



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 13ης Ιουνίου 2019¹

Υπόθεση C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.
κατά
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Ενισχύσεις – Σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Φόρος επί του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων τηλεπικοινωνιών – Δυσμενής μεταχείριση αλλοδαπών επιχειρήσεων λόγω προοδευτικού φορολογικού συντελεστή – Έμμεση διάκριση – Δικαιολόγηση προοδευτικού φορολογικού συντελεστή βάσει του κύκλου εργασιών – Παράνομο πλεονέκτημα μικρών επιχειρήσεων λόγω προοδευτικού φορολογικού συντελεστή – Χαρακτήρας φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ»

I. Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει ζητήματα που άπτονται του φορολογικού δικαίου και του δικαίου κρατικών ενισχύσεων, τα οποία έχουν συγχρόνως ιδιαίτερη σημασία για τον φόρο ψηφιακών υπηρεσιών με βάση τον κύκλο εργασιών² που πρότεινε προσφάτως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Μάλιστα, στην υπόθεση που μας απασχολεί τίθεται επίσης το ερώτημα κατά πόσον η φορολόγηση του εισοδήματος επιχειρήσεως με βάση τον κύκλο εργασιών της αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών ή άμεσο φόρο επί των κερδών.

2. Επιπλέον, το Δικαστήριο πρόκειται να εξετάσει εκ νέου³ το ζήτημα της έμμεσης διακρίσεως που οφείλεται σε φορολογικό καθεστώς και που, στην προκειμένη περίπτωση, ενδέχεται να προκύπτει αποκλειστικώς από τον προοδευτικό συντελεστή. Τέλος, το Δικαστήριο καλείται να διαπιστώσει αν η φορολόγηση με προοδευτικό συντελεστή των οικονομικά ισχυρότερων επιχειρήσεων συνιστά αδικαιολόγητη ενίσχυση προς όφελος των άλλων επιχειρήσεων.

¹ Γλώσσα πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών της 21ης Μαρτίου 2018, COM(2018) 148 τελικό.

³ Βλ. μόνον τις αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291), και της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

3. Το αναδιανεμητικό αποτέλεσμα που επιδιώκεται κατά κανόνα με την εφαρμογή προοδευτικού φορολογικού συντελεστή συνεπάγεται *per se* ότι τα οικονομικά ισχυρότερα πρόσωπα φορολογούνται βαρύτερα και, ως εκ τούτου, τυγχάνουν δυσμενέστερης μεταχείρισης σε σύγκριση με τα οικονομικά ασθενέστερα πρόσωπα. Δεδομένου ότι τα οικονομικά ισχυρότερα πρόσωπα είναι πιθανότερο να δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο, το καθεστώς αυτό θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι εισάγει έμμεση διάκριση σε βάρος τους, ιδίως εάν η προοδευτική κλιμάκωση εφαρμόζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να στοχεύει τις οικονομικά ισχυρότερες αλλοδαπές επιχειρήσεις.

4. Επομένως, το Δικαστήριο πρέπει να κρίνει εάν είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης η εφαρμογή προοδευτικού φορολογικού συντελεστή σε συνδυασμό με τη θέσπιση βασικού αφορολόγητου ποσού⁴ το οποίο έχει καθιερωθεί ιστορικά σε πολλά κράτη μέλη και θεωρείται επιβεβλημένο για λόγους κοινωνικής πολιτικής, με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται στα κράτη μέλη και στο πλαίσιο φορολογήσεως του εισοδήματος. Επιπλέον, στον προοδευτικό φορολογικό συντελεστή και στο βασικό αφορολόγητο ποσό στηρίζεται και ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών που σχεδιάζεται σε επίπεδο Ένωσης και έχει ήδη επιβληθεί σε ορισμένα κράτη μέλη.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ⁵ (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων στις συμβάσεις ασφάλισης και στα τυχερά παιχνίδια και στοιχήματα, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρισης και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους που δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, με την προϋπόθεση ότι η είσπραξη των εν λόγω φόρων, δικαιωμάτων και τελών δεν οδηγεί, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

B. Το εθνικό δίκαιο

6. Υπόβαθρο της διαφοράς της κύριας δίκης συνιστά ο *Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (νόμος XCIV του 2010, περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων, στο εξής: νόμος περί ειδικού φόρου), ο οποίος προέβλεπε, όσον αφορά τα έτη 2010 έως 2012, ειδικό φόρο με βάση τον κύκλο εργασιών για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένους τομείς.

7. Το προοίμιο του νόμου περί ειδικού φόρου ορίζει τα εξής:

«Στο πλαίσιο της αναμορφώσεως του ισοζυγίου του προϋπολογισμού, το Κοινοβούλιο θεσπίζει τον παρόντα νόμο σχετικά με την επιβολή ειδικού φόρου επί των φορολογουμένων εκείνων που έχουν φοροδοτική ικανότητα μεγαλύτερη της γενικής φορολογικής υποχρεώσεως.»

8. Το άρθρο 1 του νόμου περί ειδικού φόρου περιέχει τις ακόλουθες επεξηγηματικές διατάξεις:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, νοούνται ως: [...]

4 Ακόμη και ένας αναλογικός φορολογικός συντελεστής σε συνδυασμό με βασικό αφορολόγητο ποσό οδηγεί σε προοδευτικό αποτέλεσμα του φόρου. Παραδείγματος χάριν, σε περίπτωση αναλογικού φόρου 10 % και βασικού αφορολόγητου ποσού 10 000 ευρώ, ο μέσος φορολογικός συντελεστής για εισόδημα 10 000 ευρώ είναι ακριβώς 0 %, για εισόδημα 20 000 ευρώ είναι ακριβώς 5 % και για εισόδημα 100 000 ευρώ είναι ακριβώς 9 %.

5 Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2. τηλεπικοινωνιακή δραστηριότητα: η παροχή υπηρεσιών ηλεκτρονικής επικοινωνίας σύμφωνα με τον Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (νόμο C του 2003 περί ηλεκτρονικών επικοινωνιών) [...]»

9. Το άρθρο 2 του νόμου περί ειδικού φόρου προβλέπει τα ακόλουθα:

«Υπόκεινται στον φόρο:

- a) το λιανικό εμπόριο σε καταστήματα·
- b) η άσκηση τηλεπικοινωνιακής δραστηριότητας·
- c) η προμήθεια ενέργειας.»

10. Το άρθρο 3 του νόμου περί ειδικού φόρου ορίζει τους υποκείμενους στον φόρο ως εξής:

«(1) Ως υποκείμενοι στον φόρο νοούνται τα νομικά πρόσωπα, οι λοιποί οργανισμοί υπό την έννοια του γενικού φορολογικού κώδικα και οι ελεύθεροι επαγγελματίες οι οποίοι ασκούν δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 2.

(2) Υπόκεινται επίσης στον φόρο αλλοδαποί οργανισμοί και ιδιώτες, για τις υποκείμενες στον φόρο δραστηριότητες, κατά το άρθρο 2, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες αυτές εντός της επικράτειας μέσω θυγατρικών.»

11. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου περί ειδικού φόρου, φορολογητέα βάση συνιστά:

«ο καθαρός κύκλος εργασιών των φορολογουμένων, ο οποίος προκύπτει από προβλεπόμενες στο άρθρο 2 δραστηριότητες, εντός της φορολογικής χρήσεως.»

12. Ο συντελεστής του ειδικού φόρου έχει προοδευτική διάρθρωση. Όπως προκύπτει από το άρθρο 5, στοιχείο b, του νόμου περί ειδικού φόρου, ο φορολογικός συντελεστής

«για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχείο b, δραστηριότητες είναι 0 % επί του κλιμακίου της φορολογητέας βάσης που δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια φιορίνια [(HUF) (περίπου 1 534 000 ευρώ)], 4,5 % επί του κλιμακίου της φορολογητέας βάσης άνω των 500 εκατομμυρίων φιορινίων και έως 5 δισεκατομμύρια φιορίνια [(HUF) (περίπου 15 340 000 ευρώ)], και 6,5 % επί του κλιμακίου της φορολογητέας βάσης άνω των 5 δισεκατομμυρίων φιορινίων [HUF (περίπου 15 340 000 ευρώ)]».

13. Το άρθρο 7 του νόμου ορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο φόρος εφαρμόζεται στις καλούμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις:

«Ο φόρος των υποκειμένων σ' αυτόν που έχουν την ιδιότητα της συνδεδεμένης επιχειρήσεως υπό την έννοια του νόμου [αριθ. LXXXI του 1996] περί φόρου επί των εταιριών και των μερισμάτων καθορίζεται συνυπολογιζόμενου του καθαρού κύκλου εργασιών από προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχεία a και b, δραστηριότητες, ασκούμενες από φορολογουμένους οι οποίοι διατηρούν σχέσεις συνδεδεμένης επιχειρήσεως, το δε προκύπτον ποσό από την εφαρμογή του οριζόμενου στο άρθρο 5 συντελεστή επί του αθροίσματος αυτού πρέπει να επιμερίζεται μεταξύ των φορολογουμένων ανάλογα με τον αντίστοιχο καθαρό κύκλο εργασιών τους από προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχεία a και b, δραστηριότητες σε σχέση με τον συνολικό καθαρό κύκλο εργασιών από προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχεία a και b, δραστηριότητες, που πραγματοποιείται από όλους τους συνδεδεμένους φορολογουμένους.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

14. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η Vodafone Magyarország Mobil Mobil Távközlési Zrt. (στο εξής: Vodafone), είναι ανώνυμη εταιρία του ουγγρικού δικαίου. Μοναδικός μέτοχός της είναι η Vodafone Europe B.V. με έδρα στις Κάτω Χώρες.

15. Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας ασκείται στον τομέα της αγοράς τηλεπικοινωνιών. Όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η προσφεύγουσα ήταν ο τρίτος μεγαλύτερος φορέας στην ουγγρική αγορά τηλεπικοινωνιών κατά τα επίδικα έτη.

16. Στο πλαίσιο εκ των υστέρων φορολογικού ελέγχου της προσφεύγουσας για την περίοδο από την 1η Απριλίου 2011 έως τις 31 Μαρτίου 2015, η φορολογική αρχή διαπίστωσε διαφορά από τον οφειλόμενο φόρο εις βάρος της προσφεύγουσας ύψους 8 371 000 HUF (περίπου 25 682 ευρώ): πέραν τούτου, επέβαλε στην προσφεύγουσα τόκους υπερημερίας και πρόστιμα. Δεδομένου ότι η ένσταση κατά της πράξεως αυτής ευδοκίμησε μόνον εν μέρει, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

17. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τον ειδικό φόρο λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων της ουγγρικής αγοράς τηλεπικοινωνιών. Οι ιδιαιτερότητες αυτές συνίστανται στο ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, «μόνον ο κύκλος εργασιών των φορολογούμενων ουγγρικής ιδιοκτησίας υπόκειται στο σύνολό του στον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή, ενώ φόρο ανάλογο με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή του κύκλου εργασιών πληρώνουν μόνον οι ουγγρικές θυγατρικές εταιρίες αλλοδαπών μητρικών εταιριών, με αποτέλεσμα το κύριο τμήμα του ειδικού φόρου που πληρώνουν οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στο υψηλότερο κλιμάκιο του κύκλου εργασιών να καταβάλλεται βάσει του υψηλότερου αυτού κλιμακίου».

18. Ωστόσο, τα έγγραφα που υπέβαλαν στο Δικαστήριο η Επιτροπή και η Ουγγαρία δεν επιβεβαιώνουν πλήρως την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου. Από τα έγγραφα αυτά προκύπτει ότι, κατά το πρώτο έτος (2010), από τις 16 επιχειρήσεις που υπόκεινται στον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή οι έξι δεν ελέγχονταν από αλλοδαπούς. Περαιτέρω στατιστικά στοιχεία μαρτυρούν ότι, σε κάθε περίπτωση, δεν επηρεάζονται μόνον επιχειρήσεις αλλοδαπής ιδιοκτησίας. Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει επίσης ότι ο μέσος φορολογικός συντελεστής καλύπτει και επιχειρήσεις που ελέγχονται από αλλοδαπούς μετόχους.

19. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, το 2012, η Επιτροπή είχε κινήσει διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά της Ουγγαρίας η οποία όμως περατώθηκε το 2013. Η Επιτροπή εξήγησε ότι ο νόμος περί ειδικού φόρου δεν ίσχυε πλέον και, ως εκ τούτου, δεν εφαρμοζόταν πλέον για το έτος 2013.

IV. Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

20. Με απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 2018, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να κινήσει διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 49, 54, 107 και 108 ΣΛΕΕ την έννοια ότι είναι αντίθετες σε εθνικό μέτρο στο πλαίσιο του οποίου η εθνική νομοθεσία (νόμος περί ειδικού φόρου επί των τηλεπικοινωνιών) έχει ως αποτέλεσμα να επωμίζονται την ουσιαστική φορολογική επιβάρυνση οι αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο, συνιστά δε το αποτέλεσμα αυτό έμμεση δυσμενή διάκριση;

- 2) Είναι αντίθετη προς τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει φορολογική υποχρέωση βάσει προοδευτικού φορολογικού συντελεστή επί του κύκλου εργασιών και εισάγει η υποχρέωση αυτή έμμεση δυσμενή διάκριση, αν έχει ως αποτέλεσμα να επωμίζονται την ουσιαστική φορολογική επιβάρυνση, στα πιο υψηλά της κλιμάκια, κυρίως οι αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο; Αποτελεί το αποτέλεσμα αυτό απαγορευόμενη κρατική ενίσχυση;
- 3) Έχει το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι δεν επιτρέπει εθνική νομοθεσία η οποία έχει ως αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση μεταξύ αλλοδαπών και ημεδαπών υποκειμένων στον φόρο και πρέπει ο ειδικός φόρος να χαρακτηρίζεται ως φόρος επί του κύκλου εργασιών, δηλαδή ως φόρος επί του κύκλου εργασιών συμβατός με την οδηγία ΦΠΑ, ή είναι ασύμβατος προς την εν λόγω οδηγία;

21. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτημάτων αυτών η Vodafone, η Ουγγαρία, η Τσεχική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 18ης Μαρτίου 2019 παρέστησαν οι ανωτέρω –πλην της Τσεχικής Δημοκρατίας–, καθώς και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

V. Νομική εκτίμηση

22. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως έχει ως αντικείμενο τη συμβατότητα του ουγγρικού νόμου περί ειδικού φόρου με το δίκαιο της Ένωσης.

23. Το ζήτημα της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης ανακύπτει λόγω της συγκεκριμένης διαρθρώσεως του ειδικού φόρου. Αφενός, η βάση υπολογισμού του φόρου δεν συνδέεται με το κέρδος, αλλά με τον καθαρό κύκλο εργασιών των υποκειμένων στον φόρο επιχειρήσεων. Αφετέρου, ο ειδικός φόρος στηρίζεται στην προοδευτική κλιμάκωση του φορολογικού συντελεστή. Διακρίνονται τρία διαφορετικά κλιμάκια τα οποία υπόκεινται σε τρεις διαφορετικούς συντελεστές: φορολογικός συντελεστής 0 % εφαρμόζεται στο ποσό του καθαρού κύκλου εργασιών που δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ)· συντελεστής 4,5 % εφαρμόζεται στα ποσά καθαρού κύκλου εργασιών μεταξύ 500 εκατομμυρίων HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ) και 5 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 15 340 000 ευρώ)· συντελεστής 6,5 % εφαρμόζεται για ποσό καθαρού κύκλου εργασιών που υπερβαίνει τα 5 δισεκατομμύρια HUF (περίπου 15 340 000 ευρώ).

24. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν ένας φόρος του ως άνω περιγραφόμενου είδους αντιβαίνει στα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ (βλ. σχετικά υπό Β), στα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ (βλ. σχετικά υπό Γ), καθώς και στο άρθρο 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ. σχετικά υπό Α). Είναι σκόπιμο να δοθεί πρώτα απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, προκειμένου να διευκρινιστεί καταρχάς ο χαρακτήρας του εξεταζόμενου φόρου ο οποίος στηρίζεται στον κύκλο εργασιών. Εάν ο φόρος αυτός καλύπτεται από την απαγόρευση του άρθρου 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ, παρέλκει η απάντηση στα άλλα δύο ερωτήματα.

A. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα: παράβαση του άρθρου 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ

25. Το άρθρο 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει σαφώς ότι τα κράτη μέλη δεν κωλύονται να θεσπίσουν νέους φόρους, εφόσον αυτοί δεν έχουν χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν ο ειδικός φόρος που βασίζεται στον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων τηλεπικοινωνιών πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος ο οποίος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών. Σε τέτοια περίπτωση, το άρθρο 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ θα εμπόδιζε την Ουγγαρία να θεσπίσει τον εν λόγω φόρο.

26. Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο τονίζει ότι για την ερμηνεία του άρθρου 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ η εν λόγω διάταξη πρέπει να ενταχθεί στο οικείο νομοθετικό πλαίσιο⁶.

27. Από τις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών⁷, προκύπτει ότι σκοπός της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών είναι η δημιουργία μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς διά της απαλείψεως των φορολογικών διαφορών που μπορούν να επηρεάσουν τον ανταγωνισμό και να παρακωλύσουν τις εμπορικές συναλλαγές⁸. Η οδηγία περί ΦΠΑ⁹ θέσπισε τέτοιο κοινό σύστημα ΦΠΑ.

28. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ στηρίζεται στην αρχή ότι επί των αγαθών και των υπηρεσιών, έως το στάδιο του λιανικού εμπορίου, επιβάλλεται γενικός φόρος καταναλώσεως ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, άσχετα από τον αριθμό των συναλλαγών που έχουν μεσολαβήσει κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής, πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου¹⁰. Όπως επισημαίνει το Δικαστήριο, ο φόρος αυτός βαρύνει, τελικά, μόνο τον τελικό καταναλωτή¹¹.

29. Προκειμένου να εξασφαλισθούν ίσοι όροι φορολογήσεως για τον ίδιο κύκλο εργασιών ανεξάρτητα από το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται, το κοινό σύστημα ΦΠΑ έπρεπε να αντικαταστήσει τους φόρους κύκλου εργασιών που ίσχυαν σε κάθε κράτος μέλος. Για τους ίδιους λόγους, το άρθρο 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων, εισφορών ή τελών για τις παραδόσεις αγαθών, τις υπηρεσίες και τις εισαγωγές μόνον εφόσον δεν έχουν χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.

30. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, εν πάση περιπτώσει, πρέπει να θεωρούνται ως επιβαρύνοντες την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο με τον ΦΠΑ οι φόροι που εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν¹².

31. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτουν τέσσερα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ: (1) η γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες· (2) ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει· (3) η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί· (4) η έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση καταλήγει στον καταναλωτή¹³.

6 Απόφασεις της 7ης Αυγούστου 2018, Viking Motors κ.λπ. (C-475/17, EU:C:2018:636, σκέψεις 29 επ.), της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 18), και της 8ης Ιουνίου 1999, Pelzl κ.λπ. (C-338/97, C-344/97 και C-390/97, EU:C:1999:285, σκέψεις 13 έως 20).

7 ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία.

8 Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 19).

9 Καταρχάς με τη δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5) και εν συνεχεία με την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

10 Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 21).

11 Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 22, in fine).

12 Απόφασεις της 7ης Αυγούστου 2018, Viking Motors κ.λπ. (C-475/17, EU:C:2018:636, σκέψη 37), της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 26), της 29ης Απριλίου 2004, GIL Insurance κ.λπ. (C-308/01, EU:C:2004:252, σκέψη 32), και της 31ης Μαρτίου 1992, Dansk Denkavit Trading και Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, σκέψεις 11 και 14).

13 Απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 28), της 8ης Ιουνίου 1999, Pelzl κ.λπ. (C-338/97, C-344/97 και C-390/97, EU:C:1999:285, σκέψη 21), και της 7ης Μαΐου 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, σκέψη 12).

32. Αφενός, ο ουγγρικός ειδικός φόρος δεν καλύπτει όλες τις συναλλαγές, αλλά μόνο συγκεκριμένες συναλλαγές των επιχειρήσεων τηλεπικοινωνιών. Επομένως, δεν συνιστά (γενικό) φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του πρώτου κριτηρίου, αλλά, στη χειρότερη περίπτωση, ειδικό φόρο καταναλώσεως ο οποίος, επί του παρόντος, απαγορεύεται στα κράτη μέλη, μόνον υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ¹⁴.

33. Αφετέρου, ο φόρος αυτός δεν έχει σχεδιασθεί με σκοπό τη μετακύλιση στον καταναλωτή (τέταρτο κριτήριο). Η μετακύλιση δεν μπορεί να γίνει δεκτή απλώς και μόνον επειδή, σε επίπεδο κοστολόγησης, η πιθανή επιβάρυνση του φόρου ενσωματώνεται στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών. Αυτό συμβαίνει, κατά το μάλλον ή ήττον, για κάθε φορολογική επιβάρυνση μιας επιχείσεως. Αντιθέτως, εάν δεν είναι ο καταναλωτής υπόχρεος καταβολής του φόρου –όπως στην περίπτωση του εξεταζόμενου ουγγρικού ειδικού φόρου για τις επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών–, ο φόρος πρέπει να προορίζεται να μετακυλιθεί συγκεκριμένα στον καταναλωτή.

34. Τούτο θα προϋπέθετε ότι, κατά τη στιγμή της εκτέλεσης της συναλλαγής (δηλαδή τη στιγμή της παροχής της υπηρεσίας στον καταναλωτή), το ύψος του φόρου θα ήταν καθορισμένο –όπως συμβαίνει με τον ΦΠΑ. Ωστόσο, δεδομένου ότι το ύψος του φόρου μπορεί να υπολογιστεί μόνον κατά τη λήξη του έτους και εξαρτάται από το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, η επιχείρηση που παρέχει τις υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών δεν γνωρίζει ακόμη, κατά τον χρόνο εκτέλεσης της παροχής, τη φορολογική επιβάρυνση που πρέπει ενδεχομένως να μετακυλιθεί, τουλάχιστον ως προς το ακριβές ύψος της¹⁵. Ειδικότερα, εάν δεν καλυφθεί το χαμηλότερο κατώτατο όριο κατά τη λήξη του έτους, δεν υπάρχει καμία φορολογική επιβάρυνση προς μετακύλιση στον καταναλωτή. Υπ' αυτό το πρίσμα, δεν υφίσταται ούτε φόρος ο οποίος να προορίζεται προς μετακύλιση.

35. Αντιθέτως, από τον σχεδιασμό του ουγγρικού ειδικού φόρου για τις επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών προκύπτει ο σκοπός άμεσης φορολογήσεως των εν λόγω επιχειρήσεων, όπως ορθώς επισημαίνει η Ουγγαρία. Σύμφωνα με το προοίμιο του νόμου περί ειδικού φόρου, η δυνατότητα συμβολής των επιχειρήσεων αυτών στις δημόσιες δαπάνες πρέπει να υπερβαίνει τη γενική φορολογική υποχρέωση (η οποία ευλόγως μπορεί να ερμηνευθεί ως γενική φοροδοτική ικανότητα). Συνεπώς, φορολογείται η ιδιαίτερη οικονομική δυνατότητα των εν λόγω επιχειρήσεων και όχι η οικονομική δυνατότητα των ληπτών των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών. Από την άποψη αυτή, ο ουγγρικός ειδικός φόρος προσομοιάζει σε ειδικό (άμεσο) φόρο επιχειρήσεων για συγκεκριμένες επιχειρήσεις, εν προκειμένω για τις επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών.

36. Επίσης, δεν φορολογείται κάθε συναλλαγή ανάλογα με την αξία της, αλλά, όπως προκύπτει από τα άρθρα 1 και 2 του νόμου περί ειδικού φόρου, φορολογείται ο συνολικός (καθαρός) κύκλος εργασιών από την παροχή υπηρεσιών ηλεκτρονικών επικοινωνιών εντός της φορολογικής χρήσης, με αρχικό συντελεστή 4,5 % εφόσον η συνολική αξία υπερβαίνει το όριο των 500 εκατομμυρίων HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ), και με συντελεστή 6,5 % όταν η αξία αυτή είναι ανώτερη των 5 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ). Και από την άποψη αυτή, ο ειδικός φόρος επιχειρήσεων προσομοιάζει, ως προς τον χαρακτήρα του, σε ειδικό άμεσο φόρο εισοδήματος. Ωστόσο, σε αντίθεση με τους «κανονικούς» άμεσους φόρους εισοδήματος, δεν λαμβάνεται υπόψη ως βάση υπολογισμού το επιτευχθέν κέρδος, δηλαδή η διαφορά μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείσεως εντός συγκεκριμένης περιόδου–, αλλά ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε εντός συγκεκριμένης περιόδου. Τούτο όμως, αντιθέτως προς την άποψη που φαίνεται να υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ουδόλως μεταβάλλει τον χαρακτήρα του *άμεσου* φόρου.

14 Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

15 Επί της απαιτήσεως αυτής, βλ. μόνον αποφάσεις της 7ης Αυγούστου 2018, Viking Motors κ.λπ. (C-475/17, EU:C:2018:636, σκέψεις 46 και 47) –δεν ισχύει, εάν η μετακύλιση είναι αβέβαιη–, και της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 33).

37. Ως εκ τούτου, ο ουγγρικός ειδικός φόρος συνιστά ειδικό (άμεσο) φόρο εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών, ο οποίος προορίζεται να απορροφήσει την ιδιαίτερη οικονομική δυνατότητα των επιχειρήσεων τηλεπικοινωνιών. Ο φόρος αυτός, λοιπόν, –όπως ορθώς επισήμανε εν τέλει η Επιτροπή– δεν έχει χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών που σκοπεύει στη φορολόγηση του καταναλωτή. Κατά συνέπεια, το άρθρο 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν εμποδίζει την Ουγγαρία να θεσπίσει αυτόν τον φόρο παράλληλα με τον ΦΠΑ.

B. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος: παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως

38. Με το πρώτο ερώτημα ερωτάται αν η ελευθερία εγκαταστάσεως που καθιερώνεται από τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ απαγορεύει τον ουγγρικό ειδικό φόρο στον τομέα των τηλεπικοινωνιών. Τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ, τα οποία μνημονεύονται επίσης στο συγκεκριμένο προδικαστικό ερώτημα, θα εξετασθούν εκτενώς στο πλαίσιο του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος.

39. Παρατηρείται καταρχάς ότι ο τομέας της άμεσης φορολογίας –στον οποίον υπάγεται ο εξεταζόμενος ειδικός φόρος (βλ. σχετικά, ανωτέρω, σημεία 35 επ.)– δεν εμπίπτει μεν στην αρμοδιότητα της Ένωσης, αλλά τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν τις εξουσίες που διατηρούν σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, το οποίο περιλαμβάνει ιδίως τις θεμελιώδεις ελευθερίες¹⁶.

40. Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ στους πολίτες της Ένωσης, περιλαμβάνει, βάσει του άρθρου 54 ΣΛΕΕ, για τις εταιρίες οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου¹⁷.

41. Η ελευθερία εγκαταστάσεως εφαρμόζεται στην υπό κρίση υπόθεση μόνον εάν αυτή αφορά κατάσταση διασυνοριακής φύσεως (σχετικά υπό 1). Εάν υφίσταται τέτοια κατάσταση, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον ο ειδικός φόρος συνιστά περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως (σχετικά υπό 2) και αν ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται, ενδεχομένως, από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (σχετικά υπό 3).

1. Διασυνοριακή κατάσταση

42. Η Ουγγρική Κυβέρνηση διατηρεί αμφιβολίες ως προς τις περιστάσεις υπό τις οποίες οι εταιρίες μπορούν να θεωρηθούν «ημεδαπές» ή «αλλοδαπές». Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει καταρχάς να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η έδρα εταιρίας χρησιμεύει για τον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της συνδέσεώς τους με την έννομη τάξη ενός κράτους¹⁸. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έχει την έδρα της στην Ουγγαρία, πρέπει να θεωρηθεί ως ουγγρική εταιρία, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται κατάσταση διασυνοριακής φύσεως.

43. Ωστόσο, η μητρική εταιρία της προσφεύγουσας είναι εταιρία με έδρα στις Κάτω Χώρες. Στον βαθμό που η εν λόγω αλλοδαπή εταιρία ασκεί τη δραστηριότητά της στην ουγγρική αγορά μέσω θυγατρικής εταιρίας –δηλαδή της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη–, θίγεται η ελευθερία εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας.

16 Αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 40), της 11ης Αυγούστου 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, σκέψη 16), και της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 21).

17 Αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, σκέψη 17), της 1ης Απριλίου 2014, Felixstowe Dock και Railway Company κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 17), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 41).

18 Αποφάσεις της 2ας Οκτωβρίου 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, σκέψη 25), και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, σκέψη 20)· βλ. και τις προτάσεις μου στην υπόθεση ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 40).

44. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι μια εταιρία μπορεί να επικαλεστεί, για φορολογικούς λόγους, περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως άλλης, συνδεδεμένης με αυτήν εταιρίας, εφόσον ο περιορισμός αυτός επηρεάζει τη δική της φορολογική μεταχείριση¹⁹. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης μπορεί να επικαλεστεί τυχόν περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως της μητρικής της Vodafone Europe B.V.

2. Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως

45. Κατά πάγια νομολογία, περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως συνιστούν όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής²⁰. Τούτο καλύπτει, καταρχήν, όχι μόνον διακρίσεις, αλλά και περιορισμούς που δεν εισάγουν διακρίσεις. Ωστόσο, στην περίπτωση των φόρων και επιβαρύνσεων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι συνιστούν αφεαυτών επιβάρυνση και, επομένως, καθιστούν λιγότερο ελκυστική την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, μια εξέταση με γνώμονα τους περιορισμούς που δεν εισάγουν διακρίσεις θα συνεπαγόταν ότι όλες οι γενεσιουργοί αιτίες του φόρου σε εθνικό επίπεδο θα ελέγχονταν υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, πράγμα που θα υπονόμει ουσιαδώς την κυριαρχία των κρατών μελών σε φορολογικά ζητήματα²¹.

46. Το Δικαστήριο, λοιπόν, έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι οι κανόνες των κρατών μελών σχετικά με τους όρους και τα επίπεδα φορολογήσεως εμπίπτουν στη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών, στο μέτρο που η μεταχείριση των διασυνοριακών καταστάσεων δεν εισάγει διακρίσεις σε σχέση με τις καταστάσεις αμιγώς ημεδαπής φύσεως²².

47. Ως εκ τούτου, ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως προϋποθέτει καταρχάς την ύπαρξη δύο ή περισσότερων υπό σύγκριση ομάδων, στις οποίες επιφυλάσσεται τη διαφορετική μεταχείριση (σχετικά υπό β). Εάν συμβαίνει αυτό, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον η άνιση μεταχείριση των διασυνοριακών έναντι των αμιγώς ημεδαπών καταστάσεων περιάγει τις πρώτες σε μειονεκτική θέση και στο πλαίσιο τούτο εξετάζεται τόσο η περίπτωση της εμφανούς όσο και της συγκεκριμένης διακρίσεως (σχετικά υπό γ). Σε ορισμένες περιπτώσεις, εξετάζεται επιπλέον κατά πόσον η άνιση μεταχείριση αφορά καταστάσεις οι οποίες είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες (σχετικά υπό δ).

48. Τέλος, στην κρινόμενη υπόθεση, επιβάλλεται να διευκρινισθεί εν συντομία, προκαταρκτικώς, ότι, αντιθέτως προς την υπόθεση *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*²³, η σχετική άνιση μεταχείριση δεν μπορεί να στηριχθεί στον λεγόμενο κανόνα συνυπολογισμού που προβλέπει το άρθρο 7 του νόμου περί ειδικού φόρου, αλλά μόνο στον προοδευτικά διαμορφωμένο φορολογικό συντελεστή (σχετικά υπό α).

19 Αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2014, *Felixstowe Dock και Railway Company* κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 23), και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, σκέψη 39)· πρβλ. και απόφαση της 12ης Απριλίου 1994, *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, σκέψεις 18 επ.).

20 Αποφάσεις της 21ης Μαΐου 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 34), της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 36).

21 Βλ. τις προτάσεις μου στις υποθέσεις *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, σημείο 28), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημεία 82 επ.), *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, σημείο 40), *C* (C-122/15, EU:C:2016:65, σημείο 66) και *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 28).

22 Βλ. απόφαση της 14ης Απριλίου 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, σκέψη 29), διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 και C-499/07, EU:C:2009:339, σκέψη 80), και απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψεις 51 και 53).

23 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

α) Άνευ σημασίας ο κανόνας συνυπολογισμού στο παρόν πλαίσιο

49. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή η εκτίμηση της Επιτροπής ότι η παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως απορρέει άμεσα από την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

50. Η υπόθεση εκείνη χαρακτηριζόταν από τον συνδυασμό ενός φόρου εισοδήματος βάσει του κύκλου εργασιών με προοδευτικό συντελεστή για τον τομέα του λιανικού εμπορίου με τον λεγόμενο κανόνα συνυπολογισμού για ομίλους επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον ανωτέρω συνδυασμό, για την υπαγωγή στα προοδευτικά κλιμάκια δεν είχε σημασία ο κύκλος εργασιών των μεμονωμένων επιχειρήσεων, αλλά ο ενοποιημένος κύκλος εργασιών του ομίλου στο σύνολό του. Η ρύθμιση αυτή στηρίζεται στη μάλλον ασυνήθιστη, σε επίπεδο φορολογικού δικαίου, εφαρμογή φόρου με προοδευτικό συντελεστή και σε νομικά πρόσωπα. Ένα τέτοιο σύστημα συνυπολογισμού είναι καταρχήν αναγκαίο, προκειμένου να αποκλεισθεί η καταστρατήγηση του προοδευτικού αποτελέσματος μέσω της διασπάσεως σε περισσότερα νομικά πρόσωπα.

51. Εντούτοις, το Δικαστήριο εξέφρασε τις αμφιβολίες του ως προς τον κανόνα συνυπολογισμού υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης²⁴. Δεδομένου ότι ο ίδιος κανόνας συνυπολογισμού που προβλέπει το άρθρο 7 του νόμου περί ειδικού φόρου εφαρμόζεται και στην εξεταζόμενη περίπτωση του ειδικού φόρου για την αγορά τηλεπικοινωνιών, η Επιτροπή εκτιμά ήδη ότι τούτο συνιστά παράβαση του δικαίου της Ένωσης.

52. Ωστόσο, ακόμη και αν ο κανόνας συνυπολογισμού αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης στην υπό κρίση περίπτωση –μολονότι τέτοιο συμπέρασμα δεν συνάγεται άνευ ετέρου από την προαναφερθείσα απόφαση–, τούτο δεν θα είχε καθοριστική σημασία για την επίλυση της κρινόμενης διαφοράς και δεν θα συνιστούσε απάντηση στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου. Ειδικότερα, κάτι τέτοιο θα σήμαινε απλώς ότι ο κανόνας συνυπολογισμού δεν θα έπρεπε να εφαρμοσθεί. Δεδομένου όμως ότι ο εν λόγω κανόνας, όπως διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο, δεν δύναται να εφαρμοσθεί ούτως ή άλλως ως προς την προσφεύγουσα της κύριας δίκης –μάλλον για τον λόγο ότι δεν συνδέεται με άλλες επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών που δραστηριοποιούνται στην ουγγρική αγορά–, αυτό δεν θα είχε καμία επίπτωση στην υπόθεση της κύριας δίκης.

53. Συνεπώς, το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει εν προκειμένω αν η διαμόρφωση του ειδικού φόρου εισάγει διακρίσεις ως εκ της φύσεώς της και ανεξαρτήτως του συστήματος συνυπολογισμού. Στο εν λόγω ερώτημα δεν δόθηκε απάντηση με την απόφαση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi και μάλιστα –όπως ορθώς επισημαίνει η Vodafone– υπό την έννοια που υποστηρίζει η Ουγγρική Κυβέρνηση, ήτοι ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας καθεαυτόν δεν αρκεί για να διαπιστωθεί άνιση μεταχείριση. Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο εξέτασε μόνον τον συνδυασμό του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή και του κανόνα συνυπολογισμού, χωρίς να αποκλείει το ενδεχόμενο ο προοδευτικός συντελεστής να μπορεί αφεαυτού να δικαιολογήσει άνιση μεταχείριση²⁵.

β) Άνιση μεταχείριση

54. Επομένως, επιβάλλεται καταρχάς να εξετασθεί αν ο νόμος περί ειδικού φόρου επιφυλάσσει εν γένει άνιση μεταχείριση σε διάφορες επιχειρήσεις. Δεν φαίνεται να συνηγορεί υπέρ αυτής της άποψης το γεγονός ότι ο νόμος δεν προβλέπει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές για ορισμένες επιχειρήσεις. Αντιθέτως, ορίζει μόνο συγκεκριμένα κλιμάκια κύκλου εργασιών, στα οποία μπορούν να εμπίπτουν καταρχήν όλες οι επιχειρήσεις. Οι αντίστοιχοι φορολογικοί συντελεστές, οι οποίοι συνδέονται με τα εν λόγω κλιμάκια κύκλου εργασιών, ισχύουν ομοιόμορφα για κάθε επιχείρηση. Υπ αυτό το πρίσμα, η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται άνιση μεταχείριση.

24 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψεις 39 επ.).

25 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 34).

55. Στην εκτίμηση αυτή δεν δύναται να αντιταχθεί ότι η διαφορετική μεταχείριση έγκειται στο γεγονός ότι, σε απόλυτες τιμές, οι επιχειρήσεις με υψηλό κύκλο εργασιών καταβάλλουν μεγαλύτερο ειδικό φόρο από εκείνες με χαμηλότερο κύκλο εργασιών. Τούτο δεν συνιστά αφεαυτού άνιση μεταχείριση, αλλά αυτή η διαφοροποίηση στη φορολόγηση συνάδει με την γενικά αποδεκτή αρχή της φορολογήσεως βάσει της οικονομικής δυνατότητας. Εφόσον η βάση υπολογισμού του φόρου και η φορολογική υποχρέωση διατηρούνται στην ίδια αναλογία μεταξύ τους, όπως συμβαίνει, παραδείγματος χάριν, στην περίπτωση του αναλογικού φορολογικού συντελεστή («flat tax»), μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο άνισης μεταχειρίσεως.

56. Ωστόσο, στην περίπτωση προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, η βάση υπολογισμού και η φορολογική υποχρέωση δεν έχουν την ίδια αναλογία για όλους τους φορολογούμενους. Τούτο καθίσταται ιδιαίτερος σαφές στην προκειμένη περίπτωση με τη σύγκριση των μέσων φορολογικών συντελεστών στους οποίους υπόκεινται οι υποκείμενοι στον φόρο με βάση τον συνολικό κύκλο εργασιών τους –και όχι μόνο με βάση τα μεμονωμένα κλιμάκια. Αυτός ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται ανάλογα με το επίπεδο του κύκλου εργασιών και, ως εκ τούτου, οι επιχειρήσεις με υψηλό κύκλο εργασιών υπόκεινται συνολικά σε υψηλότερο μέσο φορολογικό συντελεστή σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν χαμηλότερο κύκλο εργασιών. Αυτό σημαίνει ότι καταβάλλουν υψηλότερο φόρο, όχι μόνο σε απόλυτους όρους, αλλά και αναλογικά. Τούτο συνιστά άνιση μεταχείριση των εν λόγω επιχειρήσεων²⁶.

γ) Δυσμενής μεταχείριση διασυνοριακής καταστάσεως

57. Συνεπώς, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον η διαφορετική αυτή μεταχείριση περιάγει τις αλλοδαπές επιχειρήσεις σε μειονεκτική θέση έναντι των ημεδαπών επιχειρήσεων.

58. Συναφώς, δεν διαπιστώνεται εμφανής ή άμεση διάκριση σε βάρος των αλλοδαπών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, ο τρόπος επιβολής του ειδικού φόρου δεν διαφοροποιείται ανάλογα με την έδρα ή την «προέλευση» μιας επιχειρήσεως. Συνεπώς, ο νόμος περί ειδικού φόρου δεν επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση στις αλλοδαπές επιχειρήσεις σε σύγκριση με τις ημεδαπές επιχειρήσεις.

59. Οι θεμελιώδεις ελευθερίες όμως απαγορεύουν όχι μόνο τις εμφανείς διακρίσεις, αλλά και τις συγκαλυμμένες ή έμμεσες μορφές διακρίσεων οι οποίες, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποίησης, καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα²⁷. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για να διαπιστωθεί αν εισάγεται δυσμενής διάκριση, κατά την έννοια του άρθρου 49 και 54 ΣΛΕΕ, είναι το κατά πόσον η διαφορετική μεταχείριση των επιχειρήσεων τηλεπικοινωνιών με βάση το κριτήριο του ετήσιου καθαρού κύκλου εργασιών εξομοιούται με άνιση μεταχείριση λόγω προελεύσεως ή έδρας των επιχειρήσεων.

60. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να διευκρινισθεί, αφενός, ποιες απαιτήσεις πρέπει να πληρούνται ως προς τη σχέση μεταξύ του επιλεγέντος κριτηρίου διαφοροποίησης –εν προκειμένω, του κύκλου εργασιών– και της έδρας των επιχειρήσεων (βλ., σημεία 61 επ. ανωτέρω). Αφετέρου, επιβάλλεται να εξετασθεί αν πρέπει να διαπιστώνεται οπωσδήποτε έμμεση άνιση μεταχείριση όταν το κριτήριο διαφοροποίησης επιλέχθηκε εσκεμμένα με σκοπό την εισαγωγή διακρίσεων (βλ., σχετικά, σημεία 83 επ.).

26 Πρβλ. και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 49).

27 Απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 30), της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 30), της 8ης Ιουλίου 1999, Baxter κ.λπ. (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 13), και της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 26).

1) Κρίσιμη σχέση

61. Η υφιστάμενη νομολογία δεν είναι ομοιόμορφη όσον αφορά την ένταση και τη φύση της εν λόγω σχέσης. Ως προς το ποσοτικό στοιχείο της εντάσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει, μέχρι σήμερα, είτε ότι απαιτείται το κριτήριο διαφοροποίησης να ταυτίζεται με την έδρα στις περισσότερες περιπτώσεις²⁸ είτε ότι αρκεί η πλειονότητα των θιγόμενων φορολογουμένων να εδρεύουν στην αλλοδαπή²⁹. Σε ορισμένες περιπτώσεις, κάνει λόγο και για απλό κίνδυνο δυσμενούς μεταχείρισης³⁰. Από ποιοτικής απόψεως, είναι αβέβαιο το αν η σχέση αυτή πρέπει να υφίσταται γενικώς³¹ ή να προκύπτει από τη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης, όπως υποδηλώνεται σε αρκετές αποφάσεις³², ή αν μπορεί να στηριχθεί σε μάλλον τυχαίες πραγματικές περιστάσεις³³. Επιπλέον, δεν έχει κριθεί εάν το ποσοτικό και το ποιοτικό στοιχείο της σχέσης πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς ή αν αρκεί ενδεχομένως να υφίστανται εναλλακτικώς.

62. Όπως έχω επισημάνει στο πλαίσιο άλλης υποθέσεως, επιβάλλεται η εφαρμογή αυστηρών κριτηρίων για τη διαπίστωση συγκεκριμένης άνιση μεταχείρισης. Τούτο, διότι σκοπός δεν είναι η διεύρυνση των στοιχείων της νομοτυπικής υποστάσεως της άνιση μεταχείρισης, αλλά η κάλυψη περιπτώσεων οι οποίες τυπικά δεν αποτελούν άνιση μεταχείριση, έχουν όμως ουσιαστικά τα ίδια αποτελέσματα³⁴.

ι) Ποσοτικό κριτήριο

63. Από ποιοτικής απόψεως, λοιπόν, δεν αρκεί επ' ουδενί η αυξημένη αναλογία, υπό την έννοια ότι το ποσοστό των θιγόμενων επιχειρήσεων υπερβαίνει το 50 %· αντιθέτως, απαιτείται να υπάρχει σχέση μεταξύ του κριτηρίου διαφοροποίησης και του τόπου της έδρας της επιχειρήσεως στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων³⁵.

64. Ωστόσο, αυτό το ποσοτικό στοιχείο μπορεί να προκαλέσει σοβαρές δυσχέρειες κατά την εφαρμογή του νόμου. Ειδικότερα, το αποτέλεσμα της αξιολογήσεως εξαρτάται από την επιλογή των δεικτών αναφοράς. Παραδειγματος χάριν, στην υπόθεση *Hervis Sport - és Divatkereskedelmi*, το Δικαστήριο εξέτασε αν οι περισσότερες από τις συνδεδεμένες εταιρίες που υπάγονταν στο υψηλότερο κλιμάκιο του ειδικού φόρου συνδέονταν με αλλοδαπές μητρικές εταιρίες³⁶.

28 Βλ. αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 31), της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis sport és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 39), της 22ας Μαρτίου 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, σκέψη 32), της 8ης Ιουλίου 1999, *Baxter κ.λπ.* (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 13), της 13ης Ιουλίου 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, σκέψη 15), και της 7ης Ιουλίου 1988, *Stanton και L'Étoile 1905* (143/87, EU:C:1988:378, σκέψη 9)· βλ. επίσης αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 48, σχετικά με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών), και της 3ης Μαρτίου 1988, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, σκέψη 28, σχετικά με το άρθρο 95 ΕΟΚ).

29 Απόφαση της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119).

30 Απόφαση της 22ας Μαρτίου 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, σκέψη 32)· ομοίως, απόφαση της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119).

31 Βλ. απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, *Baxter κ.λπ.* (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 13).

32 Βλ. απόφαση της 1ης Ιουνίου 2010, *Blanco Pérez και Chao Gómez* (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119), σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως· σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων βλ., επίσης, αποφάσεις της 2ας Μαρτίου 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, σκέψη 36), της 5ης Δεκεμβρίου 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, σκέψη 26), της 28ης Ιουνίου 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, σκέψη 41), και της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Βλ. αποφάσεις της 9ης Μαΐου 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, σκέψη 14), και της 5ης Δεκεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-3/88, EU:C:1989:606, σκέψη 9, σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως).

34 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 40), στην υπόθεση *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 38) και στην υπόθεση *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, σημείο 36).

35 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 41).

36 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 45).

65. Εντούτοις, είναι δύσκολο να δικαιολογηθεί ως γενικό κριτήριο η απομόνωση του υψηλότερου κλιμακίου. Δεν υπάρχει λόγος να αναγνωριστεί μόνον σε αυτό το κλιμάκιο καθοριστική σημασία για τη διαπίστωση του άνισης μεταχείρισης. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, τούτο θα μπορούσε να στηριχθεί ενδεχομένως στο γεγονός ότι τα άλλα κλιμάκια φαίνονταν αμελητέα σε σύγκριση με το υψηλότερο³⁷. Εν προκειμένω όμως το μεσαίο κλιμάκιο με φορολογικό συντελεστή 4,5 % δεν μπορεί να θεωρηθεί αμελητέο. Επιπλέον, όσο περισσότερα είναι τα προοδευτικά κλιμάκια του φόρου, τόσο περισσότερο αμφισβητείται η εξέταση με βάση μόνον το υψηλότερο κλιμάκιο. Η προσέγγιση αυτή αποτυγχάνει συνολικά όταν υπάρχει μια καμπύλη προόδου η οποία δεν έχει κλιμάκια, όπως συμβαίνει συχνά, παραδείγματος χάριν, με τη φορολογία εισοδήματος.

66. Δεν είναι πειστική ούτε η πρόταση της Επιτροπής κατά την οποία πρέπει να εξετάζεται αν το μεγαλύτερο μέρος των συνολικών εσόδων από τον ειδικό φόρο βαρύνει τις αλλοδαπές επιχειρήσεις. Αυτός ο δείκτης συσχέτισης δεν είναι αξιόπιστος, αλλά τυχαίος. Αφενός, στη συγκεκριμένη περίπτωση –όπως επισημαίνει και η Ουγγαρία– τούτο θα ίσχυε ακόμη και αν εφαρμοζόταν αναλογικός φόρος ο οποίος ορθώς εκτιμάται από την Επιτροπή ότι δεν εγείρει αμφιβολίες. Το χαρακτηριστικό αυτό, άλλωστε, υπάρχει πάντοτε, όταν το μεγαλύτερο μέρος της αγοράς κυριαρχείται από αλλοδαπές επιχειρήσεις.

67. Αφετέρου, κατ' αυτόν τον τρόπο δεν θα καλύπτονταν, για παράδειγμα, περιπτώσεις στις οποίες μεμονωμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις υπόκεινται σε πολύ υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, ενώ πολλές μικρότερες ημεδαπές επιχειρήσεις με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές συνεισφέρουν τόσο πολύ στα συνολικά έσοδα του ειδικού φόρου που να μην μπορεί να διαπιστωθεί η κρίσιμη σχέση. Κατά συνέπεια, η εξάρτηση του διακριτικού χαρακτήρα από την ως άνω συνεισφορά μικρότερων ημεδαπών επιχειρήσεων θα οδηγούσε σε τυχαία αποτελέσματα και, ως εκ τούτου, δεν είναι εύλογη.

68. Το ίδιο ισχύει και για την εξέταση του μέσου φορολογικού συντελεστή. Δεδομένου ότι η άνιση μεταχείριση σε σχέση με τους φόρους με προοδευτικό συντελεστή συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών μέσων φορολογικών συντελεστών, θα μπορούσε, το πολύ, να τεθεί το ερώτημα εάν, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, όλες οι αλλοδαπές επιχειρήσεις τυγχάνουν δυσμενούς μεταχείρισεως λαμβανομένου υπόψη του εν λόγω συντελεστή. Τούτο θα συνέβαινε μόνον εάν, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, αυτός ο μέσος φορολογικός συντελεστής ήταν πολύ υψηλότερος από τον αντίστοιχο για τις ημεδαπές επιχειρήσεις. Το κατά πόσον αυτό ισχύει εν προκειμένω δεν προκύπτει σαφώς ούτε από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ούτε από τα αριθμητικά στοιχεία που υπέβαλαν οι μετέχοντες στη διαδικασία.

69. Ωστόσο, ακόμη και στην εξεταζόμενη περίπτωση, ο διακριτικός χαρακτήρας θα εξαρτιόταν εν τέλει, επίσης, από τον μέσο φορολογικό συντελεστή για τις μικρότερες ημεδαπές επιχειρήσεις. Η προσέγγιση αυτή θα οδηγούσε, ομοίως, σε τυχαία αποτελέσματα και, ως εκ τούτου, δεν είναι εύλογη. Τα κράτη μέλη που απευθύνονται σε αλλοδαπούς επενδυτές θα αδυνατούσαν ξαφνικά να επιβάλουν φόρο επί των κερδών με προοδευτικό συντελεστή, εάν και εφόσον οι νέοι επενδυτές –όπως επιδιώκεται άλλωστε– επιβαρύνονταν, λόγω της οικονομικής τους επιτυχίας, με το μεγαλύτερο τμήμα των φορολογικών εσόδων (είτε με απόλυτους όρους είτε λόγω των υψηλότερων μέσων φορολογικών συντελεστών τους). Αυτό θα ήταν ένα παράλογο αποτέλεσμα το οποίο μαρτυρά ότι η ποσοτική αξιολόγηση δεν είναι αποτελεσματική.

³⁷ Ο υψηλότερος φορολογικός συντελεστής ήταν 2,4 %, ενώ οι συντελεστές στα χαμηλότερα κλιμάκια ήταν 0 %, 0,1 % και 0,4 %, βλ. απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport-és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 8).

70. Πέρα από τις δυσχέρειες υπολογισμού που περιγράφονται ανωτέρω (σημείο 63 επ.), μια αμιγώς ποσοτική αξιολόγηση έχει επίσης το μειονέκτημα ότι προκαλεί σημαντική ανασφάλεια δικαίου, εάν δεν έχει καθοριστεί συγκεκριμένη οριακή τιμή³⁸. Η συγκεκριμένη οριακή τιμή, πάντως, θα δημιουργούσε επίσης προβλήματα, όπως η δυσχέρεια συμβιβασμού μεταξύ αντιφατικών στατιστικών στοιχείων, καθώς και οι διακυμάνσεις των αριθμητικών στοιχείων με την πάροδο του χρόνου.

71. Παραδείγματος χάριν, ο «ψηφιακός φόρος» που θεσπίστηκε προσφάτως στη Γαλλία αφορά συνολικά επί του παρόντος, σύμφωνα με δημοσιεύματα του Τύπου, περίπου 26 επιχειρήσεις, εκ των οποίων μόνον τέσσερις είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία. Εάν μια μεταβολή των αριθμητικών στοιχείων κατά το επόμενο έτος συνεπαγόταν διαφορετική νομική αξιολόγηση, η διαπίστωση περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών (υπό την προϋπόθεση ότι οι άλλες 22 επιχειρήσεις μπορούν να επικαλεστούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες) θα εξηρτάτο πάντοτε από τα εν λόγω στατιστικά στοιχεία που θα ήταν διαθέσιμα μετά από χρόνια.

72. Επιπλέον, στις εταιρίες μεγάλης διασποράς (ανώνυμες εταιρίες με χιλιάδες μετόχους), σημαντικά προβλήματα δημιουργεί και η εξάρτηση από τους μετόχους προκειμένου να προσδιορισθεί ένα ποσοτικό κριτήριο. Εξάλλου, δεν είναι σαφής ούτε ο τρόπος κατά τον οποίο πρέπει να εκτιμηθεί μια εταιρία με δύο εταίρους εκ των οποίων ο ένας είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή και ο άλλος στην ημεδαπή.

73. Εάν το κριτήριο είναι οι μέτοχοι –όπως εκτιμούν η Επιτροπή και το αιτούν δικαστήριο–, δεν θα ήταν αναγκαίο, σε περίπτωση μεγαλύτερων ομίλων, να ληφθεί υπόψη η κεφαλή του ομίλου (δηλαδή η μητρική εταιρία του ομίλου) και οι μέτοχοί της, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν θίγεται πράγματι αλλοδαπή επιχείρηση με έδρα στην Ένωση ή σε τρίτη χώρα ή ημεδαπή επιχείρηση; Εν προκειμένω, η μετοχική σύνθεση της μητρικής εταιρίας Vodafone Europe B.V. ή της πραγματικής μητρικής εταιρίας του ομίλου δεν είναι γνωστή στο Δικαστήριο. Η υπόθεση αυτή καταδεικνύει σαφώς την αναποτελεσματικότητα μιας ποσοτικής προσέγγισης, η οποία εξακολουθεί να στηρίζεται στη μετοχική σύνθεση μιας εταιρίας.

ii) Ποιοτικό κριτήριο

74. Φρονώ, λοιπόν, ότι πιο σημαντικό από το ανωτέρω αμιγώς ποσοτικό στοιχείο είναι το ποιοτικό κριτήριο που χρησιμοποιεί πλέον πιο συχνά και το Δικαστήριο, σύμφωνα με το οποίο το στοιχείο που εισάγει άνιση μεταχείριση πρέπει *από την ίδια του τη φύση ή τυπικά* να θίγει αλλοδαπές εταιρίες³⁹. Εάν ο σύνδεσμος είναι απλώς τυχαίος, ακόμη και αν είναι πολύ έντονος από ποσοτικής απόψεως, δεν αρκεί καταρχήν για να θεμελιώσει έμμεση διάκριση.

75. Ωστόσο, το κριτήριο της ουσιαστικής σχέσης πρέπει να εξειδικευθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια, προκειμένου να αποφευχθεί η εσφαλμένη εφαρμογή του. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί την ύπαρξη ουσιαστικής σχέσης, παραδείγματος χάριν, όταν φαρμακοποιοί που είχαν ήδη ασκήσει τη δραστηριότητά τους στην ημεδαπή προτιμήθηκαν κατά τη διαδικασία χορηγήσεως αδειών ιδρύσεως

38 Στην απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 38), το Δικαστήριο φαίνεται να δέχθηκε ότι το 61,5 % και το 52 % αντίστοιχα δεν επαρκούν για να διαπιστωθεί έμμεση δυσμενής διάκριση, αλλά δεν καθόρισε την οριακή τιμή που θα έπρεπε να έχει καλυφθεί.

39 Βλ. απόφαση της 2ας Μαρτίου 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, σκέψη 36), σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, της 5ης Δεκεμβρίου 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, σκέψη 26), της 28ης Ιουνίου 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, σκέψη 41), της 1ης Ιουνίου 2010, Blanco Pérez και Chao Gómez (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 119), σχετικά με την ελευθερία εγκαταστάσεως, της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-269/07, EU:C:2009:527), και της 8ης Ιουλίου 1999, Baxter κ.λπ. (C-254/97, EU:C:1999:368, σκέψη 13). Βλ., επίσης, τις προτάσεις μου στην υπόθεση ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 38) και στην υπόθεση Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, σημείο 36)· αντίθετες οι προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημεία 42 επ.).

νέων φαρμακείων⁴⁰. Η εκτίμηση αυτή στηρίζεται στην ορθή σκέψη ότι η συσχέτιση του τόπου εγκαταστάσεως και του τόπου ασκήσεως της δραστηριότητας ορισμένης επιχειρήσεως ανταποκρίνεται σε μια λογική ή σε ένα ιδιαίτερο σύνολο χαρακτηριστικών και δεν στηρίζεται αποκλειστικώς στην περιστασιακή φύση συγκεκριμένης αγοράς ή οικονομικού κλάδου.

76. Όπως επισήμανε προσφάτως ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl⁴¹, το ίδιο ισχύει για τους ιδιοκτήτες οχημάτων ταξινομημένων σε ορισμένο κράτος μέλος, οι οποίοι είναι κυρίως υπήκοοι του εν λόγω κράτους μέλους, δεδομένου ότι η ταξινόμηση των οχημάτων συνδέεται με την κατοικία των ιδιοκτητών τους. Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η επιλογή συνδυαστικού στοιχείου το οποίο μπορούν να πληρούν μόνον τα οχήματα που παράγονται στην αλλοδαπή, διότι στην ημεδαπή δεν παράγονται τέτοια οχήματα⁴².

77. Περαιτέρω, πρέπει να γίνει δεκτή η ύπαρξη ουσιαστικής σχέσης όσον αφορά το χαρακτηριστικό στοιχείο της απόκτησης φορολογητέου εισοδήματος. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι το φορολογικό δίκαιο που αφορά τις επιχειρήσεις έχει διαμορφωθεί υπό το πρίσμα του δυαδισμού μεταξύ, αφενός, της απόκτησης και φορολόγησης εισοδημάτων στην ημεδαπή και, αφετέρου, της απόκτησης εισοδημάτων στην αλλοδαπή και της μη φορολόγησής τους στην ημεδαπή. Επομένως, εάν ένα πλεονέκτημα συνδέεται με την ταυτόχρονη απόκτηση φορολογητέων εσόδων, συσχετίζεται, ως εκ της φύσεώς του, με πλεονέκτημα για τις ημεδαπές επιχειρήσεις⁴³.

78. Είναι κρίσιμος, λοιπόν, ο σύνδεσμος που είναι εγγενής στο χαρακτηριστικό διαφοροποιήσεως και υποδηλώνει σαφώς, ακόμη και στο πλαίσιο αφηρημένης εκτιμήσεως, την πιθανότητα συσχέτισης στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων.

79. Εάν οι αρχές αυτές εφαρμοστούν στην προκειμένη περίπτωση, το καθοριστικό ερώτημα είναι κατά πόσον το ύψος του κύκλου εργασιών μιας επιχειρήσεως συσχετίζεται από τη φύση του με την (αλλοδαπή) έδρα μιας επιχειρήσεως ή των μετόχων που την ελέγχουν. Με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi επισήμανα ήδη ότι, κατά κανόνα, οι επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών τείνουν όντως να δραστηριοποιούνται στην εσωτερική αγορά πέραν των εθνικών συνόρων και επομένως είναι πιθανό να δραστηριοποιούνται και σε άλλα κράτη μέλη⁴⁴.

80. Ωστόσο, όπως τόνισε και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, κάτι τέτοιο δεν αρκεί αφεαυτού. Επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών μπορεί να ανήκουν εξίσου και σε ημεδαπούς⁴⁵. Τούτο αφορά ομοίως τόσο τον τομέα του λιανικού εμπορίου τον οποίον αφορούσε η υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi όσο και τον επίμαχο, εν προκειμένω, τομέα των τηλεπικοινωνιών. Αυτό ισχύει ιδίως όταν είναι κρίσιμος, όπως στην προκειμένη περίπτωση (βλ. άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου περί ειδικού φόρου), ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιείται στην ημεδαπή και όχι ο παγκόσμιος κύκλος εργασιών. Δεν συντρέχει λόγος για να γίνει δεκτό εν γένει ότι οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ουγγαρία θα έχουν σε αυτή τη χώρα υψηλότερο κύκλο εργασιών από τις ημεδαπές επιχειρήσεις στον τομέα των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.

81. Το κριτήριο του κύκλου εργασιών, δηλαδή, δεν έχει ως εκ της φύσεώς του διασυνοριακό χαρακτήρα, αλλά –όπως ορθώς επισήμαναν η Τσεχική Δημοκρατία στο υπόμνημά της και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση– συνιστά ουδέτερο χαρακτηριστικό διαφοροποιήσεως. Ο κύκλος εργασιών, ως βάση υπολογισμού άμεσου φόρου, είναι

40 Απόφαση της 1ης Ιουνίου 2010, Blanco Pérez και Chao Gómez (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 122).

41 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Αυστρία κατά Γερμανίας (C-591/17, EU:C:2019:99, σημείο 47).

42 Απόφαση της 9ης Μαΐου 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, σκέψεις 14 και 16).

43 Βλ., σχετικά, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, σημείο 38).

44 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 51).

45 Ομοίως και οι προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 51).

εξίσου ουδέτερος με το κέρδος (ή τα περιουσιακά στοιχεία), παραδείγματος χάριν. Οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν ευνοούν ούτε το ένα ούτε το άλλο. Στο πλαίσιο αυτό, υπάρχει μια ιστορική «σύμπτωση» στην ουγγρική αγορά τηλεπικοινωνιών, την οποία εκμεταλλεύτηκε ενδεχομένως ο Ούγγρος νομοθέτης (σχετικά, κατωτέρω, σημεία 83 επ.).

82. Τούτο επιβεβαιώνεται και από τα στατιστικά στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο. Ένα στατιστικό στοιχείο, ειδικότερα, δείχνει ότι το 2010, στην Ουγγαρία, μεταξύ των δέκα ισχυρότερων φορολογούμενων εταιριών μόνον τρεις δεν ελέγχονταν από αλλοδαπούς μετόχους. Είναι προφανές ότι η ουγγρική οικονομία στο σύνολό της χαρακτηρίζεται από υψηλό ποσοστό επιτυχημένων εταιριών που ανήκουν σε αλλοδαπούς μετόχους. Αυτή η κατάσταση όμως, η οποία φαίνεται να έχει ιστορικά αίτια, δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι κάθε πρόσθετος φόρος που επιβαρύνει περισσότερο τις ιδιαίτερες επιτυχημένες επιχειρήσεις της αγοράς εισάγει έμμεση δυσμενή διάκριση.

2) Οι επιπτώσεις μιας εσκεμμένης και στοχευμένης δυσμενούς μεταχείρισεως

83. Ωστόσο, η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι ο Ούγγρος νομοθέτης επιδίωξε εσκεμμένως και στοχευμένα την εισαγωγή δυσμενούς διακρίσεως με τη θέσπιση του ειδικού φόρου.

84. Συναφώς, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον πρέπει να διαπιστωθεί περιορισμός θεμελιώδους ελευθερίας όταν ένα κριτήριο διαφοροποίησης –το οποίο από τη φύση του δεν εισάγει δυσμενή διάκριση– έχει επιλεγεί εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί σημαντικό από ποσοτικής απόψεως μειονέκτημα σε βάρος επιχειρήσεων που έχουν κατά κανόνα αλλοδαπούς μετόχους. Η διαπίστωση αυτή προϋποθέτει ότι τέτοια πρόθεση είναι κρίσιμη από νομικής απόψεως (σχετικά υπό i) και αποδεικνύεται δεόντως (σχετικά υπό ii).

i) Η σημασία της πολιτικής προθέσεως για την αξιολόγηση έμμεσης δυσμενούς διακρίσεως

85. Εκτιμώ ότι απορρέουν ορισμένοι κίνδυνοι από την υποκειμενική αξιολόγηση έμμεσης δυσμενούς διακρίσεως, η οποία πρέπει στην πραγματικότητα να καθορίζεται αντικειμενικά⁴⁶. Ιδίως οι αβεβαιότητες που συνδέονται με τη διαπίστωση της υποκειμενικής βούλησης ενός κράτους μέλους να εισάγει διακρίσεις εγείρουν αμφιβολίες⁴⁷ και επακόλουθα προβλήματα (τα οποία αφορούν, μεταξύ άλλων, τη δυνατότητα αποδείξεως).

86. Ωστόσο, λαμβανομένων υπόψη του πνεύματος και του σκοπού του ποιοτικού κριτηρίου στο πλαίσιο έμμεσης διακρίσεως (βλ. ανωτέρω, σημείο 59 και σημεία 74 επ.), καθώς και της απαγορεύσεως καταχρήσεως δικαιώματος (ή της απαγορεύσεως της υιοθετήσεως αντιφατικής συμπεριφοράς) που αναγνωρίζεται στο δίκαιο της Ένωσης, εκτιμώ ότι στο ανωτέρω ερώτημα πρέπει να δοθεί καταρχήν καταφατική απάντηση, αλλά μόνον υπό πολύ αυστηρές προϋποθέσεις.

87. Ο σκοπός του ποιοτικού κριτηρίου είναι να εξαιρεθούν οι αμιγώς τυχαίες ποσοτικές συσχετίσεις από τον τομέα των έμμεσων διακρίσεων. Το κριτήριο αυτό προστατεύει, κατά κάποιον τρόπο, τη φορολογική κυριαρχία του κράτους μέλους από τυχόν περιορισμούς με βάση το δίκαιο της Ένωσης, οι οποίοι θα μπορούσαν να προκύψουν, στο πλαίσιο αμιγώς ποσοτικής αξιολογήσεως, απλώς και μόνον

46 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Αυστρία κατά Γερμανίας (C-591/17, EU:C:2019:99, σημείο 71), όπου κατόπιν παραπομπής στην απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-227/01, EU:C:2004:528, σκέψεις 56 επ.), ορθώς επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβάσεως πραγματοποιείται αντικειμενική αξιολόγηση. Το ίδιο όμως πρέπει να ισχύει και στην περίπτωση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, δεδομένου ότι και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται για αξιολόγηση της δυσμενούς διακρίσεως.

47 Βλ. μόνον τις απολύτως εύλογες αμφιβολίες στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Αυστρία κατά Γερμανίας (C-591/17, EU:C:2019:99, σημεία 70 επ.).

από την τυχαία υπεροχή των αλλοδαπών υποκειμένων στον φόρο σε συγκεκριμένο τομέα. Εντούτοις, όταν η συσχέτιση αυτή επιλέγεται εσκεμμένως και αποκλειστικώς υπό τη μορφή αυτή, με σκοπό την εισαγωγή δυσμενούς διακρίσεως σε βάρος αλλοδαπών υποκειμένων στον φόρο, δεν υφίσταται τυχαίος παράγοντας και, ως εκ τούτου, το κράτος μέλος δεν χρήζει προστασίας.

88. Η προσέγγιση αυτή στηρίζεται στη γενική αρχή του δικαίου περί απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος⁴⁸, η οποία ισχύει σε επίπεδο Ένωσης και όχι μόνο για τους υποκειμένους στο φόρο (βλ. πλέον, σε επίπεδο Ένωσης, το άρθρο 6 της οδηγίας 2016/1164⁴⁹). Φρονώ, όπως και ο γενικός εισαγγελέας M. Campos Sánchez-Bordona⁵⁰, ότι η εν λόγω γενική αρχή του δικαίου καλύπτει και τα κράτη μέλη μέσω του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ.

89. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι το δίκαιο της Ένωσης εδράζεται στη θεμελιώδη παραδοχή ότι κάθε κράτος μέλος αποδέχεται από κοινού με τα λοιπά κράτη μέλη, και αναγνωρίζει ότι τα εν λόγω κράτη αποδέχονται από κοινού με αυτό, μια σειρά κοινών αξιών επί των οποίων στηρίζεται η Ένωση, όπως διευκρινίζει το άρθρο 2 ΣΕΕ. Σε αυτό ακριβώς το πλαίσιο, εναπόκειται στα κράτη μέλη, βάσει ιδίως της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, ΣΕΕ, να διασφαλίζουν, εντός της αντίστοιχης επικράτειάς τους, την εφαρμογή και την τήρηση του δικαίου της Ένωσης και να λαμβάνουν, προς τον σκοπό αυτό, κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο που δύναται να διασφαλίσει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις Συνθήκες ή από τις πράξεις των θεσμικών οργάνων της Ένωσης⁵¹.

90. Ειδικότερα, το άρθρο 4, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, ΣΕΕ ορίζει ότι τα κράτη μέλη απέχουν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου ικανού να θέσει σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των στόχων της Ένωσης. Ωστόσο, εάν οι υφιστάμενες εθνικές εξουσίες (εν προκειμένω, η θέσπιση επιπρόσθετου φόρου επί των κερδών) ασκούνται εσκεμμένως και αποκλειστικώς κατά τέτοιον τρόπο ώστε να θέσουν σε μειονεκτική θέση αλλοδαπές επιχειρήσεις και να περιορίσουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που τους παρέχει το δίκαιο της Ένωσης (δηλαδή να καταστρατηγήσουν το δίκαιο της Ένωσης), τούτο αντιβαίνει στο πνεύμα του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να θεωρηθεί ως κατάχρηση δικαιώματος. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, μπορεί επίσης να θεωρηθεί και ως έμμεση δυσμενής διάκριση.

91. Από τις ανωτέρω σκέψεις όμως προκύπτει επίσης ότι η περίπτωση αυτή πρέπει να αποτελεί πολύ περιορισμένη εξαίρεση, η οποία πρέπει να εφαρμόζεται αυστηρά, λαμβανομένης υπόψη της αυτονομίας των κρατών μελών, και να στηρίζεται σε συγκεκριμένες αποδείξεις. Το ενδεχόμενο κατάχρησης δικαιώματος από κράτος μέλος δεν μπορεί επ' ουδενί να γίνεται δεκτό χωρίς περίσκεψη, με βάση απλές εικασίες, ανεπαρκώς τεκμηριωμένα στατιστικά στοιχεία, μεμονωμένες δηλώσεις⁵² ή άλλες υποθέσεις.

92. Υπό αυτό το πρίσμα, πρέπει να υφίστανται σαφείς ενδείξεις ότι η δυσμενής μεταχείριση αλλοδαπών εταιριών συνιστούσε τον πρωταρχικό σκοπό του μέτρου, το οποίο ως τέτοιο υιοθετήθηκε και υποστηρίχθηκε από το κράτος μέλος (και όχι μόνον από μεμονωμένα εμπλεκόμενα πρόσωπα)· επιπλέον, πρέπει να μην υπάρχει άλλος αντικειμενικός λόγος για την επιλογή του συγκεκριμένου μέτρου.

48 Βλ., παραδείγματος χάριν, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 38).

49 Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1).

50 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση *Wightman* κ.λπ. (C-621/18, EU:C:2018:978, σημεία 153 και 170).

51 Απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158, σκέψη 34), γνωμοδότηση 2/13 (Προσχώρηση της Ένωσης στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου) της 18ης Δεκεμβρίου 2014 (EU:C:2014:2454, σκέψεις 168 και 173), και γνωμοδότηση 1/09 (Συμφωνία για τη δημιουργία ενοποιημένου συστήματος επίλυσης των διαφορών σε θέματα διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας) της 8ης Μαρτίου 2011 (EU:C:2011:123, σκέψη 68).

52 Δεν αρκούν για τον σκοπό αυτόν δηλώσεις πολιτικών, ιδίως στο πλαίσιο προεκλογικής εκστρατείας, όπως ορθώς επισημαίνεται στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση *Austrija κατά Γερμανίας*, (C-591/17, EU:C:2019:99, σημεία 70 και 71). Το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τη δημόσια συζήτηση στο Κοινοβούλιο.

ii) Αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την πρόθεση εισαγωγής δυσμενούς διακρίσεως

93. Ως προς το σημείο αυτό υφίστανται, εν προκειμένω, σοβαρές αμφιβολίες. Κατά την Επιτροπή, η ύπαρξη προθέσεως εισαγωγής διακρίσεως προκύπτει, αφενός, από τη διαπίστωση ότι το όριο μεταξύ του ανώτερου κλιμακίου του κύκλου εργασιών [άνω των 5 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ)] και του μέσου κλιμακίου (από 500 εκατομμύρια έως 5 δισεκατομμύρια HUF) (μεταξύ περίπου 1 534 000 και 15 340 000 ευρώ) συμπίπτει σχεδόν ακριβώς με τη διαχωριστική γραμμή μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών.

94. Ωστόσο, από τα υποβληθέντα αριθμητικά στοιχεία δεν προκύπτει ακριβώς αυτό. Σύμφωνα με την Επιτροπή, κατά το πρώτο έτος επιβολής του φόρου, δεκαέξι επιχειρήσεις υπάγονταν στο ανώτερο κλιμάκιο, από τις οποίες οι έξι δεν ελέγχονταν από αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ένωσης και οι δύο μεγαλύτερες εταιρίες ελέγχονταν «μόνο» κατά 70,5 % και 75 % αντίστοιχα από αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ένωσης. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Επιτροπής, στο επόμενο κλιμάκιο υπάγονται περίπου τριάντα εταιρίες από τις οποίες οι εννέα ελέγχονται επίσης, κατά πλειοψηφία, από αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ένωσης. Συνεπώς, η διαπίστωση ότι υφίσταται σαφής διαχωριστική γραμμή είναι υπερβολική.

95. Αφετέρου, η Επιτροπή παραπέμπει σε δηλώσεις που έγιναν στο πλαίσιο της σχετικής κοινοβουλευτικής συζητήσεως, καθώς και σε αποσπάσματα από έγγραφα του υπουργείου, από τα οποία προκύπτει ότι ο φόρος είχε ως σκοπό την εισαγωγή δυσμενούς διακρίσεως. Εντούτοις, η φρασεολογία που επιλέχθηκε σε αυτήν την κοινοβουλευτική συζήτηση, η οποία αφορούσε την εισαγωγή ενός κοινώς καλούμενου «φόρου κρίσης» (επρόκειτο για την προσπάθεια της Ουγγαρίας να ανταποκριθεί στα κριτήρια του δημοσιονομικού ελλείμματος της Ένωσης) ομοιάζει πολύ με την τρέχουσα συζήτηση περί BEPS⁵³. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η συζήτηση είχε και έχει ως αντικείμενο την υψηλότερη φορολόγηση των *πολυεθνικών* εταιριών και όχι των *αλλοδαπών* εταιριών.

96. Η κοινοβουλευτική συζήτηση αφορούσε σε γενικές γραμμές το ζήτημα ότι μεγάλοι πολυεθνικοί όμιλοι επιτυγχάνουν ελαχιστοποίηση των κερδών τους στην Ουγγαρία, με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται με φόρους κατά κύριο λόγο οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, και τούτο επιδιώκει να αναστρέψει εν μέρει ο νόμος περί ειδικού φόρου. Συναφώς, στο επίκεντρο της συζητήσεως βρέθηκαν οι πολυεθνικές εταιρίες των οποίων οι φορολογικές πρακτικές ήταν επίσης ένας από τους βασικούς λόγους της συζητήσεως περί BEPS⁵⁴. Όπως μαρτυρούν και άλλα στατιστικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν στο Δικαστήριο, το 2010 μόνον οι μισές από τις δέκα επιχειρήσεις με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών στην Ουγγαρία κατέβαλαν φόρο εταιριών. Πρόκειται τόσο για ημεδαπές εταιρίες όσο και για εταιρίες που ελέγχονται από αλλοδαπές επιχειρήσεις της Ένωσης. Η επιλογή ως κριτηρίου του κύκλου εργασιών θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μέσο για τη διόρθωση της καταστάσεως αυτής. Τούτο συνάδει επίσης με την προσέγγιση της Επιτροπής στο πλαίσιο της πρότασής της σε σχέση με τον σχεδιαζόμενο φόρο ψηφιακών υπηρεσιών σε επίπεδο Ένωσης⁵⁵. Ο εν λόγω φόρος επιδιώκει επίσης να αυξήσει τη συμμετοχή των πολυεθνικών επιχειρήσεων (κυρίως από ορισμένες τρίτες χώρες) στις δαπάνες γενικού συμφέροντος, όταν αυτές παράγουν κέρδη στην Ένωση, αλλά δεν υπόκεινται σε φόρο επί των κερδών τους σε αυτήν. Επ' αυτής της βάσεως δεν μπορεί να προσαφθεί στην Ουγγαρία κατάχρηση δικαιώματος.

53 Έτσι αποδίδεται με απλοποιημένο τρόπο η στρατηγική της φορολογικής διάρθρωσης των πολυεθνικών, οι οποίες, στο πλαίσιο των υφιστάμενων φορολογικών συστημάτων, διαθέτουν (νόμιμες) δυνατότητες να ελαχιστοποιούν τις φορολογητέες βάσεις τους στις χώρες με υψηλή φορολογία και να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε χώρες με χαμηλή φορολογία [Base Erosion and Profit Shifting (διάβρωση της βάσης και μεταφορά του κέρδους) = BEPS].

54 Βλ. μόνον το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ «Action Plan on base Erosion and Profit shifting» –διαθέσιμο στο <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>– σ. 13: «Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.»

55 Βλ., μεταξύ άλλων, την αιτιολογική σκέψη 23 της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών της 21ης Μαρτίου 2018, COM(2018) 148 τελικό, και την αιτιολογική έκθεση στη σελίδα 2 της πρότασης, σύμφωνα με την οποία οι ισχύοντες κανόνες για τη φορολόγηση των εταιριών δεν είναι κατάλληλοι για την ψηφιακή οικονομία.

97. Ειδικότερα, η Επιτροπή επικαλείται μόνο δηλώσεις τριών βουλευτών κατά την κοινοβουλευτική συζήτηση και αποσπάσματα από έγγραφα του υπουργείου. Εκτιμώ ότι ούτε αυτό αρκεί για να στηρίξει την αιτίαση περί καταχρήσεως δικαιώματος έναντι κράτους μέλους. Εάν αρκούσαν οι δηλώσεις στο πλαίσιο κοινοβουλευτικής συζήτησεως, η αντιπολίτευση (ή ακόμη και ένα μεμονωμένο μέλος του κοινοβουλίου) θα ήταν σε θέση να торπιλίσει, με μια ακατάλληλη δήλωση, οποιαδήποτε απόφαση του νομοθέτη.

98. Δεδομένου ότι η κυβέρνηση δεσμεύεται, κατά κανόνα, από την απόφαση του Κοινοβουλίου και όχι το αντίστροφο, έχω επίσης επιφυλάξεις και για το αν πρέπει να ληφθούν υπόψη έγγραφα του υπουργείου. Πιο σημαντική είναι η αιτιολογική έκθεση του νόμου, ως επίσημο (νομική) κείμενο, σε αντίθεση με την απλή πολιτική αιτιολόγηση του περιεχομένου του νόμου στο εκλογικό σώμα⁵⁶. Ωστόσο, από την αιτιολογική έκθεση δεν προκύπτει ότι σκοπός του εν λόγω φόρου ήταν κυρίως η φορολόγηση των αλλοδαπών επιχειρήσεων της Ένωσης.

99. Επιπλέον, το όριο των 500 εκατομμυρίων HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ) για την πρώτη κλίμακα φορολόγησεως δεν αφορά αποκλειστικά τις αλλοδαπές επιχειρήσεις. Κάθε νέα συγγκική ή αλλοδαπή επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην συγγκική αγορά τηλεπικοινωνιών θα επωφεληθεί επίσης από το αφορολόγητο ποσό. Υπό το πρίσμα αυτό, η επιλεγείσα διάρθρωση του φορολογικού συντελεστή ευνοεί πρωτίστως τις μικρότερες επιχειρήσεις, ιδίως τις λεγόμενες νεοφυείς, έναντι των μεγαλύτερων, οι οποίες έχουν ήδη εδραιωθεί στην αγορά⁵⁷. Το κατά πόσον το όριο του κύκλου εργασιών των 5 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ) είναι το «βέλτιστο» όριο ή ένα άλλο ποσό θα ήταν «καλύτερο» απόκειται στην κρίση του εθνικού νομοθέτη την οποία, πέραν της καταχρήσεως δικαιώματος, δεν δύναται να ελέγξει ούτε το Δικαστήριο ούτε η Επιτροπή.

100. Θεωρώ επομένως ότι η άποψη που υποστήριξε η Vodafone και εν μέρει, κατ' ουσίαν, η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι μόνον η φορολόγηση των κερδών συνάδει με την αρχή της φορολόγησεως ανάλογα με την οικονομική δυνατότητα, δεν είναι ορθή. Ακόμη και αν ο κύκλος εργασιών δεν αποτελεί δεσμευτικό δείκτη οικονομικής δυνατότητας, το γενικό τεκμήριο που χρησιμοποιεί προφανώς ο Ούγγρος νομοθέτης, ήτοι ότι οι ισχυρότερες επιχειρήσεις (δηλαδή εκείνες με τον μεγαλύτερο κύκλο εργασιών) έχουν, κατ' αρχήν, μεγαλύτερη οικονομική δυνατότητα από τις μικρότερες (βλ. σχετικά και το προοίμιο του νόμου περί ειδικού φόρου) δεν είναι σε καμία περίπτωση παράλογο⁵⁸. Όπως ορθώς επισήμανε η Δημοκρατία της Πολωνία στην επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο (ιδιωτικός) τραπεζικός τομέας, παραδείγματος χάριν, διακρίνει επίσης ανάλογα με το ύψος του κύκλου εργασιών του δανειολήπτη στο πλαίσιο χορηγήσεως δανείου.

101. Επιπλέον, το κριτήριο του κύκλου εργασιών αφήνει στις πολυεθνικές επιχειρήσεις μικρότερο περιθώριο μεθοδεύσεως κατά τον φορολογικό τους σχεδιασμό και τούτο αποτελεί ένα από τα κύρια σημεία της κοινώς καλούμενης συζητήσεως περί BEPS που διεξάγεται την τελευταία δεκαετία, ενώ ήταν και σημαντικό σημείο της συζητήσεως στο συγγκικό κοινοβούλιο. Η Επιτροπή προτείνει επίσης

56 Ορθώς επισημαίνει και ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl, στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Αυστρία κατά Γερμανίας (C-591/17, EU:C:2019:99, σημείο 70), τα εξής: «Σε αυτό το πλαίσιο, το γεγονός ότι ορισμένοι Γερμανοί πολιτικοί δήλωσαν ξεκάθαρα, κατά τη διάρκεια προεκλογικής εκστρατείας, ότι προτίθεντο να θεσπίσουν ένα τέλος για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες που κάνουν χρήση των γερμανικών αυτοκινητοδρόμων, είναι αδιάφορο. Οι δηλώσεις αυτές θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως εκδήλωση –παραφράζοντας μια διάσημη ρήση– ενός φαντάσματος που πλανιέται στην Ευρώπη τα τελευταία χρόνια: του φαντάσματος του λαϊκισμού και του σωβινισμού».

57 Είναι ενδιαφέρον ότι η Επιτροπή δικαιολογεί τον κλιμακωτό συντελεστή του σχεδιαζόμενου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών προβάλλοντας ακριβώς το ότι «το όριο αυτό εξαιρεί τις μικρές και τις νεοφυείς επιχειρήσεις για τις οποίες ο φόρτος συμμόρφωσης με τον νέο φόρο θα είχε πιθανότατα δυσανάλογες επιπτώσεις» –αιτιολογική σκέψη 23 της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών της 21ης Μαρτίου 2018, COM(2018) 148 τελικό.

58 Πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής (T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338, σκέψεις 75 επ.).

έναν φόρο ψηφιακών υπηρεσιών επί του κύκλου εργασιών για ορισμένες επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών στον ψηφιακό τομέα. Στην αιτιολογική σκέψη 23⁵⁹ της εν λόγω πρότασης, η επιλογή αυτής της τεχνικής φορολογήσεως δικαιολογείται ρητώς από το γεγονός ότι «οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό».

102. Εάν η ίδια η Επιτροπή εκτιμά ότι ένας φόρος με προοδευτικό συντελεστή επί του κύκλου εργασιών για ορισμένες επιχειρήσεις είναι αναγκαίος για την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης μεταξύ των μεγαλύτερων επιχειρήσεων με παγκόσμια δραστηριότητα και των μικρότερων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται (μόνο) σε επίπεδο Ένωσης, παρόμοιος εθνικός φόρος που σκοπεύει στην αύξηση της συμμετοχής των μεγαλύτερων επιχειρήσεων στα κοινά βάρη, δεν μπορεί καταρχήν να είναι καταχρηστικός.

δ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

103. Δεν υφίσταται έμμεσος περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών λόγω της εισαγωγής φόρου επί των κερδών με προοδευτικό συντελεστή, στηριζόμενου στον κύκλο εργασιών για τις επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών. Αφενός, το κριτήριο του κύκλου εργασιών που επέλεξε ο Ούγγρος νομοθέτης δεν συνεπάγεται, από τη φύση του, δυσμενή μεταχείριση των διασυνοριακών καταστάσεων. Αφετέρου, ελλείπει αρκούντως τεκμηριωμένων αποδεικτικών στοιχείων και στο μέτρο που ο συγκεκριμένος φορολογικός σχεδιασμός δικαιολογείται από αντικειμενικό λόγο, δεν μπορεί να προσαφθεί στην Ουγγαρία κατάχρηση δικαιώματος εκ μέρους κράτους μέλους.

ε) Αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση

104. Ακόμη και αν υποθεθεί ότι συντρέχει, παρά ταύτα, η εισαγωγή (έμμεσης) δυσμενούς διακρίσεως, πρέπει να σημειωθεί ότι στη νομολογία του Δικαστηρίου εξετάζεται ενίοτε, ως πρόσθετη προϋπόθεση για τη διαπίστωση δυσμενούς διακρίσεως, κατά πόσον οι δύο ομάδες που τυγχάνουν άνισης μεταχειρίσεως βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση⁶⁰.

105. Όπως έχω επισημάνει επανειλημμένως στις προτάσεις μου⁶¹, το κριτήριο αυτό δεν επιτρέπει ασφαλείς οριοθετήσεις. Αντιθέτως, στο πλαίσιο της εξετάσεως αυτής, προβάλλονται διάφοροι δικαιολογητικοί λόγοι –το εύρος των οποίων παραμένει εν τέλει απροσδιόριστο⁶²–, οι οποίοι εκφεύγουν κατ' αυτόν τον τρόπο οποιουδήποτε ελέγχου αναλογικότητας. Ενίοτε, το Δικαστήριο αρνείται, και ορθώς, να εξετάσει την αντικειμενική συγκρισιμότητα καταστάσεων⁶³. Για τον λόγο αυτόν, το συγκεκριμένο κριτήριο θα έπρεπε να εγκαταλειφθεί.

106. Εάν, αντιθέτως, εφαρμοζόταν το κριτήριο της αντικειμενικά συγκρίσιμης καταστάσεως, θα ανέκυπτε ιδίως το ερώτημα μήπως επιχειρήσεις με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών και επιχειρήσεις με μικρότερο κύκλο εργασιών δεν βρίσκονται σε αντικειμενικά διαφορετική κατάσταση, για τον λόγο ότι έχουν διαφορετική φοροδοτική ικανότητα. Το ζήτημα αυτό όμως θα εξετασθεί στη συνέχεια, στο πλαίσιο του –επίσης επικουρικού– ελέγχου αιτιολογήσεως.

59 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών της 21ης Μαρτίου 2018, COM(2018) 148 τελικό.

60 Βλ., πιο πρόσφατα, απόφαση της 4ης Ιουλίου 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, σκέψεις 31 έως 38), καθώς και εκτενείς παραπομπές στη νομολογία στη σκέψη 31 της εν λόγω αποφάσεως.

61 Βλ., συναφώς, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, σημεία 21 έως 28) και στην υπόθεση A (C-123/11, EU:C:2012:488, σημεία 40 και 41). Στο ίδιο πνεύμα και οι προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:104, σημείο 32), στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 59), στην υπόθεση Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, σημείο 46) και στην υπόθεση Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, σημείο 38).

62 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, σημείο 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Βλ. αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, σκέψεις 18 έως 34), της 23ης Οκτωβρίου 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψεις 27 έως 39), και της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψεις 18 έως 26).

3. *Επικουρικώς: αιτιολόγηση έμμεσης διακρίσεως*

107. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο διαπιστώσει έμμεση διάκριση λόγω του κριτηρίου του ύψους του κύκλου εργασιών, πρέπει να εξετασθεί επικουρικώς μήπως είναι δικαιολογημένη η διαφοροποίηση που προκύπτει όσον αφορά τον μέσο φορολογικό συντελεστή. Ο περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, υπό την προϋπόθεση ότι είναι κατάλληλος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο⁶⁴.

α) Επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος

108. Όπως προκύπτει από το προοίμιο του νόμου περί ειδικού φόρου, ο φόρος αυτός σκοπεί στην αποκατάσταση του ισοζυγίου του προϋπολογισμού σε βάρος των φορολογουμένων εκείνων που έχουν φοροδοτική ικανότητα μεγαλύτερη της γενικής φορολογικής υποχρέωσης. Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η ισοσκελίση του προϋπολογισμού με την αύξηση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να δικαιολογήσει φορολογικό σύστημα όπως το εξεταζόμενο⁶⁵. Εν προκειμένω, όμως, η ειδική λειτουργία του φόρου δεν δικαιολογείται από αμιγώς δημοσιονομικά συμφέροντα, αλλά από τη σύνδεση με τη διαφορετική οικονομική ισχύ των υποκειμένων στον φόρο, δηλαδή υπό το πρίσμα του δίκαιου επιμερισμού των βαρών στην κοινωνία.

109. Όπως έχω διευκρινίσει επανειλημμένως με τις προτάσεις μου, συντάσσομαι με την άποψη της Επιτροπής⁶⁶ ότι η διαφορετική φοροδοτική ικανότητα ενός υποκειμένου στον φόρο μπορεί να δικαιολογήσει καταρχήν διαφορετική μεταχείρισή του⁶⁷. Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει επίσης την αρχή της φορολογήσεως βάσει της φοροδοτικής ικανότητας –τουλάχιστον στο πλαίσιο του δικαιολογητικού λόγου που συνίσταται στη διατήρηση της συνοχής του φορολογικού συστήματος⁶⁸.

110. Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, σε πολλά κράτη μέλη, η αρχή της φορολογήσεως ανάλογα με την οικονομική δυνατότητα συνιστά ακόμη και συνταγματική αρχή, η οποία σε ορισμένες περιπτώσεις κατοχυρώνεται ρητώς στα συντάγματα⁶⁹, ενώ σε άλλες αποκρυσταλλώνεται στη νομολογία των ανώτατων δικαστηρίων για την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως⁷⁰. Δεδομένου ότι το ύψος του κύκλου εργασιών μπορεί να θεωρηθεί επίσης ως δείκτης συγκεκριμένης οικονομικής δυνατότητας (βλ., ανωτέρω, σημείο 100), αυτός ο δικαιολογητικός λόγος βρίσκει εφαρμογή εν προκειμένω.

64 Αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 42), της 24ης Μαρτίου 2011, *Επιτροπή κατά Ισπανίας* (C-400/08, EU:C:2011:172, σκέψη 73), και της 5ης Οκτωβρίου 2004, *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, σκέψη 17).

65 Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 44).

66 Το ότι η Επιτροπή αναγνωρίζει καταρχήν αυτόν τον δικαιολογητικό λόγο, αλλά μόνο στην προκειμένη περίπτωση εκτιμά ότι αυτός δεν πληρούται, προκύπτει από τα σημεία 30 και 71 των παρατηρήσεών της.

67 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 60), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 44).

68 Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, *Bevola και Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψεις 49 και 50).

69 Βλ., παραδείγματος χάριν, το άρθρο 4, παράγραφος 5, του Συντάγματος της Ελλάδας, το άρθρο 53, παράγραφος 1, του Συντάγματος της Ιταλίας, το άρθρο 31, παράγραφος 1, του Συντάγματος της Ισπανίας, το άρθρο 24, παράγραφος 1, του Συντάγματος της Κύπρου και ιδίως το άρθρο Ο και το άρθρο XXX του Θεμελιώδους Νόμου της Ουγγαρίας.

70 Βλ., παραδείγματος χάριν, στη Γερμανία, ιδίως: *BVerfG* [Bundesverfassungsgericht, ομοσπονδιακό συνταγματικό δικαστήριο], διάταξη της 15ης Ιανουαρίου 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bv165609, σκέψεις 55 επ.).

111. Επιπλέον, στο φορολογικό δίκαιο αναγνωρίζεται ότι το κράτος έχει, καταρχήν, έννομο συμφέρον να εφαρμόσει και προοδευτικούς φορολογικούς συντελεστές. Η αρχή ότι τα πρόσωπα με αυξημένη οικονομική δυνατότητα ενδέχεται να έχουν δυσανάλογα μεγάλη συμμετοχή στις δημόσιες δαπάνες είναι ευρέως διαδεδομένη στα κράτη μέλη, ιδίως στην περίπτωση φόρων που υπολογίζονται επί του κέρδους. Ακόμη και η Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζει προοδευτική κλίμακα για τη φορολόγηση των υπαλλήλων της⁷¹.

112. Η προσέγγιση αυτή υπαγορεύεται, κατά κανόνα, –τουλάχιστον σε ένα κοινωνικό κράτος– από τον σκοπό ελαφρύνσεως των οικονομικά ασθενέστερων φορολογουμένων και ανακατανομής, σε κάποιο βαθμό, των εν μέρει άνισα κατανεμημένων οικονομικών πόρων, με τη συνδρομή του φορολογικού δικαίου. Αυτός ο κοινωνικός σκοπός δικαιολογεί, καταρχήν, την ως έναν βαθμό άνιση μεταχείριση λόγω εφαρμογής προοδευτικού φορολογικού συντελεστή.

113. Δεδομένου ότι, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ, η Ένωση δεν εγκαθιδρύει μόνον εσωτερική αγορά, αλλά προωθεί και την κοινωνική δικαιοσύνη, τέτοιοι κοινωνικοί λόγοι δύνανται να δικαιολογήσουν επίσης προοδευτικό φορολογικό συντελεστή υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης –όπως υποστήριξε και η Πολωνία κατά την επ’ ακροατηρίου συζήτηση. Τούτο ισχύει οπωσδήποτε για φόρο ο οποίος δεν εφαρμόζεται μόνον σε επιχειρήσεις, αλλά και σε φυσικά πρόσωπα, όπως συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ειδικού φόρου.

114. Κατά συνέπεια, ο δικαιολογητικός λόγος της φορολόγησεως βάσει της οικονομικής δυνατότητας σε συνδυασμό με την αρχή του κοινωνικού κράτους μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών.

β) Αναλογικότητα του περιορισμού

115. Περαιτέρω, ο περιορισμός της θεμελιώδους ελευθερίας πρέπει να είναι κατάλληλος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού⁷².

1) Καταλληλότητα

116. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια εθνική νομοθεσία είναι κατάλληλη να εξασφαλίσει την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού μόνον αν εάν εξυπηρετεί πράγματι την επίτευξή του κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό⁷³.

71 Βλ. άρθρο 4 του κανονισμού (ΕΟΚ, Ευρατόμ, ΕΚΑΧ) 260/68 του Συμβουλίου, της 29ης Φεβρουαρίου 1968, περί καθορισμού των όρων και της διαδικασίας επιβολής του φόρου του θεσπισθέντος υπέρ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 01/001, σ. 115 έως 117), με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή από 8% έως 45%.

72 Αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 25), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42), της 15ης Μαΐου 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 27), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 47), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, σκέψη 23), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 35).

73 Αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2015, Berlington Hungary κ.λπ. (C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 64), της 12ης Ιουλίου 2012, HIT και HIT Larix (C-176/11, EU:C:2012:454, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 17ης Νοεμβρίου 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, σκέψη 42).

117. Συναφώς, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών όσον αφορά τη θέσπιση γενικών νόμων⁷⁴. Ειδικότερα, ο νομοθέτης απαιτείται να λαμβάνει αποφάσεις πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως. Επίσης, οφείλει να προβαίνει σε περίπλοκες εκτιμήσεις⁷⁵. Επομένως, ελλείψει εναρμονίσεως δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει ορισμένο βαθμό διακριτικής ευχέρειας όσον αφορά τον καθορισμό φόρου στον τομέα του φορολογικού δικαίου. Ως εκ τούτου, η απαιτούμενη συνέπεια που επισημάνθηκε ανωτέρω υφίσταται, εφόσον ο ειδικός φόρος δεν είναι προδήλως ακατάλληλος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού⁷⁶.

118. Στον βαθμό που ο ειδικός φόρος λαμβάνει υπόψη την οικονομική δυνατότητα των υποκείμενων στον φόρο επιχειρήσεων, στηρίζεται, όπως εξηγείται ανωτέρω, στην παραδοχή ότι οι επιχειρήσεις με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών είναι οικονομικά ισχυρότερες από εκείνες με μικρότερο κύκλο εργασιών.

119. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η Επιτροπή αντιτάσσει στην εν λόγω παραδοχή ότι ο κύκλος εργασιών υποδεικνύει μόνον το μέγεθος και τη θέση μιας επιχειρήσεως στην αγορά, αλλά όχι την οικονομική της δυνατότητα. Κατά την ίδια, η αύξηση του κύκλου εργασιών δεν συνοδεύεται αυτομάτως από αύξηση των κερδών. Δεν υφίσταται, λοιπόν, άμεση σχέση μεταξύ του κύκλου εργασιών και της οικονομικής δυνατότητας μιας επιχειρήσεως. Η ως άνω επιχειρηματολογία της Επιτροπής προκαλεί έκπληξη, καθόσον για τον σχεδιαζόμενο φόρο ψηφιακών υπηρεσιών σε επίπεδο Ένωσης ακολουθείται, εν τέλει, η αντίθετη αιτιολογία⁷⁷.

120. Στην παρούσα διαδικασία, η Επιτροπή δεν λαμβάνει, εν τέλει, υπόψη, ότι, προκειμένου να θεμελιωθεί η καταλληλότητα του μέτρου, δεν είναι αναγκαία η άμεση σύνδεση μεταξύ του αντικειμένου του φόρου (εν προκειμένω του κύκλου εργασιών) και του σκοπού του φόρου (εν προκειμένω της φορολογήσεως της οικονομικής δυνατότητας). Τέτοιου είδους αυστηρές απαιτήσεις θα ήταν αντίθετες προς την προαναφερθείσα διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών. Αντιθέτως, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι το μέτρο δεν είναι κατάλληλο μόνον εάν δεν υπάρχει καμία σύνδεση μεταξύ των στοιχείων αυτών.

121. Στην εξεταζόμενη περίπτωση μπορεί να εντοπιστεί έμμεση σχέση μεταξύ του ετήσιου κύκλου εργασιών και της οικονομικής δυνατότητας. Όπως επισήμανα ήδη στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, το ύψος του κύκλου εργασιών μπορεί κάλλιστα να αποτελεί χαρακτηριστικό δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Υπέρ αυτού συνηγορεί, αφενός, το ότι χωρίς μεγάλο κύκλο εργασιών δεν είναι δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου κέρδους και, αφετέρου, το ότι το έσοδο από έναν επιπρόσθετο κύκλο εργασιών (οριακό έσοδο) αυξάνεται λόγω του

74 Βλ. αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, *Gambelli* κ.λπ. (C-243/01, EU:C:2003:597, σκέψη 63), της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, *Läära* κ.λπ. (C-124/97, EU:C:1999:435, σκέψεις 14 και 15), και της 24ης Μαρτίου 1994, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, σκέψη 61) –όλες σε σχέση με τα τυχερά παιχνίδια–, καθώς και της 5ης Μαρτίου 1996, *Brasserie du pêcheur* και *Factortame* (C-46/93 και C-48/93, EU:C:1996:79, σκέψεις 48 επ.), σχετικά με τη νομοθεσία περί τροφίμων.

75 Σχετικά με το παρεμφερές κριτήριο εκτιμήσεως της δράσεως των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών, βλ. επίσης απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, *Brasserie du pêcheur* και *Factortame* (C-46/93 και C-48/93, EU:C:1996:79, σκέψη 47).

76 Βλ. συναφώς τις προτάσεις μου στην υπόθεση *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 48) και τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 4ης Μαΐου 2016, *Πολωνία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου* (C-358/14, EU:C:2016:323, σκέψη 79), και της 10ης Δεκεμβρίου 2002, *British American Tobacco (Investments) και Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, σκέψη 123 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία), σχετικά με τη διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη της Ένωσης, οι οποίες ισχύουν και σε σχέση με τον εθνικό νομοθέτη· βλ. επίσης σχετικά με το παρεμφερές κριτήριο εκτιμήσεως της δράσεως των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών, απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, *Brasserie du pêcheur* και *Factortame* (C-46/93 και C-48/93, EU:C:1996:79, σκέψη 47).

77 Στην αιτιολογική έκθεση σχετικά με τον προτεινόμενο από την Επιτροπή φόρο ψηφιακών υπηρεσιών με βάση τον κύκλο εργασιών, προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 23 ότι το όριο που αφορά τον κύκλο εργασιών αναμένεται να περιορίσει την εφαρμογή του φόρου ψηφιακών υπηρεσιών σε εταιρίες ορισμένης κλίμακας. Αυτές είναι οι εταιρίες που στηρίζονται σε μεγάλο βαθμό στην εκμετάλλευση ισχυρής θέσης στην αγορά. Επιπλέον, το εν λόγω όριο εξαιρεί τις μικρές και τις νεοφυείς επιχειρήσεις για τις οποίες ο φόρτος συμμόρφωσης με τον νέο φόρο θα είχε πιθανότατα δυσανάλογες επιπτώσεις. Στη σχετική αιτιολογική έκθεση (σ. 12), η Επιτροπή επισημαίνει ρητώς ότι αυτές οι εταιρίες (με μεγάλο κύκλο εργασιών) είναι σε θέση να επωφεληθούν σχετικά περισσότερο από τα επιχειρηματικά τους μοντέλα σε σύγκριση με τις μικρότερες εταιρίες λόγω της ισχυρής θέσης τους στην αγορά. Λόγω αυτής της «οικονομικής δυνατότητας», οι συγκεκριμένες εταιρίες θεωρούνται ιδιαίτερας «ικανές προς φορολόγηση» και έχουν χαρακτηριστεί ως υποκείμενες στον φόρο.

χαμηλότερου σταθερού κόστους ανά μονάδα προϊόντος⁷⁸. Κατά συνέπεια, δεν είναι επ' ουδενί παράλογο να θεωρείται ο κύκλος εργασιών ως έκφραση του μεγέθους ή της θέσης στην αγορά και των πιθανών κερδών μιας επιχειρήσεως, καθώς και ως έκφραση της οικονομικής της δυνατότητας, και η επιχείρηση να φορολογείται βάσει αυτού.

122. Αντιθέτως προς την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η άνιση μεταχείριση δεν εξαρτάται από το αν ο προοδευτικός συντελεστής εφαρμόζεται στο πλαίσιο φόρου υπολογιζόμενου επί των κερδών ή επί του κύκλου εργασιών. Το κέρδος επιχειρήσεως συνιστά απλώς ένα υπολογιστικό μέγεθος το οποίο μαρτυρά μια πλασματική (φορολογητέα) οικονομική δυνατότητα και δεν συμπίπτει πάντοτε με την πραγματική οικονομική δυνατότητα. Τούτο καθίσταται σαφές στην περίπτωση υψηλών έκτακτων αποσβέσεων οι οποίες μειώνουν το κέρδος μόνον πλασματικά και όχι πραγματικά (κοινώς καλούμενα αφανή αποθεματικά), ή στα λεγόμενα κέρδη εξυγίανσης (η παραίτηση πιστωτή από αξίωση έναντι αφερέγγυας εταιρίας συνεπάγεται, από λογιστικής απόψεως, κέρδος στον ισολογισμό της εν λόγω εταιρίας).

123. Επιπλέον, ο κύκλος εργασιών μπορεί, από ορισμένες απόψεις, να είναι καταλληλότερος από το κέρδος για να αποτυπώσει την οικονομική δυνατότητα μιας επιχειρήσεως. Ειδικότερα, αντιθέτως προς το κέρδος, ο κύκλος εργασιών είναι σε πολύ μικρότερο βαθμό ευάλωτος σε μείωση μέσω περιορισμού της βάσης υπολογισμού του φόρου ή μεταφοράς κερδών, παραδείγματος χάριν, με τη χρήση τιμών μεταβίβασης. Ως εκ τούτου, ο κύκλος εργασιών ως κριτήριο μπορεί να συνιστά επίσης αποτελεσματικό μέσο αντιμετώπισης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, τον οποίον ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή στο πλαίσιο της πρότασής της περί φόρου ψηφιακών υπηρεσιών με βάση τον κύκλο εργασιών⁷⁹.

124. Συνεπώς, ο ουγγρικός ειδικός φόρος δεν είναι προδήλως ακατάλληλος για την εξυπηρέτηση των προαναφερθέντων σκοπών.

2) Αναγκαίος χαρακτήρας

125. Κατά την εξέταση του αναγκαίου χαρακτήρα στο πλαίσιο της αναλογικότητας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ότι, εφόσον υφίσταται επιλογή μεταξύ περισσότερων κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και ότι οι προκαλούμενες δυσχέρειες δεν πρέπει να είναι υπέρμετρες σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς⁸⁰.

126. Συναφώς, τίθεται το ζήτημα αν η φορολόγηση του κύκλου εργασιών μπορεί να θεωρηθεί ως ηπιότερη, αλλά εξίσου κατάλληλη μέθοδος σε σύγκριση με τη φορολόγηση των κερδών. Θα μπορούσε να εξετασθεί αν η φορολόγηση με βάση τα κέρδη συνιστά συναφώς ηπιότερη και εξίσου κατάλληλη μέθοδο, στο μέτρο που δύναται να αποκλείσει το ενδεχόμενο να υπόκεινται οι επιχειρήσεις στον ειδικό φόρο, μολοντί έχουν υποστεί σημαντικές απώλειες.

127. Ωστόσο, φόρος εισοδήματος που επιβάλλεται επί των κερδών δεν αποτελεί ηπιότερη και εξίσου κατάλληλη μέθοδο, αλλά *εναλλακτική μέθοδο* αντί του φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τον κύκλο εργασιών. Το είδος της μεθόδου φορολόγησεως του εισοδήματος (με βάση τον κύκλο εργασιών ή τα κέρδη) ουδόλως προδικάζει αν πρέπει να καταβληθούν φόροι σε περίπτωση πραγματικής ζημίας. Ένας φόρος εισοδήματος βάσει των κερδών μπορεί επίσης να οδηγήσει σε

78 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 61). Πρβλ. και τις προτάσεις μου στην υπόθεση ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 57).

79 Αιτιολογική σκέψη 23 της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών της 21ης Μαρτίου 2018, COM(2018) 148 τελικό.

80 Βλ. αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, σκέψη 33), της 4ης Μαΐου 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, σκέψη 48), της 15ης Φεβρουαρίου 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, σκέψη 54), της 22ας Ιανουαρίου 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, σκέψη 50), της 8ης Ιουλίου 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, σκέψη 45), και της 11ης Ιουλίου 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, σκέψη 21).

φορολόγηση ακόμη και αν η επιχείρηση είναι ζημιογόνος. Τούτο συμβαίνει, για παράδειγμα, στην περίπτωση που δεν αναγνωρίζονται ορισμένες λειτουργικές δαπάνες –ή ακόμη και οι τιμές μεταβίβασης– ή όταν ο πιστωτής παραιτείται από απαίτηση σε περίπτωση κρίσης (κοινώς καλούμενο κέρδος εξυγίανσης). Το γενικό πρόβλημα της φορολογήσεως δυνάμει εθνικού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, παρά την έλλειψη γνήσιας (δηλαδή πραγματικής) οικονομικής δυνατότητας, αποτελεί πρωτίστως ζήτημα που άπτεται του εθνικού δικαίου και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αυτό αναγνωρίζει, αλλά, ελλείψει εναρμονίσεως, δεν συνιστά καταρχήν ζήτημα που άπτεται του δικαίου της Ένωσης.

128. Επιπλέον, ο φόρος εισοδήματος με βάση τα κέρδη δεν είναι εξίσου κατάλληλος να εξασφαλίσει φορολόγηση αποτελεσματική και λιγότερο ευάλωτη στις μεθοδεύσεις φοροαποφυγής. Η σύνδεση με τον κύκλο εργασιών ως βάση υπολογισμού έχει το καθοριστικό πλεονέκτημα ότι ο κύκλος εργασιών μπορεί να προσδιορισθεί ευχερέστερα, με αποτέλεσμα οι μέθοδοι καταστρατήγησης να αποκλείονται ή να ελαχιστοποιούνται.

129. Συνεπώς, δεν χωρεί εν τέλει καμία αμφιβολία ούτε ως προς την αναγκαιότητα της συγκεκριμένης διαμορφώσεως του ειδικού φόρου, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού.

3) Αναλογικότητα

130. Επιπλέον, οι περιορισμοί θεμελιώδους ελευθερίας πρέπει να είναι ανάλογοι προς τον επιδιωκόμενο σκοπό⁸¹. Τούτο επιτάσσει ότι ο περιορισμός και οι συνέπειές του δεν είναι δυσανάλογες προς τον σκοπό⁸². Ούτε αυτό φαίνεται να συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση.

131. Συναφώς, επιβάλλεται, αφενός, η διαπίστωση ότι ο σκοπός του δίκαιου επιμερισμού των βαρών σε μια κοινωνία έχει ιδιαίτερη σημασία για τον φορολογικό νομοθέτη. Το ίδιο ισχύει και για τον σκοπό τηρήσεως των κριτηρίων σταθερότητας της Ένωσης. Επίσης, η υπέρμετρη συμμετοχή φορολογουμένων με επίσης υπέρμετρη οικονομική ισχύ με σκοπό την ελάφρυνση των οικονομικά ασθενέστερων δεν είναι καθεαυτήν αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας. Η αναλογικότητα του μέτρου θα μπορούσε, αντιθέτως, να παρουσιάσει προβλήματα σε περίπτωση που ο φόρος έχει το αποτέλεσμα αποκλεισμού και εξομοιούται, ως εκ τούτου, με απαγόρευση της φορολογητέας πράξης.

132. Αφετέρου, οι επιπτώσεις του μέτρου δεν φαίνεται να είναι ιδιαίτερος σοβαρές. Ειδικότερα, είναι προφανές ότι ο ειδικός φόρος δεν καθιστά αδύνατη την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στην ουγγρική αγορά τηλεπικοινωνιών. Δεν φαίνεται να έχει αποτέλεσμα αποκλεισμού, όπως μαρτυρούν τα προηγούμενα έτη. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε η Ουγγαρία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο ειδικός φόρος μειώνει επίσης τα κέρδη και επιφέρει, επομένως, μείωση του φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται επί των κερδών, υπό την προϋπόθεση ότι καταβάλλονται φόροι εισοδήματος. Επιπλέον, ο εν λόγω φόρος επιβλήθηκε εξαρχής ως φόρος κρίσης μόνον για τρία έτη και, ως εκ τούτου, είχε προσωρινό μόνον χαρακτήρα.

133. Εν κατακλείδι, θα ήταν δικαιολογημένος ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως διά της επιβολής φόρου εισοδήματος με φορολογικό συντελεστή επί του κύκλου εργασιών σε βάρος των επιχειρήσεων τηλεπικοινωνιών που πραγματοποιούν μεγάλο κύκλο εργασιών.

81 Αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-271/09, EU:C:2011:855, σκέψη 58), και της 11ης Οκτωβρίου 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, σκέψη 82 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

82 Αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, σκέψη 33), της 22ας Ιανουαρίου 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, σκέψη 50), της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker και Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψεις 76 επ.), και της 12ης Ιουλίου 2001, Jippes κ.λπ. (C-189/01, EU:C:2001:420, σκέψη 81).

4. Πρόταση επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

134. Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ δεν είναι αντίθετα στον ειδικό ουγγρικό φόρο για την αγορά τηλεπικοινωνιών.

Γ. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα: παραβίαση της απαγορεύσεως κρατικών ενισχύσεων

135. Μένει ακόμη να εξετασθεί αν ο ειδικός φόρος της Ουγγαρίας για την αγορά τηλεπικοινωνιών με προοδευτική κλίμακα θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το γεγονός ότι ο μέγιστος φορολογικός συντελεστής 6,5% εφαρμόζεται μόνον εφόσον καλυφθεί συγκεκριμένο όριο του κύκλου εργασιών τείνει να επιβεβαιώσει αυτή την άποψη.

1. Επί του παραδεκτού του δεύτερου ερωτήματος

136. Καταρχάς όμως πρέπει να εξακριβωθεί αν η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή σε σχέση με το δεύτερο ερώτημα. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο υποκείμενος σε φόρο δεν μπορεί να προβάλλει ότι η απαλλαγή άλλων προσώπων συνιστά κρατική ενίσχυση ώστε να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου⁸³.

137. Ωστόσο, στο μέτρο που ο φόρος προβλέφθηκε για συγκεκριμένους σκοπούς, και ιδίως για να ευνοηθούν άλλες επιχειρήσεις, πρέπει να εξετάζεται αν το προϊόν του φόρου χρησιμοποιείται κατά τρόπο σύμφωνο προς τις διατάξεις περί κρατικών ενισχύσεων⁸⁴. Σε τέτοια περίπτωση, ο υπόχρεος του φόρου μπορεί επίσης να προσφύγει κατά της δικής του επιβαρύνσεως, η οποία συνεπάγεται κατ' ανάγκη την ωφέλεια τρίτου.

138. Εν προκειμένω, όμως, δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση. Στην επίδικη υπόθεση, η επιβάρυνση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης οφείλεται σε γενικό φόρο που εισρέει στον γενικό κρατικό προϋπολογισμό και δεν ευνοεί συγκεκριμένα κάποιον τρίτο. Η προσφεύγουσα στρέφεται μόνον κατά πράξεως επιβολής φόρου που της απευθύνθηκε και την οποία θεωρεί παράνομη για τον λόγο ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο δεν φορολογούνται στον ίδιο βαθμό.

139. Συνεπώς, η Vodafone δεν μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τον παράνομο χαρακτήρα της φοροαπαλλαγής που χορηγήθηκε σε άλλες επιχειρήσεις, προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του εν λόγω φόρου.

140. Μόνον η απόφαση του Δικαστηρίου *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵ φαίνεται να αντιτίθεται στο συμπέρασμα αυτό. Κατά την εν λόγω απόφαση, για το παραδεκτό ορισμένων προδικαστικών ερωτημάτων θα έπρεπε να αρκεί το γεγονός ότι τα «αιτήματα» του υποκειμένου στον φόρο «σκοπούν να θέσουν υπό αμφισβήτηση το κύρος των νομικών πράξεων». Το αν αυτό ισχύει σε μια διαδικασία που αφορά τη νομιμότητα πράξεως επιβολής φόρου δεν έχει σημασία. Ειδικότερα, στη ίδια απόφαση, το Δικαστήριο τονίζει ότι ο «υπόχρεος φόρου δεν μπορεί να προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή

83 Απόφασεις της 6ης Οκτωβρίου 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, σκέψη 21), της 15ης Ιουνίου 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψεις 43 επ.), της 27ης Οκτωβρίου 2005, *Distribution Casino France* κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψεις 42 επ.), και της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, σκέψη 80 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία).

84 Ως προς τη σημασία του ερωτήματος αυτού, βλ. μόνον απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, *Distribution Casino France* κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψεις 40, 41 και 45 επ.).

85 Απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006 (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψεις 25 και 26).

που απολαμβάνουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση ώστε αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου»⁸⁶. Στην περίπτωση αυτή, όμως, το ερώτημα σχετικά με την ενίσχυση προς όφελος άλλου σε μια διαδικασία που αφορά αποκλειστικά την οικεία φορολογική οφειλή –όπως εν προκειμένω– δεν είναι λυσιτελές και, κατά συνέπεια, είναι απαράδεκτο.

141. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι είναι καταρχήν καθήκον της Επιτροπής να διασφαλίσει την *ανάκτηση* της παράνομης ενισχύσεως, όπως διευκρίνισε εκ νέου προσφάτως το Δικαστήριο⁸⁷. Ωστόσο, η μη φορολόγηση της Vodafone δεν θα συνιστούσε ανάκτηση, αλλά θα επέκτεινε την ενίσχυση σε άλλο πρόσωπο (στη συγκεκριμένη περίπτωση τη Vodafone) και, ως εκ τούτου, όχι μόνον δεν θα εξάλειφε τη στρέβλωση του ανταγωνισμού, αλλά και θα την ενίσχυε.

142. Αντιθέτως, το να μπορεί να υποβάλει το ερώτημα αυτό στο Δικαστήριο ένα δικαστήριο που καλείται να κρίνει τη χορήγηση φοροαπαλλαγής –όπως στην υπόθεση A-Brauerei⁸⁸– συνάδει με την εν λόγω νομολογία. Η περίπτωση αυτή δεν μπορεί να συγκριθεί με την εξεταζόμενη, αντιθέτως προς την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Πράγματι, μια τέτοια περίπτωση αφορά τη χορήγηση της ενισχύσεως στον δικαιούχο και όχι την ακύρωση μιας πράξεως επιβολής φόρου υπέρ τρίτου (εν προκειμένω της Vodafone) που επιθυμεί να επεκτείνει την ενίσχυση ώστε να ωφεληθεί από αυτήν.

143. Σε αυτό δεν μπορεί να αντιταχθεί επίσης ότι δεν είναι δυνατή η ανάκτηση μέσω της εκ των υστέρων φορολογήσεως των μικρότερων επιχειρήσεων –όπως προέβλεπε η Vodafone κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999⁸⁹, εάν η ανάκτηση της ενίσχυσης από το κράτος μέλος δεν είναι, κατ' εξαίρεση, δυνατή, η ανάκτηση δεν μπορεί να απαιτηθεί. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η αρχή κατά την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα» περιλαμβάνεται μεταξύ των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης⁹⁰. Ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, λοιπόν, ούτε τα άρθρα 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ ούτε οι διατάξεις του προαναφερθέντος κανονισμού προβλέπουν *επέκταση* της ενισχύσεως για το παρελθόν σε άλλα πρόσωπα.

144. Αντιθέτως με την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το παραδεκτό του προδικαστικού ερωτήματος δεν μπορεί να συναχθεί ούτε από την πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση ANGED⁹¹ σχετικά με ισπανικό φόρο επί των πωλήσεων λιανικής (βάσει επιφάνειας πωλήσεως). Η διαδικασία αυτή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αφορούσε την επανεξέταση του ίδιου του νόμου (με ισχύ *erga omnes*) και όχι μόνον τον έλεγχο μεμονωμένης πράξεως επιβολής φόρου. Στο πλαίσιο αυτό, οι διευκρινίσεις σχετικά με το άρθρο 107 ΣΛΕΕ ήταν τουλάχιστον χρήσιμες για το εθνικό δικαστήριο και, ως εκ τούτου, το Δικαστήριο ορθώς έκρινε παραδεκτό το προδικαστικό ερώτημα.

86 Απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψη 43).

87 Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2018, Scuola Elementare Maria Montessori κατά Επιτροπής, Επιτροπή κατά Scuola Elementare Maria Montessori και Επιτροπή κατά Ferracci (C-622/16 P έως C-624/16 P, EU:C:2018:873, σκέψεις 90 επ.).

88 Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Κανονισμός του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 1999 για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [108 ΣΛΕΕ] (ΕΕ 1999, L 83, σ. 1).

90 Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2018, Scuola Elementare Maria Montessori κατά Επιτροπής, Επιτροπή κατά Scuola Elementare Maria Montessori και Επιτροπή κατά Ferracci (C-622/16 P έως C-624/16 P, EU:C:2018:873, σκέψη 79): πρβλ., αν και σε άλλο πλαίσιο, την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, σκέψη 42).

91 Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281), και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291).

145. Εντούτοις, εάν το αποτέλεσμα της αποφάσεως αφορά μόνον τον ενδιαφερόμενο ο οποίος –όπως επιβεβαίωσαν οι μετέχοντες στην παρούσα διαδικασία– βάλλει αποκλειστικώς κατά της δικής του πράξεως επιβολής φόρου, η προσέγγιση του Δικαστηρίου στην υπόθεση ANGED δεν εφαρμόζεται και, ως εκ τούτου, εξακολουθεί να ισχύει η προαναφερθείσα αρχή. Επομένως, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου –η οποία παραπέμπει και στην απόφαση του Δικαστηρίου *Air Liquide Industries Belgium*⁹²–, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην επίδικη υπόθεση είναι απαράδεκτο⁹³.

146. Η προσφεύγουσα δεν στερείται τη δυνατότητα να επιτύχει αφηρημένο έλεγχο του νόμου ενώπιον εθνικού δικαστηρίου. Σε μια τέτοια περίπτωση, το δικαστήριο που θα επιληφθεί θα μπορούσε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ως προς το ζήτημα αυτό.

147. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν υπάρχει λόγος ή ανάγκη παρεκκλίσεως από την προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία ο υπόχρεος φόρου δεν μπορεί να επικαλεστεί ότι η απαλλαγή που απολαμβάνουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση, ώστε ο ίδιος να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου⁹⁴. Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα.

2. Επικουρικώς: νομική εκτίμηση

148. Ωστόσο, εάν το Δικαστήριο κρίνει παραδεκτό το δεύτερο ερώτημα, θα πρέπει να εξετάσει αν η μειωμένη φορολόγηση (βάσει κύκλου εργασιών) των μεσαίων επιχειρήσεων και η φοροαπαλλαγή (βάσει κύκλου εργασιών) των μικρών επιχειρήσεων πρέπει να θεωρηθεί ως ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

149. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο χαρακτηρισμός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προϋποθέτει ότι, πρώτον, πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, η παρέμβαση πρέπει να χορηγεί ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό⁹⁵.

150. Το καθοριστικό κριτήριο, εν προκειμένω, είναι το επιλεκτικό πλεονέκτημα. Τίθεται, δηλαδή, το ζήτημα κατά πόσον ένας προοδευτικός φορολογικός συντελεστής παρέχει δικαιολογημένο επιλεκτικό πλεονέκτημα στους φορολογουμένους οι οποίοι, λόγω του προοδευτικού χαρακτήρα του φόρου, καταβάλλουν λιγότερους φόρους από άλλους υποκείμενους στον φόρο, τόσο με απόλυτους όσο και με σχετικούς όρους. Πριν από λίγο καιρό, στο ερώτημα αυτό θα είχε δοθεί σαφώς αρνητική απάντηση. Ακριβώς αυτό το ζήτημα τίθεται στην κρινόμενη υπόθεση.

92 Απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006 (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψεις 43 επ.).

93 Πρβλ. ρητώς σε παρόμοια περίπτωση: απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, σκέψεις 21 επ.).

94 Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, σκέψη 21), της 15ης Ιουνίου 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψεις 43 επ.), της 27ης Οκτωβρίου 2005, *Distribution Casino France* κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψεις 42 επ.), και της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, σκέψη 80 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

95 Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 38), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά Hansstadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40).

151. Η κατάσταση αυτή οδήγησε τον γενικό εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe να αμφισβητήσει επί της ουσίας τη μέθοδο αναλύσεως που ακολουθούσε μέχρι τώρα το Δικαστήριο. Ειδικότερα, κατά τον ίδιο⁹⁶:

«Για να δώσω ένα ακραίο παράδειγμα, μέτρο το οποίο προβλέπει προοδευτική αύξηση των φορολογικών συντελεστών, καθοριζόμενων ανάλογα με το επίπεδο των εισοδημάτων, συνιστά αναμφισβήτητο γενικό μέτρο κατά την κλασική μέθοδο αναλύσεως, δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση μπορεί να επωφεληθεί των ευνοϊκότερων συντελεστών. Αντιθέτως, κατά τη μέθοδο του πλαισίου αναφοράς, οι ευνοϊκότεροι συντελεστές συνιστούν διαφοροποίηση η οποία πρέπει να επικυρωθεί είτε από τη μη συγκρισιμότητα (δεύτερο στάδιο) είτε από την ύπαρξη δικαιολογητικού λόγου αντλούμενου από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος (τρίτο στάδιο). Σπεύδω να διευκρινίσω ότι ασφαλώς δεν λέγω ότι η μέθοδος του πλαισίου αναφοράς θα οδηγούσε αυτομάτως στον χαρακτηρισμό των προοδευτικά αυξανόμενων φορολογικών συντελεστών ως “επιλεκτικών”⁹⁷, αλλά ότι ενέχει τη δυνατότητα αυτή, δεδομένου ότι γεννά ερωτηματικά ως προς τη νομιμότητα μέτρων που σε προηγούμενο στάδιο απορρίφθηκαν από την κλασική μέθοδο αναλύσεως. Αυτός ο κίνδυνος επεκτάσεως των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων θα μπορούσε να αφορά, ιδίως, μέτρα παρόμοια εκείνων που το Δικαστήριο χαρακτήρισε στο παρελθόν ως “γενικά μέτρα”.»

152. Συμμερίζομαι αυτές τις ανησυχίες, αλλά εκτιμώ ότι μπορούν να ληφθούν υπόψη και κατά την εφαρμογή της λεγόμενης μεθόδου του πλαισίου αναφοράς. Ακολούθως, λοιπόν, πρέπει να εξετασθεί καταρχάς τι συνιστά πλεονέκτημα (σημεία 153 επ.) το οποίο θα μπορούσε να θεωρηθεί επιλεκτικό (σημεία 157 επ.).

α) Η έννοια του πλεονεκτήματος

153. Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά το αν οι διατάξεις που εξετάζονται στο πλαίσιο της κύριας δίκης χορηγούν πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως κρατικές ενισχύσεις χαρακτηρίζονται οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, δύνανται να ευνοήσουν, άμεσα ή έμμεσα, επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν οικονομικό πλεονέκτημα του οποίου η επωφελούμενη επιχείρηση δεν θα ετύγχανε υπό τις κανονικές συνθήκες της αγοράς⁹⁸.

154. Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ μπορεί να εμπίπτει ακόμη και ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση η οποία, μολοντί δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογούμενους⁹⁹. Συνεπώς, θεωρούνται κρατικές ενισχύσεις και οι παρεμβάσεις εκείνες οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως και έχουν ίδια αποτελέσματα¹⁰⁰.

96 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, σημεία 66 και 67).

97 «Συναφώς, επισημαίνεται ότι η ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως διευκρινίζει, στο σημείο της 139, ότι η προοδευτικότητα του φόρου εισοδήματος και η αναδιανεμητική λειτουργία του μπορούν να συνιστούν δικαιολογητικούς λόγους αντλούμενους από τη φύση ή την όλη οικονομία του επίμαχου καθεστώτος.»

98 Απόφαση της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 65), και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21).

99 Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72), και της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14).

100 Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 66), της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 33), της 19ης Μαρτίου 2013, Bouygues και Bouygues Télécom κατά Επιτροπής (C-399/10 P και C-401/10 P, EU:C:2013:175, σκέψη 101), και της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 13).

155. Όσον αφορά τη φοροαπαλλαγή και τη μειωμένη φορολόγηση, μπορεί να διαπιστωθεί εκ προοιμίου ότι δεν υφίσταται πλεονέκτημα. Όλες οι επιχειρήσεις –μικρές και μεγάλες– δεν φορολογούνται εάν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ), και φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή, εάν ο κύκλος εργασιών τους κυμαίνεται από 500 εκατομμύρια HUF έως 5 δισεκατομμύρια HUF (περίπου 1 534 000 ευρώ έως 15 340 000 ευρώ). Τούτο ισχύει και για τη Vodafone.

156. Πλεονέκτημα συνιστά, στη χειρότερη περίπτωση, ο διαφορετικός μέσος φορολογικός συντελεστής –στον οποίον επικεντρώνονται τόσο η Vodafone όσο και η Επιτροπή– που οφείλεται στον προοδευτικό χαρακτήρα και ευνοεί τους υποκειμένους στον φόρο με μικρότερο κύκλο εργασιών.

β) Επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος στο φορολογικό δίκαιο

157. Συναφώς, επιβάλλεται να εξετασθεί αν ο χαμηλότερος μέσος φορολογικός συντελεστής, σε περίπτωση μικρού κύκλου εργασιών, πρέπει να θεωρείται ως «ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δηλαδή αν υφίσταται «επιλεκτικό» πλεονέκτημα κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.

158. Η εξέταση αυτού του επιλεκτικού χαρακτήρα στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών επιφυλάσσει πάντοτε σημαντικές δυσχέρειες¹⁰¹. Στη νομολογία του Δικαστηρίου επαναλαμβάνεται κατά πάγιο τρόπο ως σημείο αναφοράς ότι μια φορολογική ρύθμιση δεν είναι επιλεκτική όταν εφαρμόζεται αδιακρίτως για όλους τους επιχειρηματίες¹⁰². Υπό αυτό το πρίσμα δεν θα μπορούσε να διαπιστωθεί επιλεκτικός χαρακτήρας στην προκειμένη περίπτωση. Η απόφαση World Duty Free Group κ.λπ.¹⁰³ δεν αναιρεί την προσέγγιση αυτή. Η απόφαση αυτή αφορούσε ιδιαίτερη περίπτωση «προώθησης εξαγωγών» των ημεδαπών επιχειρήσεων για επενδύσεις στην αλλοδαπή, εις βάρος αλλοδαπών επιχειρήσεων, που αντιβαίνει στο πνεύμα του άρθρου 111 ΣΛΕΕ. Επομένως, οι ειδικές εξαγωγικές επιδοτήσεις μπορούν να πληρούν το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα ακόμη και αν ισχύουν για όλους τους φορολογούμενους.

159. Επιπλέον, το γεγονός ότι ένα φορολογικό καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα μόνο στις επιχειρήσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις –στην προκειμένη περίπτωση τη μη κάλυψη ορισμένων ορίων κύκλου εργασιών– δεν αρκεί για να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του καθεστώτος¹⁰⁴. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, θα έπρεπε να αποκλεισθεί και ο επιλεκτικός χαρακτήρας.

101 Βλέπε μόνον τις πρόσφατες αποφάσεις και τις σχετικές προτάσεις:

Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741).

Απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding GmbH υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Andres (Heitkamp BauHolding GmbH υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281), και απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291), με τις προτάσεις μου επί της υποθέσεως ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2017:853), και στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Βλ. μόνον αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 53 επ.), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23), της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 73), και της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 35).

103 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016 (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 73, 74 και 86 επ.).

104 Πρβλ., ιδίως, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 24), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding GmbH υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 94), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 59), και της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42).

160. Συγχρόνως όμως είναι σαφές ότι η απαγόρευση χορηγήσεως ενισχύσεων που προβλέπει το άρθρο 107 ΣΛΕΕ καλύπτει και τη γενική φορολογική νομοθεσία¹⁰⁵. Για τον ανωτέρω λόγο, το Δικαστήριο έχει ορίσει ειδικές προϋποθέσεις για τη διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα των φορολογικών πλεονεκτημάτων. Συναφώς, το αν η σχετική μέθοδος διακρίνεται σε δύο ή τρία στάδια δεν είναι καθοριστικής σημασίας¹⁰⁶. Κρίσιμο είναι πάντοτε το αν οι προϋποθέσεις για το φορολογικό πλεονέκτημα επιλέχθηκαν χωρίς διακρίσεις με βάση τα κριτήρια του εθνικού φορολογικού συστήματος¹⁰⁷.

161. Για τον σκοπό αυτόν, πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιοριστεί το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος. Με γνώμονα αυτό το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς πρέπει ακολούθως, σε δεύτερο στάδιο, να κριθεί κατά πόσον το πλεονέκτημα που χορηγεί το επίμαχο φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό¹⁰⁸. Τούτο προϋποθέτει ότι υπάρχει άνιση μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση, η οποία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί. Συναφώς, –τουλάχιστον στο πλαίσιο διαδικασίας ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων– η Επιτροπή φέρει το βάρος αποδείξεως για την άνιση μεταχείριση και το κράτος μέλος φέρει το βάρος αποδείξεως για τη δικαιολόγηση¹⁰⁹.

162. Συμφωνώ με τον γενικό εισαγγελέα M. Bobek¹¹⁰ ότι η εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα συνιστά εν τέλει «απλώς» εξέταση για τη διαπίστωση διακρίσεων. Ως εκ τούτου, θα εξετάσω καταρχάς την ύπαρξη άνισης μεταχειρίσεως (βλ., σχετικά, σημεία 173 επ.) και, στη συνέχεια, το ενδεχόμενο δικαιολογήσεως της άνισης μεταχειρίσεως (βλ., σχετικά, σημεία 176 επ.). Προηγουμένως, θα εξηγήσω τους λόγους για τους οποίους η κανονική μέθοδος εξετάσεως χρήζει μικρής τροποποίησεως στην περίπτωση που δημιουργείται πρώτη φορά πλαίσιο αναφοράς (βλ., σχετικά, σημείο 164).

1) Η τροποποίηση της μεθόδου αναλύσεως κατά την πρώτη δημιουργία πλαισίου αναφοράς

163. Στην περίπτωση των γενικών φορολογικών καθεστώτων, ιδίως εκείνων που δημιουργούν πρώτη φορά το πλαίσιο αναφοράς, επιβάλλεται τροποποιημένη μέθοδος εξετάσεως για να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός τους χαρακτήρας. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι η φορολογική διαφοροποίηση –αντιθέτως προς την επιδότηση με τη στενή έννοια υπό μορφή χρηματικών παροχών– προκύπτει κατ' ανάγκη στο πλαίσιο γενικού φορολογικού συστήματος, ισχύει ομοίως για όλους και ο υποκείμενος στον φόρο υπόκειται υποχρεωτικώς σε αυτές τις ενδεχομένως ευνοϊκές διαφοροποιήσεις κατά τρόπο γενικό και χωρίς τη δική του σύμπραξη. Υπό αυτό το πρίσμα, η εν λόγω κατάσταση διαφέρει κατά πολύ από την «κανονική» ατομική ενίσχυση.

105 Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72), και της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14).

106 Ομοίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:289, σκέψη 28), όπου το ζήτημα αυτό περιγράφεται ως «μάλλον θεωρητικού χαρακτήρα».

107 Πρβλ. και αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54), και της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 53)· ρητώς και εκτός του φορολογικού δικαίου, βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 53 και 55).

108 Βλ. ιδίως: απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36).

109 Προς την κατεύθυνση αυτή, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek, Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:289, σημείο 27)· σχετικά με το βάρος αποδείξεως που φέρει η Επιτροπή: απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp Bauholding GmbH υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 84), της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, σκέψη 59), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-279/08 P, EU:C:2011:551, σκέψη 62)· σχετικά με το βάρος αποδείξεως που φέρει το κράτος μέλος: απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp Bauholding GmbH υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 87), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 146), της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-279/08 P, EU:C:2011:551, σκέψη 62), και της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψη 43).

110 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:289, σκέψη 29).

164. Το Δικαστήριο έχει εφαρμόσει ήδη τέτοια τροποποιημένη μέθοδο εξετάσεως στις υποθέσεις ANGED¹¹¹ όπου δεν υπήρχε πλαίσιο αναφοράς από το οποίο παρέκκλινε το καθεστώς, αλλά το ίδιο το εξεταζόμενο καθεστώς αποτελούσε το πλαίσιο αναφοράς. Αυτό συμβαίνει και στην προκειμένη περίπτωση. Ο προοδευτικός φορολογικός συντελεστής δεν συνιστά εξαίρεση για συγκεκριμένες εταιρίες έναντι ενός «κανονικού» (αναλογικού;) συντελεστή, αλλά αποτελεί ο ίδιος τον κανόνα. Ο κανόνας αυτός συνεπάγεται ότι όλοι οι φορολογούμενοι υπόκεινται σε διαφορετικούς μέσους φορολογικούς συντελεστές.

165. Κατά τη νομολογία, τέτοιου είδους «ευνοϊκές» γενικές διαφοροποιήσεις που δεν αποτελούν επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου μπορούν να θεωρηθούν ως ενισχύσεις εφόσον είναι της ίδιας φύσεως ή έχουν ίδια αποτελέσματα¹¹². Λαμβανομένης υπόψη της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών, αυτό ισχύει ιδίως όταν οι εν λόγω διαφοροποιήσεις καθορίζουν για πρώτη φορά το πλαίσιο αναφοράς.

166. Μόνον εάν κράτος μέλος χρησιμοποιεί τον ορισμό του πλαισίου αναφοράς, προκειμένου να διανεμίει πλεονεκτήματα για σκοπούς άλλους από εκείνους του φορολογικού συστήματος, συντρέχει λόγος να εξομοιούνται αυτά τα φορολογικά πλεονεκτήματα με τις επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου¹¹³. Επομένως, οποιοδήποτε μέτρο αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογείται, εφόσον το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή τις κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος¹¹⁴. Επομένως, οι γενικές διαφοροποιήσεις στο πλαίσιο ενός συνεκτικού φορολογικού συστήματος δύσκολα μπορούν να αποτελέσουν επιλεκτικό πλεονέκτημα.

167. Κατόπιν προσεκτικότερης θεωρήσεως, γίνεται αντιληπτό ότι στο ανωτέρω σκεπτικό βρίσκει έρεισμα και η θεμελιώδης απόφαση στην υπόθεση Γιβραλτάρ¹¹⁵, στην οποία στηρίζεται ουσιαστικά η Επιτροπή στο πλαίσιο της γραπτής επιχειρηματολογίας της. Στην εν λόγω υπόθεση, το πλαίσιο αναφοράς δημιουργήθηκε επίσης πρώτη φορά και είχε ως αποτέλεσμα, στην πράξη, να μην φορολογούνται οι εταιρίες «offshore», μολονότι ο νεοεισαχθείς φόρος εισοδήματος έπρεπε να επιβάλλεται εξίσου σε όλες τις εταιρίες (πιθανώς και με βάση την οικονομική τους δυνατότητα). Στην περίπτωση εκείνη, ο νομοθέτης επέλεξε κριτήρια όπως ο αριθμός των έμμισθων εργαζομένων και η χρήση επαγγελματικών χώρων για να προβεί σε φορολόγηση εισοδήματος με βάση τα κέρδη. Στο πλαίσιο εκείνο, το Δικαστήριο δέχθηκε τη διαπίστωση της Επιτροπής περί ελλείψεως συνοχής¹¹⁶ –δεδομένου και του ότι το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας δεν είχε προβάλει κανέναν δικαιολογητικό λόγο κατά τη διαδικασία ελέγχου της ενίσχυσης.

111 Απόφασεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 50 επ.), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψεις 43 επ.), και απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψεις 38 επ.).

112 Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22), της 19ης Μαρτίου 2013, Bouygues και Bouygues Télécom κατά Επιτροπής (C-399/10 P και C-401/10 P, EU:C:2013:175, σκέψη 101), της 15ης Ιουνίου 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψη 29), και της 23ης Φεβρουαρίου 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg κατά Ανωτάτης Αρχής (30/59, EU:C:1961:2, σ. 43).

113 Πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψεις 22 έως 27).

114 Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

115 Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732).

116 Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 149).

168. Η έλλειψη συνοχής του φορολογικού δικαίου μπορεί πράγματι να υποδεικνύει κατάχρηση του φορολογικού δικαίου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν επιλέγει ο φορολογούμενος καταχρηστικές μεθοδεύσεις για να αποφύγει τον φόρο. Αντιθέτως, το κράτος μέλος –από αντικειμενικής απόψεως– εφαρμόζει «καταχρηστικά» το φορολογικό του δίκαιο, προκειμένου να προβεί στην επιδότηση μεμονωμένων επιχειρήσεων χωρίς να τηρήσει τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Συναφώς, η εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα κατά τη δημιουργία του συστήματος αναφοράς περιορίζεται σε έλεγχο της συνοχής του εν λόγω συστήματος.

169. Στην υπόθεση Γιβραλτάρ, το Δικαστήριο ορθώς διαπίστωσε, εν τέλει, έλλειψη συνοχής. Ούτε ο αριθμός των εργαζομένων, ούτε η χρήση επαγγελματικών χώρων συνιστούν εύλογους παράγοντες για την εφαρμογή γενικής και ομοιόμορφης φορολογήσεως εισοδήματος, η οποία ήταν ο σκοπός του εθνικού νόμου. Ισχύει, όμως, αυτό και για έναν ειδικό φόρο εισοδήματος με προοδευτικό συντελεστή, ο οποίος στηρίζεται στον κύκλο εργασιών; Στερείται όντως συνοχής η επιβολή σε επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών με μεγάλο κύκλο εργασιών (τόσο με απόλυτους όσο και με σχετικούς όρους) περισσότερων φόρων από εκείνους που επιβάλλονται σε επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών με μικρό κύκλο εργασιών;

2) Το κριτήριο ελέγχου της συνοχής

170. Οι ανησυχίες που εξέφρασαν διάφοροι γενικοί εισαγγελείς¹¹⁷ (ιδίως όσον αφορά τα προβλήματα που επιφυλάσσει ο προσδιορισμός του ορθού πλαισίου αναφοράς και ο γενικός έλεγχος της ίσης μεταχειρίσεως όσον αφορά το σύνολο των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών σε συνδυασμό με την παράλληλη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών) μπορούν να ληφθούν υπόψη με την εφαρμογή ηπιότερου κριτηρίου ελέγχου της συνοχής γενικού φορολογικού νόμου. Στο πλαίσιο αυτό, οι γενικές διαφοροποιήσεις κατά τη δημιουργία του συστήματος αναφοράς συνιστούν επιλεκτικά μέτρα, μόνον εάν δεν στηρίζονται σε ορθολογική βάση, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του νόμου. Ελλείψει αυτού του ηπιότερου κριτηρίου ελέγχου, το Δικαστήριο θα έπρεπε να εξετάζει, εν τέλει, κάθε διαφοροποίηση σε κάθε εθνικό φορολογικό νόμο, δεδομένου ότι αυτή αναγκαστικά ευνοεί έναν υποκείμενο στον φόρο και περιάγει σε μειονεκτική θέση έναν άλλον.

171. Ως εκ τούτου, επιλεκτικό πλεονέκτημα μπορεί να υφίσταται, αφενός, μόνον εάν το μέτρο (εν προκειμένω, ο προοδευτικός φορολογικός συντελεστής), εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ όσων επιχειρηματιών βρίσκονται, από απόψεως του σκοπού του φορολογικού συστήματος του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση¹¹⁸, η οποία είναι προφανής.

117 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Andres (Heitkamp BauHolding GmbH υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) και τις προτάσεις μου στην υπόθεση ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2017:853) και στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2017:854).

118 Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:1990, σκέψη 51), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 49 έως 58), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 35), της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19), της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

172. Αφετέρου, ακόμη και αν πληρούνται η προϋπόθεση αυτή, το πλεονέκτημα μπορεί να δικαιολογείται από τη φύση ή τον γενικό σκοπό του συστήματος στο οποίο εντάσσεται, ιδίως όταν ένα φορολογικό καθεστώς στηρίζεται άμεσα στις βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του εθνικού φορολογικού συστήματος¹¹⁹, οι οποίες όμως πρέπει να είναι εύλογες. Επιπλέον, εύλογοι μη φορολογικοί λόγοι μπορούν επίσης να δικαιολογήσουν διαφοροποίηση, όπως έγινε δεκτό στην υπόθεση ANGED, παραδείγματος χάριν, για περιβαλλοντικούς και χωροταξικούς λόγους σε σχέση με φόρο λιανικών υπηρεσιών που υπολογίζεται βάσει της επιφάνειας πωλήσεως¹²⁰.

i) Άνιση μεταχείριση επιχειρήσεων σε συγκρίσιμη κατάσταση

173. Συναφώς, πρέπει να εξετασθεί καταρχάς αν υφίσταται άνιση μεταχείριση στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος του κράτους μέλους η οποία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί. Επιπλέον, με βάση το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η αδικαιολόγητη αυτή άνιση μεταχείριση θα πρέπει να συνεπάγεται διαφοροποίηση είτε υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων είτε υπέρ ορισμένων κλάδων παραγωγής. Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο διαπίστωσε, ιδίως στην απόφαση Γιβραλτάρ, ότι μία φορολογική κανονιστική ρύθμιση πρέπει να μπορεί να διακρίνει τις δικαιούχους επιχειρήσεις δυνάμει των ιδιοτήτων που τις χαρακτηρίζουν ως προνομιούχο κατηγορία¹²¹.

174. Τούτο όμως δεν ισχύει για φόρο όπως ο εξεταζόμενος. Οι μεγαλύτερες και μικρότερες επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών διακρίνονται ιδίως από τον κύκλο εργασιών τους και την απορρέουσα από αυτόν οικονομική τους δυνατότητα. Από τη σκοπιά του κράτους μέλους –η οποία δεν είναι προδήλως εσφαλμένη εν προκειμένω– δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

175. Το ίδιο ισχύει και για τις δυνατότητες μεγαλύτερων επιχειρήσεων να ελαχιστοποιούν τη φορολόγηση των κερδών τους με τη χρήση φορολογικών μεθοδεύσεων. Δεν είναι προδήλως παράλογη και η εκτίμηση ότι η δυνατότητα αυτή αυξάνεται ανάλογα με το μέγεθος μιας επιχείρησης.

ii) Επικουρικός: δικαιολόγηση της άνισης μεταχείρισης

176. Πάντως, εάν το δικαστήριο αναγνωρίσει ως συγκρίσιμη την κατάσταση μιας επιχείρησης με καθαρό ετήσιο κύκλο εργασιών, παραδείγματος χάριν 10 000 ευρώ/HUF και μιας επιχείρησης με καθαρό ετήσιο κύκλο εργασιών 100 000 000 ευρώ/HUF, θα πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον μπορεί να δικαιολογηθεί η άνιση μεταχείριση λόγω της εφαρμογής κλιμακούμενου φόρου η οποία ανάγεται στον διαφορετικό μέσο φορολογικό συντελεστή.

177. Καθοριστικός παράγοντας στο σημείο αυτό –όπως επισήμανε και το Δικαστήριο στην απόφαση World Duty Free¹²²– είναι μόνον η εξέταση της εκάστοτε διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από τον νόμο σκοπό, ιδίως όταν –όπως στην προκειμένη περίπτωση– δεν υπάρχει καμία παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς, αλλά ο ίδιος ο νόμος συνιστά το πλαίσιο αναφοράς.

119 Βλ. αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 65 και 69)· πρβλ. αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψεις 42 και 43), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 145), της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 42), και της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής (173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33).

120 Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018 ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 40 επ.), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψη 45 επ.), και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 52 επ.).

121 Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 104).

122 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 54, 67 και 74).

178. Συναφώς όμως δεν λαμβάνονται υπόψη μόνον οι σκοποί που προβλέπει ρητώς το εθνικό δίκαιο, αλλά και εκείνοι που απορρέουν από αυτό κατόπιν ερμηνείας¹²³. Ειδάλλως, θα ήταν κρίσιμη μόνον η νομοθετική τεχνική. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει επισημάνει επανειλημμένως στη νομολογία του ότι οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις πρέπει να αξιολογούνται βάσει των αποτελεσμάτων τους και ανεξάρτητα από τις χρησιμοποιούμενες τεχνικές¹²⁴.

179. Επιβάλλεται να εξακριβωθεί, επομένως, μήπως η προοδευτική κλιμάκωση του συγγκριτικού ειδικού φόρου δεν βρίσκει έρεισμα στον συγκεκριμένο φορολογικό νόμο, αλλά εξυπηρετεί σκοπούς που δεν έχουν σχέση με αυτόν και δεν είναι εύλογοι –δηλαδή είναι εξωγενείς¹²⁵.

180. Αυτό μπορεί σαφώς να αποκλεισθεί στην υπό κρίση υπόθεση. Όπως επισημαίνεται ανωτέρω (σημεία 108 επ.), ο σκοπός του νόμου που περιέχεται ρητώς στο προοίμιο είναι η φορολόγηση της οικονομικής δυνατότητας, η οποία εν προκειμένω προκύπτει από το ύψος του κύκλου εργασιών. Επιπλέον, επιδιώκεται και ορισμένη «αναδιανεμητική λειτουργία» –η οποία καθεαυτήν είναι χαρακτηριστική του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή και, επομένως, εγγενές στοιχείο του συστήματος–, καθόσον οι οικονομικά ισχυρότεροι παράγοντες επωμίζονται μεγαλύτερη οικονομική επιβάρυνση από τους οικονομικά ασθενέστερους παράγοντες (απόρροια της αρχής του κοινωνικού κράτους). Στην ανακοίνωση της 19ης Ιουλίου 2016, σχετικά με την «έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ», η Επιτροπή αναγνωρίζει επίσης ως δικαιολογητικό λόγο την «αναδιανεμητική λειτουργία» της προοδευτικής διάρθρωσης του φόρου εισοδήματος¹²⁶.

181. Περαιτέρω, από τη νομοθετική διαδικασία, που κοινοποιήθηκε στο Δικαστήριο, προκύπτει επίσης ως σκοπός η αποτροπή της μη φορολογήσεως των επιχειρήσεων με μεγάλο κύκλο εργασιών οι οποίες δεν συνεισφέρουν ή συνεισφέρουν ελάχιστα στα έσοδα από τη φορολόγηση των εταιριών στην Ουγγαρία. Τέτοιοι σκοπό δεν συνιστούν –από φορολογική άποψη– εξωγενείς σκοπούς.

182. Αντιθέτως προς την άποψη που υποστηρίζει προφανώς η Επιτροπή, η φορολόγηση εισοδήματος με βάση το κέρδος δεν είναι η μόνη ορθή μορφή φορολογήσεως, όπως έκρινε προσφάτως και το Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹²⁷, αλλά αποτελεί μόνο μια *τεχνική* για τον αριθμητικό καθορισμό της φοροδοτικής ικανότητας και τη φορολόγηση των φορολογουμένων με ομοίμορφο τρόπο (σχετικά, ανωτέρω, σημείο 100).

183. Δεν αποκλείεται –όπως τόνισε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση– ο υπολογισμός του κέρδους διά της συγκρίσεως των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως να είναι πιο ακριβής από τη σύνδεση με τον καθαρό κύκλο εργασιών. Το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων, όμως, δεν αναζητά το ακριβέστερο φορολογικό σύστημα, αλλά τυχόν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ δύο ανταγωνιστών. Εάν πραγματοποιείται πανομοιότυπος κύκλος εργασιών και καταβάλλεται ο ίδιος φόρος, δεν υφίσταται στρέβλωση. Εάν για τον μεγαλύτερο κύκλο εργασιών οφείλεται υψηλότερος φόρος, η «άνιση μεταχείριση» είναι ίδια με εκείνη που προκύπτει όταν πρέπει να καταβληθεί υψηλότερος φόρος λόγω υψηλότερου κέρδους. Αυτό ισχύει αναμφισβήτητα όταν εφαρμόζεται

123 Πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 45): αντίθετη η απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 52, 59 και 61): μολονότι ο φόρος στηρίχθηκε και στην ιδέα της φορολογήσεως βάσει της οικονομικής δυνατότητας, το Δικαστήριο εξέτασε μόνον τους μη φορολογικούς λόγους που παρατίθενται ρητώς στο προοίμιο, ήτοι την «προστασία του περιβάλλοντος» και τη «χωροταξία».

124 Αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding GmbH υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 91), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 47), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψη 40), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 35), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 89).

125 Πρβλ. ρητώς απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 70).

126 Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης – ΕΕ 2016, C 262, σ. 1 (31), σημείο 139.

127 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής (T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338, σκέψη 65 επ.).

αναλογικός φορολογικός συντελεστής (στην περίπτωση αυτή, καταβάλλεται υψηλότερος φόρος με απόλυτους όρους), ενώ, όταν εφαρμόζεται προοδευτικός φορολογικός συντελεστής (στην περίπτωση αυτή καταβάλλεται υψηλότερος φόρος τόσο με απόλυτους όσο και με σχετικούς όρους), προκύπτει από τους προαναφερθέντες λόγους που άπτονται του φορολογικού συστήματος.

184. Το μέγεθος του κύκλου εργασιών συνιστά ένδειξη (η οποία οπωσδήποτε δεν είναι προδήλως εσφαλμένη) ορισμένης οικονομικής δυνατότητας (σχετικά, ανωτέρω, σημεία 118 επ.). Υπ' αυτό το πρίσμα, –όπως κατέδειξε και η ίδια η Επιτροπή με την πρόταση φόρου ψηφιακών υπηρεσιών¹²⁸– ο κύκλος εργασιών μπορεί να θεωρηθεί επίσης ως δείκτης (ελαφρώς πιο χονδρικός) μεγαλύτερης οικονομικής ισχύος και, επομένως, μεγαλύτερης οικονομικής δυνατότητας.

185. Επίσης, από απόψεως διοικητικής διαδικασίας, δεν μπορεί να επικριθεί η χρήση συγκεκριμένου ορίου με σκοπό τη μείωση του αριθμού των καλυπτόμενων και, συνεπώς, ελεγκτών εμπορικών καταστημάτων. Παραδείγματος χάριν, κατά το δίκαιο της Ένωσης περί ΦΠΑ, οι λεγόμενοι μικροί επιχειρηματίες (δηλ. επιχειρηματίες των οποίων ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει ορισμένο «απαλλασσόμενο ποσό») δεν φορολογούνται επίσης (βλ. άρθρα 282 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ).

186. Εξάλλου, λαμβανομένων υπόψη των επιδιωκόμενων νομοθετικών σκοπών, η σύνδεση με τον κύκλο εργασιών αντί του κέρδους είναι επίσης κατανοητή, δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών μπορεί να διαπιστωθεί πιο εύκολα (απλή και αποτελεσματική διαχείριση¹²⁹) και είναι λιγότερο ευάλωτος σε καταστρατηγήσεις, παραδείγματος χάριν, σε σύγκριση με το κέρδος (σχετικά, ανωτέρω, σημείο 123). Η αποτροπή της καταχρήσεως στο φορολογικό δίκαιο μπορεί να αποτελέσει επίσης δικαιολογητικό λόγο στο πλαίσιο του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων, όπως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο¹³⁰.

187. Φρονώ ότι η αρχή του κοινωνικού κράτους –την οποία αναγνωρίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση στο άρθρο 3, παράγραφος 3, ΣΕΕ–, δικαιολογεί επίσης την εφαρμογή προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, ο οποίος επιβαρύνει τους οικονομικά ισχυρότερους, ακόμη και με σχετικούς όρους, περισσότερο από τους οικονομικά ασθενέστερους υποκειμένους στον φόρο. Τούτο ισχύει οπωσδήποτε για φόρο ο οποίος επιβάλλεται και σε φυσικά πρόσωπα (βλ. άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ειδικού φόρου).

3. Συμπέρασμα

188. Ως εκ τούτου, η χαμηλότερη μέση φορολόγηση (εν προκειμένω, των επιχειρήσεων με χαμηλότερο κύκλο εργασιών), η οποία συνδέεται κατ' ανάγκη με τον προοδευτικό φορολογικό συντελεστή, δεν συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα για τις εν λόγω επιχειρήσεις.

128 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών της 21ης Μαρτίου 2018, COM(2018) 148 τελικό.

129 Η Επιτροπή μάλιστα θεωρεί επίσης ότι η διοικητική διαχειριστικότητα συνιστά δικαιολογητικό λόγο· βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [ΕΕ 2016, C 262, σ. 1 (31), σημείο 139].

130 Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 51)· ομοίως, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, GIL Insurance κ.λπ. (C-308/01, EU:C:2004:252, σκέψη 73 επ.).

VI. Πρόταση

189. Για τους ανωτέρω λόγους, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) ως εξής:

- 1) Η διαφορετική φορολόγηση που προκύπτει από την εφαρμογή προοδευτικού συντελεστή δεν συνιστά έμμεσο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως, κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ. Το ίδιο ισχύει και όταν, στο πλαίσιο φορολογήσεως του εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών, οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις φορολογούνται βαρύτερα και ελέγχονται στην πράξη από αλλοδαπούς μετόχους. Διαφορετική εκτίμηση θα ήταν δυνατή μόνον εάν μπορούσε να αποδειχθεί καταχρηστική συμπεριφορά του κράτους μέλους. Τέτοια καταχρηστική συμπεριφορά δεν αποδεικνύεται εν προκειμένω.
- 2) Η διαφορετική φορολόγηση που προκύπτει από την εφαρμογή προοδευτικού συντελεστή δεν συνιστά ούτε επιλεκτικό πλεονέκτημα προς όφελος των επιχειρήσεων με μικρότερο κύκλο εργασιών (επομένως ούτε ενίσχυση) ούτε περίπτωση την οποία μπορεί να επικαλεσθεί επιχείρηση με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών προκειμένου να αποφύγει τη δική της φορολογική υποχρέωση.
- 3) Ο ουγγρικός ειδικός φόρος, ως άμεσος φόρος εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών, δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών και, επομένως, δεν απαγορεύεται, βάσει του άρθρου 401 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.