι φορολογούμενοι με μεγάλους κύκλους εργασιών καταβάλλουν ούτως ή άλλως υψηλότερους φόρους από ό,τι οι φορολογούμενοι με μικρούς κύκλους εργασιών.

59. Στην προκείμενη υπόθεση τίθεται περαιτέρω το ζήτημα αν οι φορολογούμενοι με μεγάλους κύκλους εργασιών βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση με τους φορολογούμενους με μικρούς κύκλους εργασιών όσον αφορά το ύψος του φορολογικού *συντελεστή*. Με άλλα λόγια, πρέπει να αποσαφηνιστεί αν, υπό το πρίσμα της ισότητας, ένα διαφορετικό μέγεθος του κύκλου εργασιών οδηγεί ορθώς στην εφαρμογή διαφορετικών φορολογικών συντελεστών. Το ζητούμενο είναι τελικά αν υπάρχει κάποιο κριτήριο που να δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση. Ο σχετικός έλεγχος αποτελεί συνήθως αντικείμενο της εξετάσεως ενός δικαιολογητικού λόγου²⁹.

28 — Βλ., κατωτέρω, σημεία 64 επ.

29 — Βλ. συναφώς και τις προτάσεις μου της 19ης Ιουλίου 2012, C-123/11, Α (σημεία 40 επ.).

60. Ανεξάρτητα όμως από το ζήτημα της δογματικής εντάξεως ενός τέτοιου ελέγχου, συντάσσομαι με την άποψη της Επιτροπής ότι η διαφορετική αποδοτικότητα ενός υποκειμένου στον φόρο δικαιολογεί καταρχήν την εφαρμογή διαφορετικού φορολογικού συντελεστή.

61. Κατά το μέτρο αυτό, η προοδευτικότητα του φορολογικού συντελεστή αποτελεί αποδεκτή διαφοροποίηση όσον αφορά τους φόρους προσόδου, ήτοι εκείνους που προσδιορίζονται με βάση τα κέρδη. Εντούτοις, σε αντίθεση με την Επιτροπή, δεν θα απέκλεια εξαρχής τον εύλογο χαρακτήρα της προοδευτικής κλιμακώσεως και των φόρων οι οποίοι προσδιορίζονται με βάση τον κύκλο εργασιών. Τούτο διότι το μέγεθος του κύκλου εργασιών μπορεί να αποτελεί χαρακτηριστικό δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας, καθόσον, για παράδειγμα, χωρίς μεγάλο κύκλο εργασιών δεν είναι δυνατή η πραγματοποίηση υψηλού κέρδους ή καθόσον το έσοδο από έναν επιπρόσθετο κύκλο εργασιών (οριακό έσοδο) αυξάνεται λόγω του χαμηλότερου σταθερού κόστους ανά μονάδα.

62. Ωστόσο, το αν, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, δικαιολογείται η εφαρμογή διαφορετικών φορολογικών συντελεστών ανάλογα με το μέγεθος του κύκλου εργασιών, αυτό είναι κάτι που δεν μπορεί τελικά να απαντηθεί χωρίς να γίνει αναγωγή στον έλεγχο της αναλογικότητας της προοδευτικής κλιμακώσεως του φορολογικού συντελεστή. Προς τον σκοπό αυτό, το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε να διερευνήσει και να σταθμίσει μια σειρά πραγματικών περιστάσεων. Ιδίως θα έπρεπε να αποσαφηνιστεί το πώς διαμορφώνεται η κατανομή της μέσης επιβαρύνσεως όλων των υποκειμένων στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη τις διάφορες κλίμακες του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή και τη συνήθη μεταβολή αντίστοιχα του περιθωρίου επί των πωλήσεων των υποκειμένων στον φόρο.

63. Πέραν όμως από το ζήτημα, αν με βάση τα ανωτέρω οι υποκείμενοι στον φόρο με μεγάλους κύκλους εργασιών βρίσκονται, σε σχέση με το ύψος του φορολογικού συντελεστή, αντικειμενικά στην ίδια κατάσταση με τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν μικρούς κύκλους εργασιών, το κριτήριο του μεγέθους του κύκλου εργασιών των υποκειμένων στον φόρο δεν αποτελεί κριτήριο διαφοροποίησης που να στοιχειοθετεί συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση εις βάρος αλλοδαπών εταιριών, καθόσον δεν προκύπτει άνιση μεταχείριση των εταιριών αυτών³⁰.

iii) Το κριτήριο των συνδεδεμένων μεταξύ τους υποκειμένων στον φόρο

64. Περαιτέρω πρέπει να εξετασθεί αν η διαφορετική μεταχείριση υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι συνδέονται με ορισμένο τρόπο με άλλους υποκειμένους στον φόρο συνιστά συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω του τύπου της έδρας μιας εταιρίας.

65. Κατά την επιβολή του ουγγρικού ειδικού φόρου, το ύψος του φορολογικού συντελεστή δεν διαφοροποιείται μόνον ανάλογα με το μέγεθος του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο. Υπό ορισμένες συνθήκες αθροίζονται μάλιστα για τους σκοπούς του προσδιορισμού του φορολογικού συντελεστή οι κύκλοι εργασιών περισσότερων υποκειμένων στον φόρο. Αυτό συμβαίνει όταν πρόκειται για υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι ανήκουν στον ίδιο όμιλο με άλλους υποκειμένους στον φόρο, όχι όμως όταν πρόκειται για υποκειμένους στον φόρο συνδεδεμένους με άλλους υποκειμένους στον φόρο στο πλαίσιο ενός δικτύου δικαιοχρήσεως. Καθόσον η Hervis εντάσσεται σε όμιλο εταιριών ο οποίος πραγματοποιεί πωλήσεις στην Ουγγαρία, μεταξύ άλλων και στο εμπόριο τροφίμων, υπάγεται σε υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από ό,τι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι εντάσσονται σε δίκτυα δικαιοχρήσεως.

30 — Βλ., ανωτέρω, σημεία 48 επ.

66. Ως εκ τούτου, το κριτήριο διαφοροποίησης έγκειται εν προκειμένω στον τρόπο με τον οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο συνδέεται, είτε ως θυγατρική εταιρία είτε ως δικαιοδόχος μέλος δικτύου δικαιοχρήσεως, με κάποια άλλη επιχείρηση η οποία ασκεί επιρροή στην επιχειρηματική δραστηριότητά του. Αυτή η άλλη επιχείρηση είναι στη μία περίπτωση βασικός μέτοχος του υποκειμένου στον φόρο, ενώ στην άλλη περίπτωση μπορεί να κατέχει ευρέα δικαιώματα τα οποία απορρέουν από σύμβαση δικαιοχρήσεως.

67. Το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε καταρχάς να διαπιστώσει αν, με βάση τις πραγματικές περιστάσεις, υφίσταται συγκαλυμμένη άνιση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων. Αυτό θα συνέβαινε αν, κατά το επίμαχο έτος, η ένταξη των υποκειμένων στον φόρο σε δομή ομίλου συνδεόταν στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων με την έδρα της μητρικής εταιρίας στην αλλοδαπή.

68. Περαιτέρω τίθεται το ζήτημα αν οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι εντάσσονται σε δομή ομίλου βρίσκονται αντικειμενικώς σε συγκρίσιμη κατάσταση με τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι εντάσσονται σε δίκτυα δικαιοχρήσεως. Το κρίσιμο είναι εν προκειμένω αν, ενόψει του υπολογισμού του ειδικού φόρου με βάση τον κύκλο εργασιών, οι δεσμοί μιας θυγατρικής εταιρίας με τη μητρική της μπορεί να συγκριθούν αντικειμενικώς με τους δεσμούς ενός δικαιοδόχου προς τον δικαιοπάροχο στο πλαίσιο ενός συστήματος δικαιοχρήσεως.

69. Όσο τουλάχιστον αφορά την προκείμενη περίπτωση, στην οποία η μητρική εταιρία ασκεί δεσπίζουσα επιρροή σε μια θυγατρική, δεν υφίσταται δυνατότητα συγκρίσεως μεταξύ δομών ομίλου και δικτύων δικαιοχρήσεως. Δεδομένης της δεσπίζουσας επιρροής που ασκεί η μητρική εταιρία, είναι δυνατόν να καταλογιστούν σε αυτήν οι κύκλοι εργασιών των θυγατρικών της. Τούτο, διότι ουσιαστικά η ελέγχουσα μητρική εταιρία είναι αυτή που αποφασίζει αν ένας κύκλος εργασιών θα πραγματοποιηθεί από την ίδια ή μέσω μιας υποκείμενης στον φόρο θυγατρικής της. Τέτοια δυνατότητα δεν έχουν οι δικαιοπάροχοι ενός συστήματος δικαιοχρήσεως, καθόσον οι δικαιοδόχοι τους είναι νομικά και οικονομικά αυτόνομοι.

70. Ως εκ τούτου, με βάση το κριτήριο υπολογισμού του συγγρικού ειδικού φόρου ανάλογα με το μέγεθος του κύκλου εργασιών, οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι εντάσσονται σε ένα δίκτυο δικαιοχρήσεως δεν βρίσκονται αντικειμενικώς σε συγκρίσιμη κατάσταση με τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι εντάσσονται σε δομή ομίλου.

71. Κατά συνέπεια, το κριτήριο διαφοροποίησης των συνδεδεμένων μεταξύ τους υποκειμένων στον φόρο δεν μπορεί να οδηγήσει στη στοιχειοθέτηση συγκαλυμμένης δυσμενούς διακρίσεως.

iv) Το κριτήριο του σταδίου εμπορίας στο οποίο πραγματοποιείται ο κύκλος εργασιών

72. Τέλος μένει να εξεταστεί αν η φορολόγηση του τελευταίου μόνο σταδίου εμπορίας συνιστά συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση εις βάρος εταιριών που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη.

73. Με βάση τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο, αυτός επιβάλλεται μόνον επί της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου σε κατάσταση, όχι όμως επί του προηγούμενου σταδίου της δραστηριότητας χονδρικού εμπορίου. Στην εν λόγω διαφοροποίηση οφείλεται το γεγονός ότι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι διαθέτουν υποκαταστήματα τυγχάνουν διαφορετικής φορολογικής μεταχειρίσεως σε σχέση με ένα ολοκληρωμένο σύστημα δικαιοχρήσεως, αποτελούμενο από δικαιοπαρόχους και δικαιοδόχους, καθόσον οι κύκλοι εργασιών των δικαιοπαρόχων δεν υποβάλλονται στον φόρο.

74. Η διαφορά αυτή αποτελεί τον πυρήνα της προσφυγής ιδίως της Hervis, κατά την οποία στον κλάδο των τροφίμων, με τον οποίο η Hervis συνδέεται μέσω της μητρικής της για τους σκοπούς του ειδικού φόρου, υφίσταται άνιση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών ιδιοκτητών.

75. Και ως προς αυτό το σημείο, το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε, στο πλαίσιο της διερευνήσεως της τυχόν υπάρξεως συγκαλυμμένης άνισης μεταχειρίσεως, να εξετάσει καταρχάς αν στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων οι αλλοδαποί δραστηριοποιούνται μέσω δικτύων υποκαταστημάτων, ενώ οι ημεδαποί λειτουργούν άμεσα ή έμμεσα ως δικαιούχοι συστημάτων δικαιοχρήσεως.

76. Αν διαπιστωνόταν η βασιμότητα μιας τέτοιας υποθέσεως, θα έπρεπε να εξετασθεί αν, όσον αφορά τον ουγγρικό ειδικό φόρο, οι επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν σύστημα υποκαταστημάτων βρίσκονται αντικειμενικώς στην ίδια κατάσταση με τους δικαιούχους.

77. Η Hervis και η Δημοκρατία της Αυστρίας τονίζουν συναφώς ότι το ουγγρικό σύστημα δικαιοχρήσεως ελάχιστα διαφέρει από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου που διαθέτουν υποκαταστήματα. Τούτο ισχύει ιδίως όσον αφορά την ενιαία εμπορική ταυτότητα καθώς και το ενιαίο σύστημα εφοδιασμού, διαμορφώσεως των τιμών, προωθήσεως των πωλήσεων και μηχανογραφήσεως.

78. Κρίσιμο όμως για την εκτίμηση της υπάρξεως αντικειμενικώς συγκρίσιμης καταστάσεως δεν είναι το αν οι συγκρινόμενες ομάδες είναι συγκρίσιμες ως προς ένα ή περισσότερα σημεία. Σημασία έχει αν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση ενόψει της εθνικής ρυθμίσεως.

79. Αυτό δεν ισχύει όταν πρόκειται, αφενός, για δικαιούχους και, αφετέρου, για επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν δίκτυο υποκαταστημάτων. Οι δικαιούχοι δεν υπόκεινται στον ειδικό φόρο καθόσον δεν πραγματοποιούν κύκλους εργασιών συναλλασσόμενοι με τελικούς καταναλωτές, αλλά μόνο με τους δικαιούχους τους. Κατά συνέπεια προσομοιάζουν περισσότερο με τους χονδρεμπόρους και τους παραγωγούς, τις υπηρεσίες των οποίων χρησιμοποιούν και οι επιχειρήσεις που λειτουργούν δίκτυα υποκαταστημάτων, οι οποίοι επίσης δεν υπόκεινται στον ειδικό φόρο. Αν υποβάλλονταν στον ειδικό φόρο και οι κύκλοι εργασιών των δικαιούχων, τότε ορισμένα προϊόντα θα επιβαρύνονταν διπλά, καθόσον θα εισπραττόταν φόρος τόσο σε επίπεδο δικαιούχου όσο και σε επίπεδο δικαιούχου. Αντιθέτως, οι επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν δίκτυα υποκαταστημάτων δεν θα ήταν εκτεθειμένες σε μια τέτοια διπλή επιβάρυνση.

80. Κατά συνέπεια, ούτε το κριτήριο διαφοροποίησης του σταδίου εμπορίας στο οποίο πραγματοποιείται ο κύκλος εργασιών δεν μπορεί να οδηγήσει στη στοιχειοθέτηση συγκαλυμμένης δυσμενούς διακρίσεως.

ν) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

81. Συμπερασματικά, βάσει των στοιχείων που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, διαπιστώνεται ότι οι ρυθμίσεις που διέπουν τον ουγγρικό ειδικό φόρο δεν περιλαμβάνουν κάποια διάταξη η οποία να εισάγει εμφανή ή συγκαλυμμένη δυσμενή διάκριση εις βάρος εταιριών επειδή αυτές έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή.

β) Περιορισμοί μη εισάγοντες διακρίσεις

82. Κατά πάγια νομολογία γίνεται δεκτό ότι, πέραν των διακρίσεων, περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως συνιστούν όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής³¹.

31 — Βλ., αντί πολλών, αποφάσεις *Truck Center* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 33), *Blanco Pérez και Chao Gómez* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 53) καθώς και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-380/11, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

83. Όπως ανέφερα με άλλη ευκαιρία, στο πεδίο του φορολογικού δικαίου δεν χωρεί μια τόσο ευρεία προσέγγιση, διότι διαφορετικά όλοι οι κρατικοί φόροι, ανεξαρτήτως μορφής, θα έπρεπε να αξιολογούνται πάντοτε με γνώμονα το δίκαιο της Ένωσης³².

84. Την άποψη αυτή δεν ασπάζεται μόνο το Δικαστήριο στις αποφάσεις του, καθόσον ακόμη δεν έχει εξετάσει περίπτωση μη εισάγοντος διακρίσεις περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως στο πεδίο του φορολογικού δικαίου. Η ιδιαίτερη θέση του φορολογικού δικαίου όσον αφορά την εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών έχει έρεισμα και στις συνθήκες. Έτσι, για παράδειγμα, σειρά διατάξεων της ΣΛΕΕ σχετικά με την νομοθεσία στην ΕΕ απαιτεί αυξημένες τυπικές προϋποθέσεις στο πεδίο του φορολογικού δικαίου³³, αναδεικνύοντας με τον τρόπο αυτόν τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών.

γ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

85. Συμπερασματικά διαπιστώνεται ότι, με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου, η ελευθερία εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας της Hervis δεν περιορίζεται κατά απαγορευμένο τρόπο λόγω της επιβολής του ειδικού φόρου.

3. Ελεύθερη κυκλοφορία υπηρεσιών και κεφαλαίων

86. Καθόσον η υπό κρίση περίπτωση αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως της ελέγχουσας μητρικής εταιρίας της Hervis, ορθώς παρατηρείται και από τους διαδίκους ότι παρέλκει η εξέταση υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων³⁴. Εξάλλου φρονώ ότι, ανεξαρτήτως του ζητήματος της συρροής των διατάξεων περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, στην προκείμενη περίπτωση δεν τίγεται η ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών, καθόσον αντικείμενο της δραστηριότητας της Hervis είναι η διακίνηση εμπορευμάτων.

4. Η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων

87. Καθόσον την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων στο πεδίο της εγκαταστάσεως απηχεί ήδη το άρθρο 49 ΣΛΕΕ³⁵, το άρθρο 18 ΣΛΕΕ δεν εφαρμόζεται στην προκείμενη περίπτωση λόγω του ειδικότερου χαρακτήρα του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

5. Το επιτρεπτό της επιβολής φόρων κύκλου εργασιών με βάση την οδηγία ΦΠΑ

88. Στη συνέχεια θα αναφερθώ στη σημασία του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ για το επιτρεπτό της επιβολής του προκείμενου ειδικού φόρου κατά το ενωσιακό δίκαιο.

89. Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, η οδηγία ΦΠΑ δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρους οι οποίοι δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Αυτό όμως σημαίνει ότι στα κράτη μέλη απαγορεύεται να επιβάλλουν φόρους οι οποίοι έχουν τον χαρακτήρα αυτόν³⁶.

32 — Βλ. αναλυτικά τις προτάσεις μου της 21ης Δεκεμβρίου 2011, C-498/10, X (σημείο 28).

33 — Βλ. ως προς τη νομοθεσία για την εσωτερική αγορά τα άρθρα 114, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και 115 ΣΛΕΕ, ως προς την πολιτική στον τομέα της βιομηχανίας το άρθρο 173, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, ως προς την περιβαλλοντική πολιτική το άρθρο 192, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, και ως προς την ενεργειακή πολιτική το άρθρο 194, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

34 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation (σκέψεις 91 και 94).

35 — Βλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 39).

36 — Βλ., αντί πολλών, αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkavit και Poulsen Trading (Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψη 10 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-347/95, UCAL (Συλλογή 1997, σ. I-4911, σκέψη 32).

90. Στην υπό κρίση υπόθεση ανακύπτει πράγματι το ζήτημα αν ο ουγγρικός ειδικός φόρος, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τον κύκλο εργασιών, έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, είναι αντίθετος προς το ενωσιακό δίκαιο. Λόγω του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή του ειδικού φόρου, ο φόρος αυτός οδηγεί σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ επιχειρήσεων με μεγάλο κύκλο εργασιών και επιχειρήσεων με μικρό κύκλο εργασιών. Κατά τα προαναφερθέντα, ωστόσο, οι εν λόγω στρεβλώσεις του ανταγωνισμού δεν αποτελούν διασυννοριακή διάκριση³⁷ και συνεπώς ο ειδικός φόρος δεν αντιβαίνει στις θεμελιώδεις ελευθερίες. Στο δίκαιο της ΕΕ, προβλέψεις για την παρεμπόδιση τέτοιων στρεβλώσεων δεν περιέχουν μόνον οι διατάξεις για τις κρατικές ενισχύσεις, αλλά –ειδικά όσον αφορά τους φόρους κύκλου εργασιών– και οι διατάξεις για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

91. Γνωρίζω ότι ούτε το αιτούν δικαστήριο έχει υποβάλει ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ ούτε οι διάδικοι έχουν κάνει σχετική αναφορά ενώπιον του Δικαστηρίου. Αυτό δεν αποτελεί έκπληξη αν αναλογιστεί κανείς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, παράβαση του ισχύοντος άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ δεν υφίσταται όταν ένας εθνικός φόρος στερείται ενός έστω από τα τέσσερα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ³⁸. Τα τέσσερα αυτά χαρακτηριστικά του εν λόγω φόρου είναι η γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών, ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του τιμήματος, η είσπραξη του σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, καθώς και η χορήγηση του δικαιώματος προς έκπτωση από τον φόρο, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της προστιθέμενης αξίας, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή³⁹. Είναι προφανές ότι ο ουγγρικός ειδικός φόρος δεν εμφανίζει ούτε το τρίτο αλλά ούτε και το τέταρτο εκ των ανωτέρω χαρακτηριστικών, καθότι εισπράττεται αποκλειστικά και μόνο στο στάδιο διανομής του λιανικού εμπορίου.

92. Εντούτοις, θα ήθελα να αναφερθώ στη σημασία που έχει το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ για την υπό κρίση υπόθεση, καθόσον φρονώ ότι οι αφηρημένες προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως χρήζουν διορθώσεως προκειμένου να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητά της στην πράξη (βλ. κατωτέρω υπό το στοιχείο α). Επίσης, κατόπιν της ενδεχόμενης διορθώσεως των εν λόγω προϋποθέσεων από το Δικαστήριο, είναι αμφίβολο αν ο ουγγρικός ειδικός φόρος θα εξακολουθεί να είναι συμβατός με το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ (βλ. κατωτέρω υπό τα β και γ).

α) Η οικονομία του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ

93. Ο σκοπός της απαγορεύσεως φόρων οι οποίοι έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών εξηγείται ως εξής: Το κοινό σύστημα ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης ήλθε να αντικαταστήσει τους φόρους κύκλου εργασιών που ίσχυαν εντός των διαφόρων κρατών μελών⁴⁰. Όπως προκύπτει από την τέταρτη και την όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ⁴¹, προηγουμένως επιβάλλονταν στα περισσότερα κράτη μέλη φόροι κύκλου εργασιών υπό τη μορφή σωρευτικών και επαναληπτικών

37 — Βλ. ανωτέρω σημεία 48 επ.

38 — Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 23), της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-101/00, Tulliasiamies και Siilin (Συλλογή 2002, σ. I-7487, σκέψη 105), της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona (Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψεις 27 επ.), και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-283/06 και C-312/06, ΚÖGÁZ κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-8463, σκέψη 36)· από την παλαιότερη νομολογία, βλ. υπό ανάλογη έννοια την απόφαση της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi (Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψη 10).

39 — Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 1999, C-338/97, C-344/97 και C-390/97, Pelzl κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-3319, σκέψη 21), Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 28) και ΚÖGÁZ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 37).

40 — Βλ., αντί πολλών, αποφάσεις Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 23) και ΚÖGÁZ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 31).

41 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

φορολογικών συστημάτων, δηλαδή όχι υπό τη μορφή φόρου προστιθέμενης αξίας. Σκοπός του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας είναι η αντικατάσταση όλων των φόρων κύκλου εργασιών εντός της Ένωσης με μια συγκεκριμένη μορφή φόρου κύκλου εργασιών, και ειδικότερα με τον ισχύοντα φόρο προστιθέμενης αξίας.

94. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας δεν εναρμονίζει το πεδίο των φόρων προστιθέμενης αξίας, αλλά το ευρύτερο πεδίο των φόρων κύκλου εργασιών, ορίζοντας ως δεσμευτική μια συγκεκριμένη μορφή του φόρου κύκλου εργασιών: τον ισχύοντα φόρο προστιθέμενης αξίας. Η τυχόν διατήρηση από τα κράτη μέλη και άλλης μορφής φόρων κύκλου εργασιών εκτός του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας θα ήταν αντίθετη προς την εν λόγω εναρμόνιση.

95. Στο πλαίσιο αυτό, η μέχρι τούδε άποψη της νομολογίας, κατά την οποία η απαγόρευση της επιβολής *φόρου κύκλου εργασιών* κατά το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ καταλαμβάνει μόνον τους εθνικούς φόρους οι οποίοι εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του *φόρου προστιθέμενης αξίας*⁴², είναι υπερβολικά συσταλτική. Όπως είχε επισημάνει παλιότερα ο γενικός εισαγγελέας P. Léger, η εν λόγω άποψη του Δικαστηρίου επιτρέπει, παραδόξως, στα κράτη μέλη την επαναφορά σωρευτικών και επαναληπτικών φορολογικών συστημάτων, των οποίων ακριβώς την εξάλειψη επιδιώκει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας⁴³. Τούτο, διότι τα σωρευτικά και επαναληπτικά φορολογικά συστήματα δεν εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον δεν προβλέπουν δυνατότητα εκπτώσεως.

96. Επιπλέον, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να κριθεί αν ένας εθνικός φόρος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ, και ως εκ τούτου απαγορεύεται κατά το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να έχει ως συνέπεια τη δυσχέραση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ⁴⁴. Η λειτουργία αυτή στηρίζεται όμως ακριβώς στην παραδοχή ότι μια συγκεκριμένη μορφή φόρου κύκλου εργασιών –δηλαδή ο ισχύων φόρος προστιθέμενης αξίας– θα εξασφαλίσει ίσους όρους ανταγωνισμού σε όλα τα κράτη μέλη. Πράγματι, με βάση την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας ΦΠΑ, σκοπός της εισαγωγής του κοινού συστήματος ΦΠΑ είναι η εφαρμογή εντός των κρατών μελών νομοθεσιών σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίες δεν νοθεύουν τους όρους ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και υπηρεσιών. Στο πλαίσιο αυτό επιδιώκεται η εξάλειψη κατά το δυνατό των παραγόντων οι οποίοι δύνανται να νοθεύσουν τους όρους ανταγωνισμού, τόσο στο εθνικό πεδίο όσο και στο πεδίο της Ένωσης.

97. Κατά συνέπεια το Δικαστήριο απαιτεί και στην πρόσφατη σχετική νομολογία του, κατά τη σύγκριση ενός εθνικού φόρου με τα χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας, να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στην απαίτηση που επιβάλλει την απαρέγκλιτη διασφάλιση της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ⁴⁵. Ωστόσο παραμένει ανοικτό το ερώτημα γιατί ένας φόρος, ο οποίος πληροί τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας, να μπορεί να επηρεάσει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ νοθεύοντας τους όρους ανταγωνισμού. Όπως ορθώς διαπίστωσε η γενική εισαγγελέας C. Stix-Hackl, αυτό που πιθανώς μπορεί να επηρεάσει περισσότερο το κοινό σύστημα ΦΠΑ είναι ένας φόρος ο οποίος, ενώ διαθέτει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, διαθέτει επίσης χαρακτηριστικά τα οποία είναι αντίθετα προς αυτόν⁴⁶.

42 — Βλ., αντί πολλών, απόφαση ΚÖGÁZ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger της 13ης Μαρτίου 1997, C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (Συλλογή 1997, σ. I-5053, σημείο 42).

44 — Βλ., αντί πολλών, τις αποφάσεις Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψεις 23 έως 25) και ΚÖGÁZ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψεις 31 και 34): βλ. επίσης, από την παλαιότερη νομολογία, απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot (Συλλογή 1985, σ. 3764, σκέψη 16).

45 — Αποφάσεις Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 29) και ΚÖGÁZ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 38).

46 — Προτάσεις της γενικής εισαγγελέας C. Stix-Hackl της 14ης Μαρτίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona (Συλλογή 2006, σ. I-9373, σημείο 36).

98. Επιχείρημα κατά της συσταλτικής προσέγγισης της νομολογίας δεν αντλείται συνεπώς μόνον από τη διατύπωση του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία δεν χρησιμοποιεί ως κριτήριο τον χαρακτήρα ενός φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά τον χαρακτήρα ενός διακεκριμένου φόρου κύκλου εργασιών. Η συσταλτική ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως τής στερεί την πρακτική της αποτελεσματικότητα, κυρίως διότι επιτρέπει την επιβολή εθνικών φόρων κύκλου εργασιών οι οποίοι, όπως και ο φόρος κύκλου εργασιών στο πλαίσιο ενός σωρευτικού και επαναληπτικού φορολογικού συστήματος, μπορούν να επηρεάσουν τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ λόγω νόθευσης των όρων ανταγωνισμού.

99. Ένα άλλο σημείο προσέγγισης για τη διασταλτική ερμηνεία του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ προσφέρει η νομολογία στον βαθμό που, τρόπον τινά, άφησε πάντα ανοικτό το ζήτημα αν κατά το ενωσιακό δίκαιο μπορεί να απαγορεύεται η επιβολή και άλλων φόρων πέραν εκείνων που πληρούν τα χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας. Πράγματι, το Δικαστήριο εξακολουθεί να δίδει την εντύπωση ότι ασύμβατοι με το ισχύον άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ είναι *τουλάχιστον* οι φόροι οι οποίοι εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας⁴⁷. Κατά συνέπεια δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο να μην είναι συμβατοί με την εν λόγω διάταξη και ορισμένοι άλλοι φόροι⁴⁸.

100. Κατά συνέπεια φρονώ ότι είναι σαφές ότι η απαγόρευση ενός εθνικού φόρου κατά το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέτει ότι ο φόρος εμφανίζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά όχι του φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά του φόρου κύκλου εργασιών. Πέραν τούτου, με βάση τον σκοπό της εν λόγω διατάξεως και τη μέχρι τούδε νομολογία, η διάταξη αυτή απαγορεύει μόνον τους φόρους οι οποίοι επηρεάζουν τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ λόγω νόθευσης των όρων ανταγωνισμού, τόσο στο εθνικό επίπεδο όσο και στο επίπεδο της Ένωσης.

101. Για τον λόγο αυτόν θα εξετάσω παρακάτω εν συντομία τις συνέπειες που θα μπορούσε να έχει για την υπό κρίση περίπτωση μια κατά τα ανωτέρω μεταβολή της απόψεως της νομολογίας.

β) Τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου κύκλου εργασιών

102. Καταρχάς πρέπει να εξεταστεί αν ο ουγγρικός ειδικός φόρος εμφανίζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ.

103. Ως σημείο αφετηρίας για τον καθορισμό των ουσιωδών χαρακτηριστικών του φόρου κύκλου εργασιών προσφέρονται τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Είναι προφανές ότι τα τελευταία θα πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά της γενικότερης έννοιας του φόρου κύκλου εργασιών και επιπλέον τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του φόρου προστιθέμενης αξίας.

47 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις Dansk Denkvit και Poulsen Trading (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 11), της 26ης Ιουνίου 1997, C-370/95 έως C-372/95, Careda κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-3721, σκέψη 14), της 19ης Φεβρουαρίου 1998, C-318/96, SPAR (Συλλογή 1998, σ. I-785, σκέψη 22), Pelzl κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 40, σκέψη 20) και ΚΌΓΆΖ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψεις 34 επ.).

48 — Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 11) σχετικά με το σωρευτικό και επαναληπτικό φορολογικό σύστημα, καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα S. Alber της 18ης Μαρτίου 1999, C-338/97, C-344/97 και C-390/97, Pelzl κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-3319, σημείο 85).

i) Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου και δυνατότητα μετακυλίσεως

104. Καταρχάς πρέπει να συμφωνήσω με την άποψη των γενικών εισαγγελέων J. Mischο και C. Stix-Hackl ότι η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου δεν μπορεί να περιλαμβάνεται στα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός φόρου κύκλου εργασιών⁴⁹. Ακριβώς αυτό το χαρακτηριστικό θα καθιστούσε ανενεργή την απαγόρευση της επαναφοράς σωρευτικών και επαναληπτικών φορολογικών συστημάτων στα κράτη μέλη, στην εξάλειψη των οποίων αποβλέπει το κοινό σύστημα ΦΠΑ.

105. Επίσης και η απαιτούμενη από το Δικαστήριο δυνατότητα μετακυλίσεως του φόρου στον τελικό καταναλωτή⁵⁰, η οποία θεωρείται παγίως συνέπεια της εκπτώσεως⁵¹, δεν αποτελεί προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός φόρου ως φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, η μετακύλιση του φόρου είναι αμφίβολη στο πλαίσιο ενός σωρευτικού και επαναληπτικού φορολογικού συστήματος καθόσον δεν επικρατούν ίσοι όροι ανταγωνισμού. Εξάλλου, αν γινόταν δεκτή η προϋπόθεση της δυνατότητας μετακυλίσεως, η συνέπεια θα ήταν να μην εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ οι φόροι οι οποίοι συνεπάγονται σοβαρή νόθευση του ανταγωνισμού και λόγω των σημαντικά διαφοροποιημένων όρων ανταγωνισμού δεν δύνανται να μετακυλισθούν.

ii) Επιβολή σε όλα τα στάδια παραγωγής και διανομής

106. Η επιβολή του φόρου σε όλα τα στάδια παραγωγής και διανομής επίσης δεν αποτελεί ουσιώδες χαρακτηριστικό του φόρου κύκλου εργασιών⁵².

107. Τη σχετική διαπίστωση έχει κάνει και το Δικαστήριο σε παλιότερες αποφάσεις του⁵³. Πέραν αυτού, τα συστήματα στα οποία ο φόρος επιβάλλεται σε ένα μόνο στάδιο αποτελούν επίσης εναλλακτική λύση προς το ισχύον σύστημα ΦΠΑ, καθόσον η εφαρμογή τους επί των πράξεων που πραγματοποιούνται μεταξύ επιχειρήσεων και τελικών καταναλωτών θα οδηγούσε καταρχήν στο ίδιο φορολογικό αποτέλεσμα.

iii) Καθορισμός του ύψους του φόρου αναλόγως του τιμήματος

108. Ο καθορισμός του ύψους του φόρου αναλόγως του τιμήματος είναι το κατ' εξοχήν ουσιώδες χαρακτηριστικό ενός φόρου κύκλου εργασιών. Μόνον όταν η βάση υπολογισμού του φόρου προσδιορίζεται βάσει του κύκλου εργασιών μπορεί να γίνει λόγος για φόρο κύκλου εργασιών.

109. Πάντως, είναι αδιάφορο αν ο καθορισμός γίνεται βάσει ενός μεμονωμένου κύκλου εργασιών ή, όπως στην προκειμένη περίπτωση του ουγγρικού ειδικού φόρου, βάσει του αθροίσματος περισσότερων πράξεων που πραγματοποιήθηκαν εντός ορισμένης περιόδου. Τούτο διότι, ακόμη και όταν ο φόρος καθορίζεται βάσει του συνολικού κύκλου εργασιών ενός έτους, επιδρά και πάλι σε κάθε επιμέρους κύκλο εργασιών⁵⁴.

49 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischο της 27ης Απριλίου 1989, 93/88 και 94/88, Wisselink κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 2671, σημείο 50), και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα C. Stix-Hackl στην υπόθεση Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 46, σημείο 110).

50 — Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις Careda κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 47, σκέψεις 14 επ.) και ΚΟΓΑΖ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψεις 50 και 57).

51 — Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις Pelzl κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 21), Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 28) και ΚΟΓΑΖ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 37).

52 — Προτάσεις στην υπόθεση Wisselink κ.λπ. (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 49, σημείο 50).

53 — Βλ. απόφαση Wisselink κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 48, σκέψεις 11 επ.).

54 — Προτάσεις στην υπόθεση Pelzl κ.λπ. (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 48, σημεία 44 και 57): βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs της 17ης Μαρτίου 2005, C-475/03, Banca popolare di Cremona (Συλλογή 2006, σ. I-9373, σημεία 46 επ.), και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα C. Stix-Hackl στην υπόθεση Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 46, σημείο 79).

110. Είναι μεν αληθές ότι σε παλαιότερες υποθέσεις το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η απαγόρευση δεν εφαρμόζεται ειδικά όταν πρόκειται για φόρο όπως ο επίμαχος ειδικός φόρος, ο οποίος επιβαρύνει ορισμένες ομάδες επιχειρήσεων μόνο βάσει του συνολικού κύκλου εργασιών τους⁵⁵. Η διαπίστωση όμως αυτή οφείλεται μάλλον στη απαντώμενη εν μέρει και στη νομολογία παρανόηση ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται επί της πρόσθετης αξίας που προκύπτει από κάθε κύκλο εργασιών⁵⁶. Κάτι τέτοιο δεν ισχύει από φοροτεχνικής απόψεως, καθόσον κατά το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ η βάση υπολογισμού περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή.

111. Κατά συνέπεια ο ουγγρικός ειδικός φόρος πληροί το κριτήριο του καθορισμού αναλόγως του τμήματος.

iv) Γενική εφαρμογή

112. Τέλος, ουσιώδες χαρακτηριστικό του φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί η γενική εφαρμογή του φόρου.

113. Η παραδοχή αυτή συνάγεται άμεσα από την ερμηνεία του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ. Ειδικότερα, η εν λόγω διάταξη αναφέρει ως παραδείγματα φόρων οι οποίοι δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών ορισμένα είδη φόρων που εστιάζουν σε συγκεκριμένες παροχές όπως ασφαλίσεις, ακίνητα, τυχερά παιχνίδια και στοιχήματα. Οι εν λόγω ειδικοί φόροι κύκλου εργασιών εξακολουθούν να επιτρέπονται και μετά την εισαγωγή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Κατά συνέπεια απαγορεύονται μόνον οι γενικοί φόροι κύκλου εργασιών. Μόνον αυτοί δύνανται να επηρεάσουν τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

114. Το Δικαστήριο έχει κρίνει μέχρι στιγμής ότι γενικούς φόρους κύκλου εργασιών αποτελούν μόνον οι φόροι οι οποίοι έχουν ως αντικείμενο την επιβάρυνση του συνόλου των οικονομικής φύσεως πράξεων εντός ενός κράτους μέλους⁵⁷.

115. Εξάλλου, επισημαίνεται ότι ακόμη και ο ισχύων φόρος προστιθέμενης αξίας δεν καταλαμβάνει όλες τις πράξεις. Είναι ενδεικτικό, για παράδειγμα, ότι τα άρθρα 132 και 135 της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζουν σειρά ατελειών για συγκεκριμένες παροχές ή και για ολόκληρους κλάδους. Κατά συνέπεια, η γενική εφαρμογή του φόρου δεν είναι δυνατόν να προϋποθέτει ότι φορολογούνται πράγματι όλα τα είδη παροχών. Εξάλλου, μια τέτοια ερμηνεία θα ακύρωνε στην πράξη κάθε πεδίο εφαρμογής της απαγόρευσης του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ⁵⁸.

116. Ιδίως όταν πρόκειται για φόρους οι οποίοι, όπως και ο υπό κρίση, επιβάλλονται μόνο στο τελευταίο στάδιο διανομής, δεν μπορεί να απαιτηθεί να καταλαμβάνουν όλα τα είδη πράξεων. Όσον αφορά το κριτήριο της γενικής εφαρμογής του φόρου κύκλου εργασιών, το μόνο που ενδιαφέρει εν προκειμένω είναι αν ο φόρος έχει γενική εφαρμογή ως προς τις συναλλαγές με τελικούς καταναλωτές.

55 — Βλ. αποφάσεις *Rousseau Wilmot* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 44, σκέψη 16) και *Pelzl* κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 39, σκέψη 25)· αντίθετη ουσιαστικά η απόφαση *Dansk Denavit* και *Poulsen Trading* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36).

56 — Βλ. αποφάσεις της 19ης Μαρτίου 1991, C-109/90, *Giant* (Συλλογή 1991, σ. I-1385, σκέψη 14), και της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, *Beaulande* (Συλλογή 1992, σ. I-6709, σκέψη 18).

57 — Αποφάσεις *Beaulande* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 56, σκέψη 16), της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navais* (Συλλογή 1997, σ. I-5053, σκέψη 17), και *Tulliasiamies* και *Siilin* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 101)· βλ. επίσης την απόφαση *EKW* και *Wein & Co* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 38, σκέψη 24).

58 — Βλ. συναφώς τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. Saggio της 1ης Ιουλίου 1999, C-437/97, *EKW* και *Wein & Co* (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σημείο 21).

117. Ανεξαρτήτως του ζητήματος πότε στο πλαίσιο αυτό μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει γενική εφαρμογή⁵⁹, στην προκειμένη υπόθεση δεν έχουν προσκομιστεί οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του φόρου. Το εθνικό δικαστήριο εκθέτει απλώς ότι ο ειδικός φόρος καταλαμβάνει τη δραστηριότητα λιανικού εμπορίου σε ορισμένους τομείς, παραθέτοντας τους αριθμούς των τομέων αυτών με βάση την ισχύουσα στην Ουγγαρία ενιαία ονοματολογία των οικονομικών δραστηριοτήτων. Δεν προκύπτει, ωστόσο, η εμβέλεια της φορολόγησης των συναλλαγών με τελικούς καταναλωτές.

118. Ως εκ τούτου είναι αδύνατο να εκτιμηθεί με βάση τα υποβληθέντα στοιχεία το κατά πόσον ένας φόρος όπως ο ουγγρικός ειδικός φόρος αποτελεί γενικό φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ.

γ) Νόθευση των όρων ανταγωνισμού

119. Αν ήθελε κριθεί ότι ο ουγγρικός ειδικός φόρος αποτελεί γενικό φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ, τότε, για να θεωρηθεί ότι ο φόρος αυτός απαγορεύεται κατά το ενωσιακό δίκαιο, θα πρέπει να επηρεάζει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ νοθεύοντας τους όρους ανταγωνισμού σε εθνικό επίπεδο ή σε επίπεδο ΕΕ.

120. Ο ειδικός φόρος έχει την ιδιότητα αυτή. Η πώληση των ίδιων προϊόντων υπόκειται, λόγω της προοδευτικότητας του φορολογικού συντελεστή, σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση ανάλογα με τον εκάστοτε υποκείμενο στον φόρο. Ο κανόνας αυτός, ωστόσο, δεν ισχύει όσον αφορά την αναδρομική είσπραξη του ειδικού φόρου, η οποία, καθόσον δεν ήταν γνωστή κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της συναλλαγής, δεν μπορούσε να νοθεύσει τον ανταγωνισμό.

121. Εξάλλου, κατά παρέκκλιση της βασικής αρχής του άρθρου 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ενόψει του τρόπου επιβολής του ειδικού φόρου αποκτά και πάλι σημασία για τη φορολογική επιβάρυνση το μήκος της αλυσίδας παραγωγής και διανομής. Ειδικότερα, με βάση την κλιμάκωση του ειδικού φόρου, δεν προκύπτει φορολογική επιβάρυνση όταν ένας χονδρέμπορος πωλεί σε έναν λιανέμπορο. Αν όμως εκλείψει ένας κρίκος της αλυσίδας διανομής, καθόσον ο πρώην χονδρέμπορος δραστηριοποιείται πλέον ως μεγάλος λιανέμπορος, τότε λόγω της προοδευτικότητας του φορολογικού συντελεστή δημιουργείται φορολογική επιβάρυνση. Αποτέλεσμα αυτού του τρόπου επιβολής του ειδικού φόρου, η οποία δεν συνάδει με τις αρχές του κοινού συστήματος ΦΠΑ, είναι και η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ δικτύων υποκαταστημάτων και δικτύων δικαιοχρήσεως⁶⁰.

122. Κατά συνέπεια, ο ουγγρικός ειδικός φόρος θα επηρέαζε, λόγω της προοδευτικότητάς του, τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ καθόσον νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού σε εθνικό επίπεδο. Αντιθέτως προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες στο πλαίσιο λειτουργίας του συστήματος αυτού δεν απαιτείται η διαπίστωση στρεβλώσεως του ανταγωνισμού με διασυννοριακό χαρακτήρα

δ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

123. Ενόψει των ελλিপών στοιχείων της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως όσον αφορά τον γενικό χαρακτήρα του ειδικού φόρου, και λόγω του ότι η ερμηνεία του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ δεν φαίνεται να έχει παίξει μέχρι στιγμής κάποιο ρόλο στην κύρια δίκη, δεν προτείνω στο Δικαστήριο την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας προκειμένου να δοθεί στα ενδιαφερόμενα μέρη η δυνατότητα τοποθέτησης.

59 — Βλ. συναφώς τις διάφορες προσεγγίσεις στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs της 19ης Μαρτίου 1992 στην υπόθεση C-347/90, Bozzi (Συλλογή 1992, σ. I-2947, σημείο 14), και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα S. Alber της 20ής Νοεμβρίου 1997 στην υπόθεση C-318/96, SPAR (Συλλογή 1998, σ. I-785, σημείο 33).

60 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 72 επ.

124. Φρονώ ότι είναι ορθότερο να απαντηθούν στην παρούσα διαδικασία μόνον ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του πρωτογενούς δικαίου και, κατά τα λοιπά, να υποδειχθεί στο αιτούν δικαστήριο να λάβει δεόντως υπόψη το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ. Σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι με βάση τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου και τους ανωτέρω συλλογισμούς δεν αποκλείεται ο ουγγρικός ειδικός φόρος να είναι ασύμβατος με το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ, θα πρέπει να προβεί στην υποβολή νέας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

6. Συμπέρασμα

125. Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το εφαρμοστέο στην παρούσα περίπτωση άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, δεν αντίκειται στην επιβολή του ουγγρικού ειδικού φόρου, όπως αυτός παρουσιάστηκε από το αιτούν δικαστήριο. Το αιτούν δικαστήριο οφείλει, όμως, να ελέγξει αν ο ειδικός φόρος είναι συμβατός με το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ.

V – Πρόταση

126. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Székesfehérvári Törvényszék:

Το εφαρμοστέο στην παρούσα περίπτωση άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, δεν αντίκειται στην επιβολή του ουγγρικού ειδικού φόρου, όπως αυτός παρουσιάστηκε από το αιτούν δικαστήριο. Το αιτούν δικαστήριο οφείλει, όμως, να ελέγξει αν ο ειδικός φόρος είναι συμβατός με το άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.