



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 4ης Ιουλίου 2019¹

Υπόθεση C-323/18

Tesco-Global Áruházak 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 απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Ενισχύσεις – Σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Φόρος επί του λιανικού εμπορίου ο οποίος συνδέεται με τον κύκλο εργασιών – Δυσμενής μεταχείριση αλλοδαπών επιχειρήσεων λόγω προοδευτικού φορολογικού συντελεστή – Έμμεση διάκριση – Δικαιολόγηση προοδευτικού φορολογικού συντελεστή στηριζόμενου στον κύκλο εργασιών»

I. Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, το Δικαστήριο εξετάζει εκ νέου² το ζήτημα του έμμεσου περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών μέσω φορολογικού καθεστώτος το οποίο, στην προκειμένη περίπτωση, ενδέχεται να εισάγει διακρίσεις αποκλειστικώς λόγω του προοδευτικού του συντελεστή που επιβαρύνει περισσότερο τα οικονομικά ισχυρότερα πρόσωπα³. Δεδομένου ότι τα οικονομικά ισχυρότερα πρόσωπα είναι πιθανότερο να δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο, το εν λόγω καθεστώς θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι εισάγει έμμεση διάκριση εις βάρος τους, ιδίως εάν η προοδευτική κλιμάκωση εφαρμόζεται κατά τρόπο ώστε να στοχεύει τις οικονομικά ισχυρότερες πολυεθνικές επιχειρήσεις.

2. Πέραν της προσβολής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, τίθεται και ζήτημα παραβιάσεως της απαγορεύσεως των ενισχύσεων. Η προοδευτική φορολόγηση των οικονομικά ισχυρότερων επιχειρήσεων θα μπορούσε να συνιστά παράνομη ενίσχυση στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς προς όφελος των οικονομικά ασθενέστερων επιχειρήσεων, οι οποίες υπόκεινται σε χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση λόγω της εφαρμογής προοδευτικού φορολογικού συντελεστή.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Η υπόθεση Vodafone (C-75/18), η οποία εκκρεμεί ακόμη, αφορά ειδικό φόρο επί των τηλεπικοινωνιών. Βλ., επίσης, αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281), και 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 Ακόμη και ένας αναλογικός φορολογικός συντελεστής σε συνδυασμό με ένα βασικό αφορολόγητο ποσό οδηγεί σε προοδευτικό αποτέλεσμα του φόρου. Παραδείγματος χάριν, σε περίπτωση αναλογικού φόρου 10% και βασικού αφορολόγητου ποσού 10 000 ο μέσος φορολογικός συντελεστής για εισόδημα 10 000 είναι ακριβώς 0%, για εισόδημα 20 000 είναι ακριβώς 5% και για εισόδημα 100 000 είναι ακριβώς 9%.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112/EK⁴ (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

4. Αφετηρία 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 δραστηριοποιούμενες σε συγκεκριμένους τομείς.

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

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

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

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, νοούνται ως:

1. δραστηριότητα λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα: σύμφωνα με το ισχύον από 1ης Ιανουαρίου 2009 Gazdasági Tévénkenységek Egységes Osztályozási Rendszerre [σύστημα ενιαίας κατατάξεως των οικονομικών δραστηριοτήτων, στο εξής: σύστημα κατατάξεως], οι δραστηριότητες που εμπίπτουν στον τομέα αριθ. 45.1, πλην του χονδρικού εμπορίου οχημάτων και ρυμουλκούμενων, στους τομείς αριθ. 45.32, 45.40, πλην της επισκευής και του χονδρικού εμπορίου μοτοσυκλετών, καθώς και στους τομείς αριθ. 47.1 έως 47.9. [...].»

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

«Υπόκεινται στον φόρο:

- a) το λιανικό εμπόριο σε εμπορικά καταστήματα·
- b) η τηλεπικοινωνιακή δραστηριότητα·
- c) η προμήθεια ενέργειας.»

⁴ Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

8. Το άρθρο 3 του νόμου περί ειδικού φόρου ορίζει τους υποκειμένους στον φόρο αυτόν ως εξής:

«(1) Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι λοιποί οργανισμοί κατά την έννοια του γενικού φορολογικού κώδικα και οι αυτοαπασχολούμενοι οι οποίοι ασκούν δραστηριότητα που υπόκειται στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2.

(2) Υποκείμενοι στον φόρο είναι επίσης οι αλλοδαποί οργανισμοί και οι ιδιώτες όσον αφορά τις δραστηριότητες που υπόκεινται στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, εφόσον ασκούν τις εν λόγω δραστηριότητες στην εγχώρια αγορά μέσω υποκαταστημάτων.»

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

«ο καθαρός κύκλος εργασιών του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος προκύπτει από τις οριζόμενες στο άρθρο 2 δραστηριότητες, εντός της φορολογικής χρήσεως».

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

«για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχείο α, δραστηριότητες είναι 0 % επί του μέρους της φορολογητέας βάσεως που δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια φιορίνια, 0,1 % επί του μέρους της φορολογητέας βάσεως που είναι άνω των 500 εκατομμυρίων φιορινίων και έως 30 δισεκατομμύρια φιορίνια, 0,4 % επί του μέρους της φορολογητέας βάσεως που είναι άνω των 30 δισεκατομμυρίων φιορινίων και έως 100 δισεκατομμύρια φιορίνια και 2,5 % επί του μέρους της φορολογητέας βάσεως άνω των 100 δισεκατομμυρίων φιορινίων [...]».

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

«Ο φόρος των υποκειμένων σε αυτόν οι οποίοι έχουν την ιδιότητα της συνδεδεμένης επιχειρήσεως κατά την έννοια του νόμου [αριθ. LXXXI του 1996] περί φόρου επί των εταιριών και των μερισμάτων [στο εξής: νόμος LXXXI του 1996] καθορίζεται συνυπολογιζομένου του καθαρού κύκλου εργασιών από προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχεία α και β, δραστηριότητες, ασκούμενες από υποκειμένους στον φόρο 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 υποκειμένων στον φόρο ανάλογα με τον αντίστοιχο καθαρό κύκλο εργασιών τους από προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχεία α και β, δραστηριότητες σε σχέση με τον συνολικό καθαρό κύκλο εργασιών από προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχεία α και β, δραστηριότητες, που πραγματοποιείται από όλους τους συνδεδεμένους υποκειμένους στον φόρο.»

12. Επιπλέον, ο Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμος XCII του 2003 περί φορολογικών κανόνων, στο εξής: νόμος περί φορολογικών κανόνων) περιέχει στο άρθρο 124/B την ακόλουθη διάταξη:

«Η φορολογική αρχή αποφασίζει επί της συμπληρωματικής δηλώσεως εντός δεκαπέντε ημερών από την υποβολή της, χωρίς να προβεί σε επαλήθευσή της, σε περίπτωση κατά την οποία φορολογούμενος έχει υποβάλει αυτήν τη συμπληρωματική δήλωση προβάλλοντας αποκλειστικώς ότι ο κανόνας δικαίου στον οποίο στηρίζεται η υπαγωγή στον φόρο είναι αντισυνταγματικός ή αντίθετος προς δεσμευτική νομική πράξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή ότι κανονιστική ρύθμιση της τοπικής αυτοδιοικήσεως είναι αντίθετη σε άλλο κανόνα δικαίου, εφόσον το Συνταγματικό Δικαστήριο, το Kúria [(Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία)] ή το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχουν, κατά τον χρόνο υποβολής της συμπληρωματικής δηλώσεως, αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού ή εφόσον η δήλωση αυτή δεν συμμορφώνεται προς τη δημοσιευθείσα απόφαση. Η απόφαση η οποία λαμβάνεται επί της συμπληρωματικής δηλώσεως μπορεί να προσβληθεί με διοικητική ένσταση ή με προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του παρόντος νόμου.»

13. Το άρθρο 128, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογικών κανόνων ορίζει τα εξής:

«Δεν εκδίδονται διορθωτικές βεβαιώσεις φόρου, όταν δεν πρέπει να διορθωθούν οι φόροι ή οι δημοσιονομικές ενισχύσεις με συμπληρωματική δήλωση.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

14. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η Tesco-Global Áruházak Zrt. (στο εξής: Tesco) είναι ανώνυμη εταιρία του ουγγρικού δικαίου η οποία ασκεί δραστηριότητα χονδρικού και λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα. Το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε πληροφορίες σχετικά με τη μετοχική σύνθεση της εταιρίας κατά τα επίδικα έτη. Μόνον από το υπόμνημα της Επιτροπής προκύπτει ότι η Tesco ανήκει στον όμιλο της Tesco Plc, η οποία έχει την έδρα της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ωστόσο, ούτε από το υπόμνημα αυτό προκύπτουν η ακριβείς συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο. Προς το παρόν, το μεγαλύτερο ποσοστό των μετοχών της Tesco Plc ανήκει σε μεγάλο αριθμό μετόχων και σε ορισμένους μεγαλύτερους μετόχους από τρίτες χώρες.

15. Η Tesco, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της κατά τη διάρκεια των φορολογικών χρήσεων οι οποίες ελέγχθηκαν, κατέβαλε στο Δημόσιο περίπου 35 500 εκατομμύρια φιορίνια (HUF) ως ειδικό τομεακό φόρο και υπέβαλε εμπροθέσμως τις φορολογικές της δηλώσεις.

16. Η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (εθνική αρχή φόρων και τελωνείων, γενική διεύθυνση φόρων για φορολογουμένους μεγάλης περιουσίας II, τμήμα ελέγχου 5, στο εξής: φορολογική αρχή) διενήργησε έλεγχο στην Tesco. Ως αποτέλεσμα του ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε, με σχετική πράξη, την ύπαρξη διαφοράς φόρου εις βάρος της προσφεύγουσας. Η Tesco υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της εν λόγω πράξεως. Η πράξη επικυρώθηκε όσον αφορά τον ειδικό φόρο επί της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα. Κατόπιν τούτου, η Tesco υποχρεώθηκε να καταβάλει επιπλέον περίπου 1 397 εκατομμύρια HUF ως ειδικό φόρο επί της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα (πλέον φορολογικού προστίμου και χρηματικής ποινής λόγω εκπρόθεσμης καταβολής).

17. Η προσφεύγουσα στηρίζει την προσφυγή της κατά της πράξεως επιβολής φόρου στο ότι η φορολογική υποχρέωση που της επιβλήθηκε είναι αβάσιμη. Ιδίως, ο ειδικός φόρος επί της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα δεν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης.

18. Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του ειδικού φόρου με το δίκαιο της Ένωσης, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων της ουγγρικής αγοράς λιανικού εμπορίου. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο φόρος έχει ως αποτέλεσμα «να επωμίζονται την ουσιαστική φορολογική επιβάρυνση κυρίως οι αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο».

19. Τούτο επιβεβαιώνουν και τα στατιστικά στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο. Από τους σχετικούς πίνακες που υπέβαλαν η Επιτροπή και η Ουγγαρία προκύπτει, συναφώς, ότι κατά το πρώτο έτος επιβολής του φόρου (2010), εμπίπτουν στον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή (2,5 %) μόνον εταιρίες που ελέγχονται από αλλοδαπούς μετόχους σε ποσοστό ανώτερο του 50 %, ενώ στον δεύτερο υψηλότερο φορολογικό συντελεστή (0,4 %) εμπίπτει το 90 % (ενδεχομένως και το 100 %, αν αντιλαμβανόμαι ορθώς τα στατιστικά στοιχεία που υπέβαλε η Ουγγαρία) τέτοιων εταιριών. Στον τρίτο υψηλότερο φορολογικό συντελεστή (0,1 %) εμπίπτει το 40,3 % των εταιριών που ελέγχονται από αλλοδαπούς μετόχους σε ποσοστό ανώτερο του 50 %. Εντούτοις, τα στατιστικά στοιχεία δεν μαρτυρούν αν οι αλλοδαποί μέτοχοι προέρχονται από κράτη μέλη ή από τρίτες χώρες.

20. Πάντως, από τα στατιστικά αυτά στοιχεία προκύπτει ότι από τις επτά επιχειρήσεις του συγκεκριμένου τομέα με τον μεγαλύτερο κύκλο εργασιών μόνον τρεις κατέβαλαν και φόρο εταιριών το 2010. Επίσης, κατά το έτος 2012 (το τελευταίο έτος επιβολής του φόρου) από τις επτά επιχειρήσεις με τον μεγαλύτερο κύκλο εργασιών στον τομέα αυτόν μόνον τρεις κατέβαλαν και φόρο εταιριών. Το 2012 όμως ο δεύτερος υψηλότερος φορολογικός συντελεστής (0,4%) καλύπτει «μόνον» το 70% των εταιριών που ελέγχονται από αλλοδαπούς μετόχους σε ποσοστό ανώτερο του 50%. Από τα υποβληθέντα στατιστικά στοιχεία δεν προκύπτει το ποσοστό των επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο πρώτο (απαλλασσόμενο) κλιμάκιο.

21. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν συνιστά δυσμενή διάκριση το ότι υποκείμενος στον φόρο που ασκεί δραστηριότητα λιανικού εμπορίου μέσω περισσότερων εμπορικών καταστημάτων πρέπει να καταβάλλει ειδικό φόρο με βάση το υψηλότερο κλιμάκιο του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, ενώ οι (κατά κανόνα ημεδαποί) υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι αναπτύσσουν δραστηριότητα στο πλαίσιο συμβάσεων δικαιoχρήσεως υπό ενιαίο διακριτικό γνώρισμα μέσω εμπορικών καταστημάτων τα οποία αποτελούν ανεξάρτητες εμπορικές εταιρίες, είτε εμπίπτουν στο απαλλασσόμενο κλιμάκιο είτε σε κλιμάκια με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές λόγω του χαμηλού κύκλου εργασιών τους.

22. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το 2012 η Επιτροπή είχε κινήσει διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά της Ουγγαρίας η οποία όμως έπαυσε το 2013. Η Επιτροπή εξέθεσε ως λόγο προς τούτο το ότι ο νόμος περί ειδικού φόρου είχε ήδη λήξει και, ως εκ τούτου, δεν εφαρμοζόταν πλέον για το έτος 2013.

IV. Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

23. Με απόφαση της 19ης Μαρτίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Μαΐου 2018, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, θέτοντας στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Είναι συμβατή προς τις διατάξεις της ΣΛΕΕ οι οποίες κατοχυρώνουν τις αρχές της απαγορεύσεως των διακρίσεων (άρθρα 18 και 26 ΣΛΕΕ), της ελευθερίας εγκαταστάσεως (άρθρο 49 ΣΛΕΕ), της ίσης μεταχειρίσεως (άρθρο 54 ΣΛΕΕ), της ισότητας των συμμετοχών στο κεφάλαιο των εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 54 ΣΛΕΕ (άρθρο 55 ΣΛΕΕ), της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (άρθρο 56 ΣΛΕΕ), της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ) και της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως των επιχειρήσεων (άρθρο 110 ΣΛΕΕ), η υποχρέωση των φορολογουμένων επιχειρήσεων που ανήκουν σε αλλοδαπά πρόσωπα και οι οποίες εκμεταλλεύονται πλείονα εμπορικά καταστήματα μέσω μίας και μόνον εμπορικής εταιρίας και ασκούν τη δραστηριότητα λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα, να καταβάλλουν ουσιαστικά τον ειδικό φόρο ο οποίος αντιστοιχεί στο υψηλότερο κλιμάκιο ενός έντονα προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, ενώ αντίθετα οι ανήκουσες σε ημεδαπά πρόσωπα επιχειρήσεις οι οποίες αναπτύσσουν δραστηριότητα στο πλαίσιο συμβάσεων δικαιoχρήσεως υπό ενιαίο διακριτικό γνώρισμα –μέσω εμπορικών καταστημάτων τα οποία εν γένει αποτελούν ανεξάρτητες εμπορικές εταιρίες– στην πραγματικότητα είτε εμπίπτουν στο απαλλασσόμενο κλιμάκιο είτε εφαρμόζεται σε αυτές κάποιος από τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές του κλιμακίου αυτού, με αποτέλεσμα η αναλογία μεταξύ του καταβαλλόμενου φόρου από τις ανήκουσες σε αλλοδαπά πρόσωπα φορολογούμενες επιχειρήσεις και των συνολικών φορολογικών εσόδων που προέρχονται από τον ειδικό φόρο να είναι ουσιαστικά υψηλότερη από ό,τι στην περίπτωση των ανηκουσών σε ημεδαπά πρόσωπα φορολογουμένων επιχειρήσεων;
2. Είναι συμβατή προς τις διατάξεις της ΣΛΕΕ οι οποίες κατοχυρώνουν την αρχή της απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων (άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ) η υποχρέωση των φορολογουμένων επιχειρήσεων που ανήκουν σε αλλοδαπά πρόσωπα και οι οποίες εκμεταλλεύονται πλείονα εμπορικά καταστήματα μέσω μίας και μόνον εμπορικής εταιρίας και ασκούν τη δραστηριότητα

λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα, να καταβάλλουν ουσιαστικά τον ειδικό φόρο που αντιστοιχεί στο υψηλότερο κλιμάκιο ενός έντονα προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, ενώ αντίθετα οι ανήκουσες σε ημεδαπά πρόσωπα επιχειρήσεις οι οποίες είναι άμεσοι ανταγωνιστές αυτών και αναπτύσσουν δραστηριότητα στο πλαίσιο συμβάσεων δικαιοχρήσεως υπό ενιαίο διακριτικό γνώρισμα –μέσω εμπορικών καταστημάτων τα οποία εν γένει αποτελούν ανεξάρτητες εμπορικές εταιρίες– στην πραγματικότητα είτε εμπίπτουν στο απαλλασσόμενο κλιμάκιο είτε εφαρμόζεται σε αυτές κάποιος από τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές του κλιμακίου αυτού, με αποτέλεσμα η αναλογία μεταξύ του καταβαλλόμενου φόρου από ανήκουσες σε αλλοδαπά πρόσωπα εταιρίες και των συνολικών φορολογικών εσόδων που προέρχονται από τον ειδικό φόρο να είναι ουσιαστικά υψηλότερη από ό,τι στην περίπτωση των φορολογουμένων επιχειρήσεων που ανήκουν σε ημεδαπά πρόσωπα;

3. Έχουν τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ, παράγραφος 3, την έννοια ότι τα αποτελέσματά τους εκτείνονται σε φορολογικό μέτρο το οποίο παρουσιάζει οργανική σχέση με φορολογική απαλλαγή (αποτελούσα κρατική ενίσχυση) η οποία χρηματοδοτείται με τα έσοδα που αποδίδει το φορολογικό μέτρο, στον βαθμό που ο νομοθέτης επιδίωξε να συγκεντρώσει το ποσό των προβλεπόμενων στον προϋπολογισμό εσόδων, τα οποία καθορίστηκαν προ της εισαγωγής του ειδικού φόρου επί του λιανικού εμπορίου (αναλόγως του κύκλου εργασιών των φορέων της αγοράς), μέσω της εφαρμογής ενός προοδευτικού φορολογικού συντελεστή αναλόγως του κύκλου εργασιών και όχι μέσω της εισαγωγής ενός γενικού φορολογικού συντελεστή, με αποτέλεσμα επιδιωκόμενος σκοπός της ρυθμίσεως αυτής να είναι η απαλλαγή ενός τμήματος των φορέων της αγοράς από τον φόρο;
4. Είναι συμβατή προς την αρχή της ισοδυναμίας των διαδικασιών και με τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης πρακτική των επιφορτισμένων με την εφαρμογή του νόμου οργάνων των κρατών μελών κατά την οποία στην περίπτωση των αυτεπάγγελτων φορολογικών ελέγχων ή των συνακόλουθων δικαστικών διαδικασιών –παρά την αρχή της αποτελεσματικότητας και της υποχρέωσης μη εφαρμογής αντίθετου εθνικού κανόνα– δεν υπάρχει η δυνατότητα να υποβληθεί αίτηση επιστροφής του φόρου ο οποίος δηλώθηκε βάσει εθνικού φορολογικού κανόνα αντίθετου προς το δίκαιο της Ένωσης, για τον λόγο ότι η φορολογική αρχή ή το δικαστήριο εξετάζουν την αντίθεση με το δίκαιο της Ένωσης μόνο στο πλαίσιο συγκεκριμένων διαδικασιών οι οποίες έχουν κινηθεί κατόπιν σχετικής αιτήσεως και προ της αυτεπάγγελτης διαδικασίας, ενώ αντίθετα στην περίπτωση φόρου ο οποίος δηλώθηκε κατά παράβαση του εθνικού δικαίου, ουδέν κωλύει την υποβολή αιτήσεως επιστροφής στο πλαίσιο διαδικασίας είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον δικαστηρίου;

24. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Tesco, η Ουγγαρία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτημάτων αυτών και συμμετείχαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 29ης Απριλίου 2019.

V. Νομική εκτίμηση

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

26. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο θέτει αρκετά ζητήματα: αφενός, αν ένας φόρος του ως άνω περιγραφόμενου είδους αντιβαίνει, μεταξύ άλλων, στην ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ (βλ. σχετικά υπό Β): αφετέρου, αν ο φόρος αυτός συμβιβάζεται με την απαγόρευση των ενισχύσεων που προβλέπουν τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ (βλ. σχετικά υπό Γ). Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο τονίζει ρητώς στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ότι για την κρίση της διαφοράς επιβάλλεται ερμηνεία του άρθρου 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ, θα εξεταστεί κατ' αρχάς το ζήτημα αυτό (βλ. σχετικά υπό Α), μολονότι κανένα από τα ερωτήματα δεν αφορά τη συγκεκριμένη διάταξη.

27. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο θέτει και το ζήτημα αν ο αποκλεισμός ειδικώς της εκ των υστέρων μεταβολής ήδη εκδοθεισών πράξεων επιβολής φόρου συνάδει με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, το οποίο θα εξετάσω στο τέλος (βλ. σχετικά υπό Δ).

A. Παράβαση του άρθρου 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ

28. 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. Εν προκειμένω όμως δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο χαρακτήρας του ειδικού φόρου ως φόρου κύκλου εργασιών, όπως επισήμανα ήδη και στις προτάσεις μου σχετικά με τον ειδικό φόρο τηλεπικοινωνιών⁵.

29. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτουν τέσσερα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ τα οποία είναι κρίσιμα, ώστε να θεωρηθεί ότι φόρος έχει χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών: (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 πώλησης, 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 να καταλήγει στον καταναλωτή⁶.

30. Σε κάθε περίπτωση, η πρώτη, η δεύτερη και η τέταρτη προϋπόθεση δεν πληρούνται εν προκειμένω. Αφενός, ο ουγγρικός ειδικός φόρος δεν καλύπτει όλες τις συναλλαγές, αλλά μόνον τις συναλλαγές των επιχειρήσεων λιανικού εμπορίου. Επομένως, δεν συνιστά (γενικό) φόρο κύκλου εργασιών κατά την έννοια του πρώτου κριτηρίου, αλλά θα αποτελούσε, στην καλύτερη περίπτωση, ειδικό φόρο καταναλώσεως. Αφετέρου, δεν φορολογείται κάθε συναλλαγή αναλόγως του αντιτίμου της (δεύτερο κριτήριο), αλλά, όπως προκύπτει από τα άρθρα 1 και 2 του νόμου περί ειδικού φόρου, φορολογείται ο συνολικός (καθαρός) κύκλος εργασιών από τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα.

31. Τέλος, ο φόρος αυτός δεν έχει σχεδιασθεί ούτε με σκοπό να μετακυλισθεί στον καταναλωτή (τέταρτο κριτήριο). Η μετακύλιση δεν μπορεί να γίνει δεκτή απλώς και μόνον επειδή σε επίπεδο κοστολογήσεως ο φόρος ενσωματώνεται στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών. Αυτό συμβαίνει κατά το μάλλον ή ήττον για κάθε φορολογική επιβάρυνση μιας επιχειρήσεως. Αντιθέτως, όταν δεν είναι ο καταναλωτής ο υποκείμενος στον φόρο –όπως και στην περίπτωση του εξεταζόμενου ουγγρικού ειδικού φόρου για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου– ο φόρος πρέπει να έχει ως σκοπό την *in concreto* μετακύλιση του στον καταναλωτή.

32. Τούτο θα προϋπέθετε ότι κατά τη στιγμή της εκτελέσεως της συναλλαγής (ήτοι τη στιγμή της εκπληρώσεως της παροχής προς τον 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 λιανικού εμπορίου δεν γνωρίζει τη φορολογική επιβάρυνση που πρέπει να μετακυλισθεί κατά τον χρόνο εκπληρώσεως της παροχής, τουλάχιστον ως προς το ακριβές ύψος της⁷. Υπό αυτό το πρίσμα, ως εκ τούτου, δεν υφίσταται φόρος ο οποίος να έχει ως σκοπό τη μετακύλιση του.

5 Βλ., σχετικά, προτάσεις μου στην υπόθεση Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, σημεία 25 επ.).

6 Αποφάσεις 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).

7 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) –που παράγει αρνητικές επιπτώσεις, εάν η μετακύλιση είναι αβέβαιη–, και της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 33).

33. Αντιθέτως, από τον σχεδιασμό του ουγγρικού ειδικού φόρου για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου προκύπτει ο σκοπός άμεσης φορολογήσεως των εν λόγω επιχειρήσεων, όπως ορθώς επισημαίνει η Ουγγαρία. Σύμφωνα με το προοίμιο του σχετικού νόμου, φορολογείται η ιδιαίτερη φοροδοτική ικανότητα των εν λόγω επιχειρήσεων και όχι η φοροδοτική ικανότητα των πελατών των επιχειρήσεων λιανικού εμπορίου.

34. Επομένως, ο ειδικός φόρος για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου 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 –ως ποσό διαφοράς των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχειρήσεως εντός συγκεκριμένης περιόδου–, αλλά ο κύκλος εργασιών που πραγματοποιήθηκε εντός συγκεκριμένης περιόδου. Τούτο όμως ουδόλως μεταβάλλει τον χαρακτήρα του ως *άμεσου* φόρου εισοδήματος.

35. Ο φόρος αυτός, ως εκ τούτου, 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 τον εν λόγω φόρο παράλληλα με τον ΦΠΑ.

B. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα: παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως

36. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα συνίσταται, κατ' ουσίαν, στο αν η κρίσιμη, εν προκειμένω, ελευθερία εγκαταστάσεως κατά την έννοια των άρθρων 49 και 54 ΣΛΕΕ αντίκειται στον ουγγρικό ειδικό φόρο για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου.

37. Συναφώς, επιβάλλεται κατ' αρχάς η διαπίστωση ότι καθ' εαυτόν ο τομέας της άμεσης φορολογίας –στον οποίο υπάγεται ο εξεταζόμενος ειδικός φόρος (πρβλ. σημεία 33 επ. των παρουσών προτάσεων)– δεν εμπίπτει μεν στην αρμοδιότητα της Ένωσης, αλλά τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν τις εναπομένουσες εξουσίες τους σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης το οποίο περιλαμβάνει ιδίως τις θεμελιώδεις ελευθερίες⁸.

38. Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ στους πολίτες της Ένωσης, συνδέεται, βάσει του άρθρου 54 ΣΛΕΕ, με το δικαίωμα των εταιριών 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 να ασκούν τη δραστηριότητά τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου⁹.

39. 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).

8 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).

9 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).

1. Διασυνοριακή κατάσταση

40. Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως αν η εξεταζόμενη κατάσταση είναι διασυνοριακή, πρέπει κατ' αρχάς να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η έδρα μιας εταιρίας χρησιμεύει για τον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της συνδέσεώς τους με την έννομη τάξη ενός κράτους¹⁰. Δεδομένου ότι η Tesco έχει την έδρα της στην Ουγγαρία, πρέπει να θεωρηθεί ως ουγγρική εταιρία, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται κατάσταση διασυνοριακής φύσεως.

41. Ωστόσο, η μητρική εταιρία της Tesco είναι εταιρία με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στον βαθμό που η εν λόγω αλλοδαπή εταιρία ασκεί τη δραστηριότητά της μέσω θυγατρικής εταιρίας –ήτοι της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη– στην ουγγρική αγορά, θίγεται η ελευθερία εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας.

42. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι 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 μεταχείριση¹¹. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης μπορεί να επικαλεστεί τυχόν περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως της μητρικής της εταιρίας.

2. Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως

43. Κατά πάγια νομολογία, περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως συνιστούν όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής¹². Τούτο καλύπτει, κατ' αρχήν, διακρίσεις, αλλά και περιορισμούς που δεν εισάγουν διακρίσεις. Ωστόσο, στην περίπτωση των φόρων και επιβαρύνσεων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι αυτά καθαυτά επιβαρύνουν και μειώνουν την ελκυστικότητα μιας εγκαταστάσεως 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 φως του δικαίου της Ένωσης και, κατ' αυτόν τον τρόπο θα υπονομευόταν ουσιωδώς η κυριαρχία των κρατών μελών σε φορολογικά ζητήματα¹³.

44. Το Δικαστήριο, ως εκ τούτου, έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι οι κανόνες των κρατών μελών σχετικά με τους όρους και τα επίπεδα φορολογήσεως καλύπτονται από τη φορολογική αυτονομία, στο μέτρο που η μεταχείριση διασυνοριακής καταστάσεως δεν εισάγει διακρίσεις σε σχέση με κατάσταση αμιγώς ημεδαπής φύσεως¹⁴.

45. Ως εκ τούτου, ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως προϋποθέτει κατ' αρχάς τη διαφορετική μεταχείριση δύο ή περισσότερων υπό σύγκριση ομάδων (σχετικά υπό α). Εάν συμβαίνει αυτό, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον η άνιση μεταχείριση των διασυνοριακών έναντι των αμιγώς ημεδαπών καταστάσεων θέτει τις πρώτες σε μειονεκτική θέση και στο πλαίσιο τούτο εξετάζεται τόσο η περίπτωση της εμφανούς όσο και της συγκεκριμένης διακρίσεως (σχετικά υπό β).

10 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 προτάσεις μου στην υπόθεση ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 40).

11 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.).

12 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 μνημονουόμενη νομολογία), και της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 36).

13 Βλ. 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).

14 Βλ. απόφαση της 14ης Απριλίου 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, σκέψη 29), διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, KBC-bank (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).

46. Τέλος, στην παρούσα υπόθεση, επιβάλλεται να διευκρινισθεί, προκαταρκτικώς, ότι –αντιθέτως προς την υπόθεση *Hervis Sport*¹⁵– η σχετική άνιση μεταχείριση δεν μπορεί να στηριχθεί στον λεγόμενο κανόνα περί ενοποιήσεως που προβλέπει το άρθρο 7 του νόμου περί ειδικού φόρου, αλλά μόνο στον προοδευτικά διαμορφωμένο φορολογικό συντελεστή.

47. Το χαρακτηριστικό στην υπόθεση εκείνη ήταν η αλληλεπίδραση ενός προοδευτικού φόρου εισοδήματος βάσει του κύκλου εργασιών για τον τομέα του λιανικού εμπορίου με τον λεγόμενο κανόνα της ενοποιήσεως για ομίλους επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, ο ανωτέρω κανόνας είχε ως αποτέλεσμα ότι 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 οφείλεται στην μάλλον ασυνήθιστη, σε επίπεδο φορολογικού δικαίου, εφαρμογή προοδευτικού φόρου και σε νομικά πρόσωπα. Ένας τέτοιος κανόνα περί ενοποιήσεως είναι κατ' αρχήν αναγκαίος, προκειμένου να αποκλεισθεί η καταστρατήγηση του προοδευτικού αποτελέσματος μέσω της διασπάσεως σε περισσότερα νομικά πρόσωπα.

48. Εντούτοις, το Δικαστήριο εξέφρασε τις αμφιβολίες του ως προς τον κανόνα περί ενοποιήσεως υπό το φως του δικαίου της Ένωσης¹⁶. Πάντως, ακόμη και αν ο κανόνας περί ενοποιήσεως αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης στην υπό κρίση περίπτωση, τούτο δεν θα είχε καθοριστική σημασία εν προκειμένω και δεν θα συνιστούσε απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου. Δεδομένου ότι ο εν λόγω κανόνας δεν δύναται να εφαρμοσθεί ως προς την Tesco, το ζήτημα αυτό δεν θα είχε καμία επίπτωση στην υπόθεση της κύριας δίκης.

49. Συνεπώς, το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει, εν προκειμένω, αν καθεαυτήν η διαμόρφωση του ειδικού φόρου –ανεξαρτήτως του κανόνα περί ενοποιήσεως– εισάγει διακρίσεις. Το εν λόγω ερώτημα δεν απαντήθηκε στην απόφαση *Hervis Sport* και μάλιστα ούτε υπό την έννοια που υποστηρίζει η Ουγγρική Κυβέρνηση, ήτοι ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας καθ' εαυτόν δεν αρκεί για να διαπιστωθεί δυσμενής διάκριση. Στο πλαίσιο εκείνο, το Δικαστήριο εξέτασε μόνον τον συνδυασμό του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή και του κανόνα περί ενοποιήσεως χωρίς να αποκλείει –όπως ορθώς τονίζει η Tesco και η Επιτροπή– ότι ο προοδευτικός συντελεστής θα μπορούσε μόνος του να θεμελιώσει διακριτική μεταχείριση¹⁷.

α) Διαφορετική μεταχείριση

50. Επομένως, επιβάλλεται κατ' αρχάς να εξετασθεί αν ο νόμος περί ειδικού φόρου επιφυλάσσει εν γένει διαφορετική μεταχείριση σε διάφορες επιχειρήσεις. Τούτο φαίνεται να μην ευσταθεί εάν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι δεν προβλέπει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές για διαφορετικές επιχειρήσεις. Αντιθέτως, ορίζει μόνο συγκεκριμένα κλιμάκια κύκλου εργασιών, στα οποία μπορούν να εμπίπτουν κατ' αρχήν όλες οι επιχειρήσεις. Οι αντίστοιχοι φορολογικοί συντελεστές, οι οποίοι συνδέονται με τα εν λόγω κλιμάκια κύκλου εργασιών, ισχύουν ομοιόμορφα για κάθε επιχείρηση. Υπό αυτό το πρίσμα, η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται διαφορετική μεταχείριση.

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

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

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

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

52. Ωστόσο, στην περίπτωση προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, η βάση υπολογισμού και η φορολογική υποχρέωση δεν παρουσιάζουν την ίδια αναλογία για όλους τους υποκειμένους στον φόρο. Τούτο καθίσταται ιδιαίτερος σαφές, στην προκειμένη περίπτωση, κατά 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 αριθμούς, αλλά και σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις. Τούτο συνιστά άνιση μεταχείριση των εν λόγω επιχειρήσεων¹⁸.

β) Δυσμενής μεταχείριση διασυνοριακής καταστάσεως

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

54. Δεν υφίσταται εμφανής ή άμεση διάκριση εις βάρος των αλλοδαπών επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, ο τρόπος επιβολής του ειδικού φόρου δεν διαφοροποιείται ανάλογα με την έδρα ή την «προέλευση» μιας επιχειρήσεως.

55. Οι θεμελιώδεις ελευθερίες όμως απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις, αλλά και τις συγκαλυμμένες ή έμμεσες μορφές διακρίσεων οι οποίες, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διαφοροποίησης, καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα¹⁹. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για τον διακριτικό χαρακτήρα κατά την έννοια των άρθρων 49 και 54 ΣΛΕΕ είναι το κατά πόσον η διαφορετική μεταχείριση των επιχειρήσεων λιανικού εμπορίου με βάση το κριτήριο του ετήσιου καθαρού κύκλου εργασιών εξομοιούται με άνιση μεταχείριση λόγω της προελεύσεως ή της έδρας των επιχειρήσεων.

56. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να διευκρινισθεί, αφενός, ποιες απαιτήσεις πρέπει να πληρούνται ως προς τη συσχέτιση μεταξύ του επιλεγέντος κριτηρίου διαφοροποίησης –εν προκειμένω του κύκλου εργασιών– και της έδρας των επιχειρήσεων (πρβλ. σημεία 57 επ. των παρούσων προτάσεων). Αφετέρου, επιβάλλεται να εξετασθεί αν πρέπει να γίνεται δεκτή οπωσδήποτε η ύπαρξη έμμεσης διακρίσεως όταν το κριτήριο διαφοροποίησης επιλέχθηκε εσκεμμένως με σκοπό την εισαγωγή διακρίσεως (πρβλ. σημεία 79 επ. των παρούσων προτάσεων).

1) Κρίσιμη συσχέτιση

57. Η μέχρι τούδε νομολογία δεν είναι ομοιόμορφη όσον αφορά την ένταση και τη φύση της εν λόγω συσχέτισεως. Ως προς το ποσοτικό στοιχείο της εντάσεως, το Δικαστήριο έχει χρησιμοποιήσει ως κριτήριο, μέχρι σήμερα, τόσο την αντιστοιχία στις περισσότερες περιπτώσεις²⁰ όσο και την απλώς αυξημένη αναλογία των θιγόμενων φορολογούμενων που είναι αλλοδαπά πρόσωπα²¹. εν μέρει κάνει λόγο και για απλό κίνδυνο δυσμενούς μεταχείρισεως²². Από ποιοτικής απόψεως, είναι αβέβαιο το αν η

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

19 Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 30), της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis sport és Divekereskedelmi (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).

20 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).

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

22 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).

συσχέτιση αυτή πρέπει να υφίσταται τυπικά²³ ή να προκύπτει από τη φύση του κριτηρίου διαφοροποίησης, όπως υποδηλώνεται σε αρκετές αποφάσεις²⁴, ή αν μπορεί να στηριχθεί σε μάλλον τυχαίες πραγματικές περιστάσεις²⁵. Επιπλέον, δεν είναι σαφές εάν η ποσοτική και η ποιοτική συσχέτιση πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς ή αν αρκεί να υφίστανται εναλλακτικώς, κατά περίπτωση.

58. Όπως έχω επισημάνει στο πλαίσιο άλλης υποθέσεως, επιβάλλεται η εφαρμογή αυστηρών κριτηρίων για τη διαπίστωση συγκεκριμένης διακρίσεως. Και τούτο διότι σκοπός της συγκεκριμένης διακρίσεως δεν είναι να διευρύνει την έννοια της δυσμενούς διακρίσεως, αλλά μόνο να καταλαμβάνει και περιπτώσεις οι οποίες τυπικά δεν αποτελούν δυσμενή διάκριση, έχουν όμως τα ίδια αποτελέσματα²⁶.

ι) Ποσοτικό κριτήριο

59. Από ποσοτικής απόψεως, ως εκ τούτου, δεν αρκεί επ' ουδενί μια απλώς αυξημένη αναλογία, υπό την έννοια ότι το ποσοστό των θιγόμενων επιχειρήσεων υπερβαίνει το 50 %· αντιθέτως, θα πρέπει να διαπιστώνεται το εφαρμοζόμενο κριτήριο διαφοροποίησης συσχετίζεται με την έδρα της επιχειρήσεως στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων²⁷.

60. Ωστόσο, αυτό το ποσοτικό στοιχείο μπορεί να προκαλέσει σοβαρές δυσχέρειες κατά την εφαρμογή του νόμου. Πιο συγκεκριμένα, το αποτέλεσμα της αξιολογήσεως εξαρτάται από την επιλογή των αριθμητικών στοιχείων που συγκρίνονται κάθε φορά. Παραδείγματος χάριν, στην υπόθεση *Hervis Sport*, το Δικαστήριο εξέτασε αν οι περισσότερες από τις συνδεδεμένες εταιρίες που υπάγονταν στο υψηλότερο κλιμάκιο του ειδικού φόρου συνδέονταν με αλλοδαπές μητρικές εταιρίες²⁸.

61. Εντούτοις, ουδόλως είναι δικαιολογημένη η επιλογή αποκλειστικώς του υψηλότερου κλιμακίου ως γενικού κριτηρίου. Δεν είναι σαφές για ποιο λόγο μόνον αυτό το κλιμάκιο έχει καθοριστική σημασία για τη διαπίστωση δυσμενούς διακρίσεως. Επιπλέον, όσο περισσότερα είναι τα προοδευτικά κλιμάκια του φόρου τόσο πιο αμφίβολη καθίσταται η εξέταση με βάση μόνον το υψηλότερο κλιμάκιο. Η προσέγγιση αυτή αποδεικνύεται μάλιστα τελείως ανεπαρκής, όταν υπάρχει μια γραμμική καμπύλη προόδου, η οποία δεν έχει κλιμάκια, όπως συμβαίνει συχνά με τη φορολογία εισοδήματος.

62. Δεν είναι πειστική ούτε η προσέγγιση της Επιτροπής κατά την οποία πρέπει να εξετάζεται αν το μεγαλύτερο μέρος των συνολικών εσόδων από τον ειδικό φόρο βαρύνει τις αλλοδαπές επιχειρήσεις²⁹. Κατ' αρχάς, αυτός ο δείκτης για την ενδεχόμενη ύπαρξη συσχετίσεως 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 δεν θεωρείται προβληματικός ούτε από την Επιτροπή. Το χαρακτηριστικό αυτό, άλλωστε, υφίσταται πάντοτε, όταν στην αγορά κυριαρχούν ως επί το πλείστον αλλοδαπές επιχειρήσεις.

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

24 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), βλ., σχετικά με τη ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, και 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).

25 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).

26 Βλ. 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).

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

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

29 Βλ. σημείο 40 των γραπτών της παρατηρήσεων.

63. Αφετέρου, κατ' αυτόν τον τρόπο δεν θα καλύπτονταν, παραδείγματος χάριν, 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, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη συσχέτισεως. 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.

64. Το ίδιο ισχύει και για την εξέταση του μέσου φορολογικού συντελεστή. Δεδομένου ότι η άνιση μεταχείριση σε σχέση με τους προοδευτικούς φόρους συνίσταται στην εφαρμογή διαφορετικών μέσων φορολογικών συντελεστών, θα μπορούσε, στην καλύτερη περίπτωση, να τεθεί το ερώτημα εάν, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, όλες οι αλλοδαπές επιχειρήσεις τυγχάνουν δυσμενούς μεταχειρίσεως σε σχέση με τις ημεδαπές επιχειρήσεις λαμβανομένου υπόψη του εν λόγω συντελεστή. Τούτο θα συνέβαινε μόνον εάν, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, αυτός ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι 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.

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

66. Πέρα από τις δυσχέρειες υπολογισμού που περιγράφονται ανωτέρω (σημεία 59 επ.), μια αμιγώς ποσοτική αξιολόγηση έχει επίσης το μειονέκτημα ότι προκαλεί σημαντική ανασφάλεια δικαίου, εάν δεν έχει καθοριστεί συγκεκριμένο ανώτατο όριο³⁰. Το συγκεκριμένο ανώτατο όριο, πάντως, θα δημιουργούσε επίσης περαιτέρω προβλήματα όπως δυσχερώς επιλύσιμες διαφορές μεταξύ αντιφασκόντων στατιστικών στοιχείων, θα εμφανίζονταν δε διακυμάνσεις των αριθμητικών στοιχείων με την πάροδο του χρόνου. Στην εξεταζόμενη περίπτωση, παραδείγματος χάριν, ο αριθμός των «ημεδαπών» επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο δεύτερο υψηλότερο κλιμάκιο τριπλασιάστηκε σε περίοδο δύο ετών (από 10 % σε 30 %).

67. Επίσης, ο «ψηφιακός φόρος» που θεσπίστηκε προσφάτως, παραδείγματος χάριν, 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 τυχόν μεταβολή των αριθμητικών στοιχείων κατά το επόμενο έτος απαιτεί διαφορετική νομική αξιολόγηση, η ύπαρξη ενδεχόμενου περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών (υπό την προϋπόθεση ότι οι άλλες 22 επιχειρήσεις μπορούν να επικαλεσθούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες) θα εξαρτάται πάντοτε από τα εν λόγω στατιστικά στοιχεία που θα είναι διαθέσιμα πολύ αργότερα.

68. Επιπλέον, σημαντικά προβλήματα δημιουργεί η συνεκτίμηση του αριθμού των μετόχων σε εταιρίες των οποίων οι μετοχές εμφανίζουν ευρεία διασπορά (ανώνυμη εταιρία με χιλιάδες μετόχους), προκειμένου να προσδιορισθεί ένα ποσοτικό κριτήριο. Εξάλλου, δεν θα ήταν σαφής ούτε ο τρόπος κατά τον οποίο θα έπρεπε να εκτιμηθεί η κατάσταση μιας εταιρίας με δύο εταίρους εκ των οποίων ο ένας είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή και ο άλλος στην ημεδαπή. Εάν ληφθούν υπόψη ως

30 Στην απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 38), το Δικαστήριο δέχθηκε, προφανώς, ότι το 61,5 % και το 52 % αντίστοιχα δεν επαρκούν για να διαπιστωθεί έμμεση διάκριση, αλλά δεν καθόρισε ποιο ανώτατο όριο θα έπρεπε να ισχύσει.

κριτήριο οι μέτοχοι, όπως πράττουν η Επιτροπή και το αιτούν δικαστήριο, δεν θα ήταν τότε αναγκαίο στην περίπτωση μεγαλύτερων ομίλων να ληφθεί υπόψη η επικεφαλής του ομίλου (ήτοι η μητρική εταιρία του ομίλου) και οι μέτοχοί της, προκειμένου να καθορισθεί εάν θίγεται πράγματι αλλοδαπή επιχείρηση με έδρα στην Ένωση ή σε τρίτη χώρα ή ημεδαπή επιχείρηση;

69. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο ουδόλως γνωρίζει τη μετοχική σύνθεση της μητρικής εταιρίας και της πραγματικής μητρικής εταιρίας του ομίλου. Ως εκ τούτου, η υπόθεση αυτή καταδεικνύει σαφώς την αναποτελεσματικότητα μιας ποσοτικής προσεγγίσεως η οποία στηρίζεται και στη μετοχική σύνθεση μιας εταιρίας.

ii) Ποιοτικό κριτήριο

70. Φρονώ, ως εκ τούτου, ότι πιο σημαντικό από το ανωτέρω αμιγώς ποσοτικό στοιχείο είναι το ποιοτικό κριτήριο που χρησιμοποιεί πλέον πιο συχνά το Δικαστήριο, σύμφωνα με το οποίο το στοιχείο διαφοροποιήσεως πρέπει από την ίδια του τη φύση ήτοι κατά το σύνθητες να θίγει αλλοδαπές εταιρίες³¹. Ένας απλώς τυχαίος σύνδεσμος, ακόμη και αν είναι σημαντικός από ποσοτικής απόψεως, δεν αρκεί κατ' αρχήν για να στοιχειοθετήσει έμμεση διάκριση.

71. Ωστόσο, το κριτήριο της εγγενούς συσχετίσεως απαιτεί ακριβέστερη συγκεκριμενοποίηση. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί την ύπαρξη εγγενούς συσχετίσεως, παραδείγματος χάριν, όταν φαρμακοποιοί που είχαν ήδη ασκήσει τη δραστηριότητά τους στην ημεδαπή προτιμήθηκαν κατά τη διαδικασία χορηγήσεως αδειών ιδρύσεως νέων φαρμακείων³². Η εκτίμηση αυτή στηρίζεται στην ορθή σκέψη ότι η συσχέτιση του τόπου εγκαταστάσεως με τον τόπο ασκήσεως της δραστηριότητας ορισμένης επιχειρήσεως έχει εσωτερική λογική ή τυπικό χαρακτήρα και δεν στηρίζεται αποκλειστικώς στην περιστασιακή φύση συγκεκριμένης αγοράς ή συγκεκριμένου οικονομικού κλάδου.

72. Το ίδιο ισχύει –όπως επισήμανε προσφάτως ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl³³– 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 οχημάτων. Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η επιλογή συνδετικού στοιχείου το οποίο μπορούν να πληρούν μόνον τα οχήματα που παράγονται στην αλλοδαπή, διότι στην ημεδαπή δεν παράγονται τέτοια οχήματα³⁴.

73. Περαιτέρω, πρέπει να γίνει δεκτή η ύπαρξη εγγενούς συσχετίσεως όσον αφορά το χαρακτηριστικό στοιχείο της απόκτησης «φορολογητέου εισοδήματος». Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι το φορολογικό δίκαιο που διέπει τις επιχειρήσεις χαρακτηρίζεται από τον δυαδισμό μεταξύ, αφενός, των εισοδημάτων που αποκτώνται και φορολογούνται στην ημεδαπή και, αφετέρου, των εισοδημάτων που αποκτώνται στην αλλοδαπή και δεν φορολογούνται στην ημεδαπή. Επομένως, εάν ένα πλεονέκτημα συνδέεται με την ταυτόχρονη απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, τότε αυτό συσχετίζεται, ως εκ της φύσεώς του, με πλεονέκτημα για τις ημεδαπές επιχειρήσεις³⁵.

31 Βλ. αποφάσεις 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, Etny (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, 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): προς άλλη κατεύθυνση οι προτάσεις μου στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημεία 42 επ.).

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

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

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

35 Πρβλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, σημείο 38).

74. Είναι κρίσιμο, ως εκ τούτου, το εγγενές στο κριτήριο διαφοροποίησης συνδυαστικό στοιχείο από το οποίο προκύπτει σαφώς, ακόμη και στο πλαίσιο αφηρημένης εκτιμώσεως, η πιθανότητα συσχετίσεως στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων.

75. 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 επιχειρήσεως ή των μετόχων που την ελέγχουν. Έχω επισημάνει ήδη, στην υπόθεση *Hervis Sport*, ότι κατά κανόνα οι επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών τείνουν όντως να δραστηριοποιούνται πέραν των εθνικών συνόρων στην ενιαία αγορά και επομένως είναι πιθανό να δραστηριοποιούνται και σε άλλα κράτη μέλη³⁶.

76. Ωστόσο, αυτό δεν αρκεί από μόνο του. Επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών μπορεί να ανήκουν εξίσου και σε ημεδαπούς³⁷. Τούτο 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 να γίνει δεκτό εν γένει ότι οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ουγγαρία θα έχουν υψηλότερο κύκλο εργασιών από τις ημεδαπές επιχειρήσεις στον τομέα του λιανικού εμπορίου *στην Ουγγαρία*.

77. Με άλλα λόγια, το κριτήριο του κύκλου εργασιών δεν έχει, ως εκ της φύσεώς του, διασυννοριακό χαρακτήρα, αλλά συνιστά ουδέτερο κριτήριο διαφοροποίησης. Ο κύκλος εργασιών, ως βάση υπολογισμού ενός άμεσου φόρου, είναι εξίσου ουδέτερος όπως, παραδείγματος χάριν, το κέρδος (ή η περιουσία). Οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν ευνοούν ούτε το ένα ούτε το άλλο. Στο πλαίσιο αυτό, υπάρχει μια οφειλόμενη σε ιστορικούς λόγους «συγκυρία» στην ουγκρική αγορά λιανικού εμπορίου, η οποία ενδεχομένως αποτέλεσε αντικείμενο σκόπιμης εκμετάλλευσής από τον Ούγγρο νομοθέτη (πρβλ., σε σχέση με την προβληματική αυτή, σημεία 79 επ. των παρουσών προτάσεων).

78. Τούτο επιβεβαιώνεται και από τα στατιστικά στοιχεία που διαθέτει το Δικαστήριο. Παραδείγματος χάριν, ένα στατιστικό στοιχείο από την υπόθεση *Vodafone (C-75/18)* μαρτυρά ότι το 2010, στην Ουγγαρία, μεταξύ των δέκα πλέον φορολογούμενων εταιριών μόνον τρεις δεν ελέγχονταν από αλλοδαπούς μετόχους. Είναι προφανές ότι η ουγκρική οικονομία στο σύνολό της χαρακτηρίζεται από υψηλό ποσοστό επιτυχημένων (ήτοι μεγάλων, με υψηλό κύκλο εργασιών και υψηλά κέρδη) εταιριών που ανήκουν σε αλλοδαπούς μετόχους. Κατά την Ουγγαρία, σημαντικό τμήμα της ουγκρικής οικονομίας, όπως παραδείγματος χάριν η μεταποιητική βιομηχανία, αποτελείται κυρίως από αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες πραγματοποιούν το 85% έως 97% των συναλλαγών³⁸. Αυτή η κατάσταση που προφανώς οφείλεται σε ιστορικούς λόγους δεν σημαίνει όμως ότι κάθε πρόσθετος φόρος που επιβαρύνει περισσότερο τις επιχειρήσεις που είναι ιδιαίτερες επιτυχημένες στην αγορά εισάγει έμμεση διάκριση εις βάρος τους.

2) Οι επιπτώσεις από την εσκεμμένη και στοχευμένη δυσμενή μεταχείριση

79. Ωστόσο, η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι ο Ούγγρος νομοθέτης επιδίωξε εσκεμμένως και επί τούτου, με τη θέσπιση του ειδικού φόρου, να εισαγάγει κατ' αποτέλεσμα δυσμενή διάκριση. Παραπέμπει, μάλιστα, σε δηλώσεις που έγιναν στο πλαίσιο της σχετικής κοινοβουλευτικής συζητήσεως, καθώς και σε αποσπάσματα από κυβερνητικά έγγραφα.

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

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

38 Πρβλ. σημείο 53 των γραπτών της παρατηρήσεων.

80. 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 ποσοτικά υψηλό επίπεδο δυσμενούς μεταχείρισης εις βάρος επιχειρήσεων που έχουν κατά κανόνα αλλοδαπούς μετόχους. Προς τούτο, πρέπει μια τέτοια πρόθεση να έχει σημασία από νομικής απόψεως (σχετικά υπό i) και να αποδεικνύεται δεόντως (σχετικά υπό ii).

i) Η σημασία της πολιτικής προθέσεως για την εκτίμηση περί έμμεσης διακρίσεως

81. Θεωρώ ότι ενέχει ορισμένους κίνδυνους η υποκειμενική εκτίμηση περί έμμεσης διακρίσεως η ύπαρξη της οποίας πρέπει να προσδιορίζεται αντικειμενικά³⁹. Ιδίως οι αβεβαιότητες που περιβάλλουν τη διαπίστωση της υποκειμενικής βουλήσεως ενός κράτους μέλους να εισάγει διακρίσεις εγείρουν επιφυλάξεις⁴⁰ και δημιουργούν περαιτέρω προβλήματα (π.χ. δυνατότητα αποδείξεως).

82. Λαμβανομένων υπόψη του πνεύματος και του σκοπού του ποιοτικού κριτηρίου στο πλαίσιο έμμεσης διακρίσεως (πρβλ. σημείο 55 και σημεία 70 επ. των παρουσών προτάσεων), καθώς και της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος (και της απαγορεύσεως της υιοθέτησεως αντιφατικής συμπεριφοράς) που αναγνωρίζεται στο δίκαιο της Ένωσης, στο ανωτέρω ερώτημα πρέπει να δοθεί κατ' αρχήν καταφατική απάντηση –αλλά μόνον υπό πολύ αυστηρές προϋποθέσεις.

83. 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 εξουσία του κράτους μέλους από τυχόν περιορισμούς με βάση το δίκαιο της Ένωσης, οι οποίοι θα μπορούσαν να προκύψουν, στο πλαίσιο μιας αμιγώς ποσοτικής θεωρήσεως, απλώς και μόνον από την τυχαία υπεροχή των αλλοδαπών φορολογουμένων σε συγκεκριμένο τομέα. Εντούτοις, όταν η συσχέτιση αυτή επιλέγεται εσκεμμένως και αποκλειστικώς υπό τη μορφή αυτή, με σκοπό την εισαγωγή διακρίσεως εις βάρος αλλοδαπών υποκειμένων στον φόρο, τότε παύει να υφίσταται το στοιχείο του τυχαίου και, ως εκ τούτου, το κράτος μέλος δεν χρίζει προστασίας.

84. Η προσέγγιση αυτή στηρίζεται στη γενική αρχή του δικαίου περί απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος⁴¹ η οποία ισχύει σε επίπεδο Ένωσης και όχι μόνο για τους φορολογουμένους (βλ., εν τω μεταξύ, σε επίπεδο Ένωσης, άρθρο 6 της οδηγίας 2016/1164⁴²). Φρονώ, όπως και ο γενικός εισαγγελέας M. Campos Sánchez-Bordona⁴³, ότι η εν λόγω γενική αρχή του δικαίου καλύπτει και τα κράτη μέλη μέσω του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ.

85. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει 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,

39 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Αυστρία κατά Γερμανίας (C-591/17, EU:C:2019:99, σημεία 71 και 72), 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 εκτίμηση. Το ίδιο όμως πρέπει να ισχύει και στην περίπτωση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, δεδομένου ότι και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται για εκτίμηση της διακρίσεως.

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

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

42 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).

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

πρώτο εδάφιο, ΣΕΕ, να διασφαλίζουν, εντός της αντίστοιχης επικράτειάς τους, την εφαρμογή και την τήρηση του δικαιού 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 Ένωσης⁴⁴.

86. Συγκεκριμένα, 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 επιβολή 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 τους που κατοχυρώνονται στο δίκαιο της Ένωσης (προκειμένου 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 διάκριση.

87. Από τις ανωτέρω επιφυλάξεις όμως προκύπτει επίσης ότι η περίπτωση αυτή πρέπει να αποτελεί μια άκρως περιορισμένη εξαίρεση, η οποία πρέπει να εφαρμόζεται στενά, λαμβανομένης υπόψη της αυτονομίας των κρατών μελών, και να στηρίζεται σε συγκεκριμένες αποδείξεις. Έμμεσος περιορισμός θεμελιώδους ελευθερίας λόγω καταχρηστικής συμπεριφοράς κράτους μέλους δεν μπορεί επ' ουδενί να γίνεται δεκτός χωρίς περίσκεψη, με βάση απλές εικασίες, ανεπαρκώς τεκμηριωμένα στατιστικά στοιχεία, μεμονωμένες δηλώσεις πολιτικών προσώπων⁴⁵ ή άλλες εικασίες.

88. Αντιθέτως, πρέπει να υφίστανται σαφείς ενδείξεις ότι η δυσμενής μεταχείριση αλλοδαπών εταιριών συνιστούσε τον πρωταρχικό σκοπό του μέτρου, το οποίο ως τέτοιο το αντιλαμβανόταν και το υποστήριξε το κράτος μέλος (και όχι μόνον μεμονωμένα εμπλεκόμενα πρόσωπα), πρέπει δε να μη μπορεί να διαπιστωθεί –όπως συμβαίνει σε άλλες περιπτώσεις καταχρήσεως– κάποιος άλλος αντικειμενικός λόγος για την επιλογή του συγκεκριμένου μέτρου.

ii) Απόδειξη νομικά κρίσιμης προθέσεως δυσμενούς διακρίσεως

89. Ως προς τούτο υφίστανται, εν προκειμένω, σοβαρές αμφιβολίες. Αφενός, η Επιτροπή στηρίζει την ύπαρξη προθέσεως δυσμενούς διακρίσεως στην παρατήρησή της ότι η διαχωριστική γραμμή μεταξύ του ανώτερου κλιμακίου του κύκλου εργασιών (άνω των 100 δισεκατομμυρίων HUF) και του μέσου κλιμακίου (από 30 δισεκατομμύρια έως 100 δισεκατομμύρια HUF) συμπίπτει σχεδόν ακριβώς με τη διαχωριστική γραμμή μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών.

90. Ωστόσο, αυτό δεν προκύπτει από τα υποβληθέντα αριθμητικά στοιχεία, μολονότι οι επιχειρήσεις που ανήκουν κατά πλειοψηφία σε αλλοδαπούς εμπίπτουν πράγματι στα δύο ανώτερα κλιμάκια. Και τούτο διότι και στο τρίτο κλιμάκιο εμπίπτουν πολυάριθμες επιχειρήσεις που ανήκουν σε αλλοδαπούς από άλλες χώρες της Ένωσης. Επιπλέον, τουλάχιστον από το 2012, το 30 % των επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο δεύτερο κλιμάκιο ανήκουν σε ημεδαπούς. Δεν μπορεί να υποστηριχθεί, ως εκ τούτου, ότι υφίσταται σαφής διαχωριστική γραμμή. Το ποσοστό των επιχειρήσεων που ανήκουν σε αλλοδαπούς και «ωφελούνται» από τον χαμηλό φορολογικό συντελεστή είναι πολύ υψηλό προς τούτο. Άλλωστε, είναι άγνωστο και το ποσοστό των επιχειρήσεων που ανήκουν σε αλλοδαπούς και απολαύουν φοροαπαλλαγής.

44 Απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, σκέψη 34), γνωμοδότηση 2/13 (Προσχώρηση της Ένωσης στην ΕΣΔΑ) της 18ης Δεκεμβρίου 2014 (EU:C:2014:2454, σκέψεις 168 και 173), γνωμοδότηση 1/09 (Συμφωνία περί δημιουργίας ενοποιημένου συστήματος επιλύσεως διαφορών σε θέματα διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας) της 8ης Μαρτίου 2011 (EU:C:2011:123, σκέψη 68).

45 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 Αυστρία 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 την οποία επικαλείται, μεταξύ άλλων, η Επιτροπή στην υπό κρίση υπόθεση.

91. Εάν χαρακτηριστικό της ουγγρικής οικονομίας στον τομέα του λιανικού εμπορίου είναι όντως – όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο– ένα οργανωτικό μοντέλο πολλών μικρότερων εμπόρων λιανικής πώλησης υπό ενιαίο εμπορικό σήμα (μοντέλο δικαιοχρήσεως), η ανωτέρω διαπίστωση αποτελεί και τη λογική συνέπεια. Πολλοί υποκείμενοι στον φόρο ενδέχεται να έχουν αθροιστικά τον ίδιο κύκλο εργασιών, αλλά ο καθένας χωριστά έχει μόνον έναν μικρό κύκλο εργασιών ο οποίος υπόκειται στην περίπτωση αυτή σε χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Ωστόσο, η Tesco, που εφαρμόζει συγκεντρωτικό μοντέλο οργάνωσης, δεν ανταγωνίζεται, εν τέλει, με το σύνολο των άλλων υποκειμένων στον φόρο Ούγγρων εμπόρων λιανικής πώλησης, αλλά χωριστά με τον κάθε (ανεξάρτητο) έμπορο λιανικής πώλησης που είναι υποκείμενος στον φόρο.

92. Καθιστά όμως ο συγκεντρωτισμός του υπόλοιπου ευρωπαϊκού λιανικού εμπορίου (πολλά καταστήματα υπό τον έλεγχο ενός υποκειμένου στον φόρο) καταχρηστική την προοδευτική φορολόγηση των κερδών του λιανικού εμπορίου στην Ουγγαρία, άπαξ ευρωπαϊκή αλυσίδα λιανικού εμπορίου έχει εγκατασταθεί με το δικό της οργανωτικό μοντέλο στην Ουγγαρία;

93. Αυτό είναι αμφίβολο. Η Tesco, ιδίως, ήταν ελεύθερη να προσαρμόσει την οργανωτική της δομή στις μεταβληθείσες φορολογικές συνθήκες και να εκμεταλλεύεται τα καταστήματά της επίσης με το μοντέλο της δικαιοχρήσεως. Θα ήταν επίσης δυνατή η οργάνωση μέσω περισσότερων ελεγχόμενων νομικών προσώπων. Εάν δεν εφαρμόζεται ο κανόνας περί ενοποίησης, τούτο θα μείωνε και τον μέσο φορολογικό συντελεστή. Επομένως, η φορολόγηση εξαρτάται από τη νομική μορφή που επιλέγεται. Οι θεμελιώδεις ελευθερίες όμως δεν απαιτούν ουδέτερη, όσον αφορά τη νομική μορφή, φορολόγηση⁴⁶, αλλά μόνο φορολόγηση η οποία δεν θα εισάγει διακρίσεις ως προς τις καταστάσεις διασυνοριακής φύσεως. Υπό αυτό το πρίσμα, ούτε η υψηλότερη φορολόγηση συγκεκριμένης συγκεντρωτικής οργανωτικής μορφής μπορεί να θεωρηθεί *per se* ως καταχρηστική.

94. Εντούτοις, η φρασεολογία που επιλέχθηκε στην κοινοβουλευτική συζήτηση η οποία διεξήχθη σχετικά με την εισαγωγή ενός λεγόμενου φόρου κρίσεως (η Ουγγαρία επιχείρησε να συμμορφωθεί εκ νέου στα κριτήρια του δημοσιονομικού ελλείμματος της Ένωσης) ομοιάζει πολύ με την τρέχουσα συζήτηση περί BEPS⁴⁷. Η κοινοβουλευτική συζήτηση στην Ουγγαρία αφορούσε, επίσης, σε γενικές γραμμές, το ζήτημα ότι μεγάλοι πολυεθνικοί όμιλοι επιτυγχάνουν ελαχιστοποίηση των κερδών τους στην Ουγγαρία, με αποτέλεσμα η φορολογική επιβάρυνση να βαρύνει κατά κύριο λόγο τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και τούτο επιδιώκει να αποτρέψει εν μέρει ο νόμος περί ειδικού φόρου. Συνεπώς, αυτή η ειδική φορολογική νομοθεσία δεν στοχεύει τόσο τις *αλλοδαπές* επιχειρήσεις όσο τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διασυνοριακά σε διεθνές επίπεδο (*πολυεθνικές*).

95. Εξ αυτού προκύπτει και ο αντικειμενικός λόγος για τη θέσπιση της επίμαχης φορολογικής νομοθεσίας. Όπως μαρτυρούν στατιστικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως Vodafone, το 2010 μόνον οι μισές από τις δέκα επιχειρήσεις με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών στην Ουγγαρία κατέβαλαν φόρο εταιριών. Πρόκειται τόσο για επιχειρήσεις που ανήκουν σε ημεδαπούς όσο και για επιχειρήσεις που ανήκουν σε αλλοδαπούς από άλλα κράτη μέλη της Ένωσης. Όσον αφορά τον τομέα του λιανικού εμπορίου, από τις επτά επιχειρήσεις με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών (όλες ανήκουσες σε αλλοδαπούς από άλλα κράτη μέλη της Ένωσης) λιγότερες και από τις μισές κατέβαλαν φόρο εταιριών. Τούτο μπορεί να οφείλεται σε πραγματικές ζημιές. Ωστόσο, η Επιτροπή τόνισε επανειλημμένως, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι ο μέσος όρος κερδών στον τομέα του λιανικού εμπορίου στην Ουγγαρία ανερχόταν στο 2,68 % του κύκλου εργασιών. Αυτό θα

46 Πρβλ. προτάσεις μου στην υπόθεση X (C-68/15, EU:C:2016:886, σημείο 24). Ομοίως, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψεις 37 επ.), και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψη 53).

47 Το ακρωνύμιο αυτό αποδίδει με απλοποιημένο τρόπο τη φορολογική διάρθρωση των λεγόμενων πολυεθνικών ομίλων, οι οποίοι, στο πλαίσιο των υφιστάμενων φορολογικών συστημάτων, διαθέτουν 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 = BEPS).

έπρεπε να συνεπάγεται αντίστοιχη υποχρέωση καταβολής φόρου εταιριών. Συναφώς, δεν μπορεί να αποκλεισθεί ούτε η μεταφορά των εν λόγω κερδών ύψους 2,68 % επί του κύκλου εργασιών σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Η σύνδεση της φορολογήσεως με τον κύκλο εργασιών μπορεί να σκοπεύει ακριβώς στη διόρθωση της καταστάσεως αυτής.

96. Τούτο συνάδει, εξάλλου, με την προσέγγιση της Επιτροπής σε σχέση με τον σχεδιαζόμενο φόρο ψηφιακών υπηρεσιών⁴⁸. Η Επιτροπή επιδιώκει επίσης να αυξήσει τη συμμετοχή 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 στην Ένωση. Εάν η Επιτροπή εκτιμά ότι προοδευτικός φόρος με βάση τον κύκλο 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 κατ' αρχήν να είναι καταχρηστικός.

97. Ειδικότερα, η Επιτροπή επικαλείται μόνο δηλώσεις βουλευτών κατά την κοινοβουλευτική συζήτηση και αποσπάσματα από κυβερνητικά έγγραφα. 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 οποιαδήποτε απόφαση του νομοθέτη.

98. Δεδομένου ότι η Κυβέρνηση δεσμεύεται, κατά κανόνα, από την απόφαση του Κοινοβουλίου και όχι το αντίστροφο, διστάζω επίσης να λάβω υπόψη μεμονωμένα κυβερνητικά έγγραφα. Πιο σημαντική είναι η επίσημη (νομική) αιτιολογική έκθεση και όχι η απλώς πολιτική αιτιολόγηση του περιεχομένου της νομοθεσίας έναντι του εκλογικού σώματος⁴⁹. Από την πρώτη, ως εκ τούτου, δεν προκύπτει ότι ο σκοπός του εν λόγω φόρου ήταν κυρίως η φορολόγηση των αλλοδαπών επιχειρήσεων της Ένωσης.

99. Επιπλέον, το όριο των 500 εκατομμυρίων HUF για το πρώτο φορολογικό κλιμάκιο δεν καλύπτει αποκλειστικά τις ημεδαπές επιχειρήσεις. Κάθε νέα ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην ουγγρική αγορά λιανικού εμπορίου επωφελείται επίσης από το αφορολόγητο ποσό. Υπό αυτό το πρίσμα, η επιλεγείσα διάρθρωση του φορολογικού συντελεστή ευνοεί ιδίως τις λεγόμενες νεοφυείς επιχειρήσεις έναντι των μεγαλύτερων επιχειρήσεων οι οποίες έχουν ήδη εδραιωθεί στην αγορά⁵⁰. Η διάρθρωση αυτή ευνοεί –όπως επισήμανε και η Πολωνία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση– ομοίως τις μικρότερες και τις μεσαίες επιχειρήσεις έναντι των μεγάλων ομίλων και επομένως, ευνοεί μια περισσότερο αποκεντρωμένη δομή της αγοράς. Το κατά πόσον τα όρια του κύκλου εργασιών των 30 και των 100 δισεκατομμυρίων HUF είναι τα «βέλτιστα» όρια ή αν ένα άλλο ποσό θα ήταν «καλύτερο» –κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή «πρότεινε» ένα όριο από 10 έως 50 εκατομμύρια HUF– απόκειται στην κρίση του εθνικού νομοθέτη την οποία, πέραν της καταχρήσεως, δεν δύναται να ελέγξει ούτε το Δικαστήριο ούτε η Επιτροπή.

48 Βλ., μόνον, 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 κατά την οποία οι ισχύοντες κανόνες για τη φορολόγηση των εταιριών δεν είναι κατάλληλοι για την ψηφιακή οικονομία.

49 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».

50 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.

100. Αντιθέτως, η Επιτροπή τόνισε επανειλημμένως, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι φόρος εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών δεν έχει νόημα («makes no sense»). Δεν θεωρώ ορθή την άποψη αυτή η οποία στηρίζεται στη λογική ότι μόνον η φορολόγηση των κερδών συνάδει με την αρχή της φορολογήσεως ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα.

101. Όπως επισήμανα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Hervis Sport*, το μέγεθος του κύκλου εργασιών μπορεί να αποτελεί χαρακτηριστικό δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας. Υπέρ αυτού συνηγορεί, αφενός, ότι χωρίς μεγάλο κύκλο εργασιών δεν είναι δυνατή η πραγματοποίηση υψηλού κέρδους και, αφετέρου, ότι τα έσοδα από έναν επιπρόσθετο κύκλο εργασιών (οριακά έσοδα) αυξάνονται λόγω του χαμηλότερου σταθερού κόστους ανά μονάδα προϊόντος⁵¹. Κατά συνέπεια, επ' ουδενί είναι παράλογο να θεωρείται ο κύκλος εργασιών ως έκφραση του μεγέθους ή της θέσεως στην αγορά και των πιθανών κερδών μιας επιχειρήσεως, καθώς και ως έκφραση της οικονομικής της δυνατότητας και η επιχείρηση να φορολογείται βάσει αυτού.

102. Επομένως, το γενικό τεκμήριο στο οποίο προφανώς στηρίχθηκε ο Ούγγρος νομοθέτης, ήτοι ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις (ήτοι εκείνες με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών) έχουν, κατ' αρχήν, μεγαλύτερη οικονομική δυνατότητα από τις μικρότερες (πρβλ. και το προοίμιο του νόμου περί ειδικού φόρου) δεν είναι σε καμία περίπτωση άστοχο⁵². Ο (ιδιωτικός) τραπεζικός τομέας διακρίνει επίσης ανάλογα με το ύψος του κύκλου εργασιών του δανειολήπτη στο πλαίσιο χορηγήσεως δανείου. Ακόμη και ο σχεδιαζόμενος φόρος ψηφιακών υπηρεσιών στο πλαίσιο της Ένωσης στηρίζεται στο εν λόγω τεκμήριο, εφόσον οι επιχειρήσεις θα φορολογούνται από ένα συγκεκριμένο όριο κύκλου εργασιών και άνω (ανεξαρτήτως του αν πραγματοποιούν όντως κέρδη). Ως εκ τούτου, ο κύκλος εργασιών δεν αποτελεί ενδεχομένως ιδανικό δείκτη, αλλά δεν είναι και άστοχο να θεωρείται ως ένδειξη οικονομικής επιφάνειας.

103. Επιπλέον, το κριτήριο του κύκλου εργασιών αφήνει μικρότερο περιθώριο σχεδιασμού οργανωτικών μοντέλων στις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τούτο αποτελεί ένα από τα κύρια σημεία της λεγόμενης συζητήσεως περί BEPS που διεξάγεται την τελευταία δεκαετία, ενώ ήταν και σημαντικό σημείο της συζητήσεως στο Ουγγρικό Κοινοβούλιο. Η Επιτροπή αιτιολογεί, επίσης, ρητώς την πρότασή της για τον σχεδιαζόμενο φόρο ψηφιακών υπηρεσιών, στην αιτιολογική σκέψη 23⁵³, επισημαίνοντας ότι «οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να επιδίδονται σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό».

γ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

104. Δεν υφίσταται έμμεσος περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών λόγω της εισαγωγής προοδευτικού φόρου επί των κερδών με βάση τον κύκλο εργασιών για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου. Αφενός, το κριτήριο του ύψους του κύκλου εργασιών που επέλεξε ο Ούγγρος νομοθέτης δεν συνεπάγεται, από τη φύση του, δυσμενή μεταχείριση των διασυνοριακών καταστάσεων. Αφετέρου, ελλείψει επαρκών αποδεικτικών στοιχείων και ενόψει της συνδρομής αντικειμενικού λόγου για τον συγκεκριμένο φορολογικό σχεδιασμό, δεν μπορεί να προσαφθεί στην Ουγγαρία, ως κράτος μέλος, ότι η συμπεριφορά της συνιστά κατάχρηση δικαιώματος.

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

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

53 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. *Επικουρικός: δικαιολόγηση της τυχόν έμμεσης διακρίσεως*

105. Σε περίπτωση, πάντως, που το Δικαστήριο διαπιστώσει έμμεση διάκριση λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου του ύψους του κύκλου εργασιών, επιβάλλεται να εξετασθεί επικουρικός αν 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 ο περιορισμός είναι κατάλληλος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο προς επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο⁵⁴.

α) Επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος

106. Όπως προκύπτει από το προοίμιο του νόμου περί ειδικού φόρου, ο ειδικός φόρος σκοπεί στην αποκατάσταση του ισοζυγίου του προϋπολογισμού εις 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 εσόδων⁵⁵ δεν δικαιολογεί τυχόν δυσμενή διάκριση. Εν προκειμένω όμως η ειδική λειτουργία του φόρου δεν δικαιολογείται από αμιγώς φορολογικά συμφέροντα, αλλά από τη διαφορετική οικονομική ισχύ των υποκειμένων στον φόρο, ήτοι υπό το πρίσμα του δίκαιου επιμερισμού των βαρών στην κοινωνία.

107. Η διαφορετική φοροδοτική ικανότητα ενός υποκειμένου στον φόρο μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο⁵⁶. Κατά συνέπεια, στο φορολογικό δίκαιο αναγνωρίζεται ότι το κράτος έχει, κατ' αρχήν, θεμιτό συμφέρον να εφαρμόζει και προοδευτικούς φορολογικούς συντελεστές. Η λογική ότι τα πρόσωπα με αυξημένη οικονομική δυνατότητα ενδέχεται να έχουν δυσανάλογα μεγάλη συμμετοχή στις δαπάνες γενικού συμφέροντος είναι ευρέως διαδεδομένη στα κράτη μέλη, ιδίως στην περίπτωση φόρων που υπολογίζονται επί του κέρδους⁵⁷. Σε πολλά κράτη μέλη η αρχή της φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα συνιστά ακόμη και συνταγματική αρχή η οποία ενίοτε κατοχυρώνεται ρητώς στα συντάγματα⁵⁸ και ενίοτε αντλείται από τα ανώτατα δικαστήρια από την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως⁵⁹.

108. Απώτερος λόγος υπάρξεως της αρχής αυτής, σε ένα, είναι ο σκοπός της ελαφρύνσεως των κοινωνικά ασθενέστερων και, επομένως, της ανακατανομής των εν μέρει άνισα κατανεμημένων οικονομικών πόρων με τη συνδρομή του φορολογικού δικαίου. 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 λόγοι που ανάγονται στο κοινωνικό κράτος δύνανται να δικαιολογήσουν επίσης έναν προοδευτικό φορολογικό συντελεστή υπό το φως του δικαίου της Ένωσης. Τούτο ισχύει εν πάση περιπτώσει για φόρο ο οποίος δεν αφορά μόνον επιχειρήσεις, αλλά και φυσικά πρόσωπα, όπως συμβαίνει δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ειδικού φόρου. Ακόμη και η Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζει προοδευτική κλίμακα για τη φορολόγηση των υπαλλήλων της⁶⁰.

54 Απόφασεις 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).

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

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

57 Βλ., σχετικά με την αρχή της οικονομικής δυνατότητας σε επίπεδο Ένωσης, και Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Μόναχο 2018, § 3, σημεία 54 επ.

58 Βλ., παραδείγματος χάρι, μόνον το άρθρο 4, παράγραφος 5, του ελληνικού Συντάγματος, το άρθρο 53, παράγραφος 1, του ιταλικού Συντάγματος, το άρθρο 31, παράγραφος 1, του ισπανικού Συντάγματος, το άρθρο 24, παράγραφος 1, του κυπριακού Συντάγματος και ιδίως το άρθρο O και το άρθρο XXX του ουγγρικού Θεμελιώδους Νόμου.

59 Βλ., παραδείγματος χάρι, στη Γερμανία αντί πολλών: BVerfG [Bundesverfassungsgericht, Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο], διάταξη της 15ης Ιανουαρίου 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, σκέψεις 55 επ.).

60 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. εκδ. 01/001, σ. 115), με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή από 8 % έως 45 %.

109. Το Δικαστήριο έχει επίσης αναγνωρίσει την αρχή της φορολογήσεως βάσει της φοροδοτικής ικανότητας –τουλάχιστον στο πλαίσιο του δικαιολογητικού λόγου της συνοχής του φορολογικού συστήματος⁶¹. Το ύψος του κύκλου εργασιών συνιστά τουλάχιστον εύλογο δείκτη οικονομικής επιφάνειας (πρβλ. σημεία 100 επ. των παρουσών προτάσεων). Κατά συνέπεια, ο δικαιολογητικός λόγος της φορολογήσεως βάσει της οικονομικής επιφάνειας σε συνδυασμό με την αρχή του κοινωνικού κράτους μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών.

β) Αναλογικότητα του περιορισμού

110. 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 αυτού⁶².

1) Καταλληλότητα

111. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, εθνική νομοθεσία είναι κατάλληλη να εξασφαλίσει την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού μόνον αν εάν εξυπηρετεί πράγματι την επίτευξή του κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό⁶³.

112. Συναφώς, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών όσον αφορά τη θέσπιση γενικών νόμων⁶⁴. Ειδικότερα, ο νομοθέτης απαιτείται να λαμβάνει αποφάσεις πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως. Επίσης, οφείλει να προβαίνει σε περίπλοκες εκτιμήσεις⁶⁵. Επομένως, ελλείψει εναρμονίσεως δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει ορισμένο βαθμό διακριτικής ευχέρειας 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 σκοπού⁶⁶.

113. Στον βαθμό που λαμβάνει υπόψη την οικονομική δυνατότητα των υποκειμένων στον φόρο επιχειρήσεων, ο ειδικός φόρος στηρίζεται (βλ. σημείο 102) στην παραδοχή ότι οι επιχειρήσεις με υψηλότερο κύκλο εργασιών είναι οικονομικά ισχυρότερες από εκείνες με χαμηλότερο κύκλο εργασιών.

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

62 Αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank (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).

63 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).

64 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).

65 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).

66 Πρβλ. προτάσεις μου στην υπόθεση ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, σημείο 48) και αποφάσεις 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 μνημονευόμενη νομολογία), σχετικά με τη διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη της Ένωσης, η οποία μπορεί να μεταβιβασθεί στον εθνικό νομοθέτη –βλ., 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).

114. Η Επιτροπή αντιτάσσει ότι ο κύκλος εργασιών υποδεικνύει μόνον το μέγεθος και τη θέση μιας επιχειρήσεως στην αγορά, αλλά όχι την οικονομική της δυνατότητα. Η αύξηση του κύκλου εργασιών δεν συνοδεύεται αυτομάτως από αύξηση των κερδών. Δεν υφίσταται, συνεπώς, άμεση σχέση μεταξύ του κύκλου εργασιών και της οικονομικής επιφάνειας μιας επιχειρήσεως. Η ως άνω επιχειρηματολογία της Επιτροπής προκαλεί κατάπληξη, καθόσον ο σχεδιαζόμενος φόρος ψηφιακών υπηρεσιών σε επίπεδο Ένωσης ο οποίος εξαρτάται από τον κύκλο εργασιών αιτιολογείται, εν τέλει, με αντίθετο τρόπο⁶⁷.

115. Ειδικότερα, δεν είναι αναγκαία η άμεση σχέση μεταξύ του αντικειμένου του φόρου (εν προκειμένω του κύκλου εργασιών) και του σκοπού του φόρου (εν προκειμένω της φορολογήσεως της οικονομικής επιφάνειας), όπως απαιτεί η Επιτροπή, προκειμένου να θεμελιωθεί η καταλληλότητα του μέτρου. 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 μπορεί να διαπιστωθεί καμία εύλογη σχέση. Στην εξεταζόμενη περίπτωση όμως μπορεί να διαπιστωθεί έμμεση σχέση μεταξύ του ετήσιου κύκλου εργασιών και της οικονομικής επιφάνειας (πρβλ. σημεία 101 επ. των παρούσων προτάσεων).

116. Αντιθέτως προς την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η άνιση μεταχείριση δεν εξαρτάται, ως εκ τούτου, από το αν ο προοδευτικός συντελεστής εφαρμόζεται στο πλαίσιο φόρου υπολογιζόμενου επί των κερδών ή επί του κύκλου εργασιών. Το κέρδος επιχειρήσεως συνιστά, άλλωστε, 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 (τα λεγόμενα 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).

117. Το ζήτημα που ανακύπτει και στις δύο περιπτώσεις και έγκειται στη φορολόγηση παρά την ύπαρξη πραγματικών ζημιών (ή λόγω πλασματικών κερδών) συνιστά ζήτημα του εθνικού δικαίου. Αυτό μπορεί να ληφθεί υπόψη διά της απαλλαγής από τον φόρο ή διά της αναστολής τέτοιου φόρου, όταν υφίστανται όντως πραγματικές ζημίες (ήτοι όχι μόνο λογιστικές ζημίες) ή μόνο λογιστικά κέρδη (ήτοι μη πραγματικά κέρδη).

118. Επιπλέον, ο κύκλος εργασιών μπορεί, από ορισμένες απόψεις, να είναι καταλληλότερος από το κέρδος για να παραστήσει την οικονομική δυνατότητα επιχειρήσεως. Πιο συγκεκριμένα, αντιθέτως προς το κέρδος, ο κύκλος εργασιών σε πολύ μικρότερο βαθμό δεκτικό μύσεως μέσω περιορισμού της βάσεως υπολογισμού του φόρου ή μεταφοράς κερδών, παραδείγματος χάριν, με τη χρήση τιμών μεταβίβασης. Ως εκ τούτου, η σύνδεση με τον κύκλο εργασιών μπορεί να συνιστά επίσης αποτελεσματικό μέσο αντιμετώπισης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, τον οποίο ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή στο πλαίσιο του προτεινόμενου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών με βάση τον κύκλο εργασιών⁶⁸.

119. Συνεπώς, ο ουγγρικός ειδικός φόρος δεν είναι προδήλως ακατάλληλος για την εξυπηρέτηση του προαναφερθέντος σκοπού της φορολογήσεως με βάση την οικονομική δυνατότητα.

67 Σε σχέση με τον προτεινόμενο από την Επιτροπή φόρο ψηφιακών υπηρεσιών με βάση τον κύκλο εργασιών, η αιτιολογική σκέψη 23 ορίζει 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 φόρος συμμόρφωσης με τον νέο φόρο θα είχε πιθανότητα δυσανάλογες επιπτώσεις. Στη σχετική αιτιολογική έκθεση (σ. 12), η Επιτροπή επισημαίνει ρητώς ότι αυτές οι εταιρίες (υψηλού κύκλου 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 ιδιαίτερες «φορολογήσιμες» και έχουν χαρακτηριστεί ως υποκείμενες στον φόρο.

68 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.

2) Αναγκαιότητα

120. 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 φοροτεχνικής μεθόδου του εισοδήματος (με βάση τον κύκλο εργασιών ή το κέρδος) ουδόλως προδικάζει –όπως επισημαίνεται στο σημείο 116– το αν πρέπει να καταβληθούν φόροι σε περίπτωση πραγματικής ζημίας.

121. Επίσης, η αυτονομία των κρατών μελών στον τομέα του φορολογικού δικαίου δύσκολα θα συμβιβαζόταν με τυχόν επιβολή συγκεκριμένης φοροτεχνικής μεθόδου από το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των μη εναρμονισμένων φόρων. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, το δίκαιο της Ένωσης δεν προκρίνει τη φορολόγηση βάσει των κερδών έναντι της φορολόγησης βάσει του κύκλου εργασιών.

122. Επιπλέον, ο φόρος εισοδήματος με βάση τα κέρδη δεν είναι εξίσου κατάλληλος να εξασφαλίσει φορολόγηση αποτελεσματική και λιγότερο ευεπίφορη στις μεθοδεύσεις αποφυγής. Πράγματι, η συσχέτιση με τον κύκλο εργασιών ως βάση υπολογισμού έχει το προαναφερθέν πλεονέκτημα ότι ο κύκλος εργασιών μπορεί να προσδιορισθεί ευχερέστερα και κατ' αυτόν τον τρόπο δυσχεραίνονται οι καταστρατηγήσεις.

3) Αναλογικότητα

123. Ο επικουρικός προβληθείς περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως τελεί επίσης σε σχέση αναλογίας προς τους θεμιτούς σκοπούς που επιδιώκει, ήτοι της φορολόγησης με βάση την οικονομική δυνατότητα, της τηρήσεως των κριτηρίων σταθερότητας και της αποτροπής των καταστρατηγήσεων. Όλοι οι σκοποί αυτοί αναγνωρίζονται στο πλαίσιο της Ένωσης και έχουν εν μέρει υψηλή προτεραιότητα.

124. Πιο συγκεκριμένα, είναι προφανές ότι ο ειδικός φόρος δεν καθιστά αδύνατη την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στην ουγγρική αγορά λιανικού εμπορίου. Δεν φαίνεται να έχει αποτέλεσμα αποκλεισμού, όπως μαρτυρούν τα προηγούμενα έτη. Η ίδια η Επιτροπή επισήμανε επανειλημμένως ότι ο μέσος όρος κερδών στον τομέα λιανικού εμπορίου στην Ουγγαρία ήταν υψηλότερος από τον μέγιστο φορολογικό συντελεστή του ειδικού φόρου που ανερχόταν στο 2,5 % και, επομένως, υψηλότερος και από τον μέσο φορολογικό συντελεστή (όσον αφορά την Tesco αυτός κυμαινόταν μεταξύ 2 % και 2,2 %⁶⁹).

125. Ασφαλώς, η φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει από τα ανωτέρω είναι σημαντική (με φορολογικό συντελεστή 2 % και περιθώριο κέρδους 2,68 % προκύπτει φορολόγηση ύψους 75 % επί των κερδών, ενώ με φορολογικό συντελεστή 2,2 % και ίδιο περιθώριο κέρδους η φορολόγηση ανέρχεται σε 82 % επί των κερδών). Αυτό όμως εξαρτάται, αφενός, από το περιθώριο κέρδους της Tesco το οποίο δεν γνωρίζει το Δικαστήριο και το οποίο μπορεί να επηρεασθεί από την Tesco. Αφετέρου, ο ειδικός φόρος μειώνει επίσης τα κέρδη και επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται επί των κερδών, υπό την προϋπόθεση ότι καταβάλλονται φόροι εισοδήματος. Επιπλέον, ο ειδικός φόρος επιβλήθηκε εξαρχής ως φόρος κρίσεως μόνο για τρία έτη και, ως εκ τούτου, είχε μόνον προσωρινό χαρακτήρα.

126. Σε κάθε περίπτωση, ως εκ τούτου, θα ήταν δικαιολογημένος ο προβαλλόμενος περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως διά της επιβολής προοδευτικού φόρου εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών εις βάρος των επιχειρήσεων λιανικού εμπορίου που πραγματοποιούν υψηλό κύκλο εργασιών.

⁶⁹ Τούτο τουλάχιστον επισημαίνει η ίδια η Tesco στο σημείο 62 των γραπτών της παρατηρήσεων.

4. Συμπέρασμα επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

127. Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ δεν αντίκεινται στον ειδικό ουγγρικό φόρο για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου.

Γ. Το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα: παραβίαση της απαγορεύσεως χορηγήσεως ενισχύσεων

128. Το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορούν τον χαρακτήρα ενισχύσεως του προοδευτικού ειδικού φόρου της Ουγγαρίας για το λιανικό εμπόριο. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο χαρακτήρας αυτός συνίσταται, αφενός, στο ότι υποκείμενος στον φόρο που εκμεταλλεύεται πλείονα εμπορικά καταστήματα «πρέπει να καταβάλλει ουσιαστικά τον ειδικό φόρο που αντιστοιχεί στο υψηλότερο κλιμάκιο ενός έντονα προοδευτικού φορολογικού συντελεστή», ενώ υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διατηρεί μόνον ένα εμπορικό κατάστημα, αλλά ανταγωνίζεται τον πρώτο, ασκώντας δραστηριότητα στο πλαίσιο του συστήματος της δικαιοχρήσεως, «στην πραγματικότητα είτε εμπίπτει στο απαλλασσόμενο κλιμάκιο είτε εφαρμόζεται σε αυτόν κάποιος από τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές».

129. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο συσχετίζει τον χαρακτήρα του ειδικού φόρου ως ενισχύσεως με την ενδεχόμενη χρήση των εσόδων από τον εν λόγω φόρο προς όφελος των μικρότερων επιχειρήσεων που δεν επιβαρύνονται με αυτόν.

1. Επί του παραδεκτού του δεύτερου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

130. Κατ' αρχάς πρέπει να διευκρινισθεί αν η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή σε σχέση με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα. Πιο συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβάλει ότι φορολογικό μέτρο που απολαμβάνουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση ώστε αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου⁷⁰.

131. Ωστόσο, εάν ο φόρος εφαρμόζεται για συγκεκριμένους σκοπούς, και ιδίως για να ευνοηθούν άλλες επιχειρήσεις, πρέπει να εξετάζεται αν το προϊόν του φόρου χρησιμοποιείται κατά τρόπο που δεν δημιουργεί αμφιβολίες υπό το πρίσμα του δικαίου των ενισχύσεων⁷¹. Σε τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί επίσης να στραφεί κατά της δικής του επιβαρύνσεως, η οποία συνεπάγεται κατ' ανάγκην την ωφέλεια τρίτου. Το προϊόν του φόρου πρέπει να προορίζεται οπωσδήποτε για τη χρηματοδότηση της ενισχύσεως και να επηρεάζει άμεσα το ύψος της και, κατά συνέπεια, την εκτίμηση περί της συμβατότητας της ενισχύσεως αυτής προς την εσωτερική αγορά⁷².

132. Εν προκειμένω όμως τα εισπραχθέντα ποσά δεν προορίζονται βάσει νόμου για την ενίσχυση συγκεκριμένων επιχειρήσεων. Αντιθέτως, η επιβάρυνση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης οφείλεται σε γενικό φόρο που εισρέει στον γενικό κρατικό προϋπολογισμό και δεν ευνοεί συγκεκριμένα κάποιον τρίτο. Στην υπό κρίση υπόθεση, ως εκ τούτου, 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.

70 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).

71 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.).

72 Πρβλ. απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, Carrefour Hypermarchés κ.λπ. (C-510/16, EU:C:2018:751, σκέψη 19), της 10ης Νοεμβρίου 2016, DTS Distribuidora de Televisión Digital κατά Επιτροπής (C-449/14 P, EU:C:2016:848, σκέψη 68), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, σκέψη 99).

133. Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν μεταβάλλεται ούτε από τη διαπίστωση του δικαστηρίου ότι πριν από τη θέσπιση του φόρου είχε καθορισθεί το απαιτούμενο προϊόν του φόρου, με αποτέλεσμα το βασικό ποσό απαλλαγής να επηρεάσει τον φορολογικό συντελεστή των λοιπών κλιμακίων του φόρου. Το προϊόν του φόρου, ως εκ τούτου, δεν χρησιμοποιείται προς όφελος άλλων ανταγωνιστών, αλλά προς εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος και προς κάλυψη των γενικών δαπανών του κράτους.

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

135. Ακόμη και στην απόφαση *Air Liquide Industries Belgium*⁷³ στην οποία παραπέμπει η Tesco, το Δικαστήριο επισήμανε ορθώς ότι ο «υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβάλει τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή που απολαύουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση ώστε αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου»⁷⁴.

136. Πιο συγκεκριμένα, η «λογική συνέπεια» μιας ενισχύσεως η οποία χορηγήθηκε κατά παράβαση των κανόνων της εσωτερικής αγοράς θα ήταν η ανάκτησή της⁷⁵. Ωστόσο, η μη φορολόγηση της Tesco δεν θα συνιστούσε ανάκτηση, αλλά θα επέκτεινε την «ενίσχυση» σε άλλο πρόσωπο (στη συγκεκριμένη περίπτωση την Tesco) και, ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσε να εξαλείψει τη στρέβλωση του ανταγωνισμού, αλλά θα την ενίσχυε. Τούτο αποτελεί και την ουσιαστική διαφορά σε σχέση με τις περιπτώσεις στις οποίες ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου προσβάλλεται «μόνο» μια πράξη επιβολής φόρου, αλλά το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν μπορεί να εφαρμόσει ευνοϊκό εθνικό κανόνα⁷⁶. Στις περιπτώσεις εκείνες, ο υποκείμενος στον φόρο επικαλείται εθνικό κανόνα που τον ευνοεί και ο οποίος ενδεχομένως συνιστά ενίσχυση.

137. Σε αυτό δεν μπορεί να αντιταχθεί ούτε ότι δεν είναι δυνατή η ανάκτηση μέσω της εκ των υστέρων φορολόγησεως των μικρότερων επιχειρήσεων με αποτέλεσμα να υφίσταται μόνον το ενδεχόμενο καταργήσεως του φόρου. Βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999⁷⁷, εάν κατ' εξαίρεση η ανάκτηση της ενισχύσεως δεν είναι δυνατή, δεν μπορεί να απαιτηθεί η επιστροφή της. Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, η αρχή κατά την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα» περιλαμβάνεται μεταξύ των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης⁷⁸. Ακόμη και σε μια τέτοια περίπτωση όμως τόσο τα άρθρα 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ όσο και οι διατάξεις του προαναφερθέντος κανονισμού δεν προβλέπουν *επέκταση* της ενισχύσεως για το παρελθόν σε άλλα πρόσωπα.

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

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

75 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 77), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *Aer Lingus* και *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 116), της 1ης Οκτωβρίου 2015, *Electrabel* και *Dunamenti Erdmú* κατά Επιτροπής (C-357/14 P, EU:C:2015:642, σκέψη 111), και της 15ης Δεκεμβρίου 2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψη 113 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία).

76 Τέτοια περίπτωση αφορούσε, για παράδειγμα, η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

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

78 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, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2016, *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, σκέψη 42).

138. Το παραδεκτό του προδικαστικού ερωτήματος δεν μπορεί να συναχθεί ούτε από τις πρόσφατες αποφάσεις του Δικαστηρίου στην υπόθεση ANGED⁷⁹ σχετικά με ισπανικό φόρο λιανικών πωλήσεων (βάσει της επιφάνειας του χώρου πωλήσεων) –αντιθέτως προς την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή. 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 περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με το άρθρο 107 ΣΛΕΕ ήσαν τουλάχιστον χρήσιμες για το εθνικό δικαστήριο.

139. Η Tesco δεν στερείται της δυνατότητας να επιτύχει την in abstracto εξέταση του νόμου ενώπιον εθνικού δικαστηρίου. Ωστόσο, τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, στην υπό κρίση υπόθεση, περιορίζονται στην πράξη επιβολής φόρου για την Tesco και, επομένως, στη φορολογική επιβάρυνση μεμονωμένου προσώπου.

140. Συνεπώς, δεν υπάρχει λόγος ή ανάγκη παρεκκλίσεως από την προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να επικαλεστεί ότι η απαλλαγή που απολαμβάνουν άλλες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση ώστε αυτός να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου⁸⁰. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ως εκ τούτου, είναι अपαράδεκτη όσον αφορά το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

2. Επικουρικώς: νομική εκτίμηση

141. Ωστόσο, εάν το Δικαστήριο κρίνει το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα παραδεκτά, 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.

142. 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 ανταγωνισμό⁸¹.

α) Επί της έννοιας του πλεονεκτήματος

143. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως κρατικές ενισχύσεις χαρακτηρίζονται οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, δύναται 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 αγοράς⁸².

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

80 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).

81 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 Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40).

82 Αποφάσεις 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).

144. Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ μπορεί να εμπίπτει ακόμη και ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογούμενους⁸³. 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 αποτελέσματα⁸⁴.

145. Εν προκειμένω, τίθεται επίσης ζήτημα αν υφίσταται επιλεκτικό πλεονέκτημα. Όσον αφορά τη φοροαπαλλαγή και τη μειωμένη φορολόγηση, δεν υφίσταται πλεονέκτημα. Όλες οι επιχειρήσεις –μικρές και μεγάλες– δεν φορολογούνται εάν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια HUF, ενώ φορολογούνται με πολύ μειωμένο συντελεστή, εάν ο κύκλος εργασιών τους κυμαίνεται από 500 εκατομμύρια HUF έως 30 δισεκατομμύρια HUF και με μειωμένο συντελεστή, εάν ο κύκλος εργασιών τους κυμαίνεται από 30 δισεκατομμύρια HUF έως 100 δισεκατομμύρια HUF. Τούτο ισχύει και για την Tesco.

146. Πλεονέκτημα θα συνιστούσε, στην καλύτερη περίπτωση, ο διαφορετικός μέσος φορολογικός συντελεστής που οφείλεται στον προοδευτικό χαρακτήρα και ευνοεί τους υποκειμένους στον φόρο με χαμηλότερο κύκλο εργασιών.

β) Επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος στο φορολογικό δίκαιο

1) Κριτήριο ελέγχου του επιλεκτικού χαρακτήρα γενικού φορολογικού νόμου

147. Στη νομολογία του Δικαστηρίου επαναλαμβάνεται κατά πάγιο τρόπο ως σημείο αφετηρίας ότι ένα φορολογικό καθεστώς δεν είναι επιλεκτικό όταν εφαρμόζεται αδιακρίτως για όλους τους επιχειρηματίες⁸⁵. Ούτε αρκεί το γεγονός ότι φορολογικό καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα μόνο στις επιχειρήσεις που πληρούν τις απαιτήσεις του –στην προκειμένη περίπτωση τη μη υπέρβαση ορισμένου ύψους κύκλου εργασιών– προκειμένου να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του καθεστώτος⁸⁶. Ωστόσο, η απαγόρευση χορηγήσεως ενισχύσεων που προβλέπει το άρθρο 107 ΣΛΕΕ καλύπτει και τη γενική φορολογική νομοθεσία⁸⁷.

83 Βλ., μεταξύ άλλων, 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).

84 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).

85 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).

86 Πρβλ., ιδίως, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 24), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) 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).

87 Βλ., μεταξύ άλλων, 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).

148. Συναφώς, είναι κρίσιμο το αν οι προϋποθέσεις για το φορολογικό πλεονέκτημα επιλέχθηκαν χωρίς διακρίσεις με βάση τα κριτήρια του εθνικού φορολογικού συστήματος⁸⁸. 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 συνιστά αδικαιολόγητη εξαίρεση και, επομένως, είναι επιλεκτικό⁸⁹.

149. Τούτο προϋποθέτει ότι υπάρχει άνιση μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση και δεν μπορεί να δικαιολογηθεί⁹⁰. Η εν λόγω εξέταση περί επιλεκτικού χαρακτήρα συνιστά εν τέλει εξέταση για τη διαπίστωση διακρίσεων⁹¹.

150. Οποιοδήποτε μέτρο αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να είναι δικαιολογημένη εφόσον το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή τις κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος⁹². Γενικές διαφοροποιήσεις, ως εκ τούτου, στο πλαίσιο ενός συνεκτικού φορολογικού συστήματος δύσκολα μπορούν να αποτελέσουν επιλεκτικό πλεονέκτημα.

151. Ορισμένοι γενικοί εισαγγελείς⁹³ έχουν εκφράσει ανησυχίες ιδίως όσον αφορά τον προσδιορισμό του ορθού πλαισίου αναφοράς και τον γενικό έλεγχο περί ίσης μεταχείρισεως για το σύνολο των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών σε συνδυασμό με την παράλληλη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών. Οι ανησυχίες αυτές μπορούν να ληφθούν υπόψη δια της εφαρμογής ενός ηπιότερου κριτηρίου ελέγχου ως προς τη συνοχή ενός γενικού φορολογικού νόμου. Στο πλαίσιο τούτο, 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. Αυτό το λιγότερο αυστηρό κριτήριο ελέγχου πρέπει να εφαρμόζεται ιδίως σε περιπτώσεις θεσπίσεως νέων φορολογικών νόμων όπως συμβαίνει εν προκειμένω.

152. 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 σκοπού του φορολογικού συστήματος του οικείου κράτους μέλους, σε προφανώς συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση⁹⁴.

88 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).

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

90 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, σκέψη 58)· πρβλ. αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 40), της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 64 και 65), και της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψεις 42 και 43).

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

92 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, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

93 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 κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) και 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).

94 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:2016:990, σκέψη 51), Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54), Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 49 και 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).

153. 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 συστήματος⁹⁵, 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 του χώρου πωλήσεων⁹⁶.

154. Κατόπιν προσεκτικότερης θεωρήσεως γίνεται αντιληπτό ότι στο ανωτέρω σκεπτικό βρίσκεται έρεισμα και η θεμελιώδης απόφαση που εκδόθηκε στην υπόθεση Γιβραλτάρ⁹⁷, στην οποία στηρίζονται ουσιαστικά η Tesco⁹⁸ και η Επιτροπή⁹⁹ στο πλαίσιο της γραπτής επιχειρηματολογίας τους. Στην εν λόγω υπόθεση, το πλαίσιο αναφοράς επίσης δημιουργήθηκε με νέο νόμο και είχε ως αποτέλεσμα, στην πράξη, να μην φορολογούνται οι εταιρίες «offshore», μολονότι ο νεοεισαχθείς φόρος εισοδήματος έπρεπε να βαρύνει εξίσου όλες τις εταιρίες (ενδεχομένως και με βάση την οικονομική τους δυνατότητα). Στην περίπτωση εκείνη, ο νομοθέτης επέλεξε κριτήρια όπως το μισθολογικό κόστος και τη χρήση επαγγελματικών χώρων για να προβεί σε φορολόγηση εισοδήματος με βάση τα κέρδη. Στο πλαίσιο εκείνο, το Δικαστήριο δέχθηκε –κατ’ ανάγκη λόγω του γεγονότος ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν είχε επικαλεσθεί κανέναν δικαιολογητικό λόγο κατά τη διαδικασία ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων– τη διαπίστωση της Επιτροπής περί ελλείψεως συνοχής¹⁰⁰. Πιο συγκεκριμένα, ούτε το μισθολογικό κόστος ούτε η χρήση επαγγελματικών χώρων συνιστούν εύλογους παράγοντες για την εφαρμογή γενικής και ομοιόμορφης φορολογήσεως του εισοδήματος, η οποία ήταν ο δηλωθείς σκοπός του εθνικού νόμου.

155. Τέλος, η έλλειψη συνοχής μπορεί να υποδεικνύει κατάχρηση του φορολογικού δικαίου. Υπό αυτό το πρίσμα, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν επέλεξε ο φορολογούμενος καταχρηστικές μεθοδεύσεις φοροδιαφυγής. Αντιθέτως, το κράτος μέλος –από αντικειμενικής απόψεως– διαμορφώνει «καταχρηστικά» το φορολογικό του δίκαιο, προκειμένου να προβεί στην επιδότηση μεμονωμένων επιχειρήσεων χωρίς να τηρήσει τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

2) Εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση

156. Ο νεοεισαχθείς, προοδευτικός, ειδικός φόρος εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών για τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου πρέπει να εξετασθεί κατ’ εφαρμογή του ανωτέρω κριτηρίου. Τίθεται, ως εκ τούτου, το ζήτημα εάν στερείται συνοχής η επιβολή σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου με υψηλό κύκλο εργασιών (τόσο με απόλυτους όσο και με σχετικούς όρους) περισσότερων φόρων από εκείνους που επιβάλλονται σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου με χαμηλό κύκλο εργασιών. Επίσης, τίθεται και το ζήτημα εάν στερείται συνοχής να υπόκειται υποκείμενος στον φόρο ο οποίος εκμεταλλεύεται μόνον ένα εμπορικό κατάστημα (στο πλαίσιο του συστήματος δικαιοχρήσεως) σε χαμηλότερο μέσο φορολογικό συντελεστή σε σύγκριση με υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εκμεταλλεύεται εκατοντάδες εμπορικά καταστήματα.

95 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., μεταξύ άλλων, 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).

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

97 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).

98 Βλ. σημείο 135 των γραπτών παρατηρήσεων της Tesco.

99 Βλ. σημεία 79 επ. των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής.

100 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).

157. Συναφώς, πρέπει να εξετασθεί κατ' αρχάς αν υφίσταται αδικαιολόγητη άνιση μεταχείριση επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος του κράτους μέλους.

i) Άνιση μεταχείριση επιχειρήσεων σε συγκρίσιμη κατάσταση

158. Τούτο μπορεί να αποκλεισθεί ευχερώς για φόρο όπως ο εξεταζόμενος. Οι μεγαλύτερες και μικρότερες επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου 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 κατάσταση¹⁰¹.

159. 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 επιχειρήσεως.

ii) Επικουρικώς: δικαιολόγηση της άνισης μεταχειρίσεως

160. Πάντως, εάν το Δικαστήριο αναγνωρίσει ως συγκρίσιμη την κατάσταση μιας επιχειρήσεως λιανικού εμπορίου με καθαρό ετήσιο κύκλο εργασιών, παραδείγματος χάριν, 500 000 ευρώ/HUF και μιας επιχειρήσεως λιανικού εμπορίου με καθαρό ετήσιο κύκλο εργασιών 100 δισεκατομμύρια ευρώ/HUF, θα πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον η άνιση μεταχείριση λόγω διαφορετικού μέσου φορολογικού συντελεστή ενός προοδευτικού φόρου μπορεί να δικαιολογηθεί.

161. Καθοριστική –όπως επισήμανε και το Δικαστήριο στην απόφαση World Duty Free¹⁰²– είναι μόνον η εξέταση της εκάστοτε άνισης μεταχειρίσεως σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από τον νόμο σκοπό, ιδίως όταν –όπως στην προκειμένη περίπτωση– δεν υπάρχει καμία παρέκκλιση από το όποιο πλαίσιο αναφοράς, αλλά ο ίδιος ο νόμος συνιστά το πλαίσιο αναφοράς.

162. Συναφώς δεν λαμβάνονται υπόψη μόνον οι σκοποί που ρητώς θέτει ο εθνικός νόμος, αλλά και οι σκοποί που μπορούν να συναχθούν από τον νόμο αυτόν ερμηνευτικώς¹⁰³. Ειδάλλως, το μόνο κρίσιμο θα ήταν η νομοτεχνική διάρθρωση. 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 ρυθμιστικές τεχνικές¹⁰⁴.

163. Επιβάλλεται να διευκρινισθεί, ως εκ τούτου, κατά πόσον η προοδευτική κλιμάκωση του ουγγρικού ειδικού φόρου δεν βρίσκει έρεισμα στον συγκεκριμένο φορολογικό νόμο, αλλά εξυπηρετεί σκοπούς που δεν έχουν σχέση με αυτόν και είναι εξωγενείς¹⁰⁵.

101 Πρβλ. και απόφαση της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής (T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338, σκέψη 102).

102 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).

103 Πρβλ. και 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 αρχή της φορολογήσεως βάσει της οικονομικής δυνατότητας, το Δικαστήριο εξέτασε μόνον τους μη φορολογικούς λόγους που μνημονεύονται ρητώς στο προοίμιο, ήτοι την «προστασία του περιβάλλοντος» και τη «χωροταξία».

104 Αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) 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), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψη 40), 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).

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

164. Όπως επισημαίνεται ανωτέρω (σημεία 106 επ.), ο σκοπός του νόμου, όπως ρητώς μνημονεύεται στο προοίμιο, είναι η φορολόγηση της οικονομικής επιφάνειας η οποία εν προκειμένω προκύπτει από το ύψος του κύκλου εργασιών. Επιπλέον, επιδιώκεται και ορισμένη «αναδιανεμητική λειτουργία» – αυτό είναι χαρακτηριστικό του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή καθ’ εαυτόν και, επομένως, είναι εγγενές στοιχείο του συστήματος –, καθόσον οι οικονομικά ισχυρότεροι παράγοντες αναλαμβάνουν μεγαλύτερη οικονομική επιβάρυνση από τους οικονομικά ασθενέστερους παράγοντες. Η Επιτροπή αναγνωρίζει επίσης ως δικαιολογητικό λόγο την «αναδιανεμητική λογική» της προοδευτικότητας του φόρου εισοδήματος στην ανακοίνωση της 19ης Ιουλίου 2016 σχετικά με την «έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ» (στο εξής: ανακοίνωση)¹⁰⁶.

165. Περαιτέρω, από τη νομοθετική διαδικασία –που κοινοποιήθηκε στο Δικαστήριο– προκύπτει επίσης ως σκοπός η αποτροπή της μη φορολόγησης των επιχειρήσεων με υψηλό κύκλο εργασιών οι οποίες δεν συνεισφέρουν ή συνεισφέρουν ελάχιστα στα έσοδα από τη φορολόγηση των εταιριών στην Ουγγαρία.

166. Αντιθέτως προς την άποψη που υποστηρίζει προφανώς η Επιτροπή και όπως αποφάνθηκε προσφάτως το Γενικό Δικαστήριο¹⁰⁷, η αναλογική φορολόγηση εισοδήματος με βάση το κέρδος δεν είναι η μόνη ορθή («κανονική») μορφή φορολόγησης, αλλά αποτελεί μόνο μια *τεχνική* για τον μαθηματικό καθορισμό της φοροδοτικής ικανότητας και τη φορολόγηση των φορολογουμένων με ομοιόμορφο τρόπο (πρβλ. σημείο 116).

167. 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. Εκτιμώ όμως ότι η επανειλημμένη επισήμανση της Επιτροπής ότι τέτοιος φόρος «makes no sense», αφενός, δεν είναι ορθή (πρβλ. σημεία 100 επ. των παρουσών προτάσεων). Αφετέρου, το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων δεν ενδιαφέρεται για ένα εύλογο ή για το πλέον ακριβοδίκαιο φορολογικό σύστημα, αλλά αναζητά τυχόν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ δύο ανταγωνιστών.

168. Εάν πραγματοποιείται πανομοιότυπος κύκλος εργασιών και καταβάλλεται ίδιος φόρος, δεν υφίσταται στρέβλωση του ανταγωνισμού. Εάν για τον υψηλότερο 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 στην περίπτωση αναλογικού φορολογικού συντελεστή (οπότε καταβάλλεται υψηλότερος φόρος σε απόλυτους αριθμούς) και προκύπτει στην περίπτωση προοδευτικού φορολογικού συντελεστή (οπότε καταβάλλεται υψηλότερος φόρος τόσο σε απόλυτους όσο και σε σχετικούς αριθμούς) από τους προαναφερθέντες (σημείο 164 και σημεία 106 επ.) λόγους οι οποίοι ανάγονται στο φορολογικό σύστημα.

169. Το ύψος του κύκλου εργασιών συνιστά ένδειξη (η οποία οπωσδήποτε δεν είναι προδήλως εσφαλμένη) ορισμένης οικονομικής επιφάνειας (πρβλ. σημεία 113 επ. των παρουσών προτάσεων). Υπό αυτό το πρίσμα, –όπως κατέδειξε και η Επιτροπή με το σχέδιο του φόρου ψηφιακών υπηρεσιών¹⁰⁸– ο κύκλος εργασιών μπορεί να θεωρηθεί επίσης ως δείκτης (ελαφρώς πιο χονδρικός) μεγαλύτερης οικονομικής ισχύος και, επομένως, μεγαλύτερης οικονομικής επιφάνειας.

¹⁰⁶ 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.

¹⁰⁷ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής (T-836/16 και T-624/17, EU:T:2019:338, σκέψεις 65 επ.).

¹⁰⁸ 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.

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

171. Εξάλλου, λαμβανομένων υπόψη των επιδιωκόμενων νομοθετικών σκοπών, η σύνδεση με τον κύκλο εργασιών αντί της συνδέσεως με το κέρδος είναι επίσης κατανοητή, δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών μπορεί να διαπιστωθεί πιο εύκολα (απλή και αποτελεσματική διοίκηση¹⁰⁹) και είναι λιγότερο ευεπίφορος σε καταστρατηγήσεις, παραδείγματος χάριν σε σύγκριση με το κέρδος (πρβλ. σημείο 118 των παρουσών προτάσεων). Η αποτροπή της καταχρήσεως στο φορολογικό δίκαιο μπορεί να αποτελέσει επίσης δικαιολογητικό λόγο στο πλαίσιο του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων, όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο¹¹⁰.

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

3. Συμπέρασμα

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

Δ. Περιορισμός της μεταβολής πράξεων επιβολής φόρου σε περίπτωση φόρων που αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης

174. Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης πρακτική η οποία στηρίζεται στο άρθρο 124/B του νόμου περί φορολογικών κανόνων και καθιστά την επιστροφή φόρων αντίθετων προς το δίκαιο της Ένωσης δυσχερέστερη από την επιστροφή φόρων που είναι παράνομοι με βάση το εθνικό δίκαιο. Θεωρώ ότι το ερώτημα αυτό είναι απαράδεκτο για δύο λόγους.

175. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, επίσης, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί¹¹¹.

109 Η Επιτροπή μάλιστα θεωρεί επίσης ότι η διοικητική διαχειριστικότητα συνιστά δικαιολογητικό λόγο –βλ. ΕΕ 2016, C 262, σ. 1 (31), σημείο 139.

110 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, σκέψεις 73 επ.).

111 Αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, σκέψη 32), της 30ής Απριλίου 2014, Pflieger κ.λπ. (C-390/12, EU:C:2014:281, σκέψη 26), της 22ας Ιουνίου 2010, Melki και Abdeli (C-188/10 και C-189/10, EU:C:2010:363, σκέψη 27), και της 22ας Ιανουαρίου 2002, Canal Satellite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, σκέψη 19).

176. Οι διοικητικοί δικονομικοί κανόνες εμπίπτουν στο πεδίο της δικονομικής και θεσμικής αυτονομίας των κρατών μελών η οποία, ωστόσο, περιορίζεται από τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας¹¹².

177. Η αδυναμία προσβολής μιας διοικητικής απόφασης, λόγω εκπνοής των εύλογων προθεσμιών προσβολής της ή εξαντλήσεως των ενδίκων μέσων, συμβάλλει στην ασφάλεια δικαίου και, επομένως, το δίκαιο της Ένωσης δεν επιβάλλει, κατ' αρχήν, στο διοικητικό όργανο την υποχρέωση να εξετάσει εκ νέου μια διοικητική απόφαση που κατέστη απρόσβλητη¹¹³. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, στο όνομα της αρχής της ασφάλειας δικαίου, ότι η αίτηση επανεξέτασης και ανάκλησης διοικητικής απόφασης που έχει καταστεί απρόσβλητη και είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης, όπως ερμηνεύθηκε μεταγενέστερα από το Δικαστήριο, πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια αρχή εντός εύλογης προθεσμίας¹¹⁴. Υπό αυτό το πρίσμα, εν προκειμένω, θα μπορούσε να τεθεί, στην καλύτερη περίπτωση, ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της ισοδυναμίας –εφόσον πρόκειται για μεταγενέστερη μεταβολή απρόσβλητης πράξεως επιβολής φόρου. Τούτο όμως προϋποθέτει δυσμενή μεταχείριση της καταστάσεως που διέπεται από το δίκαιο της Ένωσης.

178. Αφενός, το Δικαστήριο δεν διαθέτει εν προκειμένω τις αναγκαίες πληροφορίες από τις οποίες όντως να προκύπτει τέτοια άνιση μεταχείριση. Το άρθρο 124/B δεν διακρίνει, με βάση το γράμμα του, ανάλογα με το αν η νομική βάση (ο σχετικός νόμος) για την έκδοση της πράξεως επιβολής φόρου είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης ή προς το Σύνταγμα. Επομένως, δεν καθίσταται αντιληπτός ο λόγος για τον οποίο ο συγκεκριμένος νόμος και η πρακτική του Ανώτατου Δικαστηρίου της Ουγγαρίας που στηρίζεται σε αυτόν δυσχεραίνει μόνον την επιστροφή των φόρων που αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης και όχι εκείνων που είναι αντισυνταγματικοί. Τα στοιχεία σχετικά με μια ενδεχομένως διαφορετική πρακτική του ουγγρικού Ανώτατου Δικαστηρίου δεν παρατίθενται με αρκούντως σαφή τρόπο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Οι σχετικές δηλώσεις των μετεχόντων στη διαδικασία είναι αντιφατικές και παραμένει αβέβαιο αν και με ποιον τρόπο η πρακτική αυτή επηρεάζει την κύρια διαδικασία. Ακόμη και κατόπιν των ερωτημάτων που υπέβαλε το Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία δεν κατέστη δυνατό να διευκρινισθεί το συγκεκριμένο ζήτημα.

179. Αφετέρου, το κανονιστικό περιεχόμενο του άρθρου 124/B σε συνδυασμό με το άρθρο 128, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογικών κανόνων φαίνεται ότι αφορά τη μεταβολή φόρου που έχει καθορισθεί ήδη κατά τρόπο απρόσβλητο. Επίσης, στις γραπτές παρατηρήσεις, η Tesco επισήμανε μόνον ότι οι εν λόγω διατάξεις δυσχεραίνουν την αυτοδιόρθωση (ήτοι μια διόρθωση της αυτοεκκαθαρίσεως). Η υπό κρίση υπόθεση όμως δεν αφορά τέτοια διόρθωση, καθόσον αντικείμενο της κύριας δίκης είναι προσφυγή περί ακυρώσεως πράξεως επιβολής φόρου η οποία εκδόθηκε εκ των υστέρων και, επομένως, ένας φόρος ο οποίος δεν έχει καθορισθεί ακόμη κατά τρόπο απρόσβλητο. Πάντως, οι εξεταζόμενες διατάξεις του ουγγρικού δικαίου δεν αποκλείουν την ακύρωση ή τη μεταβολή της προσβαλλόμενης πράξεως επιβολής φόρου.

180. Για τον λόγο αυτόν, ενδεχομένως, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει μόνον ότι η Tesco έχει αιτηθεί «δικαστικώς σε κατ' αντιμωλίαν διαδικασία» να μηδενιστεί η φορολογική της οφειλή. Το αν το αίτημα αυτό υποβλήθηκε στο πλαίσιο της εκκρεμούς διαδικασίας περί ακυρώσεως της πράξεως επιβολής φόρου και αν έχει σημασία στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας δεν είναι σαφές ούτε η Tesco ισχυρίστηκε κάτι τέτοιο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Αντιθέτως: η Ουγγαρία, κατόπιν ερωτήσεων που υπέβαλε το Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, επιβεβαίωσε ρητώς ότι το αιτούν δικαστήριο δεν κωλύεται, στην προκειμένη διαδικασία, να ακυρώσει την προσβαλλόμενη

112 Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2019, Dzivev κ.λπ. (C-310/16, EU:C:2019:30, σκέψη 30), και της 2ας Μαΐου 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, σκέψη 29).

113 Επισημαίνεται ρητώς στην απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, σκέψη 24).

114 Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, σκέψη 59), με παραπομπή στις αποφάσεις της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, σκέψη 34), της 17ης Ιουλίου 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, σκέψη 48), και της 16ης Δεκεμβρίου 1976, Rewe-Zentralfinanz και Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, σκέψη 5).

πράξη επιβολής φόρου, αν το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι ο νόμος περί ειδικού φόρου αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Συνεπώς, το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα δεν είναι λυσιτελές για την κρίση σχετικά με την ακύρωση της πράξεως επιβολής φόρου που ζήτησε η Tesco, και ως εκ τούτου είναι υποθετικής φύσεως.

VI. Πρόταση

181. 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. Αυτό ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία φορολογούνται βαρύτερα, στο πλαίσιο φορολόγησεως του εισοδήματος βάσει του κύκλου εργασιών, επιχειρήσεις με υψηλότερο κύκλο εργασιών οι οποίες ανήκουν στην πράξη κυρίως σε αλλοδαπούς μετόχους, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί καταχρηστική συμπεριφορά του κράτους μέλους. Τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω.
- 2) Η διαφορετική φορολόγηση που προκύπτει από την εφαρμογή προοδευτικού συντελεστή δεν συνιστά ούτε επιλεκτικό πλεονέκτημα προς όφελος των επιχειρήσεων με χαμηλότερο κύκλο εργασιών (επομένως δεν συνιστά ενίσχυση) ούτε μπορεί επιχείρηση με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών να την επικαλεσθεί προκειμένου να αποφύγει τη δική της φορολογική υποχρέωση.