



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 3ης Μαρτίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκατάστασης – Φόρος επί του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων τηλεπικοινωνιών – Προοδευτικός φόρος ο οποίος πλήττει περισσότερο τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη απ' ό,τι τις ημεδαπές επιχειρήσεις – Κλιμάκια του προοδευτικού φόρου που εφαρμόζονται σε όλους τους υποκειμένους στον φόρο – Ουδετερότητα του ύψους του κύκλου εργασιών ως κριτηρίου διαφοροποίησης – Φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στον φόρο – Κρατικές ενισχύσεις – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Φόροι κύκλου εργασιών – Έννοια»

Στην υπόθεση C-75/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, Πρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, J.-C. Bonichot (εισηγητή), A. Prechal και Μ. Βηλαρά, προέδρους τμήματος, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Pešić, J. Malenovský και N. Ričarra, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Szereș, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 18ης Μαρτίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., εκπροσωπούμενη από τους P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy και G. Séra, ügyvédek, καθώς και από τον K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér, G. Κοός και D. R. Gesztelyi,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, J. Vlácil και O. Serdula,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. Kanitz,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους B. Majczyna και M. Rzotkiewicz,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal και R. Lyal, καθώς και από την A. Armenia,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιουνίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49, 54, 107 και 108 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 401 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (στο εξής: Vodafone), επιχείρησης που δραστηριοποιείται στον τομέα των τηλεπικοινωνιών, και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία, στο εξής: διεύθυνση προσφυγών) σχετικά με την καταβολή φόρου κύκλου εργασιών στον τομέα αυτόν (στο εξής: ειδικός φόρος).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει 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.»

Το ουγγρικό δίκαιο

- 4 Το προοίμιο του egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (νόμου XCIV του 2010 περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων, στο εξής: νόμος περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων) ορίζει τα εξής:

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

5 Το άρθρο 1 του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, νοούνται ως:

[...]

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

[...]

5. καθαρός κύκλος εργασιών: σε περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος εμπίπτει στον απλοποιημένο φόρο επιχειρήσεων αλλά όχι στον νόμο περί λογιστικών βιβλίων, ο κύκλος εργασιών μη συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας υπό την έννοια του νόμου περί φορολογίας· σε περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος εμπίπτει στον νόμο περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, τα έσοδα, μη συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας υπό την έννοια του νόμου περί φόρου εισοδήματος.»

6 Κατά το άρθρο 2 του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων:

«Υπόκεινται στον φόρο:

[...]

β) η άσκηση τηλεπικοινωνιακής δραστηριότητας,

[...].»

7 Το άρθρο 3 του νόμου αυτού ορίζει τους υποκειμένους στον φόρο 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 υποκείμενη στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 2.

(2) Υποκείμενοι στον φόρο είναι επίσης οι αλλοδαποί οργανισμοί και ιδιώτες, για τις υποκείμενες στον φόρο δραστηριότητες, κατά το άρθρο 2, 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.»

8 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Φορολογητέα βάση αποτελεί ο καθαρός κύκλος εργασιών του υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος προκύπτει από τις οριζόμενες στο άρθρο 2 δραστηριότητες [...].»

9 Το άρθρο 5 του ίδιου νόμου προβλέπει τα εξής:

«Ο εφαρμοστέος συντελεστής:

[...]

b) για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 2, στοιχείο b, δραστηριότητες είναι 0% επί του μέρους της φορολογητέας βάσης που δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια [ουγγρικά φιορίνια (HUF)], 4,5% επί του μέρους της φορολογητέας βάσης άνω των 500 εκατομμυρίων HUF και έως 5 δισεκατομμύρια HUF και 6,5% επί του μέρους της φορολογητέας βάσης άνω των 5 δισεκατομμυρίων HUF,

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Η Vodafone είναι εμπορική εταιρία του ουγγρικού δικαίου που δραστηριοποιείται στην αγορά των τηλεπικοινωνιών και έχει ως μοναδικό μέτοχο τη Vodafone Europe BV, με έδρα τις Κάτω Χώρες. Η εν λόγω ουγγρική θυγατρική ανήκει στη Vodafone Group plc, η οποία εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η ίδια αυτή θυγατρική αποτελεί την τρίτη σημαντικότερη επιχείρηση της ουγγρικής αγοράς τηλεπικοινωνιών, με μερίδιο αγοράς άνω του 20%.
- 11 Η Vodafone υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (εθνική φορολογική και τελωνειακή αρχή, Ουγγαρία, στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή), όσον αφορά το σύνολο των φόρων που κατέβαλε και των δημοσιονομικών ενισχύσεων που εισέπραξε κατά το χρονικό διάστημα από 1ης Απριλίου 2011 έως 31 Μαρτίου 2015.
- 12 Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή επέβαλε στη Vodafone ποσό 8 371 000 HUF (περίπου 25 155 ευρώ) ως διαφορά οφειλόμενου φόρου, από τα οποία 7 417 000 HUF (περίπου 22 293 ευρώ) για καθυστερούμενα ποσά, και ποσό 3 708 000 HUF (περίπου 11 145,39 ευρώ) ως φορολογικό πρόστιμο, καθώς και τόκους υπερημερίας και πρόστιμα για παράβαση υποχρεώσεων.
- 13 Κατά της απόφασης της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής υποβλήθηκε διοικητική ένσταση στη διεύθυνση προσφυγών, η οποία μεταρρύθμισε την απόφαση αυτή μειώνοντας το ποσό του φορολογικού προστίμου και των τόκων υπερημερίας.
- 14 Η Vodafone άσκησε ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) προσφυγή κατά της απόφασης της διεύθυνσης προσφυγών. Υποστηρίζει ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου που της επιβλήθηκε δεν είναι νόμιμη και ότι η σχετική με τον φόρο αυτόν νομοθεσία συνιστά απαγορευόμενη κρατική ενίσχυση και είναι αντίθετη προς το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο εν λόγω φόρος, ο οποίος στηρίζεται στον κύκλο εργασιών και υπολογίζεται βάσει κλίμακας στα διάφορα κλιμάκια της οποίας εφαρμόζονται προοδευτικά αυξανόμενοι συντελεστές, ενδέχεται να συνεπάγεται έμμεση δυσμενή διάκριση εις βάρος των υποκειμένων στον φόρο που ανήκουν σε αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα και, ως εκ τούτου, να είναι αντίθετος προς τα άρθρα 49, 54, 107 και 108 ΣΛΕΕ, δεδομένου, μεταξύ άλλων, ότι μόνον οι ουγγρικές θυγατρικές αλλοδαπών μητρικών εταιριών καταβάλλουν στην πράξη τον ειδικό φόρο με τον συντελεστή που προβλέπεται για το υψηλότερο κλιμάκιο κύκλου εργασιών.
- 16 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο ειδικός φόρος είναι σύμφωνος με το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 49, 54, 107 και 108 ΣΛΕΕ την έννοια ότι είναι αντίθετες σε εθνικό μέτρο στο πλαίσιο του οποίου η εθνική νομοθεσία ([νόμος περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων]) έχει ως αποτέλεσμα να επωμίζονται την ουσιαστική φορολογική επιβάρυνση οι αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο, συνιστά δε το αποτέλεσμα αυτό έμμεση δυσμενή διάκριση;
- 2) Είναι αντίθετη προς τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει φορολογική υποχρέωση βάσει προοδευτικού φορολογικού συντελεστή επί του κύκλου εργασιών και εισάγει η υποχρέωση αυτή έμμεση δυσμενή διάκριση, αν έχει ως αποτέλεσμα να επωμίζονται την ουσιαστική φορολογική επιβάρυνση, στα πιο υψηλά της κλιμάκια, κυρίως οι αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο; Αποτελεί το αποτέλεσμα αυτό απαγορευόμενη κρατική ενίσχυση;
- 3) Έχει το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι δεν επιτρέπει εθνική νομοθεσία η οποία έχει ως αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση μεταξύ αλλοδαπών και ημεδαπών υποκειμένων στον φόρο και πρέπει ο ειδικός φόρος να χαρακτηρίζεται ως φόρος επί του κύκλου εργασιών, δηλαδή ως φόρος επί του κύκλου εργασιών συμβατός με την οδηγία ΦΠΑ, ή είναι ασύμβατος προς την εν λόγω οδηγία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού του δευτέρου ερωτήματος

- 18 Η Τσεχική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι οι υποκείμενοι σε φόρο δεν μπορούν να προβάλουν τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή της οποίας απολαύουν άλλα πρόσωπα συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση, ώστε να απαλλαγούν οι ίδιοι από την καταβολή του φόρου αυτού, και ότι, ως εκ τούτου, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται απαραδέκτως.
- 19 Υπενθυμίζεται συναφώς, εκ προοιμίου, ότι το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ καθιερώνει προληπτικό έλεγχο των σχεδίων νέων ενισχύσεων. Η κατ' αυτόν τον τρόπο οργανωμένη πρόληψη αποσκοπεί στο να εκτελούνται μόνο μέτρα ενίσχυσης συμβατά με την εσωτερική αγορά. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η εφαρμογή του σχεδίου ενίσχυσης αναστέλλεται μέχρις ότου αρθούν, με την τελική απόφαση της Επιτροπής, οι αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητά του με την εσωτερική αγορά (αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψεις 25 και 26, και της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 84).
- 20 Η εφαρμογή αυτού του συστήματος ελέγχου απόκειται στην Επιτροπή, αφενός, και στα εθνικά δικαστήρια, αφετέρου, οι δε αντίστοιχοι ρόλοι τους είναι συμπληρωματικοί, αλλά διακριτοί (απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 21 Ενώ η εκτίμηση του συμβατού των μέτρων ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Επιτροπής, η οποία ενεργεί υπό τον έλεγχο των δικαιοδοτικών οργάνων της Ένωσης, τα εθνικά δικαστήρια μεριμνούν ώστε, μέχρι την τελική απόφαση της Επιτροπής, να διασφαλίζονται τα δικαιώματα των ιδιωτών έναντι τυχόν παράβασης, από τις κρατικές αρχές, της απαγόρευσης του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψη 28).

- 22 Η παρέμβαση των εθνικών δικαστηρίων απορρέει από το άμεσο αποτέλεσμα που αναγνωρίζεται στην απαγόρευση εφαρμογής των σχεδίων ενίσχυσης, την οποία επιβάλλει η διάταξη αυτή. Η άμεση εφαρμογή της εν λόγω απαγόρευσης εκτείνεται σε κάθε ενίσχυση που χορηγήθηκε χωρίς να έχει κοινοποιηθεί (αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψη 29, και της 5ης Μαρτίου 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 88).
- 23 Τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να εγγυώνται στους διοικουμένους ότι θα επέλθουν, σύμφωνα με το εθνικό τους δίκαιο, όλες οι συνέπειες της παράβασης του άρθρου 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ, όσον αφορά τόσο το κύρος των εκτελεστικών πράξεων όσο και την ανάκτηση των χρηματικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν κατά παράβαση της διάταξης αυτής ή τυχόν προσωρινών μέτρων (αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψη 30, και της 5ης Μαρτίου 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 89).
- 24 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι το ενδεχομένως παράνομο, υπό το πρίσμα των κανόνων της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων, της απαλλαγής από τον φόρο δεν θίγει τη νομιμότητα της φορολογικής επιβάρυνσης αυτής καθεαυτήν, οπότε οι υπόχρεοι στον φόρο αυτόν δεν μπορούν να προβάλουν ότι η απαλλαγή της οποίας απολαμβάνουν άλλα πρόσωπα συνιστά κρατική ενίσχυση, προκειμένου οι ίδιοι να απαλλαγούν από την καταβολή του (πρβλ. αποφάσεις 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, σκέψη 44, της 15ης Ιουνίου 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψη 43, καθώς και της 26ης Απριλίου 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 26).
- 25 Δεν ισχύει, ωστόσο, το ίδιο όταν η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά αίτημα απαλλαγής από τον αμφισβητούμενο φόρο, αλλά τη νομιμότητα των σχετικών με αυτόν κανόνων υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 26).
- 26 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι οι φόροι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων, εκτός εάν αποτελούν τον τρόπο χρηματοδότησης του μέτρου ενίσχυσης, οπότε αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του μέτρου αυτού. Όταν ο τρόπος χρηματοδότησης μιας ενίσχυσης μέσω φόρου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μέτρου ενίσχυσης, οι συνέπειες που απορρέουν από την παράβαση, εκ μέρους των εθνικών αρχών, της απαγόρευσης εφαρμογής που προβλέπεται από το άρθρο 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ εκτείνονται και σε αυτή την πτυχή του μέτρου ενίσχυσης, οπότε οι εθνικές αρχές υποχρεούνται, καταρχήν, να επιστρέψουν τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, *Carrefour Hypermarchés* κ.λπ., C-510/16, EU:C:2018:751, σκέψη 14 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, προκειμένου να θεωρηθεί ότι ένας φόρος αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός μέτρου ενίσχυσης, πρέπει να υφίσταται αναγκαστική σχέση μεταξύ του φόρου και της ενίσχυσης βάσει της συναφούς εθνικής νομοθεσίας, υπό την έννοια ότι το προϊόν του φόρου προορίζεται οπωσδήποτε για τη χρηματοδότηση της ενίσχυσης και επηρεάζει άμεσα το ύψος της (αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψη 46, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, σκέψη 44).
- 28 Επομένως, αν ο φόρος αυτός δεν προορίζεται κατ' ανάγκην για τη χρηματοδότηση της ενίσχυσης, ο ενδεχόμενος παράνομος, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου ενίσχυσης δεν μπορεί να θίξει τη νομιμότητα του ίδιου του φόρου και, ως εκ τούτου, οι υπόχρεοι σε αυτόν επιχειρήσεις δεν μπορούν να προβάλουν ότι το φορολογικό μέτρο, το οποίο ευνοεί άλλα πρόσωπα, συνιστά κρατική ενίσχυση, προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή του φόρου αυτού ή να επιτύχουν την επιστροφή του (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, σκέψη 51, και της 26ης Απριλίου 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 26).

- 29 Εν προκειμένω, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αίτηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο, την οποία υπέβαλε η Vodafone στην ουγγρική φορολογική αρχή. Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στο σημείο 138 των προτάσεών της, η φορολογική επιβάρυνση της Vodafone απορρέει από φόρο γενικής ισχύος, του οποίου το προϊόν διοχετεύεται στον κρατικό προϋπολογισμό και δεν προορίζεται ειδικά για τη χρηματοδότηση πλεονεκτήματος υπέρ συγκεκριμένης κατηγορίας φορολογουμένων.
- 30 Επομένως, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η εκ των πραγμάτων απαλλαγή από τον ειδικό φόρο, της οποίας απολαύουν ορισμένοι φορολογούμενοι, μπορεί να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν υπάρχει αναγκαστική σχέση μεταξύ του φόρου αυτού και του επίμαχου στην κύρια δίκη μέτρου απαλλαγής.
- 31 Ως εκ τούτου, ο ενδεχόμενος παράνομος χαρακτήρας, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο από την οποία ευνοούνται ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο δεν είναι ικανός να θίξει τη νομιμότητα του ίδιου του φόρου και, ως εκ τούτου, η Vodafone δεν μπορεί να επικαλεστεί, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, τον παράνομο χαρακτήρα αυτής της εκ των πραγμάτων απαλλαγής προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του εν λόγω φόρου ή να επιτύχει την επιστροφή του.
- 32 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο.

Επί του πρώτου ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

- 33 Η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα δεν είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, στο μέτρο που το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), επί του συμβατού του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων με τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ.
- 34 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, ακόμη και σε περίπτωση στην οποία υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου που επιλύει το επίμαχο νομικό ζήτημα, τα εθνικά δικαστήρια διατηρούν πλήρως την ευχέρεια να υποβάλλουν αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο εάν το κρίνουν σκόπιμο, το δε γεγονός ότι οι διατάξεις των οποίων ζητείται η ερμηνεία έχουν ήδη ερμηνευθεί από το Δικαστήριο δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να αποφανθεί εκ νέου (απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2018, *Bauer και Willmeroth*, C-569/16 και C-570/16, EU:C:2018:871, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Επομένως, το γεγονός ότι, με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), το Δικαστήριο ερμήνευσε τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ σε σχέση με την ίδια εθνική ρύθμιση με την επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν μπορεί αφεαυτού να έχει ως αποτέλεσμα το απαράδεκτο των προδικαστικών ερωτημάτων που υποβάλλονται στο πλαίσιο της κρινόμενης υπόθεσης.
- 36 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), το Δικαστήριο εξέτασε, στο πλαίσιο του ειδικού φόρου επί της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου, το αποτέλεσμα της εφαρμογής του κανόνα ενοποίησης των κύκλων εργασιών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατά την έννοια του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων. Προσθέτει δε ότι ο φόρος αυτός ισοδυναμεί κατ' ουσίαν με τον επίμαχο στην κρινόμενη υπόθεση ειδικό φόρο. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαίο, για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, να διαπιστωθεί αν η προοδευτική κλίμακα

του ειδικού φόρου μπορεί καθεαυτήν, ανεξαρτήτως της εφαρμογής του εν λόγω κανόνα ενοποίησης, να συνεπάγεται έμμεση δυσμενή διάκριση εις βάρος των υποκειμένων στον φόρο που ελέγχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη, τα οποία και επωμίζονται την ουσιαστική φορολογική επιβάρυνση, και να είναι, ως εκ τούτου, αντίθετη προς τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ.

- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται παραδεκτώς κατά το μέρος που αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 και 54 ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, για τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 19 έως 32 της παρούσας απόφασης, είναι απαράδεκτο κατά το μέρος που αφορά την ερμηνεία των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ.

Επί της ουσίας

- 38 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι είναι αντίθετα σε νομοθεσία κράτους μέλους σχετική με φόρο κύκλου εργασιών, του οποίου ο προοδευτικός χαρακτήρας έχει κατ' ουσίαν ως αποτέλεσμα να επιβαρύνονται κυρίως οι επιχειρήσεις που ελέγχονται άμεσα ή έμμεσα από υπηκόους άλλων κρατών μελών ή από εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος.
- 39 Κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκατάστασης έχει ως σκοπό να εξασφαλίζει εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση με τους ημεδαπούς μεταχείριση των υπηκόων άλλου κράτους μέλους και των εταιριών τις οποίες αφορά το άρθρο 54 ΣΛΕΕ και απαγορεύει, ως προς τις εταιρίες, κάθε διάκριση που βασίζεται στον τόπο της έδρας τους (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Για να είναι αποτελεσματική, η ελευθερία εγκατάστασης πρέπει να παρέχει σε μια εταιρία τη δυνατότητα να επικαλεσθεί ενδεχόμενο περιορισμό στην ελευθερία αυτή άλλης, συνδεδεμένης με αυτήν, εταιρίας, εφόσον ο περιορισμός αυτός επηρεάζει τη δική της φορολογική μεταχείριση (πρβλ. απόφαση της 1ης Απριλίου 2014, Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ., C-80/12, EU:C:2014:200, σκέψη 23).
- 41 Εν προκειμένω, η Vodafone έχει την έδρα της στην Ουγγαρία, αλλά ανήκει κατά 100 % στη Vodafone Europe, η οποία εδρεύει στις Κάτω Χώρες. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 43 των προτάσεών της, στο μέτρο που η εν λόγω μητρική εταιρία ασκεί τη δραστηριότητά της στην ουγγρική αγορά μέσω θυγατρικής, κάθε περιορισμός που πλήττει τη θυγατρική είναι δυνατόν να θίγει και τη δική της ελευθερία εγκατάστασης. Επομένως, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Ουγγρική Κυβέρνηση, στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί βασίμως να υποστηριχθεί ότι υπάρχει περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως της εν λόγω μητρικής εταιρίας.
- 42 Συναφώς, απαγορεύονται όχι μόνον οι εμφανείς διακρίσεις βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών, αλλά και κάθε μορφή συγκαλυμμένης διάκρισης η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διάκρισης, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα (αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 30, και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 17).
- 43 Εξάλλου, η επιβολή υποχρεωτικής εισφοράς βάσει ενός κριτηρίου διαφοροποίησης το οποίο είναι εκ πρώτης όψεως αντικειμενικό, αλλά, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών του, περιάγει, στις περισσότερες περιπτώσεις, σε δυσμενέστερη θέση τις εταιρίες που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος και βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των εταιριών που εδρεύουν στο κράτος μέλος φορολόγησης εισάγει έμμεση διάκριση με βάση τον τόπο της έδρας των εταιριών, η οποία απαγορεύεται από τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 18).

44. Εν προκειμένω, ο νόμος περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων δεν προβαίνει σε καμία διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων αναλόγως του τόπου της έδρας τους. Πράγματι, στον φόρο αυτόν υπόκεινται όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα των τηλεπικοινωνιών στην Ουγγαρία, οι δε φορολογικοί συντελεστές που εφαρμόζονται αντιστοίχως στα διάφορα κλιμάκια του κύκλου εργασιών που ορίζει ο νόμος ισχύουν για το σύνολο των επιχειρήσεων αυτών. Επομένως, ο νόμος αυτός δεν εισάγει καμία άμεση δυσμενή διάκριση.
45. Αντιθέτως, η Vodafone και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η προοδευτική διάρθρωση του ειδικού φόρου έχει αφεαυτής ως αποτέλεσμα να ευνοούνται οι υποκείμενοι στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ουγγρικής ιθαγένειας ή σε νομικά πρόσωπα του ουγγρικού δικαίου εις βάρος των υποκειμένων στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη, με αποτέλεσμα ο ειδικός φόρος να συνιστά, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών του, έμμεση δυσμενή διάκριση.
46. Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 9 της παρούσας απόφασης, ο ειδικός φόρος, ο οποίος είναι προοδευτικός φόρος με βάση τον κύκλο εργασιών, περιλαμβάνει ένα βασικό κλιμάκιο με φορολογικό συντελεστή 0 % για το μέρος της φορολογητέας βάσης που δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια HUF (περίπου 1,5 εκατομμύριο ευρώ σήμερα), ένα ενδιάμεσο κλιμάκιο με φορολογικό συντελεστή 4,5 % για το μέρος της φορολογητέας βάσης που κυμαίνεται μεταξύ 500 εκατομμυρίων και 5 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου μεταξύ 1,5 εκατομμυρίου ευρώ και 15 εκατομμυρίων ευρώ σήμερα) και ένα ανώτερο κλιμάκιο με φορολογικό συντελεστή 6,5 % για το μέρος της φορολογητέας βάσης που υπερβαίνει τα 5 εκατομμύρια HUF (περίπου 15 εκατομμύρια ευρώ σήμερα).
47. Από τα αριθμητικά στοιχεία των ουγγρικών αρχών σχετικά με τις επίμαχες εν προκειμένω φορολογικές χρήσεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν από την Επιτροπή και την Ουγγαρία, προκύπτει ότι, για την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο, όσον αφορά την τηλεπικοινωνιακή δραστηριότητα, οι υποκείμενοι στον φόρο που υπάγονταν μόνο στο βασικό κλιμάκιο ανήκαν όλοι σε ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, οι υποκείμενοι στον φόρο που υπάγονταν στο ενδιάμεσο κλιμάκιο ανήκαν κατά το ήμισυ σε ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα και κατά το ήμισυ σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη, ενώ οι υποκείμενοι στον φόρο που υπάγονταν στο ανώτερο κλιμάκιο ανήκαν στην πλειονότητά τους σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη.
48. Επιπλέον, από τις παρατηρήσεις της Ουγγρικής Κυβέρνησης προκύπτει ότι, κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα, ο ειδικός φόρος επιβάρυνε κυρίως τους υποκείμενους στον φόρο που ανήκαν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη. Κατά τη Vodafone και την Επιτροπή, η φορολογική επιβάρυνση των τελευταίων ήταν αναλογικά υψηλότερη από τη φορολογική επιβάρυνση των υποκειμένων στον φόρο ημεδαπών φυσικών ή νομικών προσώπων, λαμβανομένης υπόψη της φορολογητέας βάσεώς τους, δεδομένου ότι τα τελευταία πρόσωπα απαλλάσσονταν στην πράξη από τον ειδικό φόρο ή υπέκειντο σε οριακό συντελεστή και σε πραγματικό συντελεστή σημαντικά χαμηλότερο απ' ό,τι οι υποκείμενοι στον φόρο με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών.
49. Υπενθυμίζεται, ωστόσο, ότι, στο παρόν στάδιο εναρμόνισης του φορολογικού δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεσπίσουν το φορολογικό σύστημα που κρίνουν ως το πλέον κατάλληλο και ότι, ως εκ τούτου, η εφαρμογή φορολογίας με προοδευτικό συντελεστή εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια κάθε κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, σκέψη 9, και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψεις 51 και 53).
50. Στο πλαίσιο αυτό, και σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η φορολόγηση με προοδευτικό συντελεστή μπορεί να στηρίζεται στον κύκλο εργασιών, εφόσον, αφενός, το ποσό του κύκλου εργασιών συνιστά ουδέτερο κριτήριο διαφοροποίησης και, αφετέρου, αποτελεί πρόσφορο δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των υποκειμένων στον φόρο.

- 51 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, ειδικότερα δε από το χωρίο του προοιμίου του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων που παρατίθεται στη σκέψη 4 της παρούσας απόφασης, προκύπτει ότι, με την εφαρμογή προοδευτικής κλίμακας επί του κύκλου εργασιών, ο νόμος αυτός αποσκοπούσε στη φορολόγηση των υποκειμένων στον φόρο που έχουν φοροδοτική ικανότητα «μεγαλύτερη από τη γενική φορολογική υποχρέωση».
- 52 Το γεγονός ότι το μεγαλύτερο μέρος αυτού του ειδικού φόρου επωμίζονται οι υποκείμενοι στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη δεν αρκεί για να στοιχειοθετήσει αφεαυτού δυσμενή διάκριση. Ειδικότερα, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας, ιδίως στα σημεία 66, 69 και 82 των προτάσεων της, η κατάσταση αυτή εξηγείται από το γεγονός ότι στην ουγγρική αγορά τηλεπικοινωνιών κυριαρχούν τέτοιοι υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν σε αυτήν τους υψηλότερους κύκλους εργασιών. Πρόκειται, επομένως, για αβέβαιη ή ακόμη και τυχαία περίπτωση, η οποία μπορεί να απαντά ακόμη και στο πλαίσιο ενός αναλογικού συστήματος φορολογίας, όταν στην οικεία αγορά κυριαρχούν επιχειρήσεις άλλων κρατών μελών ή τρίτων κρατών ή εθνικές επιχειρήσεις που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη ή τρίτα κράτη.
- 53 Τονίζεται, εξάλλου, ότι το βασικό κλιμάκιο που φορολογείται με 0 % δεν αφορά αποκλειστικά τους υποκειμένους στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ουγγρικής ιθαγένειας ή σε νομικά πρόσωπα του ουγγρικού δικαίου, καθόσον, όπως σε κάθε σύστημα φορολόγησης με προοδευτικό συντελεστή, κάθε επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην οικεία αγορά επωφελείται από την απαλλαγή αυτή για το τμήμα του κύκλου εργασιών της που δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο του εν λόγω κλιμακίου.
- 54 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι οι προοδευτικοί συντελεστές του ειδικού φόρου δεν εισάγουν, ως εκ της φύσεώς τους, άνιση μεταχείριση με βάση τον τόπο της έδρας των εταιριών, μεταξύ υποκειμένων στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ουγγρικής ιθαγένειας ή σε νομικά πρόσωπα του ουγγρικού δικαίου, αφενός, και υποκειμένων στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη, αφετέρου.
- 55 Επισημαίνεται επίσης ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 34 έως 36 της εν λόγω απόφασης, η υπόθεση εκείνη αφορούσε τη συνδυασμένη εφαρμογή έντονα προοδευτικών συντελεστών φορολόγησης του κύκλου εργασιών και ενός κανόνα ενοποίησης των κύκλων εργασιών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ο οποίος είχε ως συνέπεια να φορολογούνται οι υποκείμενοι στον φόρο που ανήκαν σε όμιλο εταιριών βάσει ενός «πλασματικού» κύκλου εργασιών. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 39 έως 41 της εν λόγω απόφασης, ότι, εφόσον αποδειχθεί ότι, στην αγορά λιανικής πώλησης σε καταστήματα στο οικείο κράτος μέλος, οι φορολογούμενοι οι οποίοι μετέχουν σε όμιλο εταιριών και υπάγονται στο υψηλότερο κλιμάκιο του ειδικού φόρου είναι, στις περισσότερες περιπτώσεις, «συνδεδεμένοι», υπό την έννοια της εθνικής νομοθεσίας, με εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη, «η εφαρμογή της έντονα προοδευτικής κλίμακας του ειδικού φόρου επί της ενοποιημένης βάσεως κύκλου εργασιών» ενέχει τον κίνδυνο να λειτουργήσει ιδίως εις βάρος των φορολογουμένων που είναι «συνδεδεμένοι» με τέτοιες εταιρίες και εισάγει, επομένως, έμμεση διάκριση θεμελιούμενη στην έδρα των εταιριών υπό την έννοια των άρθρων 49 και 54 ΣΛΕΕ.
- 56 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν είναι αντίθετα σε νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία επιβάλλεται ένας προοδευτικός φόρος επί του κύκλου εργασιών, ο οποίος στην πράξη επιβαρύνει κυρίως επιχειρήσεις που ελέγχονται άμεσα ή έμμεσα από υπηκόους άλλων κρατών μελών ή από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος, λόγω του ότι οι επιχειρήσεις αυτές πραγματοποιούν τους υψηλότερους κύκλους εργασιών στην οικεία αγορά.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 57 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι είναι αντίθετο στην επιβολή του φόρου που θεσπίστηκε με τον νόμο περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων.
- 58 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, σύμφωνα με το άρθρο 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι διατάξεις της 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.
- 59 Προκειμένου να διαπιστωθεί αν ένας φόρος, δικαίωμα ή τέλος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να εξεταστεί, μεταξύ άλλων, αν έχει ως συνέπεια τη διακύβευση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ, επιβαρύνοντας την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, ΚÖGÁZ κ.λπ., C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 60 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει συναφώς ότι, εν πάση περιπτώσει, πρέπει να θεωρείται ότι επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών κατά τρόπο παρόμοιο με τον ΦΠΑ οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που εμφανίζουν τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, έστω και αν δεν ταυτίζονται καθ' όλα με αυτόν (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 61 Αντιθέτως, το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως και το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), δεν είναι αντίθετο στη διατήρηση ή την εισαγωγή φόρου που δεν παρουσιάζει κάποιο από τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 7ης Αυγούστου 2018, Viking Motors κ.λπ., C-475/17, EU:C:2018:636, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 62 Από τη νομολογία προκύπτει ότι τα εν λόγω χαρακτηριστικά είναι τέσσερα, ήτοι η γενική εφαρμογή του ΦΠΑ επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, και η έκπτωση από τον ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών τα οποία έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 28).
- 63 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο ειδικός φόρος δεν εμφανίζει το τρίτο και το τέταρτο ουσιαστικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, δηλαδή την είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής και την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε στο προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας αυτής.

- 64 Πράγματι, σε αντίθεση με τον ΦΠΑ, ο φόρος αυτός, ο οποίος έχει ως βάση τον καθαρό κύκλο εργασιών του υποκειμένου στον φόρο, δεν εισπράττεται σε κάθε στάδιο της εν λόγω διαδικασίας, δεν περιλαμβάνει μηχανισμό ανάλογο με εκείνον του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και δεν στηρίζεται μόνο στην προστιθέμενη αξία κατά τα διάφορα στάδια της ίδιας αυτής διαδικασίας.
- 65 Η διαπίστωση αυτή αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο ειδικός φόρος δεν παρουσιάζει όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, δεν εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Viking Motors κ.λπ., C-475/17, EU:C:2018:636, σκέψη 43).
- 66 Κατά συνέπεια, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει την επιβολή φόρου ο οποίος έχει ως βάση υπολογισμού τον συνολικό κύκλο εργασιών του υποκειμένου στον φόρο και εισπράττεται περιοδικά, και όχι σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, χωρίς να προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε κατά το προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 67 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν είναι αντίθετα σε νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία επιβάλλεται ένας προοδευτικός φόρος επί του κύκλου εργασιών, ο οποίος στην πράξη επιβαρύνει κυρίως επιχειρήσεις που ελέγχονται άμεσα ή έμμεσα από υπηκόους άλλων κρατών μελών ή από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος, λόγω του ότι οι επιχειρήσεις αυτές πραγματοποιούν τους υψηλότερους κύκλους εργασιών στην οικεία αγορά.
- 2) Το άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει την επιβολή φόρου ο οποίος έχει ως βάση υπολογισμού τον συνολικό κύκλο εργασιών του υποκειμένου στον φόρο και εισπράττεται περιοδικά, και όχι σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, χωρίς να προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε κατά το προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας αυτής.

(υπογραφές)