



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
de 13 de junho de 2019¹

Processo C-75/18

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

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria)]

«Reenvio prejudicial — Liberdade de estabelecimento — Auxílios — Sistema do imposto sobre o valor acrescentado — Imposto sobre as telecomunicações associado ao volume de negócios — Discriminação das empresas estrangeiras decorrente da taxa progressiva do imposto — Discriminação indireta — Justificação de um imposto progressivo em função do volume de negócios — Favorecimento inadmissível das pequenas empresas decorrente da taxa progressiva do imposto — Natureza de imposto sobre o volume de negócios na aceção do artigo 401.º da Diretiva IVA»

I. Introdução

1. No presente processo, o Tribunal de Justiça debruça-se sobre questões de direito fiscal e de direito dos auxílios de Estado que, ao mesmo tempo, também se revestem de particular importância para o imposto sobre os serviços digitais em função do volume de negócios², recentemente proposto pela Comissão. Assim, também se coloca aqui a questão de saber se a tributação dos rendimentos de uma empresa em função do seu volume de negócios constitui desde logo, em si mesma, um imposto sobre o volume de negócios ou se esse imposto é um imposto direto sobre o rendimento.

2. Além disso, o Tribunal de Justiça tem de apreciar novamente³ a questão da discriminação indireta decorrente de um regime fiscal cujo carácter discriminatório, desta vez, se baseia apenas na sua taxa progressiva. Por último, o Tribunal de Justiça tem ainda de se debruçar sobre a questão de saber se a tributação progressiva de empresas economicamente mais robustas poderá igualmente constituir um auxílio de Estado ilegal em benefício das outras empresas.

¹ Língua original: alemão.

² Proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais [COM(2018) 148 final].

³ V. Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291); e de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

3. O efeito redistributivo que, em regra, é pretendido com a taxa progressiva do imposto, conduz, *per se*, a uma maior tributação dos operadores economicamente mais fortes e, deste modo, à discriminação destes em comparação com os operadores economicamente mais fracos. Uma vez que os operadores economicamente mais fortes exercem sobretudo atividades além-fronteiras, isso pode ser tido como uma discriminação indireta dos mesmos, em particular, se a progressividade for direcionada para abranger as empresas estrangeiras economicamente mais fortes.

4. Em suma, cabe ao Tribunal de Justiça decidir sobre a admissibilidade, à luz do direito da União, de uma taxa progressiva de imposto e de uma isenção de base⁴, a qual cresceu historicamente em muitos Estados-Membros, e é considerada premente do ponto de vista do Estado social e, por conseguinte, também é aplicável em sede de tributação dos rendimentos nos Estados-Membros. Além disso, a taxa progressiva do imposto e a isenção de base também estão subjacentes aos impostos sobre os serviços digitais previstos ao nível da União e já introduzidos em diferentes Estados-Membros.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O artigo 401.º da Diretiva 2006/112/CE⁵ (a seguir «Diretiva IVA») dispõe o seguinte:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, as disposições da presente diretiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre contratos de seguros e sobre jogos e apostas, impostos especiais de consumo, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que a cobrança desses impostos, direitos e taxas não dê origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

B. Direito nacional

6. A egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Lei n.º XCIV, de 2010, relativa ao Imposto Especial que Tributa Determinados Setores de Atividade, a seguir «Lei relativa ao Imposto Especial»), que previa, para os anos de 2010 a 2012, um imposto especial em função do volume de negócios para as empresas que exercem atividades em determinados setores, constitui o pano de fundo do processo principal.

7. O preâmbulo da Lei relativa ao Imposto Especial dispõe o seguinte:

«No âmbito da correção do equilíbrio orçamental, o Parlamento aprova a presente lei, relativa à criação de um imposto especial que incide sobre os sujeitos passivos cuja capacidade de contribuição para os encargos públicos seja superior à obrigação fiscal geral.»

8. O artigo 1.º da Lei relativa ao Imposto Especial contém as seguintes disposições explicativas:

«Para efeitos da presente lei, entende-se por: [...]

⁴ Uma taxa de imposto proporcional, combinada com uma isenção de base, também conduz a um efeito progressivo do imposto. A taxa média do imposto no caso de um imposto proporcional de 10 % e de uma isenção de base de 10 000 euros é, por exemplo, precisamente igual a 0 % no caso de um rendimento de 10 000 euros, precisamente igual a 5 % no caso de um rendimento de 20 000 euros e precisamente igual a 9 % no caso de um rendimento de 100 000 euros.

⁵ Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2. Atividade de telecomunicações: a prestação de serviços de comunicações eletrónicas no âmbito da Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (Lei C de 2003, relativa às Comunicações Eletrónicas) [...]».

9. O artigo 2.º da Lei relativa ao Imposto Especial tem o seguinte teor:

«Estão sujeitos ao imposto:

- a) o comércio a retalho em estabelecimentos comerciais;
- b) as atividades de telecomunicações;
- c) o fornecimento de energia.»

10. O artigo 3.º desta lei define os sujeitos passivos da seguinte forma:

«1) Os sujeitos passivos são as pessoas coletivas, as demais associações na aceção do Código Geral dos Impostos e os trabalhadores por conta própria que exercem uma atividade sujeita ao imposto prevista no artigo 2.º;

2) Estão também sujeitas ao imposto as associações e as pessoas singulares não residentes, pelo exercício das atividades sujeitas a imposto a que se refere o artigo 2.º, desde que exerçam essas atividades no mercado do território nacional por intermédio de filiais.»

11. Nos termos do artigo 4.º, primeiro parágrafo, da Lei relativa ao Imposto Especial, a base tributável consiste:

«no volume de negócios líquido do sujeito passivo que, durante o exercício fiscal, resulte do exercício de uma atividade referida no artigo 2.º».

12. O imposto especial contém uma estrutura de taxa progressiva de imposto. Nos termos do artigo 5.º, alínea b), da Lei relativa ao Imposto Especial, a taxa de imposto aplicável

«ao exercício da atividade referida no artigo 2.º, alínea b), é de 0 % na parte da base tributável que não excede 500 milhões de forints [(HUF) (cerca de 1 534 000 euros)]; de 4,5 % na parte da base tributável que é superior a 500 milhões de [HUF], mas não excede 5 000 milhões de [HUF (cerca de 15 340 000 euros)], e de 6,5 % na parte da base tributável que é superior a 5 000 milhões de [HUF (cerca de 15 340 000)]».

13. O artigo 7.º da mesma lei define os termos em que este imposto é aplicável às chamadas empresas coligadas:

«O imposto devido pelos sujeitos passivos qualificados de empresa coligada na aceção da Lei [n.º LXXXI, de 1996], relativa ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e ao Imposto sobre os Dividendos, deve ser determinado somando os volumes de negócios líquidos resultantes das atividades previstas no artigo 2.º, alíneas a) e b), exercidas pelos sujeitos passivos que tenham uma relação de empresa coligada; o montante obtido após a aplicação da taxa definida no artigo 5.º a este volume total deve ser dividido entre os sujeitos passivos, na proporção dos respetivos volumes de negócios líquidos resultantes das atividades previstas nas alíneas a) e b) do artigo 2.º face ao volume de negócios líquido total resultantes das atividades previstas nas alíneas a) e b) do artigo 2.º, realizado por todos os sujeitos passivos coligados.»

III. Litígio no processo principal

14. A autora no processo principal, a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (a seguir «Vodafone») é uma sociedade anónima de direito húngaro. O seu único acionista é a Vodafone Europe BV, registada nos Países Baixos.

15. A autora desenvolve a sua atividade principal no mercado das telecomunicações. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, nos anos controvertidos, era o terceiro maior operador do mercado húngaro das telecomunicações.

16. No âmbito de uma inspeção tributária *a posteriori* à autora em relação ao período compreendido entre 1 de abril de 2011 a 31 de março de 2015, a Administração Fiscal declarou a existência de um diferencial tributário a cargo da autora, no montante de 8 371 000 HUF (cerca de 25 682 euros), e aplicou-lhe juros de mora e coimas. Depois de a reclamação deduzida contra esta decisão só ter sido parcialmente deferida, a recorrente propôs uma ação no órgão jurisdicional de reenvio.

17. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre o imposto especial, tendo em conta as particularidades do mercado húngaro das telecomunicações. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, estas consistem em que, «[no essencial], apenas o volume de negócios dos sujeitos passivos [propriedade de] húngaros [está] sujeito na sua totalidade à taxa de imposto mais reduzida, enquanto [só] as filiais húngaras de empresas-mãe estrangeiras pagam [...] o imposto à taxa prevista para o escalão mais elevado de volume de negócios, [pelo que] a parte principal do imposto específico [devido] pelos sujeitos passivos incluídos no escalão mais elevado de volume de negócios é paga com base nes[s]e escalão mais elevado».

18. No entanto, os documentos apresentados pela Comissão e pela Hungria ao Tribunal de Justiça não confirmam totalmente esta afirmação do órgão jurisdicional de reenvio. Segundo os mesmos, no primeiro ano (2010), ainda assim, das dezasseis empresas afetadas há seis empresas não dominadas por estrangeiros que estão sujeitas à taxa de imposto mais elevada. Há outras estatísticas que demonstram que, em qualquer caso, não são apenas afetadas empresas propriedade de estrangeiros. As estatísticas demonstram igualmente que as empresas detidas por acionistas estrangeiros também estão incluídas no escalão intermédio.

19. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a Comissão iniciou, em 2012, um processo por incumprimento contra a Hungria, que foi encerrado em 2013. A Comissão invocou, a título de justificação, o facto de a Lei relativa ao Imposto Especial já não se encontrar em vigor e, por isso, já não ser aplicável no ano de 2013.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação no Tribunal de Justiça

20. Por Decisão de 23 de novembro de 2017, que deu entrada em 6 de fevereiro de 2018, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu proceder ao reenvio prejudicial, nos termos do artigo 267.º TFUE, e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o disposto nos artigos 49.º, 54.º, 107.º e 108.º TFUE ser interpretado no sentido de que se opõe a uma medida de um Estado-Membro no âmbito da qual a legislação deste (lei que estabelece a sujeição ao imposto específico sobre as telecomunicações) tem por efeito que a carga fiscal efetiva seja suportada pelos sujeitos passivos estrangeiros? É o referido efeito indiretamente discriminatório?»

- 2) Os artigos 107.º e 108.º TFUE opõem-se à legislação de um Estado-Membro que estabelece uma obrigação fiscal sujeita a uma taxa progressiva de imposto que incide sobre o volume de negócios? É indiretamente discriminatória se tiver por efeito que a carga fiscal efetiva é suportada principalmente, no seu escalão mais elevado, pelos sujeitos passivos estrangeiros? Constitui este efeito um auxílio de Estado proibido?
- 3) Deve o artigo 401.º da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que resulta numa distinção entre sujeitos passivos estrangeiros e nacionais? Considera-se que o imposto específico tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios? Ou seja, constitui um imposto compatível ou um imposto incompatível com a Diretiva IVA?»

21. A Vodafone, a Hungria, a República da Polónia, a República Checa e a Comissão apresentaram observações escritas sobre as questões prejudiciais no processo no Tribunal de Justiça. Participaram na audiência de 18 de março de 2019 os acima referidos, com exceção da República Checa e ainda a República Federal da Alemanha.

V. Apreciação jurídica

22. O objeto do pedido de decisão prejudicial é a compatibilidade com o direito da União da Lei húngara relativa ao Imposto Especial.

23. A questão da conformidade com o direito da União coloca-se no contexto da estrutura concreta do imposto especial. Por um lado, para apurar a base tributável, não se baseia no lucro, mas no volume de negócios líquido das empresas tributáveis. Por outro, apresenta uma estrutura de taxa progressiva de imposto, por escalões. São identificados três escalões diferentes que estão sujeitos a três taxas de imposto diferentes: uma taxa de imposto de 0 % é aplicável a um volume de negócios líquido que não exceda 500 milhões de HUF (cerca de 1 534 000 euros); uma taxa de imposto de 4,5 %, a um volume de negócios líquido superior a 500 milhões de HUF (cerca de 1 534 000 euros), mas que não exceda 5 000 milhões de HUF (cerca de 15 340 000 euros); uma taxa de imposto de 6,5 %, a um volume de negócios líquido superior a 5 000 milhões de HUF (cerca de 15 340 000 euros).

24. Deste modo, o órgão jurisdicional de reenvio coloca a questão de saber se um imposto do tipo descrito é incompatível com os artigos 49.º e 54.º TFUE (v., a este respeito, ponto B), com os artigos 107.º e 108.º TFUE (v., a este respeito, o ponto C.) e com o artigo 401.º, da Diretiva IVA (v., a este respeito, ponto A). Para tanto, é adequado responder em primeiro lugar à terceira questão prejudicial, para começar por esclarecer o caráter do imposto aqui em causa, assente no volume de negócios. Se se entender que este imposto deve desde logo ser abrangido pela proibição do artigo 401.º da Diretiva IVA, torna-se, em todo o caso, desnecessário responder às outras duas questões.

A. Quanto à terceira questão prejudicial: violação do artigo 401.º da Diretiva IVA

25. O artigo 401.º da Diretiva IVA esclarece que os Estados-Membros não estão impedidos de introduzir novos impostos, se estes não tiverem a natureza de impostos sobre o volume de negócios. Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o imposto especial sobre as empresas de telecomunicações, assente no volume de negócios, deve ser qualificado de imposto com caráter de imposto sobre o volume de negócios. Nesse caso, a Hungria está impedida de o introduzir, por força do artigo 401.º da Diretiva IVA.

26. O Tribunal de Justiça sublinha, em jurisprudência constante, que, para interpretar o artigo 401.º da Diretiva IVA, importa situar esta disposição no seu contexto legislativo⁶.

27. De acordo com os considerandos da Primeira Diretiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios⁷, o objetivo da harmonização das legislações é instituir, no âmbito de uma união económica, um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno⁸. Esse sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado foi instituído com a Diretiva IVA⁹.

28. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços, até ao estágio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação¹⁰. Conforme sublinha o Tribunal de Justiça, este imposto será, em definitivo, suportado apenas pelo consumidor final¹¹.

29. Para conseguir iguais condições de tributação de uma mesma operação, qualquer que seja o Estado-Membro em que ocorra, o sistema comum do IVA devia substituir os impostos sobre o volume de negócios em vigor nos diferentes Estados-Membros. Nesta ordem de considerações, o artigo 401.º da Diretiva IVA só permite que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos, direitos e taxas sobre as entregas de bens, as prestações de serviços ou as importações que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

30. O Tribunal de Justiça declarou, a este respeito, que se deve considerar que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao IVA os impostos que apresentam as características essenciais do IVA, mesmo que não sejam em tudo idênticos a este¹².

31. Resulta da sua jurisprudência que as referidas características são quatro: 1) a aplicação geral do imposto às transações que tenham por objeto bens ou serviços; 2) a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo como contraprestação dos bens que forneça e dos serviços que preste; 3) a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, qualquer que seja o número de transações ocorridas anteriormente; 4) a dedução, ao imposto devido por um sujeito passivo, dos montantes pagos nas fases anteriores do processo, de modo que o imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor¹³.

6 Acórdãos de 8 de junho de 1999, Pelzl e o. (C-338/97, C-344/97 e C-390/97, EU:C:1999:285, n.ºs 13 a 20); de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 18); e de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o. (C-475/17, EU:C:2018:636, n.ºs 29 e segs).

7 JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3.

8 Acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 19).

9 Inicialmente, com a Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 01 p. 6), mais tarde, com a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 01 p. 54).

10 Acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 21).

11 Acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 22, *in fine*).

12 Acórdãos de 31 de março de 1992, Dansk Denkvit e Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, n.ºs 11 e 14); de 29 de abril de 2004, GIL Insurance e o. (C-308/01, EU:C:2004:252, n.º 32); de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 26); e de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o. (C-475/17, EU:C:2018:636, n.º 37).

13 Acórdão de 7 de maio de 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, n.º 12); de 8 de junho de 1999, Pelzl e o. (C-338/97, C-344/97 e C-390/97, EU:C:1999:285, n.º 21); e de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 28).

32. No entanto, por um lado, o imposto especial húngaro não incide sobre todas as transações, mas apenas sobre as transações especiais de empresas de telecomunicações. Assim, não consubstancia um imposto (geral) sobre o volume de negócios, sendo, quando muito, um imposto especial de consumo que, contudo, naquela data, só era vedado aos Estados-Membros nas condições dos n.ºs 2 e 3 do artigo 1.º da Diretiva 2008/118/CE¹⁴.

33. Por outro lado, não se baseia numa repercussão sobre o consumidor (quarto critério). Tal pode afirmar-se não apenas com base no facto de o imposto ter sido incluído no preço dos bens ou dos serviços de um modo calculado. Isto é o que acaba por acontecer, em maior ou menor medida, em qualquer tributação de empresas. Pelo contrário, se o consumidor — tal como sucede no caso do imposto especial húngaro sobre empresas de telecomunicações aqui em apreço — não for o sujeito passivo do imposto, o imposto deve ser configurado de forma a ser repercutido, em concreto, sobre o consumidor.

34. Tal pressuporia que, no momento da execução da transação (ou seja, no momento da compra pelo consumidor), o montante do imposto se encontrasse definido, tal como sucede no caso do imposto sobre o valor acrescentado. Contudo, uma vez que este só pode ser calculado no final do ano e depende do valor do volume de negócios anual, a empresa de telecomunicações tributada, no momento da execução da prestação, ainda nem sequer conhece a existência de um encargo fiscal passível de ser repercutido, ou pelo menos, não conhece o seu valor exato¹⁵. Por exemplo, se no final do ano o limiar mínimo não for atingido, não existe nenhum imposto a repercutir no consumidor. Nesta medida, também não existe um imposto *destinado a ser repercutido*.

35. Pelo contrário, da configuração do imposto especial sobre empresas de telecomunicações húngaro resulta que estas vêm a ser tributadas diretamente, facto esse para o qual a Hungria chama a atenção, com razão. De acordo com o preâmbulo, a sua capacidade de contribuição para os encargos públicos deverá ser superior à obrigação fiscal geral (entenda-se a capacidade geral para pagar impostos). Por consequência, deve tributar-se a capacidade financeira especial destas empresas, e não a capacidade financeira dos beneficiários dos serviços de telecomunicações. Nesta medida, o imposto especial húngaro assemelha-se a um imposto especial (direto) sobre sociedades, relativo a determinadas sociedades, neste caso, relativo a sociedades de telecomunicações.

36. Além disso, não é cada transação considerada individualmente que é tributada em função do seu preço, mas, de acordo com os artigos 1.º e 2.º da Lei relativa ao Imposto Especial, o volume total de negócios (líquido) resultante da prestação de serviços de comunicações eletrónicas durante o exercício fiscal, a partir do limite de 500 milhões de HUF (cerca de 1 534 000 euros), a uma taxa inicial de 4,5%, e, a partir dos 5 000 milhões de HUF (cerca de 15 340 000 euros), a uma taxa de 6,5%. Também neste ponto o imposto especial sobre sociedades reveste uma natureza semelhante a um imposto especial direto sobre o rendimento. No entanto, contrariamente ao que sucede com os impostos «normais» diretos sobre o rendimento, não é o lucro obtido — a diferença entre dois patrimónios da empresa dentro de um determinado período — que é utilizado como base de cálculo, mas sim o volume de negócios realizado dentro de um determinado período. Porém, tal facto — contrariamente ao que manifestamente a Comissão considerou na audiência — em nada altera a natureza de imposto *direto*.

14 Diretiva do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

15 Quanto a este requisito, v., desde logo, Acórdãos de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 33), e de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o. (C-475/17, EU:C:2018:636, n.ºs 46 e 47) — prejudicial quando a repercussão é incerta.

37. Consequentemente, o imposto especial húngaro constitui um imposto especial (direto) sobre o rendimento, baseado no volume de negócios, que se destina a nivelar a capacidade financeira especial das empresas de telecomunicações. Assim, conforme a Comissão também sublinhou, em última instância, com razão, não tem natureza de imposto sobre o volume de negócios que pretende tributar o consumidor. Por conseguinte, o artigo 401.º da Diretiva IVA não impede a Hungria de introduzir este imposto paralelamente ao imposto sobre o valor acrescentado.

B. Quanto à primeira questão prejudicial: violação da liberdade de estabelecimento

38. A primeira questão incide sobre o problema de saber se a liberdade de estabelecimento, na aceção dos artigos 49.º e 54.º TFUE, se opõe ao imposto especial húngaro para o setor das telecomunicações. Em contrapartida, os artigos 107.º e 108.º TFUE, que também são citados na questão prejudicial, são abordados de forma aprofundada no contexto da segunda questão prejudicial.

39. Para este efeito, convém em primeiro lugar notar que, embora o setor dos impostos diretos — ao qual pertence o imposto especial aqui em apreço (v., a este respeito, n.ºs 35 e segs. das presentes conclusões) — enquanto tal não seja da competência da União, os Estados-Membros devem, no entanto, exercer as competências que lhes restam no respeito do direito da União, nomeadamente, no tocante às liberdades fundamentais¹⁶.

40. A liberdade de estabelecimento, que o artigo 49.º TFUE garante aos nacionais da União Europeia, inclui, em conformidade com o artigo 54.º TFUE, o direito de as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro, cuja sede social, administração central ou centro de atividade principal se situe na União, exercerem a sua atividade noutros Estados-Membros, através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência¹⁷.

41. A liberdade de estabelecimento só se aplica ao presente caso, se a matéria em causa for transfronteiriça (v., a este respeito, ponto 1). Se assim for, importa analisar se o imposto especial constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento (v., a este respeito, ponto 2) e se esta é eventualmente justificada por razões imperiosas de interesse geral (v., a este respeito, ponto 3).

1. Situação transfronteiriça

42. O Governo húngaro alega que tem dúvidas sobre as circunstâncias em que as sociedades podem ser consideradas «nacionais» ou «estrangeiras». Neste contexto, importa começar por ter em mente que, segundo jurisprudência constante, a sede de uma sociedade serve para determinar, à semelhança da nacionalidade para as pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado¹⁸. Dado que a recorrente no processo principal tem a sua sede na Hungria, deve, consequentemente, ser considerada uma sociedade húngara, pelo que não está em causa uma situação transfronteiriça.

43. No entanto, a sociedade-mãe da recorrente é uma sociedade com sede nos Países Baixos. Se esta sociedade estrangeira exercer a sua atividade no mercado húngaro através de uma filial — nomeadamente, a recorrente no processo principal —, a liberdade de estabelecimento da sociedade-mãe é afetada.

16 Acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, n.º 21); de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, n.º 16); e de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, n.º 40).

17 Acórdãos de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, n.º 41); de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e o. (C-80/12, EU:C:2014:200, n.º 17); e de 4 de julho de 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, n.º 17).

18 Acórdãos de 14 de dezembro de 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, n.º 20), e de 2 de outubro de 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, n.º 25); v., igualmente, minhas Conclusões no processo ANGED (C-233/16, EU: 2017:852, n.º 40).

44. Com efeito, neste contexto, o Tribunal de Justiça já decidiu que uma sociedade pode, para efeitos fiscais, invocar uma restrição à liberdade de estabelecimento de outra sociedade a que esteja ligada, desde que essa restrição afete a sua própria tributação¹⁹. Por conseguinte, a recorrente no processo principal pode invocar uma eventual restrição da liberdade de estabelecimento da sua sociedade-mãe, a Vodafone Europe.

2. Restrição da liberdade de estabelecimento

45. Segundo jurisprudência constante, devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, dificultem, ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade²⁰. Em princípio, tal abrange discriminações mas também restrições não discriminatórias. Porém, nos casos dos impostos e dos tributos, importa ter em conta que estes constituem, *per se*, um encargo e, por isso, reduzem a atratividade de um estabelecimento noutra Estado-Membro. Consequentemente, uma análise à luz das restrições não discriminatórias sujeitaria todas as infrações fiscais nacionais ao direito da União e, assim, colocaria, no essencial, em causa a soberania dos Estados-Membros em questões fiscais²¹.

46. Por esse motivo, o Tribunal de Justiça já decidiu diversas vezes que as normas dos Estados-Membros relativas às condições e ao nível de tributação são cobertas pela autonomia fiscal, desde que o tratamento da situação transfronteiriça não seja discriminatório em relação à situação nacional²².

47. Por conseguinte, uma restrição à liberdade de estabelecimento pressupõe, em primeiro lugar, que dois ou mais grupos de referência sejam tratados de maneira diferente [v., a este respeito, alínea b)]. Se for esse o caso, coloca-se, em seguida, a questão de saber se esse tratamento diferente de situações transfronteiriças, em comparação com as situações puramente nacionais, prejudica as primeiras, sendo tidas em consideração, para este efeito, tanto a discriminação aberta como a dissimulada [v., a este respeito, alínea c)]. Como ponto adicional, analisa-se, por vezes, se o tratamento diferente diz respeito a situações objetivamente comparáveis entre si [v., a este respeito, alínea d)].

48. Por último, importa esclarecer sumariamente, antes de mais, que — contrariamente ao processo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi²³ — uma diferença de tratamento relevante não se pode basear desde logo na denominada regra da cumulação do artigo 7.º da Lei relativa ao Imposto Especial, mas apenas na taxa progressiva do imposto [v., a este respeito, alínea a)].

a) Irrelevância da regra da cumulação no presente contexto

49. Não se pode concordar com a Comissão na parte em que entende que a violação da liberdade de estabelecimento resulta diretamente do Acórdão de 5 de Fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

19 Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, n.º 39), e de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e o. (C-80/12, EU:C:2014:200, n.º 23); v., neste sentido, igualmente, Acórdão de 12 de abril de 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, n.ºs 18 e segs.).

20 Acórdãos de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 36); de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha (C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 56 e jurisprudência referida); e de 21 de maio de 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 34).

21 V., a este respeito, minhas Conclusões nos processos X (C-498/10, EU:C:2011:870, n.º 28); Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 82 e segs.); X (C-686/13, EU:C:2015:31, n.º 40); C (C-122/15, EU:C:2016:65, n.º 66); e ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, n.º 28).

22 V. Acórdãos de 6 de dezembro de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, n.ºs 51 e 53); de 14 de abril de 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, n.º 29); e Despacho de 4 de junho de 2009, KBC Bank e Bellegen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 e C-499/07, EU:C:2009:339, n.º 80).

23 Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

50. O que caracterizou a matéria de facto naquele processo foi a conjugação de um imposto sobre o rendimento das empresas de venda a retalho, que era progressivo e assentava no volume de negócios, com a denominada regra de cumulação para grupos de empresas. O conteúdo desta última consistia, em concreto, em que, para a integração nos escalões de progressão, não era determinante o volume de negócios das empresas de venda a retalho, mas sim o volume de negócios consolidado de todo o grupo de empresas. O pano de fundo desta regra é a aplicação, na verdade atípica em matéria de direito fiscal, de um imposto com efeito progressivo, também a pessoas coletivas. Essa regra de cumulação é, em princípio, necessária para impedir que o efeito progressivo possa ser subvertido pela divisão em várias pessoas coletivas.

51. No entanto, o Tribunal de Justiça expressou dúvidas, à luz do direito da União, sobre a regra de cumulação²⁴. Uma vez que a mesma regra de cumulação do artigo 7.º da Lei relativa ao Imposto Especial também é aplicável ao imposto especial sobre as telecomunicações, a Comissão vê, desde logo, nesse facto, uma violação do direito da União.

52. Contudo, ainda que a regra de cumulação, no presente caso, viole o direito da União — o que não se extrai, sem mais, do acórdão referido —, isso é, aqui, irrelevante para a decisão, nem tão-pouco responde à pergunta do órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, tal teria apenas como consequência que a regra de cumulação deveria permanecer inaplicada. Como, porém, de acordo com o apurado pelo órgão jurisdicional de reenvio, a mesma não se aplica à recorrente, por clara inexistência de ligação a outras empresas de telecomunicações representadas no mercado húngaro, isso não tem quaisquer efeitos no processo principal.

53. Por conseguinte, no presente caso, o Tribunal de Justiça deve apreciar a questão de saber se a configuração do imposto especial enquanto tal — independentemente da regra de cumulação — tem efeito discriminatório. Esta questão não foi respondida no Acórdão Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, não o tendo sido, tal como a Vodafone salienta com razão, no sentido propugnado pelo Governo húngaro, de que a natureza progressiva enquanto tal não é suficiente para uma discriminação. O Tribunal de Justiça, naquele acórdão, limitou-se a analisar a combinação de uma taxa progressiva de imposto e da regra de cumulação, sem excluir que a taxa progressiva também pode justificar, por si só, uma discriminação²⁵.

b) Diferença de tratamento

54. Assim, importa por começar por perguntar se a Lei relativa ao Imposto Especial trata, de facto, as diferentes empresas de maneira diferente. Parece militar em sentido contrário o facto de não serem, na verdade, fixadas taxas de imposto diferentes para empresas diferentes. Pelo contrário, são apenas definidos determinados escalões de volume de negócios que, em princípio, podem abranger qualquer empresa. As correspondentes taxas de imposto, associadas a estes escalões de volume de negócios, aplicam-se uniformemente a todas as empresas. O Governo húngaro insiste, neste contexto, que não existe qualquer tratamento diferente.

55. Ao acima exposto não se pode objetar que o tratamento diferente reside desde logo no facto de as empresas com maior volume de negócios, em números absolutos, deverem pagar mais imposto especial do que as com um volume de negócios menor. Em si mesmo, este facto não chega a consubstanciar qualquer diferença de tratamento, mas esta tributação diferente corresponde ao princípio universalmente reconhecido da tributação em função da capacidade contributiva. Enquanto a base de tributação e a dívida fiscal estiverem na mesma relação entre si, tal como sucede, por exemplo, com uma taxa de imposto proporcional («flat tax»), pode desde logo negar-se a existência de uma diferença de tratamento.

24 Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 39 e segs.).

25 Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 34).

56. Contudo, no caso de uma taxa progressiva de imposto, a base de tributação e a dívida fiscal não estão na mesma relação no que respeita a todos os sujeitos passivos. Tal facto resulta particularmente claro no presente caso, se se comparar a taxa de imposto média que incide sobre os sujeitos passivos quanto ao volume total dos seus negócios — e não apenas quanto a cada um dos escalões. Esta taxa de imposto média aumenta quando os escalões do volume de negócios são atingidos, de modo que as empresas com maior volume de negócios, em termos globais, também estão sujeitas a uma taxa de imposto média mais elevada do que as empresas com menor volume de negócios. Desta forma, pagam um imposto mais elevado não apenas em termos absolutos mas também em termos relativos. Assim, existe um tratamento diferenciado dessas empresas²⁶.

c) Penalização das situações transfronteiriças

57. Desta forma, coloca-se a questão de saber se esta diferença de tratamento penaliza as empresas estrangeiras face às nacionais.

58. Não se vislumbra aqui uma discriminação ostensiva, direta, das empresas estrangeiras. Com efeito, as modalidades de cobrança do imposto especial não fazem distinção consoante a sede ou a «origem» de uma empresa. Por conseguinte, a Lei relativa ao Imposto Especial não trata as empresas estrangeiras de um modo diferente das nacionais.

59. No entanto, as liberdades fundamentais não proíbem apenas as discriminações evidentes mas também todas as formas dissimuladas ou indiretas de discriminação que, através da aplicação de outros critérios de diferenciação, conduzem ao mesmo resultado²⁷. Por consequência, para o carácter discriminatório na aceção dos artigos 49.º e 54.º TFUE, é determinante saber se o tratamento diferente das empresas de telecomunicações no que diz respeito ao critério do volume de negócios líquido anual é equivalente a um tratamento diferente em função da origem ou da sede da sociedade.

60. Neste contexto, importa esclarecer, por um lado, quais os requisitos que devem ser impostos à correlação entre o critério de distinção escolhido — neste caso, o volume de negócios — e a sede das sociedades (v., a este respeito, n.ºs 61 e segs. das presentes conclusões). Por outro lado, importa analisar se se deve considerar que existe uma discriminação indireta pelo menos nos casos em que o critério de distinção foi escolhido conscientemente com um objetivo discriminatório (v., a este respeito, n.ºs 83 e segs. das presentes conclusões).

1) Correlação determinante

61. A jurisprudência atual não fornece uma imagem uniforme, quer no que diz respeito à medida, quer ao carácter da referida correlação. Quanto à medida quantitativa, até agora, o Tribunal de Justiça tem tomado por base quer uma concordância²⁸ na maior parte dos casos, quer uma simples predominância de não residentes afetados²⁹; nalguns casos, chega a falar do mero risco de prejuízo³⁰. Em termos qualitativos, incerta a questão de saber se esta correlação tem de existir tipicamente³¹ ou

26 V., neste sentido, igualmente, minhas Conclusões no processo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 49).

27 Acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, n.º 26); de 8 de julho de 1999, Baxter e o. (C-254/97, EU:C:1999:368, n.º 13); de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 30); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 30).

28 V. Acórdãos de 7 de julho de 1988, Stanton e L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, n.º 9); de 13 de julho de 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, n.º 15); de 8 de julho de 1999, Baxter e o. (C-254/97, EU:C:1999:368, n.º 13); de 22 de março de 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, n.º 32); de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 39); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 31); v., igualmente, Acórdãos de 3 de março de 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, n.º 28, quanto ao artigo 95.º CEE), e de 26 de outubro de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, n.º 48, quanto à livre prestação de serviços).

29 Acórdão de 1 de junho de 2010, Blanco Pérez e Chao Gómez (C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, n.º 119).

30 Acórdão de 22 de março de 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, n.º 32); em sentido semelhante, igualmente, Acórdão de 1 de junho de 2010, Blanco Pérez e Chao Gómez (C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, n.º 119).

31 V. Acórdão de 8 de julho de 1999, Baxter e o. (C-254/97, EU:C:1999:368, n.º 13).

decorrer da configuração dos critérios de diferenciação, como vários acórdãos indiciam³², ou se também pode assentar em circunstâncias de facto na realidade fortuitas³³. Além disso, não foi esclarecido se a correlação quantitativa e qualitativa devem ser cumulativas, ou se é eventualmente suficiente que as mesmas também sejam alternativas.

62. Conforme já tive oportunidade de referir noutro local, a existência de uma discriminação dissimulada deve ser subordinada a condições estritas. Com efeito, a discriminação dissimulada não deve provocar um alargamento da definição de discriminação, mas antes deve unicamente abranger aqueles casos que, do ponto de vista puramente formal, não constituem qualquer discriminação, mas que têm efeitos materialmente idênticos³⁴.

i) Critério quantitativo

63. Do ponto de vista quantitativo, a simples predominância — no sentido de mais de 50 % das empresas serem afetadas — não pode, pois, ser de modo algum suficiente; pelo contrário, deve-se poder concluir, na grande maioria dos casos, pela correlação entre o critério de distinção utilizado e a sede da sociedade³⁵.

64. No entanto, este elemento quantitativo pode causar dificuldades consideráveis na aplicação do direito. Com efeito, o resultado da análise depende dos valores comparativos que forem escolhidos em cada caso. Assim, o Tribunal de Justiça, no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, pretendeu averiguar se a maioria das sociedades coligadas *abrangidas pelo escalão mais elevado do imposto especial* estavam coligadas com sociedades-mãe estrangeiras³⁶.

65. Contudo, dificilmente se pode justificar que se selecione como critério geral apenas o escalão tarifário mais elevado. Não se vislumbra por que motivo apenas este escalão deverá ser determinante para estabelecer a natureza discriminatória. No caso concreto, tal poderá possivelmente explicar-se pelo facto de os outros escalões tarifários parecerem comparativamente negligenciáveis, por serem tão baixos³⁷. Porém, no presente caso, o escalão intermédio, com uma taxa de imposto de 4,5 %, dificilmente é negligenciável. Além disso, a análise apenas com base no escalão tarifário mais elevado é tanto mais questionável quanto mais escalões de progressão o imposto previr. Esta abordagem falha totalmente perante uma curva de progressão deslizante que não apresente escalões, tal como sucede frequentemente, por exemplo, no caso da tributação do rendimento.

66. A proposta da Comissão, segundo a qual se deve questionar se a maioria do volume total do imposto especial é suportada por empresas estrangeiras, também não é convincente. Aqui, não se trata de um indicador fiável de uma correlação, mas apenas de um indicador fortuito. Por um lado, no caso concreto — conforme refere a Hungria — tal também sucederia no caso de um imposto proporcional, que a Comissão, com razão, considera irrepreensível. Esta característica também se verificará sempre que o mercado seja maioritariamente dominado por empresas estrangeiras.

32 V. Acórdão de 1 de junho de 2010, *Blanco Pérez e Chao Gómez* (C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, n.º 119), quanto à liberdade de estabelecimento; quanto à livre circulação de trabalhadores, v., igualmente, Acórdãos de 10 de setembro de 2009, *Comissão/Alemanha* (C-269/07, EU:C:2009:527); de 28 de junho de 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, n.º 41); de 5 de dezembro de 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken* (C-514/12, EU:C:2013:799, n.º 26); e de 2 de março de 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, n.º 36).

33 V., neste sentido, Acórdãos de 9 de maio de 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, n.º 14), e de 5 de dezembro de 1989, *Comissão/Itália* (C-3/88, EU:C:1989:606, n.º 9, relativo à liberdade de estabelecimento).

34 V. minhas Conclusões no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 40), no processo *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, n.º 38) e no processo *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, n.º 36).

35 V. minhas Conclusões no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 41).

36 Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 45).

37 A taxa de imposto mais elevada é, aqui, de 2,4 %, ao passo que as taxas nos escalões mais baixos são de 0 %, 0,1 % e 0,4 %; V. Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 8).

67. Por outro lado, não seriam abrangidos os casos em que umas poucas empresas estrangeiras estão sujeitas a taxas de imposto muito substanciais, enquanto, porém, muitas empresas nacionais de menor dimensão, com taxas de imposto mais baixas, ainda assim, contribuem tanto para as receitas totais do imposto especial que a correlação teria de ser negada. Assim, fazer depender a natureza discriminatória desta última contribuição das empresas nacionais mais pequenas levaria a resultados aleatórios e, por conseguinte, não seria razoável.

68. O mesmo se dirá em relação à consideração da taxa de imposto média. Uma vez que a diferença de tratamento, no caso dos impostos progressivos, consiste na aplicação de taxas de imposto *médias* diferentes, poderia, em todo o caso, perguntar-se sobre se na grande maioria dos casos todas as empresas estrangeiras seriam prejudicadas no que diz respeito a esta taxa. Isso só sucederia se, na grande maioria das situações, esta taxa de imposto média fosse muito superior à taxa média a que as empresas nacionais, em média, estão sujeitas. Nem do pedido de decisão prejudicial nem dos dados quantificados apresentados pelas partes se consegue vislumbrar, de forma inequívoca, se foi o que sucedeu no presente caso.

69. Mas também aqui, a natureza discriminatória depende, em última instância, da taxa de imposto média das empresas nacionais de menor dimensão, o que também conduziria a resultados aleatórios e, por esse motivo, não é razoável. Os Estados-Membros, que se esforçam por atrair investidores estrangeiros, podem deixar, repentinamente, de cobrar um imposto sobre o rendimento progressivo, quando e porque os novos investidores — conforme também se pretende —, devido ao seu sucesso económico, suportam a maior parte da receita fiscal (quer em termos absolutos, quer por força das taxas de imposto médias mais elevadas), e por esse mesmo motivo. Este seria um resultado absurdo, que demonstra que a abordagem quantitativa não conduz ao efeito desejado.

70. Além disso, a análise puramente quantitativa tem — para além das dificuldades de cálculo já referidas (v., a este respeito, n.ºs 63 e segs. das presentes conclusões) — a desvantagem de dar origem a uma insegurança jurídica considerável, se não se fixar um limite concreto³⁸. Mas um limite concreto também acarretaria problemas, tais como conflitos de difícil resolução entre estatísticas contraditórias ou flutuações nos números, reveladas ao longo do tempo.

71. O «imposto digital», por exemplo, recentemente adotado em França, incide atualmente, segundo relata a comunicação social, sobre um total de cerca de 26 empresas, das quais apenas 4 têm sede em França. Se uma alteração dos valores no próximo ano conduzisse a uma apreciação jurídica diferente, a existência de uma restrição das liberdades fundamentais (pressupondo que as restantes 22 empresas podem invocar as liberdades fundamentais) dependeria sempre destas estatísticas, que só estão disponíveis anos mais tarde.

72. Acresce que, no caso de sociedades cujas participações sociais se encontram dispersas (sociedade anónimas com milhares de acionistas), tomar por base os acionistas para efeitos da determinação de um critério quantitativo coloca problemas consideráveis. Também não é certo como deve ser qualificada uma sociedade com dois sócios, quando um deles está domiciliado no estrangeiro e o outro no país.

73. Se se tomar por base, desde logo, os acionistas — à semelhança da Comissão e do órgão jurisdicional de reenvio —, então, no caso dos grupos de sociedades maiores, não se deverá tomar por base unicamente a cúpula do grupo de sociedades (ou seja, a sociedade-mãe do grupo) e os respetivos acionistas, para se determinar se está efetivamente em causa uma empresa estrangeira da União, uma

38 No Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 38), o Tribunal de Justiça entendeu, aparentemente, que 61,5 % ou 52 % não são suficientes para se considerar que existe uma discriminação indireta, sem, no entanto, referir qual o valor-limite que deveria ter sido alcançado.

empresa de um país terceiro ou uma empresa nacional? No presente caso, o Tribunal de Justiça desconhece a estrutura acionista da sociedade-mãe Vodafone Europe ou da efetiva sociedade-mãe do grupo. O presente caso ilustra muito bem a inconsistência da abordagem quantitativa que, por outro lado, também assenta na forma como está construída a estrutura acionista da sociedade.

ii) Critério qualitativo

74. Por conseguinte, considero mais importante do que este elemento puramente quantitativo o critério qualitativo, que vem sendo cada vez mais utilizado pelo Tribunal de Justiça, segundo o qual o elemento de diferenciação deve dizer respeito, *por natureza* ou *tipicamente*, a sociedades estrangeiras³⁹. Por conseguinte, uma relação meramente fortuita, ainda que seja quantitativamente muito elevada, não pode, em princípio, ser suficiente para justificar uma discriminação indireta.

75. Contudo, o critério de uma correlação por natureza carece de maior concretização, a fim de evitar uma aplicação nebulosa. Com efeito, o Tribunal de Justiça entendeu existir uma correlação por natureza nos casos em que os farmacêuticos que já exerciam a sua atividade no país gozavam de uma vantagem na concessão de autorizações de estabelecimento⁴⁰. A ideia subjacente, correta, é a de que uma correlação entre sede e local de atividade de uma sociedade obedece a uma certa lógica interna ou tipicidade e não apenas à natureza que, por acaso, um determinado mercado ou ramo de negócio possuam.

76. O mesmo se aplica — conforme recentemente o entendeu o advogado-geral N. Wahl⁴¹ — aos proprietários de automóveis matriculados num Estado-Membro que, na sua maioria, têm a nacionalidade desse Estado-Membro, porque os automóveis são matriculados no domicílio dos seus proprietários. A escolha de um elemento de conexão que só pode ser satisfeito por automóveis fabricados no estrangeiro, por no país não se fabricarem automóveis com tais características, é um desses casos⁴².

77. Também é de presumir uma correlação por natureza no tocante à característica da obtenção de rendimentos tributáveis. O contexto é que o direito fiscal das empresas, pela sua natureza, se caracteriza pelo dualismo de rendimentos nacionais sujeitos a imposto e rendimentos obtidos no estrangeiro não sujeitos a imposto no território nacional. Assim, se se associar um tratamento favorável à obtenção simultânea de rendimentos tributáveis, aquele correlaciona-se, por natureza, com um tratamento favorável de empresas nacionais⁴³.

78. Assim, o que importa é uma conexão imanente ao critério de distinção que, logo quando considerada em abstrato, permite presumir a probabilidade de uma correlação na grande maioria dos casos.

39 V., nomeadamente, quanto à livre circulação de trabalhadores e quanto à liberdade de estabelecimento, Acórdãos de 8 de julho de 1999, *Baxter e o.* (C-254/97, EU:C:1999:368, n.º 13); de 10 de setembro de 2009, *Comissão/Alemanha* (C-269/07, EU:C:2009:527); de 1 de junho de 2010, *Blanco Pérez e Chao Gómez* (C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, n.º 119); de 28 de junho de 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, n.º 41); de 5 de dezembro de 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken* (C-514/12, EU:C:2013:799, n.º 26); e de 2 de março de 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, n.º 36).

V. ainda minhas Conclusões no processo *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, n.º 38) e no processo *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, n.º 36); em sentido diverso, v. ainda minhas Conclusões no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, n.ºs 42 e segs.).

40 Acórdão de 1 de junho de 2010, *Blanco Pérez e Chao Gómez* (C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, n.º 122).

41 Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo *Áustria/Alemanha* (C-591/17, EU:C:2019:99, n.º 47).

42 Acórdão de 9 de maio de 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, n.ºs 14 e 16).

43 V., a este respeito, minhas Conclusões no processo *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, n.º 38).

79. Se aplicarmos estes princípios ao presente caso, a questão decisiva é a de saber se o montante do volume de negócios de uma empresa está correlacionado, por natureza, com a sede (estrangeira) de uma empresa ou dos acionistas que a controlam. Já nas minhas Conclusões no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* afirmei, a este respeito, que, com efeito, regra geral, as empresas com um maior volume de negócios estão mais dispostas a operar no mercado interno fora das fronteiras nacionais, pelo que poderá haver uma certa probabilidade de essas empresas também atuarem noutros Estados-Membros⁴⁴.

80. No entanto, tal não é, por si só — conforme a República Federal da Alemanha salientou na audiência — suficiente. As empresas com um maior volume de negócios também podem muito bem ser exploradas por residentes⁴⁵. Tal aplica-se tanto ao comércio de retalho relevante no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* como ao setor das telecomunicações aqui em causa. Aplica-se, designadamente, quando, tal como no presente caso — v. artigo 3.º, n.º 2, da Lei relativa ao Imposto Especial —, o critério assenta no volume de negócios obtido no território nacional, e não no volume de negócios a nível mundial. Não se vislumbra nenhum motivo pelo qual se deva presumir, em termos gerais, que as empresas estrangeiras com atividade na Hungria realizarão *na Hungria* um volume de negócios com serviços de telecomunicações superior ao das empresas nacionais.

81. Por outras palavras, o critério do volume de negócios não é transfronteiriço por natureza, mas antes, tal como afirmaram, com razão, a República Checa, no seu articulado, e a República Federal da Alemanha, na audiência, um critério de diferenciação neutro. O volume de negócios, enquanto base tributável para o cálculo de um imposto direto, é tão neutro quanto, por exemplo, o lucro (ou o património). As liberdades fundamentais não privilegiam nem um nem outro. Nesta medida, estamos perante uma «casualidade» do mercado das telecomunicações húngaro que é historicamente condicionada e que poderá ter sido conscientemente aproveitada pelo legislador húngaro (quanto a esta problemática, v. n.ºs 83 e segs. das presentes conclusões).

82. O mesmo é confirmado pelas estatísticas apresentadas ao Tribunal de Justiça. Assim, uma estatística revela que na Hungria, em 2010, entre os dez maiores devedores de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas se encontravam apenas três empresas que não eram detidas por acionistas estrangeiros. Aparentemente, a economia húngara é globalmente dominada por uma percentagem elevada de empresas de sucesso detidas por acionistas estrangeiros. No entanto, esta circunstância, que, aparentemente, se deve a razões históricas, não leva a que cada imposto adicional que onera mais as empresas particularmente bem sucedidas no mercado também tenha um efeito discriminatório indireto.

2) Efeitos de um tratamento desfavorável consciente e orientado

83. Contudo, a Comissão afirma ainda que o legislador húngaro gerou o efeito discriminatório do imposto especial de forma consciente e orientada.

84. A este respeito, coloca-se a questão de saber se também se deve presumir uma restrição de uma liberdade fundamental nos casos em que um critério de diferenciação — que por natureza não é desfavorável — foi escolhido de um modo consciente e subjetivo, com o objetivo de conseguir um tratamento desfavorável quantitativamente elevado de empresas que, regra geral, têm acionistas estrangeiros. Para tanto, essa intenção deve ser juridicamente relevante [v., a este respeito, i)] e ter sido correspondentemente comprovada [v., a este respeito, ii)].

⁴⁴ V. minhas Conclusões no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 51).

⁴⁵ V., neste sentido, desde logo, minhas Conclusões no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 51).

i) Relevância da intenção política para a apreciação de uma discriminação indireta

85. Em meu entender, a análise subjetiva de uma discriminação indireta que, na realidade, deve ser apreciada em termos objetivos⁴⁶ acarreta alguns riscos. Em particular, as incertezas associadas à identificação de uma vontade subjetiva de discriminar por parte de um Estado-Membro suscitam dúvidas⁴⁷ e acarretam problemas (nomeadamente, de prova).

86. Não obstante, e atendendo ao sentido e objetivo do critério qualitativo no quadro de uma discriminação indireta (v., a este respeito, n.ºs 59 e 74 e segs. das presentes conclusões) e à proibição de abuso de direito reconhecida pelo direito da União (ou a proibição de comportamentos contraditórios), em meu entender deve responder-se, em princípio, afirmativamente a esta questão, mas apenas em condições muito rigorosas.

87. Com efeito, o objetivo do critério qualitativo consiste em retirar correlações quantitativas puramente aleatórias do domínio da discriminação indireta. Em certa medida, este critério protege a soberania fiscal do Estado-Membro contra restrições pelo direito da União que, de um ponto de vista puramente quantitativo, poderiam resultar apenas do predomínio fortuito de sujeitos passivos estrangeiros num determinado setor. No entanto, se a correlação for escolhida consciente e exclusivamente naquela forma, com a finalidade de prejudicar os sujeitos passivos estrangeiros, falta-lhe, precisamente, este carácter fortuito e, por conseguinte, o Estado-Membro também deixa de ser digno de proteção.

88. Esta abordagem pode basear-se no princípio geral de direito da proibição do abuso de direito⁴⁸, o qual, a nível da União, não se aplica apenas aos sujeitos passivos (v., entretanto, no plano da União, artigo 6.º da Diretiva 2016/1164⁴⁹). À semelhança do advogado-geral M. Campos-Sánchez-Bordona⁵⁰, considero que os Estados-Membros, em última instância, também estão sujeitos a este princípio geral de direito, por força do artigo 4.º, n.º 3, TUE.

89. Neste sentido, o Tribunal de Justiça já declarou que o direito da União assenta na premissa fundamental segundo a qual cada Estado-Membro partilha com todos os outros Estados-Membros, e reconhece que estes partilham consigo, uma série de valores comuns, nos quais a União se funda, como precisado no artigo 2.º TUE. É precisamente neste contexto que compete aos Estados-Membros, designadamente, por força do princípio da cooperação leal, enunciado no artigo 4.º, n.º 3, primeiro parágrafo, TUE, assegurar, nos respetivos territórios, a aplicação e o respeito do direito da União e tomar, para esse efeito, todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União⁵¹.

90. Em particular, o artigo 4.º, n.º 3, terceiro parágrafo, TUE exige que os Estados-Membros se abstenham de qualquer medida suscetível de pôr em perigo a realização dos objetivos da União. No entanto, se os poderes nacionais existentes (neste caso, a introdução de mais um imposto sobre o rendimento) forem escolhidos consciente e exclusivamente de forma a prejudicarem apenas as

46 Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Áustria/Alemanha (C-591/17, EU:C:2019:99, n.º 71), que, fazendo referência ao Acórdão de 16 de setembro de 2004, Comissão/Espanha (C-227/01, EU:C:2004:528, n.ºs 56 e segs.), salientam, com razão, que, no contexto de um processo por incumprimento, a avaliação deve ser objetiva. No entanto, isso também é válido para um pedido de decisão prejudicial, já que, em ambos os casos, está em causa a apreciação da discriminação.

47 V. apenas as preocupações que são expressas, com toda a razão, nas Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Áustria/Alemanha (C-591/17, EU:C:2019:99, n.ºs 70 e segs.).

48 V., designadamente, Acórdão de 5 de julho de 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, n.º 38).

49 Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (JO 2016, L 193, p. 1).

50 Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo Wightman e o. (C-621/18, EU:C:2018:978, n.ºs 153 e 170).

51 Acórdão de 6 de março de 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, n.º 34); Parecer 1/09 (Acordo sobre a criação de um sistema unificado de resolução de litígios em matéria de patentes), de 8 de março de 2011 (EU:C:2011:123, n.º 68), e Parecer 2/13 (Adesão da União à Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais), de 18 de dezembro de 2014 (EU:C:2014:2454, n.ºs 168 e 173).

empresas estrangeiras e, assim, limitarem as suas liberdades fundamentais garantidas pelo direito da União (para assim contornarem o direito da União), tal contraria o raciocínio subjacente ao artigo 4.º, n.º 3, TUE e pode, em determinadas circunstâncias, ser inteiramente considerado abusivo. Nestas circunstâncias, também se pode considerar que esta situação consubstancia uma discriminação indireta.

91. No entanto, resulta igualmente das considerações acima expostas que tem de se tratar de uma exceção, muito limitada, que deve ser tratada de forma restritiva, atendendo à autonomia dos Estados-Membros, e que necessita de prova concreta. Não se pode, de modo algum, presumir levemente o abuso de direito por parte de um Estado-Membro com base em meras especulações, estatísticas pouco fundamentadas, meras declarações individuais⁵² ou outras conjecturas.

92. Nesta medida, têm de existir indícios claros de que o tratamento desfavorável de sociedades estrangeiras constituía a finalidade principal da medida que, enquanto tal, foi adotada e apoiada pelo Estado-Membro (e não apenas por cada uma das pessoas implicadas), não podendo igualmente vislumbrar-se outro motivo objetivo para a regulamentação escolhida.

ii) Prova de uma intenção relevante de discriminação

93. Sobre esta há sérias dúvidas no caso em apreço. A Comissão baseia a existência de uma intenção de discriminação, por um lado, na sua constatação de que a linha que separa o escalão superior do volume de negócios [acima dos 5 000 milhões de HUF (cerca de 15 340 000 euros)] do médio (entre 500 milhões de HUF e 5 000 milhões de HUF) (entre cerca de 1 534 000 euros e 15 340 000 euros) representa quase exatamente a linha que separa as sociedades húngaras e estrangeiras.

94. No entanto, tal não se consegue deduzir totalmente dos números apresentados. Segundo a Comissão, no primeiro ano do imposto, 16 empresas foram abrangidas pelo escalão de progressão superior, 6 das quais não eram dominadas por nacionais de outros Estados-Membros da União, sendo as duas maiores «apenas» detidas a 70,5 % ou 75 % por nacionais de outros Estados-Membros da União. Segundo dados fornecidos pela Comissão, no escalão de progressão seguinte também se encontram, entre as cerca de 30 empresas abrangidas, 9 empresas maioritariamente detidas por nacionais de outros Estados-Membros da União Europeia. Dificilmente se pode falar de uma linha de separação clara.

95. Por outro lado, a Comissão faz referência a declarações no decurso do respetivo debate parlamentar, assim como a excertos de documentos governamentais dos quais resultará a finalidade discriminatória do imposto. No entanto, as palavras escolhidas neste debate parlamentar sobre a introdução de um denominado imposto «de crise» (a Hungria tentava assim voltar a cumprir os critérios de défice orçamental da União) eram muito semelhantes às do atual debate sobre a BEPS⁵³. Tanto num caso como no outro, não estava ou não está em causa a maior tributação das empresas estrangeiras, mas a maior tributação das empresas *com atividade multinacional*.

96. Com efeito, de um modo geral, estava em causa no debate parlamentar o problema de os grandes grupos multinacionais lograrem minimizar os seus lucros na Hungria, de modo que a carga fiscal, no essencial, é suportada pelas pequenas e médias empresas, o que se pretende evitar, em parte, com a Lei relativa ao Imposto Especial. Nessa altura, era dada uma atenção especial às empresas com atividade multinacional cujas práticas fiscais também constituíam uma das principais causas do debate

52 As declarações dos políticos, sobretudo durante campanhas eleitorais, não são suficientes, conforme se sublinha, com razão, nas Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Áustria/Alemanha (C-591/17, EU:C:2019:99, n.ºs 70 e 71). No entanto, o mesmo se dirá em relação a um debate parlamentar público.

53 Tal deverá ser entendido, em termos simplificados, como sendo a estrutura fiscal dos chamados grupos multinacionais, que nos sistemas fiscais atuais dispõem de possibilidades (legítimas) de minimizar as suas bases tributárias em países com taxas elevadas de impostos e de transportar os lucros para países com baixas taxas de impostos (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

sobre a BEPS⁵⁴. Tal como o demonstra outra estatística apresentada ao Tribunal de Justiça, em 2010 das dez empresas com maior volume de negócios na Hungria apenas metade pagou imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Tal diz respeito tanto a empresas detidas por nacionais, como também a empresas detidas por nacionais de outros Estados-Membros da União. A conexão com o volume de negócios poderia perfeitamente tentar corrigir esta situação. Tal também corresponde à abordagem da Comissão em relação ao imposto sobre os serviços digitais planeado ao nível da União⁵⁵. Com esse imposto também se procura que as empresas multinacionais (neste caso, sobretudo, de determinados Estados terceiros) participem mais nos custos das políticas públicas, quando geram lucros na União, mas nela não estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento. A acusação de abuso de direito por parte da Hungria não pode assentar neste facto.

97. Em particular, a Comissão limita-se a invocar as observações de três parlamentares no debate parlamentar e excertos de documentos governamentais. Tal também me parece ser insuficiente para a acusação de abuso de direito contra um Estado-Membro. Se as observações num debate parlamentar fossem suficientes, a oposição (ou qualquer deputado, por si só) poderia arrasar qualquer decisão do legislador mediante uma observação nesse sentido.

98. Uma vez que, normalmente, o Governo está vinculado à decisão do Parlamento e não o inverso, também tenho dúvidas sobre se podem ser invocados documentos governamentais individuais. Mais importante do que a mera justificação política do conteúdo da lei perante os eleitores, é a fundamentação oficial (jurídica) da lei⁵⁶. No entanto, da primeira não resulta que o objetivo deste imposto é a tributação em primeiro plano dos nacionais de outros Estados-Membros da União.

99. Além disso, o limite de 500 milhões de HUF (cerca de 1 534 000 euros) para o primeiro escalão de tributação não incide exclusivamente sobre empresas estrangeiras. Cada nova empresa nacional ou estrangeira com atividade no mercado de telecomunicações húngaro também beneficiaria da isenção. Nesta medida, a estrutura da taxa do imposto escolhida beneficia principalmente empresas de menor dimensão, em particular, as denominadas empresas em fase de arranque (*startups*), em comparação com as de maior dimensão, já estabelecidas no mercado⁵⁷. Cabe ao legislador nacional decidir se o limite de 5 000 milhões de HUF (cerca de 15 340 000 euros) de volume de negócios é ou não o «melhor» limite ou se não teria sido «melhor» outro montante, não podendo nem o Tribunal de Justiça nem a Comissão apreciar essa decisão da perspetiva da existência de um abuso.

100. A tese defendida pela Vodafone e, em pequena medida, também pela Comissão na audiência, de que apenas uma tributação do rendimento baseada no lucro respeita o princípio da tributação em função da capacidade económica, tal como apresentada, não é, em meu entender, correta. Mesmo nos casos em que o volume de negócios não é obrigatoriamente um indicador da capacidade económica, a presunção global manifestamente estabelecida pelo legislador húngaro, de que as empresas de maior

54 V., nomeadamente, OCDE «Action Plan on base Erosion and Profit shifting» — que pode ser consultado em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> —, p. 13: «Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.» [«São necessárias mudanças fundamentais para evitar efetivamente a dupla não tributação, assim como os casos de baixa ou não tributação associada a práticas que segregam, artificialmente, o rendimento tributável das atividades que o geram» (N. do T.: tradução livre)].

55 V., nomeadamente, vigésimo terceiro considerando da proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, de 21 de março de 2018 [COM(2018) 148 final], e a fundamentação na p. 2 da proposta, segundo a qual as atuais regras de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas não são adequadas à economia digital.

56 O advogado-geral N. Wahl também refere, com razão, nas suas Conclusões no processo Áustria/Alemanha (C-591/17, EU:C:2019:99, n.º 70) o seguinte: «Neste contexto, é irrelevante que alguns políticos alemães tenham abertamente afirmado, durante uma campanha eleitoral, que pretendiam adotar um encargo para viajantes estrangeiros nas autoestradas alemãs. Essas declarações são possivelmente uma manifestação de — parafraseando uma conhecida citação — um espectro que tem assombrado a Europa nos últimos anos: o espectro do populismo e nacionalismo.»

57 É interessante observar que a Comissão justifica a taxa escalonada do imposto sobre os serviços digitais com o facto de «o limiar inclui[r] também as pequenas empresas e as empresas em fase de arranque[,] para as quais os encargos decorrentes do cumprimento do novo imposto serão suscetíveis de ter um efeito desproporcionado» — vigésimo terceiro considerando da proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, de 21 de março de 2018 [COM(2018) 148 final].

dimensão (ou seja, com maior volume de negócios), em princípio, também têm maior capacidade financeira do que as de menor dimensão (v., a este respeito, igualmente, preâmbulos da Lei relativa ao Imposto Especial), não é, ainda assim, despropositada⁵⁸. Conforme a República da Polónia referiu, com razão, na audiência, o setor (privado) da banca, por exemplo, também distingue, na concessão do crédito, em função da dimensão do volume de negócios do tomador do crédito.

101. Acresce que a referência ao volume de negócios como critério deixa pouco espaço para modelos de organização de empresas com atividade multinacional, o que é um dos pontos principais do debate sobre a BEPS da última década, e foi também uma questão fundamental no debate parlamentar húngaro. A Comissão também propõe um imposto sobre os serviços digitais baseado no volume de negócios para determinadas empresas do setor digital com grande volume de negócios. Esta técnica de tributação é expressamente justificada no vigésimo terceiro considerando da referida proposta⁵⁹ com a afirmação de que «a oportunidade de participação num planeamento fiscal agressivo reside nas empresas de maior dimensão».

102. Se até a Comissão considera que um imposto progressivo baseado no volume de negócios é adequado para determinadas empresas, para garantir a justiça fiscal entre as empresas de maior dimensão que atuam a nível mundial e as de menor dimensão que (apenas) atuam a nível da Europa, um imposto nacional semelhante, que visa uma maior participação das empresas de maior dimensão nos encargos comuns do que a das de menor dimensão, em princípio dificilmente será abusivo.

d) Conclusão intercalar

103. Não se verifica uma restrição indireta das liberdades fundamentais através da introdução do imposto sobre o rendimento de empresas de telecomunicações, baseado no volume de negócios e com efeito progressivo. Por um lado, o elemento de conexão do volume de negócios escolhido pelo legislador húngaro não indicia, pela sua natureza, nenhum tratamento desfavorável das situações transfronteiriças. Por outro lado, devido à falta de provas suficientemente fundadas, e atendendo à existência de um fundamento prático para a configuração do imposto, a Hungria enquanto Estado-Membro não pode, nesta medida, ser acusada de comportamento abusivo.

e) Situação objetivamente comparável

104. No pressuposto de que, ainda assim, se entenderá existir uma discriminação (indireta), a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em algumas ocasiões, tem analisado, como requisito adicional de uma discriminação, se os dois grupos que receberam um tratamento diferente se encontram numa situação objetivamente comparável⁶⁰.

58 V., também neste sentido, Acórdão de 16 maio de 2019, Polónia/Comissão (T-836/16 e T-624/17, EU:T:2019:338, n.º 75 e segs.)

59 Proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais de 21 de março de 2018 [COM(2018) 148 final].

60 V., recentemente, Acórdão de 4 de julho de 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, n.º 31 a 38), bem como amplos elementos comprovativos provenientes da jurisprudência referida no n.º 31 desse acórdão.

105. Conforme já referi diversas vezes nas minhas conclusões⁶¹, trata-se de um critério que não permite distinções inequívocas. Pelo contrário, no âmbito desta análise, há fundamentos de justificação individuais — em última instância, de contornos incertos⁶² — que são antecipados e, desde modo, subtraídos a uma análise da sua proporcionalidade. Por esse motivo, o Tribunal de Justiça, em parte, também prescinde, com razão, da análise da comparabilidade objetiva⁶³. Por conseguinte, o critério deverá ser abandonado.

106. Se, pelo contrário, se atender ao critério da situação objetivamente comparável, colocar-se-á, em particular, a questão de saber se as empresas com maior volume de negócios e as empresas com menor volume de negócios não se encontram numa situação objetivamente diferente, uma vez que dispõem de uma capacidade contributiva diferente. No entanto, abordarei esta questão a seguir, no âmbito da análise dos fundamentos de justificação, igualmente realizada a título subsidiário.

3. A título subsidiário: justificação da discriminação indireta

107. Caso o Tribunal de Justiça entenda concluir por uma discriminação indireta, em razão da associação ao montante do volume de negócios, deverá colocar-se, a título subsidiário, a questão de saber se a taxa de imposto média daí resultante é justificada. A restrição das liberdades fundamentais pode justificar-se por razões imperiosas de interesse geral, desde que seja adequada para garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objetivo⁶⁴.

a) Razões imperiosas de interesse geral

108. Conforme resulta do preâmbulo da Lei relativa ao Imposto Especial, o imposto especial destina-se a corrigir o equilíbrio orçamental a expensas dos sujeitos passivos cuja capacidade de contribuição para os encargos públicos seja superior à obrigação fiscal geral. É certo que o Tribunal de Justiça esclareceu que o restabelecimento do equilíbrio orçamental através do aumento das receitas fiscais não pode justificar um sistema fiscal como o presente⁶⁵. No entanto, neste caso, o funcionamento especial do imposto não é apenas justificado com meros interesses fiscais, mas com uma associação à capacidade económica diferente dos sujeitos passivos, ou seja, tendo em conta uma repartição equitativa dos encargos na sociedade.

109. Conforme já referi diversas vezes nas minhas conclusões, partilho da opinião da Comissão⁶⁶ de que a diferente capacidade contributiva de um sujeito passivo pode, em princípio, justificar um tratamento diferente do sujeito passivo⁶⁷. O Tribunal de Justiça também reconheceu o princípio da tributação em função da capacidade contributiva, pelo menos, no quadro do fundamento de justificação da coerência do regime fiscal⁶⁸.

61 V., a este respeito, minhas Conclusões no processo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, n.º 21 a 28) e no processo A (C-123/11, EU:C:2012:488, n.º 40 e 41). Neste sentido, igualmente, desde logo, minhas Conclusões no processo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 59); nos processos apensos SCA Group Holding e o. (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:104, n.º 32); no processo Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, n.º 46); e no processo Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, n.º 38).

62 V. minhas Conclusões no processo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, n.º 25 e jurisprudência referida).

63 V. Acórdãos de 15 de maio de 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, n.º 18 a 26); de 23 de outubro de 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, n.º 27 a 39); e de 4 de julho de 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, n.º 18 a 34).

64 Acórdãos de 5 de outubro de 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, n.º 17); de 24 de março de 2011, Comissão/Espanha (C-400/08, EU:C:2011:172, n.º 73); e de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 42).

65 Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 44).

66 Resulta dos n.ºs 30 e 71 das observações da Comissão que esta reconhece, em princípio, este fundamento de justificação, mas considera que no presente caso o mesmo não se verifica.

67 V. minhas Conclusões no processo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 60) e no processo ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, n.º 44).

68 Acórdão de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, n.ºs 49 e 50).

110. O contexto poderá ser o facto de, em muitos Estados-Membros, o princípio da tributação em função da capacidade contributiva ser mesmo um princípio constitucional que, por vezes, está expressamente consagrado nas Constituições⁶⁹, outras vezes é extraído pelos tribunais superiores do princípio da igualdade de tratamento⁷⁰. Uma vez que o montante do volume de negócios também pode ser considerado um indicador de uma determinada capacidade contributiva (v. n.º 100 das presentes conclusões), este fundamento de justificação é aplicável no presente caso.

111. Além disso, o direito fiscal reconhece que, em princípio, também é do interesse legítimo do Estado aplicar taxas progressivas de imposto. Em todo o caso, também está generalizada nos Estados-Membros, pelo menos, no caso dos impostos que se medem em função do lucro, a ideia de que as pessoas com uma maior capacidade financeira também podem ser chamadas a participar nas despesas da comunidade numa medida mais do que proporcional. Até a própria União recorre a uma taxa progressiva para tributar os seus funcionários e agentes⁷¹.

112. O motivo é, regra geral, pelo menos, num Estado social, o objetivo de diminuir os encargos dos socialmente mais fracos e, nessa medida, redistribuir um pouco os fundos que, em parte, estão distribuídos de forma desigual, com a ajuda do direito fiscal. Este objetivo do Estado social também justifica, em princípio, uma certa diferença de tratamento em razão de uma taxa progressiva de imposto.

113. Uma vez que, nos termos do artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, TUE, a União não se limita a estabelecer um mercado interno, mas também promove a justiça social, estes fundamentos inerentes ao Estado social — tal como a República da Polónia alegou na audiência — também podem justificar uma taxa progressiva de imposto à luz do direito da União. Em todo o caso, o mesmo aplica-se a um imposto que não abranja apenas as empresas mas também pessoas singulares, conforme sucede nos termos do artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, da Lei relativa ao Imposto Especial.

114. Consequentemente, o fundamento de uma tributação em função da capacidade financeira, em conjugação com o princípio do Estado social, pode justificar uma restrição às liberdades fundamentais.

b) Proporcionalidade da restrição

115. A restrição à liberdade fundamental deve ainda ser adequada para garantir a realização do objetivo e não pode ultrapassar o necessário para atingir esse objetivo⁷².

1) Adequação

116. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma legislação nacional só é apta a garantir a realização do objetivo invocado se responder efetivamente à intenção de o alcançar de uma maneira coerente e sistemática⁷³.

69 V., a título de exemplo, artigo 4.º, n.º 5, da Constituição grega; artigo 53.º, n.º 1, da Constituição italiana; artigo 31.º, n.º 1, da Constituição espanhola; artigo 24.º, n.º 1, da Constituição da República de Chipre e, em particular, também os artigos O e XXX da Lei Fundamental da Hungria.

70 Assim, por exemplo, na Alemanha, por todos: Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional), Acórdão de 15 de janeiro de 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, n.ºs 55 e segs.).

71 V. artigo 4.º do Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 260/68 do Conselho, de 29 de fevereiro de 1968, que fixa as condições e o processo de aplicação do imposto estabelecido em proveito das Comunidades Europeias (JO 1968, L 56, p. 8; EE 01 F1 p. 136), com uma taxa progressiva de imposto de 8% a 45%.

72 Acórdãos de 13 de dezembro de 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, n.º 23); de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, n.º 35); de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, n.º 47); de 15 de maio de 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, n.º 27); de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 42); e de 17 de julho de 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 25).

73 Acórdãos de 17 de novembro de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, n.º 42); de 12 de julho de 2012, HIT e HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, n.º 22 e jurisprudência referida); e de 11 de junho de 2015, Berlington Hungary e o. (C-98/14, EU:C:2015:386, n.º 64).

117. Para tanto, o Tribunal de Justiça leva em conta a margem de decisão dos Estados-Membros na aprovação de leis gerais⁷⁴. Em especial, é exigido ao legislador que tome decisões de natureza política, económica e social. Também tem de fazer apreciações complexas⁷⁵. Na falta de diplomas de direito da União de harmonização das legislações nacionais, o legislador nacional tem, no domínio do direito fiscal, uma certa margem de discricionariedade na introdução de um imposto. Consequentemente, o requisito de coerência é cumprido se o imposto especial não for manifestamente inadequado para alcançar o objetivo prosseguido⁷⁶.

118. O imposto especial, na medida em que, no presente caso, tem em conta a capacidade financeira das empresas sujeitas ao imposto, baseia-se, conforme acima exposto, aparentemente, na presunção de que as empresas com um volume de negócios mais alto têm maior capacidade financeira do que as que têm um volume de negócios mais baixo.

119. Em oposição a esta presunção, a Comissão, no presente processo, argumenta que o volume de negócios indicia apenas a dimensão e a posição no mercado de uma empresa, mas não a sua capacidade financeira. O crescimento do volume de negócios não é automaticamente acompanhado do aumento do lucro. Por conseguinte, a Comissão entende que não existe uma relação direta entre o volume de negócios e a capacidade financeira de uma empresa. Esta argumentação da Comissão causa espanto, pois o imposto sobre os serviços digitais, baseado no volume de negócios, proposto no plano da União tem, no final de contas, uma fundamentação diametralmente oposta⁷⁷.

120. Em última análise, a Comissão, no presente processo, não tem em conta que não é necessária uma ligação *direta* entre o objeto do imposto (neste caso, o volume de negócios) e a finalidade do imposto (neste caso, a tributação da capacidade contributiva), tal como propugna, para justificar a adequação da medida. Requisitos tão rigorosos seriam contrários à margem de apreciação dos Estados-Membros acima referida. Pelo contrário, só se deve pressupor a inadequação da medida quando não se vislumbra qualquer ligação.

121. Contudo, no presente caso, vislumbra-se perfeitamente uma ligação *indireta* entre o volume de negócios anual realizado e a capacidade financeira. Conforme já referi nas minhas Conclusões no processo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, o montante do volume de negócios pode perfeitamente representar um indicador geral da capacidade contributiva. Nesse sentido aponta, por um lado, o facto de não ser possível obter lucros elevados sem um volume de negócios elevado e, por outro, o facto de a receita resultante de uma operação adicional (receita marginal) aumentar devido à redução dos custos

74 V. Acórdãos de 24 de março de 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, n.º 61); de 21 de setembro de 1999, Läära e o. (C-124/97, EU:C:1999:435, n.ºs 14 e 15); e de 6 de novembro de 2003, Gambelli e o. (C-243/01, EU:C:2003:597, n.º 63) — todos sobre os jogos de fortuna e de azar; v., também, Acórdão de 5 de março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79, n.ºs 48 e segs.), sobre as normas relativas a géneros alimentícios.

75 Sobre critérios equivalentes para apreciar a atuação das instituições da União e a dos Estados-Membros, v., também, Acórdão de 5 de março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79, n.º 47).

76 V., neste sentido, já minhas Conclusões no processo ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, n.º 48), e Acórdãos de 10 de dezembro de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, n.º 123 e jurisprudência referida), e de 4 de maio de 2016, Polónia/Parlamento e Conselho (C-358/14, EU:C:2016:323, n.º 79), sobre o poder de apreciação do legislador da União, que podem ser transpostos para a situação do legislador nacional — v., sobre um critério equivalente para apreciar a atuação das instituições da União e a dos Estados-Membros, também, Acórdão de 5 de março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79, n.º 47).

77 Pelo contrário, no vigésimo terceiro considerando da proposta da Comissão de imposto sobre os serviços digitais baseado no volume de negócios, refere-se que o limiar (baseado no volume de negócios) deverá limitar a aplicação do imposto sobre os serviços digitais a empresas de uma determinada dimensão. Trata-se de empresas que dependem, em grande medida, da exploração de uma forte posição de mercado. Além disso, o limiar exclui as pequenas empresas e as empresas em fase de arranque, para as quais os encargos decorrentes do cumprimento do novo imposto serão suscetíveis de ter um efeito desproporcionado. Na correspondente fundamentação (p. 12), a Comissão afirma expressamente que essas empresas (de elevado volume de negócios) estão em situação de retirar relativamente mais benefícios dos seus modelos de negócios do que as empresas mais pequenas. Devido a essa «capacidade económica», essas empresas são tidas como «fiscalmente valiosas» e declaradas sujeitas a imposto.

fixos por unidade⁷⁸. Por conseguinte, não parece de modo algum indefensável que o volume de negócios consubstancie a expressão da dimensão ou da posição no mercado e que os potenciais lucros de uma empresa também consubstanciem a expressão da sua capacidade financeira, e que os mesmos sejam tributados nessa medida.

122. Contrariamente ao defendido pela Comissão na audiência, para se concluir pela existência de uma discriminação, é irrelevante que a taxa progressiva seja aplicada num imposto baseado no lucro ou no volume de negócios. O lucro de uma empresa também não passa de uma medida aritmética que revela uma capacidade contributiva fictícia (tributável) e nem sempre coincide com a capacidade contributiva real. Tal resulta claro no caso de uma elevada amortização especial que diminua o lucro apenas ficticiamente, mas não na realidade (as chamadas reservas latentes) ou no caso dos chamados resultados no âmbito de uma reestruturação (a renúncia a um crédito por parte de um credor de uma empresa insolvente conduz contabilisticamente à inscrição de um lucro no balanço da mesma).

123. Acresce que o volume de negócios, em certa medida, pode até ser mais adequado a refletir a capacidade financeira de uma empresa do que o lucro. Com efeito, contrariamente ao lucro, o volume de negócios está muito menos exposto a uma redução por força da diminuição da base tributável ou da transferência de lucros, por exemplo, mediante preços das transferências. Por conseguinte, a referência ao volume de negócios também pode constituir um meio eficaz para lutar contra o planeamento fiscal agressivo, o que é sublinhado pela Comissão na sua proposta de imposto sobre os serviços digitais baseado no volume de negócios⁷⁹.

124. Consequentemente, o imposto especial húngaro não é manifestamente inadequado para cumprir os objetivos referidos.

2) *Necessidade*

125. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na apreciação da necessidade no quadro da proporcionalidade, deve ter-se em conta que, quando se proporcione uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos restritiva e que os inconvenientes causados não devem ser desmedidos face aos objetivos prosseguidos⁸⁰.

126. Aqui coloca-se a questão de saber se a tributação do volume de negócios, em comparação com a tributação do lucro, pode ser tida em conta como eventual meio mais moderado, mas igualmente adequado. Para tanto, poderia ponderar-se se a tributação do rendimento em função do lucro, nessa medida, constitui um meio mais moderado, igualmente adequado, que tenha por efeito permitir evitar casos em que as empresas são tributadas com o imposto especial, apesar de apresentarem prejuízos elevados.

127. No entanto, o imposto sobre o rendimento baseado no lucro não é um meio mais moderado, igualmente adequado, mas é diferente de um imposto baseado no volume de negócios. O tipo de técnica de tributação do rendimento (baseado no volume de negócios ou baseado no lucro) nada diz sobre se, em caso de verdadeiro prejuízo, também devem ser pagos impostos. O imposto sobre o rendimento baseado no lucro também pode conduzir à tributação, apesar de a empresa registar prejuízos. Tal sucede, por exemplo, quando determinadas despesas de funcionamento da empresa — ou ainda preços de transferência — não são reconhecidas ou quando um credor, em caso de crise,

78 V. minhas Conclusões no processo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 61). V., neste sentido, igualmente, minhas Conclusões no processo *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, n.º 57).

79 Vigésimo terceiro considerando da proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais de 21 de março de 2018 [COM(2018) 148 final].

80 V., neste sentido, desde logo, Acórdãos de 11 de julho de 1989, *Schräder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, n.º 21); de 8 de julho de 2010, *Afton Chemical* (C-343/09, EU:C:2010:419, n.º 45); de 22 de janeiro de 2013, *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, n.º 50); de 15 de fevereiro de 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, n.º 54); de 4 de maio de 2016, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, n.º 48); e de 30 de junho de 2016, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, n.º 33).

prescinde de um crédito (o denominado lucro resultante de reestruturação). O problema geral de uma tributação apesar da inexistência de uma verdadeira capacidade financeira (ou seja, real), através de uma lei nacional relativa ao imposto sobre o rendimento, é sobretudo um problema de direito nacional e de direitos fundamentais nacionais, mas, devido à falta de harmonização, não é, em princípio, um problema de direito da União.

128. Além disso, um imposto sobre o rendimento baseado nos lucros também não é igualmente adequado a alcançar uma tributação eficiente e com uma configuração mais resistente. A associação ao volume de negócios enquanto base de tributação tem a vantagem decisiva de este ser mais fácil de calcular e de não permitir esquemas de evasão, ou de os permitir apenas em menor dimensão.

129. Por conseguinte, em conclusão, também não há dúvidas sobre a necessidade da configuração concreta do imposto especial face ao objetivo prosseguido.

3) Adequação

130. As restrições de uma liberdade fundamental devem ainda ser adequadas ao objetivo prosseguido⁸¹. Tal exige que a restrição e as suas consequências não sejam desmedidas face ao mesmo⁸². Também parece não ser o que sucede no presente caso.

131. Em primeiro lugar, importa recordar, por um lado, que o objetivo de uma repartição justa dos encargos numa sociedade tem grande importância para o legislador fiscal. O mesmo vale para o objetivo de voltar a cumprir os critérios de estabilidade da União. A participação mais do que proporcional de sujeitos passivos com capacidade contributiva mais do que proporcional, para aliviar os sujeitos passivos com menor capacidade contributiva, por si só, não é inadequada. Já assim não será se o imposto tiver efeito estrangulador, ou seja, se equivaler à proibição do ato tributado.

132. Por outro lado, os efeitos da medida não parecem graves. Em particular, o imposto especial, aparentemente, não impede uma atividade economicamente rentável no mercado húngaro das telecomunicações. Não parece ter efeito estrangulador, conforme os anos anteriores demonstraram. Além disso, o imposto especial, segundo informa a Hungria na audiência, também reduz o lucro, pelo que é acompanhado de uma redução do imposto sobre o rendimento baseado no lucro, se forem pagos impostos sobre o rendimento. Acresce que este imposto foi, desde o início, enquanto imposto de crise, cobrado apenas por um período de três anos e, conseqüentemente, tinha caráter meramente transitório.

133. Assim, por conseguinte, a restrição da liberdade de estabelecimento através de um imposto sobre o rendimento, progressivo e baseado no volume de negócios, a cargo das empresas de telecomunicações com grande volume de negócios, é justificada.

4. Conclusão em relação à primeira questão prejudicial

134. Os artigos 49.º e 54.º TFUE não se opõem ao imposto especial húngaro sobre o mercado das telecomunicações.

81 Acórdãos de 11 de outubro de 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, n.º 82 e jurisprudência referida), e de 21 de dezembro de 2011, Comissão/Polónia (C-271/09, EU:C:2011:855, n.º 58).

82 Acórdãos de 12 de julho de 2001, Jippes e o. (C-189/01, EU:C:2001:420, n.º 81); de 9 de novembro de 2010, Volker e Markus Schecke e Eifert (C-92/09 e C-93/09, EU:C:2010:662, n.ºs 76 e segs.); de 22 de janeiro de 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, n.º 50); e de 30 de junho de 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, n.º 33).

C. Quanto à segunda questão prejudicial: violação da proibição de auxílios de Estado

135. Assim, ainda é necessário analisar o caráter de auxílio de Estado do imposto especial húngaro, com uma estrutura progressiva, aplicável ao mercado das telecomunicações. O órgão jurisdicional de reenvio entende haver auxílio, na medida em que a taxa de imposto mais elevada de 6,5 % só é aplicada depois de alcançados determinados limiares de volume de negócios.

1. Quanto à admissibilidade da segunda questão

136. Contudo, importa começar por esclarecer se o pedido de decisão prejudicial é sequer admissível no que diz respeito à segunda questão. Como pano de fundo está a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual o devedor de um imposto não pode invocar que uma medida fiscal de que beneficiam outras empresas constitui um auxílio de Estado para se subtrair ao pagamento desse imposto⁸³.

137. No entanto, se o tributo for utilizado para determinados fins e, assim, for, em particular, utilizado para beneficiar outros empresários, importa analisar se o produto do tributo é utilizado de uma forma inócua para efeitos do direito dos auxílios⁸⁴. Nesse caso, o devedor do tributo interessado também pode impugnar a sua própria tributação, que, necessariamente, implica o favorecimento de terceiros.

138. No entanto, não estamos aqui perante uma situação dessas. No presente caso, a recorrente no processo principal é tributada num imposto geral que é canalizado para o Orçamento do Estado e, deste modo, não favorece nenhum terceiro em concreto. Assim, no presente caso a autora apenas impugna um visto de liquidação do imposto que lhe foi dirigido e considera-o ilegal, porque outros sujeitos passivos não são tributados na mesma medida.

139. Desta forma, a Vodafone não pode invocar nos órgãos jurisdicionais nacionais a ilegalidade da isenção fiscal concedida às outras empresas para se subtrair ao pagamento deste imposto.

140. Só a decisão do Tribunal de Justiça no processo *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵ parece contrariar esta conclusão. Segundo esse acórdão, para a admissibilidade de algumas questões prejudiciais, deverá bastar que «os pedidos» do sujeito passivo «visem também pôr em causa a validade dos diplomas jurídicos». A questão de saber se é o que sucede num processo relativo à legalidade de uma notificação de liquidação de um imposto, tal como no presente caso, pode ficar sem resposta. Com efeito, mesmo nesta decisão, o Tribunal de Justiça sublinhou, mais tarde, com razão, que o devedor «de um imposto não [pode] alegar que a isenção de que beneficiam outras empresas constitui um auxílio de Estado para não [pagar] o referido imposto»⁸⁶. Porém, se assim for, a questão de saber se existe um auxílio a favor de outro num processo que se debruça apenas sobre a própria dívida fiscal — tal como sucede no presente caso — é irrelevante para a decisão, logo não é admissível.

83 Acórdãos de 20 de setembro de 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, n.º 80 e jurisprudência referida); de 27 de outubro de 2005, *Distribution Casino France e o.* (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, n.ºs 42 e segs.); de 15 de junho de 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.ºs 43 e segs.); e de 6 de outubro de 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, n.º 21).

84 Quanto à relevância desta questão, v., designadamente, Acórdão de 27 de outubro de 2005, *Distribution Casino France e o.* (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, n.ºs 40, 41 e 45 e segs.).

85 Acórdão de 15 de junho de 2006 (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.ºs 25 e 26).

86 Acórdão de 15 de junho de 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 43).

141. Neste sentido, deve igualmente ser tido em conta que, em princípio, compete à Comissão zelar pela *recuperação* de um auxílio concedido ilegalmente, o que o Tribunal de Justiça tornou a esclarecer recentemente⁸⁷. Porém, a não tributação da Vodafone não constituiria uma recuperação, mas alargaria, sim, o auxílio a uma outra pessoa (neste caso, à Vodafone) e, assim, não afastaria a distorção da concorrência, mas sim reforçá-la-ia.

142. Em contrapartida, é conforme com a jurisprudência referida que um tribunal que seja chamado a decidir sobre a concessão de uma isenção fiscal — tal como sucedeu no Acórdão A-Brauerei⁸⁸ — possa submeter esta questão ao Tribunal de Justiça. Contrariamente ao que afirmou a Comissão na audiência, este caso não é, em si mesmo, comparável com o presente caso. Com efeito, naquele caso está em causa a concessão do auxílio aos beneficiários e não a revogação de uma notificação de liquidação do imposto a favor de um terceiro (neste caso, da Vodafone), que pretende estender o auxílio para si.

143. Ao acima exposto também não se pode opor que a recuperação através da tributação *a posteriori* das empresas de menor dimensão — tal como afirmou a Vodafone na audiência — não é possível. Se, excecionalmente, não for possível a recuperação do auxílio pelo Estado-Membro, então também não pode ser exigida a sua restituição nos termos do artigo 14.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 659/1999⁸⁹. Como o Tribunal de Justiça decidiu, o princípio segundo o qual «ninguém está obrigado ao impossível» faz parte dos princípios gerais de direito da União⁹⁰. Por conseguinte, mesmo num caso desses, nem os artigos 107.º e 108.º TFUE, nem o disposto no regulamento referido preveem a *extensão* retroativa do auxílio a outras pessoas.

144. Da decisão mais recente do Tribunal de Justiça no processo ANGED⁹¹, relativa a um imposto espanhol sobre estabelecimentos comerciais individuais (baseado na área), também não se pode deduzir a admissibilidade da questão prejudicial — contrariamente ao que afirmou a Comissão na audiência. Neste processo, no órgão jurisdicional nacional estava em causa a apreciação da própria lei (com efeito *erga omnes*), e não apenas a apreciação da notificação individual de liquidação do imposto. Nesta medida, naquele acórdão, as considerações adicionais respeitantes ao artigo 107.º TFUE eram, pelo menos, úteis para o órgão jurisdicional de reenvio, pelo que o Tribunal de Justiça confirmou, com razão, a admissibilidade da questão prejudicial.

145. No entanto, se o efeito do acórdão apenas afetar a parte que — tal como aqui afirmaram as partes no processo — apenas impugna o aviso de liquidação do seu imposto, o raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de Justiça no processo ANGED não é convincente e, por consequência, mantém-se o princípio acima referido. Em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça — que chega a citar o Acórdão Air Liquide Industries Belgium⁹² — a segunda questão é, pois, inadmissível no presente processo⁹³.

146. O recorrente é livre de obter uma apreciação abstrata da lei num órgão jurisdicional nacional. Nessa altura, este órgão jurisdicional pode submeter o correspondente pedido de decisão prejudicial.

87 Acórdão de 6 de novembro de 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Comissão, Comissão/Scuola Elementare Maria Montessori e Comissão/Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, n.º 90 e segs.)

88 Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Regulamento do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo [108.º TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1).

90 Acórdão de 6 de novembro de 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Comissão, Comissão/Scuola Elementare Maria Montessori e Comissão/Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, n.º 79); v., neste sentido, ainda que noutro contexto, já Acórdão de 3 de março de 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, n.º 42).

91 Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291).

92 Acórdão de 15 de junho de 2006 (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 43 e segs.).

93 Assim, expressamente, num caso parecido: Acórdão de 6 de outubro de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, n.º 21 e segs.).

147. Por força do acima referido, não existe nenhum motivo, nem sequer necessidade, para se afastar da jurisprudência até agora firmada pelo Tribunal de Justiça, segundo a qual o devedor de um imposto não pode invocar que a isenção de que beneficiam outras empresas constitui um auxílio de Estado para se subtrair ao pagamento desse imposto⁹⁴. Neste sentido, o pedido de decisão prejudicial é desde logo inadmissível, no que diz respeito à sua segunda questão.

2. A título subsidiário: apreciação jurídica

148. Se, não obstante, o Tribunal de Justiça declarar admissível a segunda questão, então deverá analisar se se deve entender que a tributação mais reduzida (baseada no volume de negócios) de empresas de média dimensão, ou a isenção fiscal (baseada no volume de negócios) de empresas de menor dimensão constitui um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

149. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a qualificação de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, exige, em primeiro lugar, que se trate de uma intervenção do Estado ou através de recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem seletiva ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência⁹⁵.

150. No presente caso, o critério decisivo é o da vantagem seletiva. Por outras palavras, coloca-se a questão de saber se uma taxa progressiva de imposto constitui uma vantagem seletiva suscetível de justificação para aqueles que, por força da progressão, pagam, tanto em termos absolutos como em termos relativos, menos impostos do que os outros sujeitos passivos. Há não muito tempo, esta questão obteria uma resposta negativa clara e inequívoca. Entretanto, é precisamente esta a questão que se coloca no presente processo.

151. Esta circunstância levou o advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe, no fundo, a questionar o método de apreciação até então utilizado pelo Tribunal de Justiça. Assim, afirmou expressamente o seguinte⁹⁶:

«Para citar um exemplo extremo, uma medida que preveja taxas tributárias progressivas, definidas em função do nível de rendimentos, constitui incontestavelmente uma medida geral segundo o método de análise clássico uma vez que qualquer empresa pode beneficiar de taxas mais favoráveis. Pelo contrário, segundo o método do quadro de referência, as taxas mais favoráveis constituem uma diferenciação que deve ser validada quer pela inexistência de comparabilidade (segunda etapa), quer pela existência de uma justificação assente na natureza ou na economia geral do regime em causa (terceira etapa). Para ser absolutamente claro, não quero com isto dizer que o método do quadro de referência levaria automaticamente à qualificação como “seletivas” das taxas tributárias progressivas [97], mas sim que este método inclui essa possibilidade, uma vez que conduz a interrogações a respeito da legitimidade de medidas que o método de análise clássico afastaria a montante. Este risco de extensão da disciplina dos auxílios estatais pode dizer respeito, nomeadamente, a medidas semelhantes às que o Tribunal de Justiça qualificou como “gerais” no passado.»

94 Acórdãos de 20 de setembro de 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, n.º 80 e jurisprudência referida); de 27 de outubro de 2005, *Distribution Casino France e o.* (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, n.ºs 42 e segs.); de 15 de junho de 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.ºs 43 e segs.); e de 6 de outubro de 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, n.º 21).

95 Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 40); de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/World Duty Free Group e o.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 53); e de 27 de junho de 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 38).

96 Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, n.ºs 66 e 67).

97 «A este respeito observo que a comunicação da Comissão sobre o critério de auxílio estatal específica, no n.º 139, que a natureza progressiva do imposto sobre o rendimento e a sua lógica redistributiva podem constituir justificações assentes na natureza ou na economia geral do regime em causa».

152. Partilho destas preocupações, no entanto, entendo que as mesmas também podem ser tidas em conta no chamado método do quadro de referência. De acordo com o mesmo, deve, antes de mais, analisar-se onde se pode encontrar a vantagem (v., a este respeito, n.ºs 153 e segs.) que poderá ser qualificada de seletiva (v., a este respeito, n.ºs 157 e segs.).

a) Conceito de vantagem

153. No que diz respeito à questão de saber se a isenção fiscal em causa no processo principal deve ser analisada como concedendo uma vantagem ao seu beneficiário, cabe recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, consideram-se auxílios de Estado as intervenções que, independentemente da forma que assumam, possam favorecer direta ou indiretamente empresas ou que devam ser consideradas uma vantagem económica que a empresa beneficiária não teria obtido em condições normais de mercado⁹⁸.

154. O tratamento fiscal vantajoso que, embora não implique uma transferência de recursos do Estado, coloca os beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes também pode entrar no âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE⁹⁹. Assim, são consideradas auxílios, nomeadamente, as intervenções que, sob formas diversas, aliviam os encargos que *normalmente* oneram o orçamento de uma empresa e que, por essa razão, não sendo subvenções na aceção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos¹⁰⁰.

155. No tocante à isenção fiscal e à tributação reduzida, não se verifica, desde logo, uma vantagem. Nenhuma empresa — grande ou pequena — que tenha um volume de negócios até 500 milhões de HUF (cerca de 1 534 000 euros) é tributada, e as que tiverem entre 500 milhões e 5 000 milhões de HUF (entre cerca de 1 534 000 HUF e 15 340 000 HUF) são tributadas a uma taxa de imposto reduzida. O mesmo também se aplica à Vodafone.

156. Em todo o caso, a taxa de imposto média diferente resultante da progressão — invocada tanto pela Vodafone como também pela Comissão — representa uma vantagem que favorece o sujeito passivo com menor volume de negócios.

b) Seletividade da vantagem no direito fiscal

157. Neste sentido, importa analisar se a taxa de imposto média mais baixa, no caso de um volume de negócios mais baixo, favorece «certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, ou seja, se existe uma vantagem «seletiva», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

98 Acórdãos de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 21), e de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 65).

99 V., designadamente, Acórdãos de 15 de março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 14); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 72); e de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23).

100 Acórdãos de 15 de março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 13); de 19 de março de 2013, Bouygues e Bouygues Télécom/Comissão e o. e Comissão/França e o. (C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, n.º 101); de 14 de janeiro de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, n.º 33); e de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 66).

158. A avaliação desta seletividade levanta sempre sérias dificuldades nos regimes fiscais dos Estados-Membros¹⁰¹. A jurisprudência do Tribunal de Justiça estabeleceu a premissa, e tem-na repetido com consistência, de que uma norma tributária não é seletiva se for indistintamente aplicável a todos os operadores económicos¹⁰². Neste sentido, seria de concluir pela inexistência de seletividade. O mesmo resulta do Acórdão *World Duty Free Group e o.*¹⁰³. Com efeito, esta decisão dizia respeito a um caso especial de «incentivo à exportação» das empresas nacionais para investimentos no estrangeiro, em detrimento das empresas estrangeiras, o que contraria o raciocínio subjacente ao artigo 111.º TFUE. Por conseguinte, as subvenções específicas à exportação são suscetíveis de preencher o critério da seletividade, mesmo quando se aplicam a todos os sujeitos passivos.

159. Além disso, o facto de uma norma tributária só beneficiar as empresas que cumpram os pressupostos que a mesma estabelece — neste caso, não atingir determinados limites de volume de negócios — também não permite, por si só, concluir pela seletividade desse regime¹⁰⁴. Por conseguinte, também será de considerar que não existe seletividade no presente caso.

160. Contudo, ao mesmo tempo, é assente que a legislação fiscal geral também deve ser apreciada à luz da proibição de auxílios consagrada no artigo 107.º TFUE¹⁰⁵. Por esse motivo, o Tribunal de Justiça estabeleceu requisitos especiais para a apreciação da seletividade dos benefícios fiscais. A questão de saber se tal é classificado como uma estrutura de dois ou de três níveis é irrelevante¹⁰⁶. É sempre determinante que os requisitos da vantagem fiscal tenham sido escolhidos de acordo com os critérios do regime fiscal nacional e de uma forma não discriminatória¹⁰⁷.

101 V. apenas as decisões atuais e as respetivas conclusões: Acórdãos de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281); e de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291), com minhas Conclusões no processo *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), nos processos apensos *ANGED* (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2017:853) e nos processos apensos *ANGED* (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2017:854); Acórdão de 28 de junho de 2018, *Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), e Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo *Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017); e Acórdão de 19 de dezembro de 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024), e Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

102 V., designadamente, Acórdãos de 8 de novembro de 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 35); de 15 de novembro de 2011, *Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido* (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 73); de 29 de março de 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 39); de 9 de outubro de 2014, *Ministerio de Defensa e Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23); e de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/World Duty Free Group e o.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.ºs 53 e segs.).

103 Acórdão de 21 de dezembro de 2016 (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.ºs 73, 74, 86 e segs.).

104 V., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 29 de março de 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 42); de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/World Duty Free Group e o.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 59); de 28 de junho de 2018, *Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 94); e de 19 de dezembro de 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 24).

105 V., designadamente, Acórdãos de 15 de março de 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 14); de 15 de novembro de 2011, *Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido* (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 72); e de 9 de outubro de 2014, *Ministerio de Defensa e Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23).

106 V., igualmente, Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo *Bélgica/Comissão* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, n.º 28), que classifica esta questão como sendo «meramente académica».

107 V., neste sentido, igualmente, Acórdãos de 14 de janeiro de 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, n.º 53), e de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/World Duty Free Group e o.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 54); expressamente, também, fora do âmbito do direito fiscal, v. Acórdão de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.ºs 53 e 55).

161. Para esse efeito, há que, num primeiro momento, identificar o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa. Com base neste regime fiscal comum ou «normal», deve-se então apreciar, num segundo momento, se a vantagem concedida com a medida fiscal controvertida é seletiva¹⁰⁸. Tal conclusão pressupõe a existência de uma diferença de tratamento de empresas em situação comparável que não seja passível de ser justificada. Para tanto — pelo menos, no âmbito de um processo relativo a auxílios —, o ónus da prova da discriminação deve ser suportado pela Comissão e o Estado-Membro terá o ónus da prova da justificação¹⁰⁹.

162. Concordo com o advogado-geral M. Bobek¹¹⁰ quando afirma que a apreciação da seletividade, em última instância, é «apenas» a apreciação da discriminação. Por esse motivo, começarei por analisar a existência de uma discriminação (v., a este respeito, n.ºs 173 e segs.) e, em seguida, de uma justificação desta discriminação (v., a este respeito, n.ºs 176 e segs.). Previamente, irei ainda expor por que motivo o método de apreciação normal deve ser um pouco modificado no caso de uma primeira elaboração de um quadro de referência (v., a este respeito, n.º 164).

1) Alteração na primeira elaboração de um quadro de referência

163. No caso das normas fiscais gerais, em particular, das que começam por criar o quadro de referência, torna-se necessária uma análise alterada para efeitos de apreciação da sua seletividade. O contexto é o facto de a diferenciação em matéria de direito fiscal — contrariamente a uma subvenção no sentido mais estrito das prestações em dinheiro —, no quadro de um regime fiscal aplicável na generalidade, ser válida para todos na mesma medida e de o sujeito passivo estar, de uma forma geral, necessariamente sujeito a estas diferenciações que eventualmente são vantajosas, sem que ele próprio participe ativamente. Nesta medida, este cenário é muito diferente de um auxílio individual «normal».

164. No fundo, o Tribunal de Justiça também já realizou essa análise modificada nos processos ANGED¹¹¹, nos quais também não havia nenhum quadro de referência do qual a legislação se afastasse, mas a própria legislação controvertida era o quadro de referência. É o que também sucede no presente caso. A taxa progressiva de imposto não é uma exceção a uma taxa de imposto «normal» (proporcional?) aplicável a determinadas empresas, mas é a própria regra. Esta regra tem como consequência todos os sujeitos passivos estarem sujeitos a taxas de imposto médias diferentes.

165. No entanto, segundo a jurisprudência, estas diferenciações gerais «favorecedoras», que não constituem subvenções no sentido mais estrito, só podem ser classificadas como auxílios se tiverem a mesma natureza e efeitos *idênticos*¹¹². O mesmo vale, em especial medida, para a autonomia fiscal dos Estados-Membros, quando os mesmos definem os quadros de referência pela primeira vez.

108 V., neste sentido, nomeadamente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36).

109 V., neste sentido, Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Bélgica/Comissão (C-270/15 P, EU:C:2016:289, n.º 27); quanto ao ónus da prova da Comissão, v. Acórdãos de 8 de setembro de 2011, Comissão/Países Baixos (C-279/08 P, EU:C:2011:551, n.º 62); de 4 de junho de 2015, Comissão/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, n.º 59); e de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 84); quanto ao ónus da prova do Estado-Membro, v. Acórdão de 29 de abril de 2004, Países Baixos/Comissão (C-159/01, EU:C:2004:246, n.º 43); de 8 de setembro de 2011, Comissão/Países Baixos (C-279/08 P, EU:C:2011:551, n.º 62); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 146); e de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 87).

110 Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Bélgica/Comissão (C-270/15 P, EU:C:2016:289, n.º 29).

111 Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.ºs 50 e segs.); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, n.ºs 43 e segs.); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.ºs 38 e segs.).

112 V., designadamente, Acórdãos de 23 de fevereiro de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridade (30/59, EU:C:1961:2, p. 43); de 15 de junho de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 29); de 19 de março de 2013, Bouygues e Bouygues Télécom/Comissão e o. e Comissão/França e o. (C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, n.º 101); de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 22).

166. Só nos casos em que um Estado-Membro utiliza a definição do quadro de referência para criar vantagens que são externas ao sistema fiscal é que existe um motivo para equiparar estas vantagens fiscais às subvenções no sentido mais estrito¹¹³. Assim, uma medida que constitua uma exceção à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que esta medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal¹¹⁴. Por conseguinte, as diferenciações gerais no quadro de um sistema fiscal coerente dificilmente poderão constituir uma vantagem seletiva.

167. Observado em pormenor, este raciocínio também está na base da decisão fundamental no processo Gibraltar¹¹⁵, em que a Comissão se apoiou, no essencial, na sua argumentação escrita. Ali, o quadro de referência também começou por ser criado e teve, factualmente, como consequência a não tributação das empresas *offshore*, apesar de as novas normas sobre o imposto sobre o rendimento se destinarem a tributar todas as empresas numa medida igual (certamente também em função da sua capacidade financeira). Ali, o legislador escolheu critérios como a massa retributiva e a ocupação de instalações para fins comerciais, a fim de realizar uma tributação do rendimento em função do lucro. Nesta medida, o Tribunal de Justiça — atendendo ao facto de o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não ter apresentado nenhuns fundamentos de justificação no processo de auxílio — aceitou a conclusão de incoerência, invocada pela Comissão¹¹⁶.

168. Em última instância, a incoerência do direito fiscal pode, efetivamente, indiciar um abuso do direito fiscal. Desta vez, não foi o sujeito passivo que escolheu formas abusivas de se subtrair ao imposto. Pelo contrário, o Estado-Membro — em termos objetivos — «abusou» do seu direito fiscal para realizar subvenções a favor de empresas individuais em violação do direito dos auxílios. Nesta medida, a apreciação da seletividade, para efeitos de criação do quadro de referência, deve limitar-se a uma apreciação da coerência do sistema criado.

169. O Tribunal de Justiça, no processo Gibraltar, acabou por negar, com razão, a existência de coerência. Entendeu que nem o número de trabalhadores nem a utilização de instalações para fins comerciais constituem fatores adequados para uma tributação do rendimento geral, uniforme, que era o objetivo da lei nacional. Mas valerá isto para um imposto sobre o rendimento progressivo, baseado no volume de negócios? Será realmente incoerente cobrar mais impostos a uma empresa de telecomunicações com um elevado volume de negócios (tanto em termos absolutos, como também relativos) do que a uma empresa de telecomunicações com menor volume de negócios?

2) Critério da apreciação da coerência

170. As inquietações expressas pelos diversos advogados-gerais¹¹⁷ (em particular, no que diz respeito aos problemas aquando da definição do quadro de referência correto e à apreciação geral da uniformidade de todas as leis fiscais nacionais quando os Estados-Membros dispõem, simultaneamente, de autonomia fiscal) podem ser abordadas através de um critério de apreciação suavizado no que diz respeito à coerência fiscal da lei fiscal geral. Neste sentido, as diferenciações

113 V., neste sentido, desde logo, Acórdão de 18 de julho de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.ºs 22 a 27).

114 Acórdão de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 65 e jurisprudência referida), e de 18 de julho de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 22).

115 Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732).

116 Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 149).

117 V. Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), do advogado-geral N. Wahl no processo Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) e minhas Conclusões no processo ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), nos processos apensos ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2017:853) e nos processos apensos ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2017:854).

gerais aquando da criação do quadro de referência só constituem medidas seletivas quando não assentam numa base racional no que diz respeito ao objetivo da lei. Sem esse critério de apreciação suavizado, o Tribunal de Justiça acabaria por ter de apreciar cada diferenciação em cada lei fiscal nacional, uma vez que esta, necessariamente, favorece um sujeito passivo e prejudica outro.

171. Por conseguinte, só se pode ter em consideração uma vantagem seletiva quando, por um lado, esta medida (no presente caso, a taxa progressiva de imposto) introduz diferenciações entre operadores económicos que, à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime, se encontrem numa situação factual e jurídica comparável¹¹⁸ que seja manifesta.

172. Por outro lado, mesmo nos casos em que este requisito é preenchido, o favorecimento pode ser justificado pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve, em particular, quando a legislação fiscal resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal¹¹⁹ que, no entanto, apenas têm de ser adequados. Além disso, também há motivos razoáveis que não pertençam ao direito fiscal e que podem justificar uma diferenciação, conforme foi confirmado no processo ANGED, por exemplo, quanto aos motivos de proteção do ambiente e ordenamento do território, no que diz respeito a um imposto sobre estabelecimentos comerciais individuais¹²⁰.

i) Desigualdade de tratamento de empresas em situações semelhantes

173. Neste sentido, importa começar por analisar se se verifica uma desigualdade de tratamento que não seja suscetível de ser justificada no quadro do sistema fiscal dos Estados-Membros. Além disso, esta desigualdade de tratamento não justificada deverá, em conformidade com a letra do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, ser uma diferenciação a favor de certas empresas ou de certas produções. Por esse motivo, o Tribunal de Justiça, em particular, no Acórdão Gibraltar, declarou que a legislação fiscal deve caracterizar as empresas beneficiárias em virtude das propriedades que lhes são específicas enquanto categoria privilegiada¹²¹.

174. No entanto, tal não sucede no caso de um imposto como o presente. As empresas de telecomunicações de maior ou menor dimensão distinguem-se precisamente pelo seu volume de negócios e pela capacidade financeira dele decorrente. Do ponto de vista do Estado-Membro — que no presente caso não está manifestamente errado — não se encontram numa situação de direito ou de facto comparável.

175. O mesmo se aplica às possibilidades das empresas com maior dimensão de minimizarem, através de construções de direito fiscal, uma tributação do rendimento baseada no lucro. O facto de esta possibilidade aumentar com a dimensão da empresa também não é, aparentemente, aberrante.

118 V. Acórdãos de 8 de setembro de 2011, *Paint Graphos e o.* (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 49); de 29 de março de 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 42); de 18 de julho de 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 19); de 9 de outubro de 2014, *Ministerio de Defensa e Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 35); de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 49 a 58); de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/World Duty Free Group e o.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 54); e de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/Aer Lingus e Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P e C-165/15 P, EU:C:2016:990, n.º 51).

119 V. Acórdãos de 8 de setembro de 2011, *Paint Graphos e o.* (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.ºs 65 e 69), e de 18 de julho de 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 22); v., neste sentido, designadamente, igualmente, Acórdãos de 2 de julho de 1974, *Itália/Comissão* (173/73, EU:C:1974:71, n.º 33); de 8 de novembro de 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 42); de 15 de novembro de 2011, *Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido* (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 145); e de 9 de outubro de 2014, *Ministerio de Defensa e Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.ºs 42 e 43).

120 Acórdãos de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, n.ºs 52 e segs.); de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, n.ºs 45 e segs.); e de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.º 40 e segs.).

121 V. Acórdão de 15 de novembro de 2011, *Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido* (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 104).

ii) A título subsidiário: justificação da desigualdade de tratamento

176. Caso o Tribunal de Justiça também considere que se encontram numa situação comparável uma empresa com um volume de negócios líquido anual de, por exemplo, 10 000 euros/HUF e uma empresa com um volume de negócios líquido anual de 100 000 000 euros/HUF, há ainda que averiguar se a desigualdade de tratamento que decorre da taxa média diferente de um imposto progressivo pode ser justificada.

177. Neste caso, é apenas decisiva — conforme o Tribunal de Justiça também salientou no Acórdão *World Duty Free*¹²² — a análise da respetiva desigualdade de tratamento, tendo em vista o objetivo prosseguido pela lei, em particular, quando — tal como no presente caso — não existe um desvio de um quadro de referência, mas é a própria lei que constitui o quadro de referência.

178. No entanto, nesse caso, não são apenas tidos em conta os objetivos expressamente referidos na lei nacional mas também os objetivos que se podem retirar da lei nacional através da interpretação¹²³. Caso contrário, seria apenas tomada como referência a técnica legislativa. No entanto, o Tribunal de Justiça sublinhou sempre na sua jurisprudência que, em matéria de auxílios de Estado, as medidas estatais devem ser apreciadas em função dos respetivos efeitos e independentemente das técnicas utilizadas¹²⁴.

179. Por conseguinte, importa esclarecer se a progressividade da taxa do imposto especial húngaro não encontra o seu motivo na própria lei fiscal concreta, mas prossegue objetivos que lhe são externos, não adequados — por outras palavras, alheios¹²⁵.

180. Tal pode claramente ter resposta negativa no presente caso. Conforme acima referido (n.ºs 108 e segs.), o objetivo da lei expressamente referido no preâmbulo é a tributação da capacidade financeira que, no presente caso, é extraída do montante do volume de negócios. Além disso — o que é próprio da taxa progressiva de imposto *per se* ou seja, é inerente ao sistema —, também se prossegue uma certa «função de redistribuição» quando os operadores economicamente mais fortes são financeiramente mais onerados do que os operadores economicamente mais fracos (corolário do princípio do Estado social). A Comissão também reconheceu a «lógica redistributiva» da natureza progressiva do imposto sobre o rendimento na sua Comunicação de 19 de julho de 2016 sobre a «noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia» como uma justificação¹²⁶.

181. Além disso, resulta do processo legislativo transmitido ao Tribunal de Justiça que também se pretende evitar a não tributação de empresas com grande volume de negócios que pouco ou nada contribuem para a receita do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas na Hungria. Trata-se — do ponto de vista do direito fiscal — de objetivos que não são alheios à matéria em causa.

122 Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/*World Duty Free Group* e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.ºs 54, 67 e 74).

123 V., neste sentido, igualmente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 45); v., em sentido contrário, Acórdão de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, n.ºs 52, 59 e 61) — apesar de o tributo também assentar numa conceção de tributação em função da capacidade contributiva, o Tribunal de Justiça só analisou os motivos «proteção do ambiente» e «ordenamento do território», alheios ao direito fiscal, que eram expressamente referidos no preâmbulo.

124 Acórdãos de 22 de dezembro de 2008, *British Aggregates/Comissão* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, n.º 89); de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 47); de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, n.º 40); de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.º 35); e de 28 de junho de 2018, *Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 91).

125 V., neste sentido, expressamente, Acórdão de 8 de setembro de 2011, *Paint Graphos* e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 70).

126 Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia — JO 2016, C 262, p. 1 (31), n.º 139.

182. Contrariamente ao que a Comissão parece pretender afirmar, a tributação do rendimento em função do lucro também não é a única forma correta de tributação, como também o Tribunal Geral da União Europeia muito recentemente decidiu a este respeito¹²⁷, sendo antes apenas uma *técnica* para apurar aritmeticamente e tributar, de modo uniforme, a capacidade contributiva tributável do sujeito passivo (v., a este respeito, desde logo, n.º 100 das presentes conclusões).

183. Pode ser — como a Comissão veementemente afirmou na audiência — que o cálculo do lucro através da comparação de ativos seja mais preciso do que a ligação ao volume de negócios líquido. No entanto, o direito dos auxílios de Estado não pergunta pelo sistema fiscal mais preciso, mas sim pelo efeito de distorção da concorrência entre dois concorrentes. Se, com um volume de negócios idêntico, o imposto a pagar for igual, este efeito não ocorre. Se, com um volume de negócios mais elevado, também for devido um imposto mais elevado, há lugar a uma «diferença de tratamento» idêntica à que se verificaria se fosse devido um imposto mais elevado por um lucro maior. É, indubitavelmente, o que sucede com uma taxa de imposto proporcional (aqui é devido um imposto mais elevado em termos absolutos) e o que resulta, no caso de uma taxa progressiva de imposto (aqui é devido um imposto mais elevado, tanto em termos absolutos como também relativos), dos motivos de sistemática fiscal acima referidos.

184. O montante do volume de negócios indicia (de uma forma que não é, pelo menos, manifestamente errada) uma certa capacidade financeira (v., a este respeito, desde logo, n.ºs 118 e segs. das presentes conclusões). Neste sentido, o volume de negócios — tal como a própria Comissão demonstra com a proposta de imposto sobre os serviços digitais¹²⁸ — também pode ser considerado um indicador (um pouco mais grosseiro) de um maior poder económico, ou seja, de uma maior capacidade financeira.

185. Do ponto de vista do procedimento administrativo, a redução do número de estabelecimentos comerciais individuais abrangidos, e logo sujeitos a fiscalização, através de um valor-limite, também não merece crítica. Assim, por exemplo, as disposições do direito da União em matéria de IVA preveem que os chamados pequenos empresários (ou seja, os empresários cujo volume de negócios não ultrapassa um determinado «valor de isenção») também não são tributados (v. artigos 282.º e segs. da Diretiva IVA).

186. Acresce que, para os objetivos legislativos prosseguidos, a referência ao volume de negócios em vez do lucro também se compreende, uma vez que o primeiro é mais facilmente determinável (administração simples e eficaz¹²⁹) e menos suscetível de evasão do que, por exemplo, o lucro (v., a este respeito, desde logo, n.º 123 das presentes conclusões). A prevenção dos abusos em matéria de direito fiscal também pode constituir um fundamento de justificação em matéria de auxílios, conforme o Tribunal de Justiça já decidiu¹³⁰.

187. Em meu entender, a abordagem baseada no princípio do Estado social — que a União reconhece no artigo 3.º, n.º 3, TUE — também justifica uma taxa progressiva de imposto que onera mais os sujeitos passivos com maior capacidade financeira, mesmo em termos relativos, do que os que não têm tanta capacidade contributiva. O mesmo também se aplica a um imposto que também abranja pessoas singulares (v. artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, da Lei sobre o Imposto Especial).

127 Acórdão de 16 de maio de 2019, Polónia/Comissão (T-836/16 e T-624/17, EU:T:2019:338, n.ºs 65 e segs.).

128 Proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais de 21 de março de 2018 [COM(2018) 148 final].

129 A Comissão também considera a capacidade de gestão administrativa como um motivo justificativo — v. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [JO 2016, C 262, p. 1 (31), n.º 139].

130 Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 51); em sentido semelhante, desde logo, Acórdão de 29 de abril de 2004, GIL Insurance e o. (C-308/01, EU:C:2004:252, n.ºs 73 e segs.).

3. Conclusão

188. Em conclusão, a tributação média mais baixa (neste caso, de empresas com menor volume de negócios) que está necessariamente associada a uma taxa progressiva de imposto não representa uma vantagem seletiva para estas empresas.

VI. Proposta de resposta

189. Em face do exposto, proponho que seja dada a seguinte resposta às questões prejudiciais submetidas pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria):

- 1) A tributação diferente que resulta de uma taxa progressiva não consubstancia uma restrição indireta à liberdade de estabelecimento na aceção do artigo 49.º TFUE, em conjugação com o artigo 54.º TFUE. O mesmo se aplica sempre que um imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios tribute mais fortemente as empresas mais fortes e estas sejam, *de facto*, maioritariamente detidas por acionistas estrangeiros. O contrário só poderá valer se se puder provar, nesse aspeto, um abuso de direito por parte do Estado-Membro, o que não sucede no presente caso.
- 2) A tributação diferenciada resultante da taxa progressiva não constitui nem uma vantagem seletiva em benefício de empresas com menor volume de negócios (logo, não é um auxílio de Estado), nem uma empresa com maior volume de negócios a pode invocar para se subtrair à sua própria obrigação fiscal.
- 3) O imposto especial húngaro, enquanto imposto direto sobre o rendimento baseado no volume de negócios, não tem o caráter de imposto sobre o volume de negócios, pelo que o artigo 401.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não se lhe opõe.