



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 3ης Μαρτίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελευθερία εγκαταστάσεως – Φόρος επί του κύκλου εργασιών στον τομέα του λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα – Προοδευτικός φόρος ο οποίος πλήττει περισσότερο τις επιχειρήσεις που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη από ό,τι τις ημεδαπές επιχειρήσεις – Κλιμάκια του προοδευτικού φόρου που εφαρμόζονται σε όλους τους υποκειμένους σε αυτόν – Ουδετερότητα του ύψους του κύκλου εργασιών ως κριτηρίου διαφοροποιήσεως – Φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στον φόρο – Κρατικές ενισχύσεις»

Στην υπόθεση C-323/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 19ης Μαρτίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Μαΐου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Tesco-Global Áruházak 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) και E. Regan, προέδρους τμήματος, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Pešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe και N. Piçarra, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Szereș, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 29ης Απριλίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Tesco-Global Áruházak Zrt., εκπροσωπούμενη από τον S. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér, G. Κοός και D. R. Gesztelyi,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους B. Majczyna και M. Rzotkiewicz καθώς και από την A. Kramarczyk,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels, V. Bottka, 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 4ης Ιουλίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18, 26, 49, 54 έως 56, 63, 65, 107, 108 και 110 ΣΛΕΕ, καθώς και των αρχών της αποτελεσματικότητας και της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης και της ισοδυναμίας των διαδικασιών.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Tesco-Global Áruházak Zrt. (στο εξής: Tesco) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διευθύνσεως διοικητικών προσφυγών της εθνικής αρχής φόρων, στο εξής: διεύθυνση διοικητικών προσφυγών) σχετικά με την καταβολή φόρου επί του κύκλου εργασιών λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα (στο εξής: ειδικός φόρος).

Το ουγγρικό νομικό πλαίσιο

- 3 Το προοίμιο του egyes ágazatokat terhelő külföldön szülő 2010. évi XCIV. törvény (νόμου XCIV του 2010 περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων, στο εξής: νόμος περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων) διαλαμβάνει τα εξής:

«Στο πλαίσιο αποκαταστάσεως 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 υποχρεώσεως.»

- 4 Το άρθρο 1 του νόμου περί ειδικού φόρου προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, νοούνται ως:

1. δραστηριότητα λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα: σύμφωνα με το ισχύον από 1ης Ιανουαρίου 2009 σύστημα ενιαίας κατατάξεως των οικονομικών δραστηριοτήτων 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,

[...]

5. καθαρός κύκλος εργασιών: σε περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος εμπίπτει στον νόμο περί λογιστικών βιβλίων, ο καθαρός κύκλος εργασιών που προέρχεται από πωλήσεις υπό την έννοια του νόμου περί λογιστικών βιβλίων· 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.»

5 Κατά το άρθρο 2 του νόμου περί ειδικού φόρου:

«Υπόκεινται στον φόρο:

a) το λιανικό εμπόριο σε εμπορικά καταστήματα,

[...]».

6 Το άρθρο 3 του νόμου αυτού 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 υποκείμενη 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.»

7 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει τα ακόλουθα:

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

8 Το άρθρο 5 του ίδιου νόμου προβλέπει τα εξής:

«Ο εφαρμοστέος συντελεστής:

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

[...]».

9 Το άρθρο 124/B του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί φορολογικών κανόνων) ορίζει τα εξής:

«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 Alkotmánybíróság [(Συνταγματικό Δικαστήριο, Ουγγαρία)], 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.»

10 Το άρθρο 128, παράγραφος 2, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

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

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Η Tesco είναι εμπορική εταιρία ουγγρικού δικαίου ειδικευμένη στο λιανικό και στο χονδρικό εμπόριο σε εμπορικά καταστήματα. Ανήκει σε όμιλο που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο και είναι η αλυσίδα λιανικού εμπορίου που πραγματοποίησε τον υψηλότερο κύκλο εργασιών στην ουγγρική αγορά κατά την περίοδο από 1ης Μαρτίου 2010 έως 28 Φεβρουαρίου 2013.
- 12 Η Tesco υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (εθνική αρχή φόρων και τελωνείων, γενική διεύθυνση φόρων για φορολογουμένους μεγάλης περιουσίας, Ουγγαρία, στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή) και ο οποίος αφορούσε το σύνολο των καταβληθέντων φόρων και των δημοσιονομικών ενισχύσεων που εισπράχθηκαν για την περίοδο αυτή.
- 13 Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή επέβαλε στην Tesco, μεταξύ άλλων, πρόσθετο ειδικό φόρο ύψους 1 396 684 000 HUF (περίπου 4 198 852 ευρώ) και διαπίστωσε υπέρ αυτής υπερβάλλον ποσό 17 900 000 HUF (περίπου 53 811 ευρώ) για τον ίδιο φόρο. Συνολικά, 4 634 131 000 HUF (περίπου 13 931 233 ευρώ) θεωρήθηκαν ως ελλείποντες φόροι, για τους οποίους επιβλήθηκε φορολογικό πρόστιμο ύψους 873 760 000 HUF (περίπου 2 626 260 ευρώ) καθώς και χρηματική ποινή ύψους 956 812 000 HUF (περίπου 2 875 889 ευρώ) λόγω εκπρόθεσμης καταβολής.
- 14 Κατόπιν ασκήσεως διοικητικής προσφυγής κατά της αποφάσεως της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, η διεύθυνση διοικητικών προσφυγών επικύρωσε την απόφαση αυτή όσον αφορά τον ειδικό φόρο. Αντιθέτως, η εν λόγω απόφαση μεταρρυθμίστηκε ως προς τον υπερβάλλοντα φόρο που διαπιστώθηκε υπέρ της Tesco, ο οποίος καθορίστηκε σε 249 254 000 HUF (περίπου 749 144 ευρώ), και ως προς τον εις βάρος της επιβληθέντα πρόσθετο φόρο, ο οποίος ορίστηκε σε 3 058 090 000 HUF (περίπου 9 191 226 ευρώ), εκ των οποίων 3 013 077 000 HUF (περίπου 9 070 000 ευρώ) θεωρήθηκαν ελλείποντες φόροι. Πέραν της φορολογικής αυτής οφειλής, η διεύθυνση διοικητικών προσφυγών υποχρέωσε την Tesco να καταβάλει ποσό ύψους 1 396 684 000 HUF (περίπου 4 198 378 ευρώ) ως ειδικό φόρο και ποσό ύψους 468 497 000 HUF (περίπου 1 408 284 ευρώ) ως φορολογικό πρόστιμο, καθώς και χρηματική ποινή ύψους 644 890 000 HUF (περίπου 1 938 416 ευρώ) λόγω εκπρόθεσμης καταβολής.
- 15 Η Tesco άσκησε ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) προσφυγή κατά της αποφάσεως της διευθύνσεως διοικητικών προσφυγών. Υποστηρίζει ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου που της επιβλήθηκε στερείται νομικού ερείσματος, υποστηρίζοντας ότι η σχετική με τον φόρο αυτόν νομοθεσία θίγει την ελευθερία εγκαταστάσεως, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Επιπλέον, η νομοθεσία αυτή παραβιάζει την αρχή της ισότητας, συνιστά απαγορευόμενη κρατική ενίσχυση και αντιβαίνει στο άρθρο 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).
- 16 Η Tesco ισχυρίζεται ειδικότερα ότι, λόγω της έντονα προοδευτικής κλίμακας του ειδικού φόρου και της δομής της ουγγρικής αγοράς λιανικού εμπορίου, όλες οι εταιρίες που βρίσκονται στα χαμηλότερα φορολογικά κλιμάκια είναι εταιρίες που ανήκουν σε ουγγρικά φυσικά ή νομικά πρόσωπα και αναπτύσσουν δραστηριότητα στο πλαίσιο συμβάσεων δικαιοχρήσεως. Αντιθέτως, αυτές που ανήκουν

στο υψηλότερο φορολογικό κλιμάκιο είναι, πλην μίας εξαιρέσεως, επιχειρήσεις συνδεδεμένες με εταιρίες εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος. Ως εκ τούτου, οι εταιρίες που ανήκουν σε αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα επωμίζονται δυσανάλογο μέρος του φόρου αυτού.

- 17 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο νόμος περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων ενδέχεται να αντιβαίνει στα άρθρα 18, 26, 49, 54 έως 56, 63, 65, 107, 108 και 110 ΣΛΕΕ, καθόσον, μεταξύ άλλων, το μεγαλύτερο μέρος του φόρου αυτού επωμίζονται κυρίως επιχειρήσεις ανήκουσες σε αλλοδαπά πρόσωπα. Επισημαίνει ότι, με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Dívatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), το Δικαστήριο εξέτασε τον κανόνα περί ενοποιήσεως που εφαρμόστηκε στο πλαίσιο αυτό και κατέληξε στην ύπαρξη έμμεσης δυσμενούς διακρίσεως.
- 18 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο νόμος XCII του 2003 περί των φορολογικών κανόνων συνάδει προς τις αρχές της ισοδυναμίας των διαδικασιών, της υπεροχής και της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης.
- 19 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) 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 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 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;»

Επί του αιτήματος επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας

- 20 Μετά την ανάπτυξη των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα, η Tesco ζήτησε, με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 2 Σεπτεμβρίου 2019, να διαταχθεί η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.
- 21 Προς στήριξη του αιτήματός της, η Tesco εξέφρασε τη διαφωνία της με τις εν λόγω προτάσεις, ειδικότερα με ορισμένα πραγματικά στοιχεία της διαδικασίας που εκτίθενται σε αυτές.
- 22 Υπενθυμίζεται εντούτοις, αφενός, ότι ο Οργανισμός του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κανονισμός Διαδικασίας του Δικαστηρίου δεν προβλέπουν ότι οι κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού αυτού ενδιαφερόμενοι έχουν τη δυνατότητα να διατυπώνουν παρατηρήσεις σε απάντηση των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα (απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, σκέψη 26).
- 23 Αφετέρου, δυνάμει του άρθρου 252, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, ο γενικός εισαγγελέας διατυπώνει δημοσία, με πλήρη αμεροληψία και ανεξαρτησία, αιτιολογημένες προτάσεις επί των υποθέσεων οι οποίες, σύμφωνα με τον Οργανισμό του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτούν την παρέμβασή του. Το Δικαστήριο δεν δεσμεύεται ούτε από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα ούτε από την αιτιολογία βάσει της οποίας αυτός καταλήγει στις εν λόγω προτάσεις. Κατά συνέπεια, η διαφωνία οποιουδήποτε ενδιαφερομένου με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, όποια και αν είναι τα ζητήματα που εξετάζει ο γενικός εισαγγελέας με τις προτάσεις του αυτές, δεν μπορεί να συνιστά αυτή καθαυτήν λόγο που να δικαιολογεί την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας (απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, σκέψη 27).

- 24 Πάντως, το Δικαστήριο μπορεί ανά πάσα στιγμή, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας, ιδίως αν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή ακόμη όταν η διαφορά πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των ενδιαφερομένων (απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, σκέψη 28).
- 25 Εντούτοις, εν προκειμένω, δεδομένου ότι η Tesco διατυπώνει απλώς ορισμένες παρατηρήσεις επί των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα χωρίς να προβάλλει κάποιο νέο επιχειρήμα επί τη βάση του οποίου θα έπρεπε να επιλυθεί η υπό κρίση διαφορά, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, κρίνει ότι διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να αποφανθεί και ότι τα στοιχεία αυτά έχουν συζητηθεί μεταξύ των ενδιαφερομένων.
- 26 Βάσει των ανωτέρω, το αίτημα επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας πρέπει να απορριφθεί.

Επί του παραδεκτού της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως

- 27 Η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει ούτε ποιες διατάξεις του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων ενδέχεται να είναι αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης ούτε τους λόγους για τους οποίους διερωτάται ως προς την ερμηνεία των διατάξεων της Συνθήκης και των θεμελιωδών αρχών του δικαίου της Ένωσης στις οποίες αναφέρεται η απόφαση περί παραπομπής.
- 28 Εντούτοις, διαπιστώνεται ότι τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό του περιεχομένου της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως και, ιδίως, του νομικού πλαισίου εντός του οποίου αυτή υποβλήθηκε. Επομένως, η απόφαση περί παραπομπής, η οποία εκφράζει τις αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου ως προς τη συμβατότητα του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων με το δίκαιο της Ένωσης, εκθέτει επαρκώς τους λόγους για τους οποίους το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ήταν αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 29 Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

- 30 Η Ουγγρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι οι υπόχρεοι καταβολής ενός φόρου δεν μπορούν να προβάλουν τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή της οποίας απολαύουν άλλα πρόσωπα συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση ώστε να απαλλαγούν από την υποχρέωση καταβολής του φόρου αυτού, οπότε το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα είναι अपαράδεκτα.
- 31 Υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ επιβάλλει προληπτικό έλεγχο των σχεδίων νέων ενισχύσεων. Η κατ' αυτόν τον τρόπο οργανωμένη πρόληψη αποσκοπεί στο να εκτελούνται μόνο συμβατά με την εσωτερική αγορά μέτρα ενισχύσεως. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η εφαρμογή σχεδίου ενισχύσεως αναστέλλεται μέχρις ότου αρθεί, με την τελική απόφαση της Επιτροπής, η αμφιβολία ως προς τη συμβατότητά του (απόφαση 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).

- 32 Η εφαρμογή αυτού του συστήματος ελέγχου είναι έργο, αφενός, της Επιτροπής και, αφετέρου, των εθνικών δικαστηρίων, 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).
- 33 Ενώ η εκτίμηση της συμβατότητας μέτρων ενισχύσεως 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 για τη διασφάλιση, μέχρι την τελική απόφαση της Επιτροπής, των δικαιωμάτων των υποκειμένων δικαίου έναντι τυχόν παραβάσεως, από τις κρατικές αρχές, της απαγορεύσεως του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, σκέψη 28).
- 34 Η παρέμβαση των εθνικών δικαστηρίων απορρέει από το άμεσο αποτέλεσμα που αναγνωρίζεται στην απαγόρευση εκτελέσεως των σχεδίων ενισχύσεως την οποία επιβάλλει η διάταξη αυτή. Η άμεση εφαρμογή της απαγορεύσεως αυτής ισχύει για κάθε μέτρο ενισχύσεως που φέρεται ότι εκτελέστηκε 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).
- 35 Τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να εγγυώνται στα υποκείμενα δικαίου ότι θα συναχθούν, κατά το δίκαιο της ημεδαπής, όλες οι συνέπειες παραβάσεως του άρθρου 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ, όσον αφορά τόσο το κύρος των πράξεων εκτελέσεως όσο και την ανάκτηση της χρηματικής στηρίξεως που χορηγήθηκε κατά παράβαση της διατάξεως 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).
- 36 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι ο ενδεχομένως παράνομος χαρακτήρας, υπό το πρίσμα των κανόνων του δικαίου της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων, της απαλλαγής από κάποιον φόρο δεν θίγει τη νομιμότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως καθεαυτήν, οπότε οι υπόχρεοι καταβολής του εν λόγω φόρου δεν μπορούν να προβάλουν τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή που απολαύουν άλλα πρόσωπα συνιστά κρατική ενίσχυση ώστε αυτοί να απαλλαγούν από τον εν λόγω φόρο (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, και της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 26).
- 37 Εντούτοις, δεν ισχύει το ίδιο όταν η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά αίτηση περί απαλλαγής από τον βαλλόμενο φόρο, αλλά τη νομιμότητα των σχετικών κανόνων υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 26).
- 38 Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι οι φόροι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν τις κρατικές ενισχύσεις, εκτός εάν αποτελούν τρόπο χρηματοδότησεως του μέτρου ενισχύσεως, οπότε αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του μέτρου αυτού. Όταν ο τρόπος χρηματοδότησεως μιας ενισχύσεως μέσω φόρου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μέτρου ενισχύσεως, οι συνέπειες της μη τηρήσεως εκ μέρους των εθνικών αρχών της απαγορεύσεως εφαρμογής κατά το άρθρο 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ εκτείνονται και σ' αυτήν την πτυχή του μέτρου ενισχύσεως, με αποτέλεσμα οι εθνικές αρχές να υποχρεούνται, κατά κανόνα, να επιστρέψουν τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση 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).
- 39 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, για να θεωρηθεί ότι ένας φόρος αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός μέτρου ενισχύσεως, πρέπει να υφίσταται αναγκαστική σχέση μεταξύ του φόρου και της ενισχύσεως βάσει της συναφούς εθνικής νομοθεσίας, υπό την έννοια ότι το προϊόν του φόρου προορίζεται

οπωσδήποτε για τη χρηματοδότηση της ενισχύσεως 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).

- 40 Ως εκ τούτου, ελλείπει αναγκαστικής σχέσεως μεταξύ ενός φόρου και μιας ενισχύσεως, ο ενδεχομένως παράνομος χαρακτήρας, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, του επίμαχου μέτρου ενισχύσεως δεν μπορεί να πλήξει τη νομιμότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως καθεαυτήν, οπότε οι επιχειρήσεις που είναι υπόχρεες καταβολής του φόρου δεν μπορούν να αποφύγουν την καταβολή του φόρου αυτού ή να επιτύχουν την επιστροφή του, προβάλλοντας ότι το ευνοϊκό για άλλα πρόσωπα φορολογικό μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση (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).
- 41 Εν προκειμένω, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αίτηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο που υπέβαλε η Tesco στην ουγγρική φορολογική αρχή. Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στο σημείο 132 των προτάσεών της, η φορολογική επιβάρυνση της Tesco οφείλεται σε γενικό φόρο του οποίου το προϊόν εισρέει στον κρατικό προϋπολογισμό, χωρίς να προορίζεται ειδικώς για τη χρηματοδότηση πλεονεκτήματος υπέρ συγκεκριμένης κατηγορίας υποκειμένων στον φόρο.
- 42 Επομένως, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο της οποίας απολαύουν ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο μπορεί να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν υφίσταται καμία αναγκαστική σχέση μεταξύ του φόρου αυτού και του επίμαχου στην κύρια δίκη μέτρου απαλλαγής.
- 43 Επομένως, ο ενδεχομένως 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 φόρου αυτού, οπότε η Tesco δεν μπορεί να επικαλεσθεί, 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.
- 44 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτα.

Επί του πρώτου ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

- 45 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, με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί επί της συμβατότητας του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων με το δίκαιο της Ένωσης.
- 46 Συναφώς, αρκεί η υπόμνηση ότι, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου επιλύουσα το επίμαχο νομικό ζήτημα, τα εθνικά δικαστήρια διατηρούν πλήρως την ευχέρεια να υποβάλουν 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).

- 47 Κατά συνέπεια, το γεγονός καθεαυτό ότι το Δικαστήριο έχει ήδη ερμηνεύσει, με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), το δίκαιο της Ένωσης σε σχέση με την ίδια εθνική κανονιστική ρύθμιση με την επίμαχη στην κύρια δίκη δεν καθιστά απαράδεκτα τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως.
- 48 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 περί ενοποίησης των κύκλων εργασιών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατά την έννοια του νόμου περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαίο, για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, να καθοριστεί αν η προοδευτική κατά κλιμάκια δομή του ειδικού φόρου μπορεί, αυτή καθεαυτήν, ανεξαρτήτως της εφαρμογής του εν λόγω κανόνα περί ενοποίησης, να συνεπάγεται εμμέσως δυσμενείς διακρίσεις εις βάρος των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι ελέγχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη και επωμίζονται την ουσιαστική φορολογική επιβάρυνση, με συνέπεια η επιβάρυνση αυτή να είναι αντίθετη προς τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ.
- 49 Υπό τις συνθήκες αυτές, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι παραδεκτό.

Επί της ουσίας

- 50 Δεδομένου ότι το προδικαστικό ερώτημα αναφέρεται σε πλείονες διατάξεις της Συνθήκης, ήτοι σε εκείνες που αφορούν, αντιστοίχως, την ελευθερία εγκαταστάσεως, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καθώς και στις διατάξεις των άρθρων 18, 26 και 110 ΣΛΕΕ, πρέπει, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί το περιεχόμενο του ερωτήματος αυτού σε συνάρτηση με τις ιδιαιτερότητες της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 51 Από πάγια νομολογία προκύπτει συναφώς ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της επίμαχης νομοθεσίας (απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 52 Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, το οποίο αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, εμπίπτει εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 22).
- 53 Εν προκειμένω, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά φορολογικό συντελεστή ως προς τον οποίον υποστηρίζεται ότι ενέχει δυσμενή διάκριση όσον αφορά τον ειδικό φόρο στον οποίο υπόκεινται οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι ελέγχονται από υπηκόους ή εταιρίες από άλλα κράτη μέλη.
- 54 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία διατάξεων της Συνθήκης σχετικών με την ελευθερία εγκαταστάσεως. Παρέλκει επομένως η ερμηνεία των άρθρων 56, 63 και 65 ΣΛΕΕ περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 55 Υπενθυμίζεται, ακολούθως, ότι το άρθρο 18 ΣΛΕΕ μπορεί να εφαρμοσθεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των διακρίσεων. Στον τομέα όμως του δικαιώματος εγκαταστάσεως, η αρχή της απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων τέθηκε σε εφαρμογή με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ (απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 56 Επομένως, παρέλκει και η ερμηνεία του άρθρου 18 ΣΛΕΕ, όπως εξάλλου και του άρθρου 26 ΣΛΕΕ.

- 57 Τέλος, όπως προκύπτει από τη σκέψη 27 της αποφάσεως της 5ης Φεβρουαρίου 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), δεδομένου ότι δεν προκύπτει ότι ο ειδικός φόρος επιβαρύνει τα προϊόντα άλλων κρατών μελών περισσότερο από ό,τι τα εθνικά προϊόντα, η ερμηνεία του άρθρου 110 ΣΛΕΕ είναι άνευ σημασίας για τη διαφορά της κύριας δίκης.
- 58 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το πρώτο ερώτημα πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά το ζήτημα αν τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι είναι αντίθετα σε νομοθεσία κράτους μέλους σχετική με φόρο κύκλου εργασιών του οποίου ο έντονα 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 έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος.
- 59 Κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως 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 μνημονεύομενη νομολογία).
- 60 Για να είναι αποτελεσματική, η ελευθερία εγκαταστάσεως 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).
- 61 Εν προκειμένω, η Tesco έχει την έδρα της στην Ουγγαρία, αλλά ανήκει σε όμιλο του οποίου η μητρική εταιρία εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 41 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 βεβαίως να υποστηριχθεί ότι υπάρχει περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως της εν λόγω μητρικής εταιρίας.
- 62 Συναφώς, απαγορεύονται όχι μόνον οι εμφανείς διακρίσεις βάσει του τόπου της έδρας των εταιριών, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμμένης διακρίσεως η οποία, με την εφαρμογή άλλων κριτηρίων διακρίσεως, 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).
- 63 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 φορολόγησεως 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).
- 64 Εν προκειμένω, ο νόμος περί ειδικού φόρου επί ορισμένων τομέων δεν προβαίνει σε καμία διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων ανάλογα με τον τόπο της καταστατικής έδρας τους. Πράγματι, στον φόρο αυτόν υπόκεινται όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ουγγαρία στον τομέα του λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα, 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 διάκριση.

- 65 Αντιθέτως, η Tesco και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η έντονα 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.
- 66 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 8 της παρούσας αποφάσεως, ο ειδικός φόρος, ο οποίος είναι προοδευτικός φόρος με βάση τον κύκλο εργασιών, περιλαμβάνει, όσον αφορά τη δραστηριότητα λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα, ένα βασικό κλιμάκιο με φορολογικό συντελεστή 0 % για το μέρος της φορολογητέας βάσεως που δεν υπερβαίνει τα 500 εκατομμύρια HUF (περίπου 1,5 εκατομμύριο ευρώ έως σήμερα), ένα δεύτερο φορολογικό κλιμάκιο με συντελεστή 0,1 % για το μέρος της φορολογητέας βάσεως που κυμαίνεται μεταξύ 500 εκατομμυρίων και 30 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου μεταξύ 1,5 εκατομμυρίου ευρώ και 90 εκατομμυρίων ευρώ έως σήμερα), ένα τρίτο φορολογικό κλιμάκιο με συντελεστή 0,4 % για το μέρος της φορολογητέας βάσεως που κυμαίνεται μεταξύ 30 δισεκατομμυρίων και 100 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου μεταξύ 90 εκατομμυρίων ευρώ και 300 εκατομμυρίων ευρώ έως σήμερα) και ένα τέταρτο φορολογικό κλιμάκιο με συντελεστή 2,5 % επί του τμήματος της φορολογητέας βάσεως που υπερβαίνει τα 100 δισεκατομμύρια HUF (περίπου 300 εκατομμύρια ευρώ έως σήμερα).
- 67 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 τη δραστηριότητα του λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα, όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο που υπάγονταν στο βασικό κλιμάκιο ανήκαν σε ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώ οι υπαγόμενοι στο τρίτο και το τέταρτο κλιμάκιο ανήκαν στην πλειονότητά τους σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη.
- 68 Επιπλέον, από τις παρατηρήσεις της Ουγγρικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι, κατά την περίοδο αυτή, ο ειδικός φόρος επιβάρυνε κυρίως τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι ανήκαν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη. Κατά την Tesco και την Επιτροπή, η φορολογική επιβάρυνση των τελευταίων ήταν ως εκ τούτου αναλογικά υψηλότερη από αυτήν των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι ανήκαν σε ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα λαμβανομένης υπόψη της φορολογητέας βάσεώς τους, δεδομένου ότι οι τελευταίοι απαλλάσσονταν εκ των πραγμάτων του ειδικού φόρου ή απλώς υπάγονταν σε οριακό συντελεστή και σε πραγματικό συντελεστή σημαντικά χαμηλότερο σε σχέση με τους υποκείμενους στον φόρο με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών.
- 69 Υπενθυμίζεται, ωστόσο, ότι, στο παρόν στάδιο εναρμονίσεως 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).
- 70 Στο πλαίσιο αυτό, και αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η προοδευτική φορολόγηση μπορεί να υπολογίζεται επί του κύκλου εργασιών, εφόσον, αφενός, το ύψος του κύκλου εργασιών συνιστά ουδέτερο κριτήριο διαφοροποιήσεως και εφόσον, αφετέρου, αποτελεί πρόσφορο δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των υποκειμένων στον φόρο.
- 71 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 3 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι, με την εφαρμογή μιας έντονα προοδευτικής κλίμακας υπολογιζόμενης επί του κύκλου εργασιών, ο νόμος αυτός αποσκοπούσε στη φορολόγηση των υποκειμένων στον φόρο που έχουν φοροδοτική ικανότητα «μεγαλύτερη από τη γενική φορολογική υποχρέωση».

- 72 Το γεγονός ότι το μεγαλύτερο μέρος αυτού του ειδικού φόρου βαρύνει υποκειμένους στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη δεν αρκεί για να στοιχειοθετήσει, αφεαυτού, δυσμενή διάκριση. Πράγματι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας, μεταξύ άλλων, στα σημεία 62, 65 και 78 των προτάσεων της, αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι στην ουγγρική αγορά λιανικού εμπορίου σε εμπορικά καταστήματα κυριαρχούν τέτοιοι υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν στον τομέα αυτόν τους υψηλότερους κύκλους εργασιών. Επομένως, πρόκειται για αβέβαιη ή ακόμη και τυχαία περίπτωση, η οποία μπορεί να εμφανίζεται ακόμη και στο πλαίσιο ενός αναλογικού συστήματος φορολογήσεως, οσάκις στην οικεία αγορά κυριαρχούν επιχειρήσεις από άλλα κράτη μέλη ή από τρίτες χώρες ή ημεδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη ή τρίτες χώρες.
- 73 Τονίζεται, εξάλλου, ότι στο βασικό κλιμάκιο με συντελεστή 0 % δεν εμπíπτουν μόνον οι υποκείμενοι στον φόρο που ανήκουν σε ουγγρικά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, καθόσον, όπως σε κάθε σύστημα προοδευτικής φορολογήσεως, κάθε επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην οικεία αγορά επωφελείται της εκπτώσεως για το μέρος του κύκλου εργασιών της που δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο το οποίο αντιστοιχεί στο κλιμάκιο αυτό.
- 74 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι οι έντονα προοδευτικοί συντελεστές του ειδικού φόρου δεν εισάγουν, ως εκ της φύσεώς τους, δυσμενή διάκριση με βάση τον τόπο της έδρας των εταιριών, μεταξύ υποκειμένων στον φόρο που ανήκουν σε ουγγρικά φυσικά ή νομικά πρόσωπα και υποκειμένων στον φόρο που ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα από άλλα κράτη μέλη.
- 75 Πρέπει επίσης να υπογραμμισθεί 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). Πράγματι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 34 έως 36 της αποφάσεως αυτής, η τελευταία αυτή υπόθεση αφορούσε τη συνδυασμένη εφαρμογή έντονα προοδευτικών συντελεστών φορολογήσεως του κύκλου εργασιών και ενός κανόνα περί ενοποιήσεως των κύκλων εργασιών συνδεδεμένων επιχειρήσεων ο οποίος είχε ως συνέπεια οι υποκείμενοι στον φόρο που ανήκαν σε όμιλο εταιριών να φορολογούνται επί τη βάσει «πλασματικού» κύκλου εργασιών. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 39 έως 41 της εν λόγω αποφάσεως, ότι, εφόσον ήθελε αποδειχθεί ότι, στην αγορά λιανικής πωλήσεως σε εμπορικά καταστήματα στο οικείο κράτος μέλος, οι υποκείμενοι στον φόρο 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» θα ενείχε τον κίνδυνο να λειτουργήσει ιδίως εις βάρος των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι είναι συνδεδεμένοι με τέτοιες εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος και θα αποτελούσε, ως εκ τούτου, έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω της έδρας των εταιριών, υπό την έννοια των άρθρων 49 και 54 ΣΛΕΕ.
- 76 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προσέχει 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 έντονα 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 τέταρτου ερωτήματος

- 77 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, παρέλκει η απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 78 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' 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:

Τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν είναι αντίθετα σε νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία επιβάλλεται ένας έντονα 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.

(υπογραφές)