



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL  
JULIANE KOKOTT  
apresentadas em 4 de julho de 2019<sup>1</sup>

**Processo C-323/18**

**Tesco-Global Áruházak Zrt.**  
**contra**  
**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

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

«Pedido de decisão prejudicial — Liberdade de estabelecimento — Auxílios de Estado — Regime do IVA — Imposto sobre as empresas de comércio de retalho 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»

### I. Introdução

1. No presente processo, o Tribunal de Justiça debruça-se novamente<sup>2</sup> sobre a questão de uma restrição indireta das liberdades fundamentais decorrente de um regime fiscal cujo efeito discriminatório resulta exclusivamente da sua taxa progressiva, que tributa mais fortemente as pessoas com maior capacidade económica<sup>3</sup>. 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.

2. Além da violação da liberdade de estabelecimento, também importa analisar a violação da proibição de auxílios de Estado. A tributação progressiva de empresas economicamente mais fortes também pode constituir um auxílio de Estado, contrário ao mercado único, a favor de empresas economicamente mais fracas, que são tributadas menos fortemente, devido à taxa de imposto progressiva.

1 Língua original: alemão.

2 O processo Vodafone (C-75/18), ainda pendente, tem por objeto um imposto especial sobre os serviços de telecomunicações. V., além disso, 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 Uma taxa de imposto proporcional, combinada com uma isenção de base, também dá lugar 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 €, por exemplo, precisamente igual a 0 % no caso de um rendimento de 10 000, precisamente igual a 5 %, no caso de um rendimento de 20 000 e precisamente igual a 9 % no caso de um rendimento de 100 000.

## II. Quadro jurídico

### A. Direito da União

3. O artigo 401.º da Diretiva (CE) n.º 2006/112/CE<sup>4</sup> (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

4. A Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Lei 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 com atividade em determinados setores, constitui o pano de fundo do processo principal.

5. 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.»

6. O artigo 1.º da Lei Relativa ao Imposto Especial contém as seguintes disposições interpretativas:

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

1. Atividade de comércio a retalho em estabelecimentos comerciais: as atividades classificadas, de acordo com o Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre (sistema de classificação uniforme das atividades económicas), que vigora desde 1 de janeiro de 2009, no setor 45.1. — com exceção do comércio grossista de veículos e reboques —, nos setores 45.32 e 45.40 — com exceção da reparação e do comércio grossista de motociclos — e nos setores 47.1 a 47.9. [...]

7. 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.»

<sup>4</sup> Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

8. O artigo 3.º da Lei Relativa ao Imposto Especial 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 ao imposto a que se refere o artigo 2.º, desde que exerçam essas atividades no mercado do território nacional por intermédio de filiais.»

9. 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»

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

«ao exercício da atividade referida no artigo 2.º, alínea a), é de 0 % na parte da base tributável que não excede 500 milhões de forints; de 0,1 % na parte da base tributável que é superior a 500 milhões de forints, mas não excede 30 mil milhões de forints e de 2,5 % na parte da base tributável que é superior a 100 mil milhões de forints».

11. O artigo 7.º da 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 [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 entre si 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 diferentes 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 que resulta das atividades previstas nas alíneas a) e b) do artigo 2.º, realizado por todos os sujeitos passivos coligados».

12. A Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003 Que Aprova a Lei Geral Tributária; a seguir Lei Que Aprova a Lei Geral Tributária) prevê ainda o seguinte no artigo 124/B:

«A autoridade tributária decide sobre a declaração de autorretificação no prazo de quinze dias contados desde a data da respetiva apresentação, sem proceder a qualquer análise, caso o sujeito passivo tenha apresentado essa declaração de autorretificação alegando exclusivamente que a norma jurídica que fundamenta a tributação é inconstitucional ou contrária a atos jurídicos vinculativos da União Europeia, ou que um decreto municipal é contrário a outra norma jurídica, desde que o Tribunal Constitucional, a Kúria [Supremo Tribunal, Hungria] ou o Tribunal de Justiça da União Europeia ainda não se tenham pronunciado sobre essa questão à data da apresentação da declaração de autorretificação, ou esta não cumpra o disposto na decisão publicada. A decisão tomada sobre a declaração de autorretificação pode ser impugnada mediante recurso hierárquico ou ação administrativa, em conformidade com as disposições gerais desta lei».

13. O artigo 128.º, n.º 2, da Lei Que Aprova a Lei Geral Tributária prevê o seguinte:

«Não há lugar a liquidação adicional de imposto se não for possível retificar os impostos ou as subvenções públicas mediante declaração de autorretificação.»

### III. Processo principal

14. A autora no processo principal, a Tesco-Global Áruházak Zrt. (a seguir «Tesco»), é uma sociedade anónima de direito húngaro que exerce a atividade de comércio grossista e a retalho em estabelecimentos comerciais. O órgão jurisdicional de reenvio não prestou informações sobre a composição da estrutura acionista nos anos controvertidos. Resulta apenas do articulado da Comissão que a Tesco faz parte do grupo Tesco Plc, cuja sede se situa no Reino Unido. No entanto, a partir daí também não se consegue perceber a estrutura acionista. Atualmente, a Tesco Plc é maioritariamente detida por um grande número de investidores privados e por alguns acionistas maiores de Estados terceiros.

15. No âmbito da sua atividade, durante os exercícios objeto da inspeção, a Tesco pagou à administração fiscal cerca de 35 500 milhões de forints (HUF) a título de imposto especial setorial e cumpriu, dentro do prazo, a sua obrigação de apresentação das declarações fiscais.

16. O Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (Serviço de inspeção n.º 5 do Serviço Geral de Inspeção n.º 2 da Direção de Impostos e Alfândegas para grandes sujeitos passivos da Administração Nacional de Impostos e Alfândegas; a seguir «autoridade tributária») realizou uma inspeção à Tesco. Na sequência da inspeção, a autoridade tributária declarou, por decisão, a existência de um diferencial tributário a cargo da Tesco. A Tesco interpôs recurso hierárquico desta decisão. A decisão foi confirmada no que diz respeito ao imposto especial sobre a atividade de comércio a retalho em estabelecimentos. Consequentemente, foi imposta à Tesco a obrigação de pagar imposto especial adicional, no montante de 1 397 milhões de HUF (acrescidos de uma coima tributária e de juros de mora).

17. Para fundamentar a ação de impugnação da liquidação de imposto, a autora invoca a falta de fundamento da obrigação tributária imposta a seu cargo. Alega, designadamente, que o imposto especial sobre a atividade de comércio a retalho em estabelecimentos é incompatível com o direito da União.

18. Tendo em consideração as especificidades do mercado húngaro do comércio a retalho, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a compatibilidade do imposto especial com o direito da União. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o imposto tem como efeito que «a carga tributária efetiva [incide] maioritariamente sobre os sujeitos passivos detidos por estrangeiros».

19. O mesmo é confirmado pelas estatísticas fornecidas ao Tribunal de Justiça. Das tabelas apresentadas pela Comissão e pela Hungria resulta, a este respeito, que no primeiro ano do imposto (2010) a taxa de imposto mais elevada (2,5 %) recaía apenas sobre sociedades controladas em mais de 50 % por estrangeiros, ao passo que a segunda taxa mais elevada (0,4 %) abrangia ao todo 90 % (se compreendi bem a estatística apresentada pela Hungria, chegam a ser 100 %) dessas sociedades. A terceira taxa mais elevada (0,1 %) já só abrange 40,3 % de sociedades controladas em mais de 50 % por estrangeiros. No entanto, das estatísticas não resulta se os titulares estrangeiros são provenientes dos Estados-Membros ou de Estados terceiros.

20. Porém, destas estatísticas resulta que das sete empresas deste setor com maior volume de negócios, apenas três também pagaram impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas em 2010. No exercício de 2012 (o último exercício do imposto), das sete empresas deste setor com maior volume de negócios, apenas três também pagaram impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas. Contudo, no exercício de 2012, «apenas já só» 70 % das sociedades controladas por estrangeiros eram abrangidas pelo segundo escalão mais elevado do imposto (0,4 %). Das estatísticas fornecidas não se consegue retirar como é a relação das empresas no primeiro escalão (isento de imposto).

21. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio questiona se se deve considerar que existe uma discriminação pelo facto de um sujeito passivo que exerce a atividade de comércio a retalho em diversos estabelecimentos comerciais deverem pagar o imposto especial correspondente ao escalão superior da taxa progressiva de imposto, enquanto os sujeitos passivos (regra geral, nacionais) que exercem a sua atividade através de uma sociedade independente para cada estabelecimento comercial, sob uma denominação única, ao abrigo do regime de franquias, estão isentos de impostos ou estão sujeitos a um dos escalões inferiores da taxa de imposto que se seguem ao escalão isento, por terem volumes de negócios mais baixos.

22. O órgão jurisdicional de reenvio salienta que a Comissão iniciou, em 2012, um processo por incumprimento contra a Hungria, que no entanto 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. Questões prejudiciais e tramitação processual no Tribunal de Justiça**

23. Por Decisão de 19 de março de 2018, que deu entrada em 16 de maio 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 questões prejudiciais seguintes:

- «1) O facto de os sujeitos passivos de titularidade estrangeira que exploram diversos estabelecimentos comerciais através de uma única sociedade comercial e que exercem a atividade de comércio a retalho em estabelecimentos comerciais deverem pagar efetivamente o imposto especial correspondente ao escalão superior de uma taxa fortemente progressiva de imposto, enquanto os sujeitos passivos de titularidade nacional que operam em regime de isenção sob uma denominação única — através de estabelecimentos comerciais que geralmente constituem sociedades comerciais independentes — estão, na prática, incluídos no escalão isento ou é lhes aplicável uma das taxas de imposto inferiores seguintes a esse escalão, de modo que a proporção entre o imposto pago pelas sociedades de titularidade estrangeira e a receita total cobrada decorrente do imposto especial é substancialmente superior à dos sujeitos passivos de titularidade nacional, é compatível com as disposições do Tratado FUE que regulam os princípios da proibição de discriminação (artigos 18.º e 26.º TFUE), da liberdade de estabelecimento (artigo 49.º TFUE), da igualdade de tratamento (artigo 54.º TFUE), da igualdade das participações financeiras no capital das sociedades definidas no artigo 54.º TFUE (artigo 55.º TFUE), da livre prestação de serviços (artigo 56.º TFUE), da livre circulação de capitais (artigos 63.º e 65.º TFUE) e da igualdade na tributação das empresas (artigo 110.º TFUE)?
- 2) O facto de os sujeitos passivos que exploram diversos estabelecimentos comerciais através de uma única sociedade comercial e que exercem a atividade de comércio a retalho em estabelecimentos comerciais deverem pagar efetivamente o imposto especial correspondente ao escalão superior de uma taxa fortemente progressiva de imposto, enquanto os sujeitos passivos de titularidade nacional que são seus concorrentes diretos e que operam em regime de isenção sob uma denominação única — através de estabelecimentos comerciais que geralmente constituem sociedades comerciais independentes — estão incluídos, na prática, no escalão isento ou é lhes aplicável uma das taxas de imposto inferiores seguintes a esse escalão, de modo que a proporção

entre o imposto pago pelas sociedades de titularidade estrangeiras e a receita total cobrada decorrente do imposto especial é [...] substancialmente superior à dos sujeitos passivos de titularidade nacional, é compatível com as disposições do Tratado FUE que regulam o princípio da proibição dos auxílios de Estado (artigo 107.º TFUE, n.º 1)?

- 3) Devem os artigos 107.º e 108.º, n.º 3, TFUE, ser interpretados no sentido de que os seus efeitos são extensivos a uma medida fiscal que tem uma relação orgânica com uma isenção fiscal (constitutiva de um auxílio de Estado) financiada pela receita obtida com a medida fiscal, porque o legislador atingiu o montante da receita orçamental prevista, que foi estabelecida antes da introdução do imposto especial sobre o comércio a retalho (em função do volume de negócios dos operadores do mercado), pela aplicação de uma taxa progressiva de imposto em função do volume de negócios, e não pela introdução de uma taxa geral de imposto, de modo que a legislação pretende deliberadamente conceder uma isenção fiscal a uma parte dos operadores do mercado?
- 4) É compatível com o princípio da equivalência processual e com os princípios da efetividade e do primado do direito da União uma prática dos órgãos do Estado-Membro responsáveis pela aplicação do direito segundo a qual, nas inspeções tributárias iniciadas oficiosamente ou nos processos judiciais subsequentes — apesar do princípio da efetividade e da obrigação de não aplicação da norma de direito nacional incompatível —, não é possível apresentar um pedido de reembolso do imposto declarado nos termos de uma disposição nacional em matéria tributária contrária ao direito da União, pelo facto de a administração tributária ou o órgão jurisdicional examinarem apenas a incompatibilidade com o direito da União em processos específicos iniciados a pedido das partes que possam ser iniciados antes do processo oficioso, enquanto, no que diz respeito ao imposto que tenha sido declarado de maneira contrária ao direito nacional, nada obsta à apresentação do pedido de reembolso num processo na administração tributária ou num órgão jurisdicional?»

24. A Tesco, a Hungria, a República da Polónia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas sobre as questões prejudiciais no processo no Tribunal de Justiça e participaram na audiência de 29 de abril de 2019.

## V. Apreciação jurídica

25. O objeto principal do pedido de decisão prejudicial é a compatibilidade com o direito da União da lei húngara relativa ao imposto especial.

26. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio coloca diversas questões: por um lado, a questão de saber se um imposto do tipo descrito viola, entre outros, a liberdade de estabelecimento consagrada nos artigos 49.º e 54.º, TFUE (v., a este respeito, o ponto B.); por outro, se este imposto é compatível com a proibição de auxílios constante dos artigos 107.º e 108.º, TFUE (v., a este respeito, o ponto C.). Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio sublinha expressamente no pedido de decisão prejudicial que para apreciar o litígio existente entre as partes é necessária a interpretação do artigo 401.º, da Diretiva IVA, começarei por analisar sumariamente esta questão (v. a este respeito, o ponto A.), apesar de já nenhuma das questões dizer respeito a esta disposição.

27. Acresce que o órgão jurisdicional de reenvio coloca ainda a questão de saber se a exclusão específica da alteração *a posteriori* da liquidação do imposto já realizada é compatível com os princípios da equivalência e da efetividade, o que irei analisar no final (v., a este respeito, o ponto D.).

## A. Violação do artigo 401.º da Diretiva IVA

28. 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. Porém, no presente caso, há que negar a natureza de imposto sobre o volume de negócios, conforme já expus nas minhas conclusões a respeito do imposto especial sobre serviços de telecomunicações<sup>5</sup>.

29. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça resultam quatro características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado, que são determinantes para que um imposto revele natureza de imposto sobre o volume de negócios: (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 consumidor<sup>6</sup>.

30. No presente caso não se verificam, pelo menos, o primeiro, o segundo e o quarto pressupostos. Por um lado, o imposto especial húngaro não incide sobre todas as transações, mas apenas sobre as transações das empresas retalhistas. Assim, não consubstancia um imposto (geral) sobre o volume de negócios, na aceção do primeiro critério, sendo, quando muito, um imposto especial de consumo. Por outro, cada transação individual não é tributada de forma proporcional em função do seu preço (segundo critério), mas, de acordo com os artigos 1.º e 2.º da Lei Relativa ao Imposto Especial, são tributadas as transações globais (líquidas) provenientes das atividades de comércio a retalho em estabelecimentos comerciais.

31. Por último, o imposto 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 cálculo do preço dos bens ou dos serviços. 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 comércio a retalho 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.

32. 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 venda a retalho tributada, no momento da execução da prestação, ainda nem sequer conhece a existência de um encargo fiscal passível de ser repercutido, pelo menos, não conhece o seu valor exato<sup>7</sup>. Nesta medida, também não existe um imposto *destinado a ser repercutido*.

33. Pelo contrário, da configuração do imposto especial sobre empresas de venda a retalho 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, deverá tributar-se a capacidade financeira especial destas empresas, e não a capacidade financeira dos clientes das empresas de venda a retalho.

5 V. a este respeito as minhas Conclusões no processo Vodafone (C-75/18, EU:C:2019:492, n.º 25 e seguintes).

6 Acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 28); 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 7 de maio de 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, n.º 12).

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

34. Neste ponto o imposto especial sobre empresas de venda a retalho, pela sua natureza, se assemelha 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 valores do património da empresa dentro de um determinado período — que é utilizado como base tributável, mas sim o volume de negócios realizado num determinado período. Porém, tal facto em nada altera a natureza de imposto *direto*.

35. Consequentemente, este imposto 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. Primeira questão prejudicial: violação da liberdade de estabelecimento**

36. A primeira questão visa, no essencial, saber se a liberdade de estabelecimento, a única aplicável ao presente caso, na aceção dos artigos 49.º e 54.º, TFUE, se opõe ao imposto especial húngaro sobre as empresas de venda a retalho.

37. 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 33 e seg.) — 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 fundamentais<sup>8</sup>.

38. A liberdade de estabelecimento, que o artigo 49.º TFUE reconhece 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, sucursal ou agência<sup>9</sup>.

39. A liberdade de estabelecimento só se aplica ao presente caso, se se tratar de uma situação 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**

40. Quando se analisa se está em causa uma situação transfronteiriça há que 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 sujeição ao ordenamento jurídico de um Estado<sup>10</sup>. Dado que a Tesco tem a sua sede na Hungria, deve, consequentemente, ser considerada uma sociedade húngara, pelo que não está em causa uma situação transfronteiriça.

41. No entanto, a sociedade-mãe da Tesco é uma sociedade com sede no Reino Unido. 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.

8 Acórdãos de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, n.º 40); de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:27, n.º 16); e de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, n.º 21).

9 Acórdãos de 4 de julho de 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, n.º 17); 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 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, n.º 41).

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

42. 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 tributação<sup>11</sup>. Por conseguinte, a recorrente no processo principal pode invocar uma eventual restrição da liberdade de estabelecimento da sua sociedade-mãe.

## **2. Restrição da liberdade de estabelecimento**

43. Segundo jurisprudência constante, devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, dificultem, ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade<sup>12</sup>. Em princípio, tal inclui discriminações, mas também restrições não discriminatórias. Porém, nos casos dos impostos e dos tributos, há que ter em conta que estes constituem, pela sua própria natureza, um encargo e, por isso, tornam menos atrativo o 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 fiscais<sup>13</sup>.

44. 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 nacional<sup>14</sup>.

45. 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 a)]. 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 b)].

46. Por último, no presente caso, importa esclarecer, antes de mais, que — contrariamente ao que sucedia no processo *Hervis Sport*<sup>15</sup> — 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.

47. O que caracterizou a matéria de facto naquele processo foi a conjugação de um imposto sobre o rendimento aplicável às 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.

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

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

13 V. a este respeito as 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 seg.); 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).

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

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

48. No entanto, o Tribunal de Justiça expressou dúvidas, à luz do direito da União, sobre a regra de cumulação<sup>16</sup>. Porém, ainda que, no presente caso, a regra de cumulação viole o direito da União, isso é, aqui, irrelevante para a decisão no presente caso, nem responde à pergunta do órgão jurisdicional de reenvio. Como a regra de cumulação não é aplicável à Tesco, isso não tem quaisquer efeitos no processo principal.

49. 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 consolidação, tem efeito discriminatório. Esta questão não foi respondida no Acórdão Hervis Sport, não o tendo sido no sentido, propugnado pela Hungria, de que a natureza progressiva enquanto tal não é suficiente para pressupor uma discriminação. O Tribunal de Justiça, naquele acórdão, limitou-se a analisar a combinação de uma taxa de imposto progressiva e da regra de cumulação, sem excluir que a taxa progressiva também pode justificar, por si só, uma discriminação<sup>17</sup>.

#### *a) Tratamento diferente*

50. Assim, importa 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 diferença de tratamento.

51. 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 termos 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 tributária 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.

52. Contudo, no caso de uma taxa de imposto progressiva, 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 empresas<sup>18</sup>.

#### *b) Penalização das situações transfronteiriças*

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

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

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

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

54. Não se verifica uma discriminação ostensiva ou 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.

55. No entanto, as liberdades fundamentais não proíbem apenas as discriminações manifestas, mas também todas as formas dissimuladas ou indiretas de discriminação que, através da aplicação de outros critérios de diferenciação, conduzam ao mesmo resultado<sup>19</sup>. Em consequência, para o caráter discriminatório na aceção dos artigos 49.º e 54.º TFUE é determinante saber se o tratamento diferente das empresas de venda a retalho no que diz respeito ao critério do volume de negócios líquido anual é equivalente a uma diferença de tratamento em função da origem ou da sede da sociedade.

56. Neste contexto, importa esclarecer, por um lado, quais os requisitos que devem ser impostos à correlação entre o critério de diferenciação escolhido — neste caso, o volume de negócios — e a sede das sociedades (v. a este respeito n.ºs 57 e segs.). Por outro lado, importa analisar se se deve considerar que existe uma discriminação indireta pelo menos nos casos em que o critério de diferenciação foi escolhido conscientemente com uma finalidade discriminatória (v. a este respeito n.ºs 79 e segs.).

### 1) *Correlação determinante*

57. A jurisprudência existente até à data não fornece uma imagem uniforme, quer no que diz respeito à medida, quer à natureza da referida correlação. Quanto à medida quantitativa, até agora, o Tribunal de Justiça tem tomado por base quer uma concordância<sup>20</sup> na maior parte dos casos, quer uma simples predominância de estrangeiros afetados<sup>21</sup>; nalguns casos, chega a falar do mero risco de prejuízo<sup>22</sup>. Em termos qualitativos, é incerta a questão de saber se esta correlação tem de existir tipicamente<sup>23</sup> ou decorrer da configuração dos critérios de diferenciação, como vários acórdãos indiciam<sup>24</sup>, ou se também pode assentar em circunstâncias de facto na realidade fortuitas<sup>25</sup>. 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.

58. Conforme já tive oportunidade de referir noutro local, o reconhecimento da 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 idênticos<sup>26</sup>.

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

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

21 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).

22 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).

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

24 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 2 de março de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, n.º 36); de 5 de dezembro de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, n.º 26); de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, n.º 41); e de 10 de setembro de 2009, Comissão/Alemanha (C-269/07, EU:C:2009:527).

25 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).

26 V. as 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).

*i) Critério quantitativo*

59. Em consequência, do ponto de vista quantitativo, a predominância — no sentido de mais de 50 % das empresas serem afetadas — não pode, pois, de modo algum ser suficiente; pelo contrário, deve-se poder concluir, na grande maioria dos casos, pela correlação entre o critério de diferenciação utilizado e a sede da sociedade<sup>27</sup>.

60. 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 Acórdão Hervis Sport, pretendeu averiguar se a maioria das sociedades coligadas *abrangidas pelo escalão mais elevado do imposto especial* estavam coligadas com sociedades-mãe estrangeiras<sup>28</sup>.

61. Contudo, dificilmente se pode justificar que se selecione como critério geral apenas o escalão mais elevado do imposto. Não se vislumbra por que motivo apenas este escalão deverá ser determinante para estabelecer a natureza discriminatória. Além disso, a análise apenas com base no escalão tarifário mais elevado é tanto mais questionável, quanto mais escalões de progressão o imposto prever. Esta abordagem falha totalmente perante uma curva de progressão linear que não apresente escalões, tal como sucede com frequência no caso da tributação do rendimento.

62. A abordagem da Comissão, segundo a qual a maioria do volume total do imposto especial é suportada por empresas estrangeiras<sup>29</sup>, também não é convincente. Por um lado, não se trata de um indicador fiável de uma correlação, mas apenas de um indicador fortuito. Por outro, no caso concreto — conforme refere a Hungria — tal também sucederia no caso de um imposto proporcional, que a Comissão, com razão, também considera irrepreensível. Esta característica também se verificará sempre que o mercado seja maioritariamente dominado por empresas estrangeiras.

63. Por outro lado, não seriam abrangidos, por exemplo, 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.

64. O mesmo se dirá se se atender à 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 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 estão sujeitas. Nem do pedido de decisão prejudicial nem dos dados numéricos apresentados pelas partes se consegue vislumbrar, de forma inequívoca, se foi o que sucedeu no presente caso.

65. Mas também aqui a natureza discriminatória dependeria, 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). Este seria um resultado absurdo, o que demonstra que a abordagem quantitativa não conduz ao efeito desejado.

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

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

29 Neste sentido, n.º 40 das suas observações escritas.

66. Além disso, a análise puramente quantitativa tem — para além das dificuldades de cálculo já referidas (v. a este respeito, *supra*, n.ºs 59 e segs.), também tem a desvantagem de dar origem a uma insegurança jurídica considerável, se não se fixar um limite concreto<sup>30</sup>. 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. Assim, no presente caso, o número de empresas «nacionais» incluídas no segundo escalão mais elevado da taxa de imposto triplicou em dois anos (de 10 % para 30 %).

67. O «imposto digital», por exemplo, recentemente decidido em França, incide atualmente, segundo relata a comunicação social, sobre um total de cerca de 26 empresas, das quais apenas quatro 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.

68. 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 território nacional. 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 Europeia, uma empresa de um Estado terceiro ou uma empresa nacional?

69. No presente caso, o Tribunal de Justiça nem sequer conhece a estrutura acionista da sociedade-mãe ou da efetiva sociedade-mãe do grupo. Este caso ilustra, pois, 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*

70. 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 estrangeiras<sup>31</sup>. Por conseguinte, uma correlação meramente fortuita, por muito que seja quantitativamente bem evidente, não pode, em princípio, ser suficiente para justificar uma discriminação indireta.

30 No Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 38), o Tribunal de Justiça parece ter entendido 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.

31 V. Acórdão de 2 de março de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, n.º 36) relativo à livre circulação de trabalhadores; de 5 de dezembro de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, n.º 26); de 28 de junho de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, n.º 41); 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), relativo à liberdade de estabelecimento; de 10 de setembro de 2009, Comissão/Alemanha (C-269/07, EU:C:2009:527); e de 8 de julho de 1999, Baxter e o. (C-254/97, EU:C:1999:368, n.º 13).

V. ainda as 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 contrário, ainda, as minhas Conclusões no processo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, n.ºs 42 e segs.).

71. Contudo, o critério de uma correlação por natureza carece de maior concretização. 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 estabelecimento<sup>32</sup>. 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 estrutura que, por acaso, um determinado mercado ou ramo de negócio possuam.

72. O mesmo se aplica — conforme recentemente o entendeu o advogado-geral N. Wahl<sup>33</sup> — aos proprietários de veículos 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 veículos fabricados no estrangeiro, por no país não se fabricarem automóveis com tais características, é um desses casos<sup>34</sup>.

73. Além disso, 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 nacionais<sup>35</sup>.

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

75. 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* afirmei, a este respeito, que, com efeito, regra geral, as empresas com um maior volume de negócios estão mais dispostas a operar no mercado comum fora das fronteiras nacionais, pelo que poderá haver uma certa probabilidade de essas empresas também atuarem noutros Estados-Membros<sup>36</sup>.

76. No entanto, tal não é, por si só, suficiente. As empresas com um maior volume de negócios também podem muito bem ser exploradas por residentes<sup>37</sup>. Tal aplica-se tanto ao comércio a retalho relevante no processo *Hervis Sport* como ao setor das telecomunicações aqui em causa. Aplica-se, designadamente, quando, tal como no presente caso — v. artigo 3.º, segundo parágrafo, da Lei Relativa ao Imposto Especial — o critério assenta no volume de negócios obtido no território nacional, e não ao 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 vendas a retalho superior ao das empresas nacionais.

32 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).

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

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

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

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

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

77. Por outras palavras, o critério do volume de negócios não é uma característica transfronteiriça por natureza, mas antes 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 favorecem nem um nem outro. Nesta medida, estamos perante uma «casualidade» do mercado de vendas a retalho húngaro que é historicamente condicionada e que poderá ter sido conscientemente aproveitada pelo legislador húngaro (quanto a esta problemática, v., *infra*, n.ºs 79 e segs.).

78. O mesmo também é confirmado pelas estatísticas ao dispor do Tribunal de Justiça. Assim, uma das estatísticas do processo Vodafone (C-75/18) revela que na Hungria, em 2010, entre os dez maiores devedores do 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 (isto é, grandes, com elevado volume de negócios e com elevado rendimento) detidas por acionistas estrangeiros. Segundo informações prestadas pela Hungria, há partes importantes da economia húngara, tais como, por exemplo, a indústria transformadora, que consistem sobretudo em empresas estrangeiras que alcançam 85 % a 97 % de todos os volumes de negócios<sup>38</sup>. 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

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

80. 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 subjetivamente de um modo consciente, 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 estar correspondentemente comprovada [v. a este respeito ii)]

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

81. Em meu entender, a análise subjetiva de uma discriminação indireta que, na realidade, deve ser apreciada em termos objetivos<sup>39</sup>, acarreta alguns riscos. Em particular, as incertezas associadas à determinação da vontade discriminatória subjetiva de um Estado-Membro suscitam dúvidas<sup>40</sup> e acarretam problemas (p. ex., de prova).

82. Não obstante, e atendendo ao sentido e objetivo do critério qualitativo no quadro da discriminação indireta (v. a este respeito, *supra*, n.ºs 55 e 70 e segs.) e à proibição de abuso de direito reconhecida pelo direito da União (ou a proibição de comportamentos contraditórios), em meu entender, em princípio, deve responder-se afirmativamente a esta questão, mas apenas em condições muito rigorosas.

38 V. neste sentido n.º 53 das observações escritas.

39 V. Conclusões do Advogado-Geral N. Wahl no processo Áustria/Alemanha (C-591/17, EU:C:2019:99, n.ºs 71 e 72), 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, o mesmo também é válido para um pedido de decisão prejudicial, já que, em ambos os casos, está em causa a apreciação da discriminação.

40 V. apenas as reservas que são formuladas, com toda a razão, nas Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Áustria/Alemanha (C-591/17, EU:C:2019:99, n.º 70 e seg.).

83. 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 impostas 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 deliberadamente os contribuintes estrangeiros, falta-lhe, precisamente, esse caráter fortuito e, por conseguinte, o Estado-Membro também deixa de ser digno de proteção.

84. Esta abordagem pode basear-se no princípio geral de direito da proibição do abuso de direito<sup>41</sup>, o qual, a nível da União, não se aplica apenas aos sujeitos passivos (v., entretanto, no plano da União, artigo 6.º, da Diretiva 2016/1164<sup>42</sup>). À semelhança do advogado-geral M. Campos-Sánchez-Bordona<sup>43</sup>, 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.

85. 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 de 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 União<sup>44</sup>.

86. 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 as competências nacionais existentes (neste caso, a introdução de mais um imposto sobre o rendimento) forem exercidas consciente e exclusivamente de forma a prejudicarem apenas as empresas estrangeiras e, assim, limitarem as suas liberdades fundamentais garantidas pelo direito da União (para assim contornarem o direito da União), tal contraria o espírito do 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.

87. No entanto, resulta igualmente das considerações acima expostas que se 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 a restrição indireta de uma liberdade fundamental por parte de um Estado-Membro com base em meras especulações, estatísticas pouco fundamentadas, meras declarações individuais dos políticos<sup>45</sup> ou outras conjecturas.

88. Pelo contrário, têm de indícios claros de que o tratamento desfavorável de sociedades estrangeiras constituía o objetivo 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 — como sucede noutras situações de abuso — outro motivo objetivo para a regulamentação escolhida.

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

42 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).

43 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).

44 Acórdão de 6 de março de 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, n.º 34); Parecer 2/13 (Adesão da União à CEDH), de 18 de dezembro de 2014 (EU:C:2014:2454, n.ºs 168 e 173); 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).

45 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). O mesmo se dirá em relação a um debate parlamentar público, que a Comissão, entre outros, referiu no presente caso.

*ii) Prova de uma intenção relevante de discriminação*

89. 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 100 mil milhões de HUF) do médio (entre 30 mil milhões e 100 mil milhões de HUF) representa quase exatamente a linha que separa as sociedades nacionais e estrangeiras.

90. No entanto, tal não se consegue deduzir totalmente dos números apresentados, ainda que nos dois escalões mais elevados se encontrem efetivamente em grande maioria empresas detidas por estrangeiros. Com efeito, no terceiro escalão também se encontram muitas empresas detidas por nacionais de outros países da União Europeia. Além disso, pelo menos, desde 2012, também se podem encontrar no segundo escalão do imposto empresas detidas a 30 % por nacionais. Por conseguinte, não se pode certamente falar de uma linha de separação clara. Acresce que a percentagem de empresas detidas por estrangeiros que também «beneficiam» da taxa de imposto mais baixa é demasiado elevada. Aliás, a percentagem de empresas detidas por estrangeiros que também beneficiam da isenção de imposto é desconhecida.

91. Se a economia húngara no domínio do comércio a retalho, tal como o órgão jurisdicional de reenvio afirma, se caracterizar efetivamente por um modelo de organização com muitos pequenos retalhistas sob uma marca (modelo de franquia), a conclusão acima descrita também é a consequência lógica. Muitos sujeitos passivos têm, eventualmente, no seu conjunto, o mesmo volume de negócios, mas cada um deles tem apenas um volume de negócios pequeno, que nesse caso também está sujeito a uma taxa de imposto mais baixa. Em conclusão, a Tesco, com o seu modelo de organização centralizado, também não concorre com todos os outros retalhistas húngaros que estão sujeitos ao imposto, mas sim e apenas com cada retalhista individual (independente) sujeito a imposto.

92. No entanto, a centralização do restante comércio a retalho europeu (muitos estabelecimentos comerciais nas mãos de um único sujeito passivo) fará com que a tributação progressiva do rendimento do comércio a retalho na Hungria seja abusiva, se uma cadeia de comércio a retalho europeia se tiver estabelecido na Hungria com o seu modelo de organização?

93. Tal é duvidoso. Em particular, a Tesco não estava impedida de adaptar a sua estrutura de organização às circunstâncias fiscais diferentes e de também gerir as suas filiais segundo o modelo de franquia. Até seria possível uma organização através de diversas pessoas coletivas dominadas. Se a regra de cumulação não for aplicável, isso também reduzirá a taxa de imposto média. A tributação depende, pois, da forma jurídica escolhida. Contudo, as liberdades fundamentais não exigem uma tributação neutra a respeito da forma jurídica<sup>46</sup>, mas apenas uma tributação que não discrimine a situação transfronteiriça. Nesta medida, a tributação maior de uma determinada forma de organização centralizada também não pode, por si só, ser considerada abusiva.

94. Por outro lado, as palavras escolhidas no 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 Europeia) eram muito semelhantes aos do atual debate sobre a BEPS<sup>47</sup>. No debate parlamentar húngaro também estava em causa, de um modo geral, o problema de os grandes grupos multinacionais lograrem minimizar os seus lucros na Hungria, de modo que a carga fiscal, no

46 V. a este respeito as minhas Conclusões no processo X (C-68/15, EU:C:2016:886, n.º 24). Em última instância, igualmente, Acórdãos de 25 de fevereiro de 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, n.ºs 37 e segs.); e Acórdão de 6 de dezembro de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, n.º 53).

47 Tal deverá ser entendido, em termos simplificados, como sendo a estrutura fiscal dos denominados grupos multinacionais que, nos sistemas fiscais atuais dispõem de possibilidades de reduzir ao mínimo 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).

essencial, é suportada pelas pequenas e médias empresas, o que se pretende evitar, em parte, com a Lei Relativa ao Imposto Especial. Neste sentido, esta legislação fiscal especial não visava tanto as empresas *estrangeiras*, mas antes as empresas internacionais que exercem atividades transfronteiriças (*multinacionais*).

95. Neste aspeto também se percebe a razão objetiva da legislação fiscal controvertida. Tal como o demonstra uma estatística apresentada ao Tribunal de Justiça no processo Vodafone, em 2010 das dez empresas com maior volume de negócios na Hungria apenas metade pagou imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Aí estão em causa tanto empresas detidas por nacionais como também por nacionais de outros Estados-Membros da União Europeia. Das sete empresas com maior volume de negócios do setor do comércio a retalho (todas elas empresas detidas por nacionais de outros países da União Europeia), menos de metade pagou imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Tal pode estar relacionado com prejuízos reais. No entanto, a Comissão salientou diversas vezes na audiência que o lucro médio no setor do comércio a retalho na Hungria era de 2,68 % do volume de negócios. Daqui deveria resultar uma correspondente sujeição ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Neste sentido, também não se pode excluir que este lucro médio de 2,68 % do volume de negócios tenha sido transferido para países com uma taxa de imposto mais baixa. A conexão da tributação com o volume de negócios para efeitos de tributação poderia perfeitamente destinar-se a corrigir esta situação.

96. Tal também corresponde, aliás, à abordagem da Comissão em relação ao imposto sobre os serviços digitais planeado ao nível da União Europeia<sup>48</sup>. A Comissão também procura que as empresas multinacionais (neste caso, sobretudo, de determinados países terceiros) participem mais nos custos das políticas públicas, quando geram lucros na União Europeia, sem nela estarem sujeitas ao imposto sobre o rendimento. Ora, se logo a própria Comissão considera que um imposto progressivo para determinadas empresas baseado no volume de negócios é necessário para alcançar a equidade fiscal entre as empresas de maior dimensão que operam à escala global e as de menor dimensão que (apenas) operam na Europa, em princípio, um imposto nacional semelhante, que visa que as empresas de maior dimensão participem numa medida maior nos encargos comuns da sociedade do que a das de menor dimensão, dificilmente será abusivo.

97. Em particular, a Comissão limita-se a invocar as observações de 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 até um único deputado) poderia arrasar qualquer decisão do legislador mediante uma observação nesse sentido.

98. Uma vez que, normalmente, o Governo está vinculado pelas decisões do Parlamento e não o inverso, também tenho dúvidas sobre se podem ser invocados alguns documentos do Governo. Mais importante do que a justificação meramente política do conteúdo da lei perante os eleitores é a fundamentação oficial (jurídica) da lei<sup>49</sup>. 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 Europeia.

48 V. apenas o 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 página 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.

49 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».

99. Por outro lado, o limite de 500 milhões de forints para o primeiro escalão de tributação não afeta exclusivamente as empresas nacionais. Cada nova empresa nacional ou estrangeira que opere no mercado do comércio a retalho húngaro também beneficia da isenção. Nesta medida, a estrutura da taxa do imposto escolhida beneficia, em particular, as denominadas empresas em fase de arranque (*startups*), em comparação com as empresas de maior dimensão, já estabelecidas no mercado<sup>50</sup>. A mesma beneficia, conforme a Polónia também alegou na audiência, igualmente as pequenas e médias empresas face aos grandes grupos e, por conseguinte, uma estrutura de mercado mais descentralizada. Cabe ao legislador nacional decidir se os limites de 30 a 100 mil milhões de HUF de volume de negócios são os «melhores» limites ou se não teria sido «melhor» outro limite — na audiência, a Comissão «propôs» um limite de 10 a 50 milhões de HUF —, não podendo nem o Tribunal de Justiça nem a Comissão apreciar essa decisão da perspetiva da existência de um abuso.

100. Pelo contrário, a Comissão, na audiência, sublinhou diversas vezes que um imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios não faz sentido («*makes no sense*»). Não concordo com esta afirmação, que se baseia na tese de que apenas a tributação do rendimento baseada no lucro satisfaz o princípio da tributação em função da capacidade económica.

101. Conforme já referi nas minhas Conclusões no processo *Hervis Sport*, o montante do volume de negócios pode constituir um indicador característico da capacidade contributiva. Prova disso é, por um lado, o facto de não ser de todo possível obter lucros elevados sem um volume de negócios elevado e, por outro, o facto de, em regra, o rendimento resultante de uma operação adicional (rendimento marginal) aumentar devido aos custos fixos decrescentes por unidade<sup>51</sup>. Por conseguinte, não parece indefensável considerar que o volume de negócios, que é a expressão da dimensão ou da posição no mercado e dos lucros potenciais de uma empresa, também é a expressão da sua capacidade financeira, e tributá-lo nessa medida.

102. Por conseguinte, a presunção global manifestamente estabelecida pelo legislador húngaro, de que as empresas de maior 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 o preâmbulo da Lei Relativa ao Imposto Especial), não é, ainda assim, despropositada<sup>52</sup>. O setor (privado) da banca, por exemplo, também distingue, para efeitos de concessão do crédito, em função do volume de negócios do tomador do crédito. Mesmo o imposto sobre os serviços digitais ao nível da União Europeia planeado parte inteiramente desta presunção, quando só as empresas só devem ser tributadas a partir de um determinado limiar do volume de negócios (independentemente de realmente obterem lucros). Por isso, o volume de negócios não é indicador ideal, mas tão-pouco despropositado, de capacidade financeira.

103. 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 BEPS da última década, e foi também uma questão fundamental no debate parlamentar húngaro. A Comissão também justifica expressamente no vigésimo terceiro considerando<sup>53</sup> a sua proposta do planeado imposto da União Europeia sobre os serviços digitais com a afirmação de que «a oportunidade de participação num planeamento fiscal agressivo reside nas empresas de maior dimensão».

50 É interessante observar que a Comissão justifica a taxa escalonada do imposto sobre os serviços digitais com o facto de «o limiar exclui[er] 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].

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

52 No mesmo sentido, Acórdão de 16 de maio de 2019, Polónia/Comissão (T-836/16 e T-624/17, EU:T:2019:338, n.ºs 75 e segs.).

53 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 21.3.2018 COM(2018) 148 final.

### *c) Conclusão intercalar*

104. Não se verifica uma restrição indireta das liberdades fundamentais através da introdução do imposto sobre o rendimento das empresas de venda a retalho, 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, neste sentido, devido à falta de provas, e atendendo à existência de um fundamento prático para a configuração do imposto, o Estado-Membro Hungria não pode, nesta medida, ser acusado de comportamento abusivo.

### *3. A título subsidiário: justificação da discriminação indireta*

105. Caso o Tribunal de Justiça, ainda assim, entenda concluir por uma discriminação indireta, haverá que averiguar, a título subsidiário, se a taxa de imposto média diferente 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 objetivo<sup>54</sup>.

#### *a) Razões imperiosas de interesse geral*

106. 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<sup>55</sup> não pode justificar uma discriminação. 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 contribuintes, ou seja, tendo em conta uma repartição equitativa dos encargos na sociedade.

107. A diferente capacidade económica de um sujeito passivo pode, todavia, justificar um tratamento diferente do sujeito passivo<sup>56</sup>. Neste sentido, o direito fiscal reconhece que, em princípio, também é do interesse legítimo do Estado aplicar taxas de imposto progressivas. A ideia de que as pessoas com uma maior capacidade financeira também podem participar nas despesas da comunidade numa medida mais do que proporcional também está largamente generalizada no seio dos Estados-Membros, pelo menos, no caso dos impostos que se baseiam no lucro<sup>57</sup>. Em muitos Estados-Membros, o princípio da tributação em função da capacidade económica é, inclusivamente, um princípio constitucional, consagrado, por vezes, expressamente nas Constituições<sup>58</sup> e, nalguns casos, extraído pelos órgãos jurisdicionais superiores do princípio da igualdade de tratamento<sup>59</sup>.

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

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

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

57 V. igualmente, quanto ao princípio da capacidade contributiva no plano da União, J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Munique 2018, § 3, n.ºs 54 e segs.

58 V., por exemplo, apenas o artigo 4.º, n.º 5, da Constituição grega, o artigo 53.º, n.º 1, da Constituição italiana, o artigo 31.º, n.º 1, da Constituição espanhola, o artigo 24.º, n.º 1, da Constituição cipriota e, em particular, também os artigos XXX da lei fundamental húngara.

59 Assim, p. ex., na Alemanha, entre outros: *BVerfG*, sentença de 15 de janeiro de 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, n.ºs 55 e segs.).

108. O contexto, no Estado social, é o objetivo de diminuir os encargos que recaem sobre a parte mais fraca da sociedade e, nessa medida, redistribuir um pouco, com a ajuda do direito fiscal, os fundos que, em parte, estão distribuídos de forma desigual. Uma vez que, nos termos do artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, TUE, a União não se limita a estabelecer um mercado único, mas também promove a justiça social, estes motivos inerentes ao Estado social também podem justificar uma taxa de imposto progressiva à luz do direito da União. O mesmo se aplica, desde logo, a um imposto que não abranja apenas as empresas, mas também pessoas singulares, conforme estabelecido no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Relativa ao Imposto Especial. Até a própria União Europeia recorre a uma taxa progressiva para tributar os seus funcionários e agentes<sup>60</sup>.

109. O Tribunal de Justiça também reconheceu o princípio da tributação em função da capacidade financeira, pelo menos, no quadro do fundamento de justificação da preservação da coerência do regime fiscal<sup>61</sup>. O montante do volume de negócios é, pelo menos, um indicador lógico da capacidade financeira (v., *supra*, n.ºs 100 e segs.). 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***

110. A restrição à liberdade fundamental deve ainda ser adequada para garantir a realização do objetivo e não pode ultrapassar o necessário para atingir esse objetivo<sup>62</sup>.

#### *1) Adequação*

111. 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 sistemática<sup>63</sup>.

60 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 de imposto progressiva de 8 % a 45 %.

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

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

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

112. Para tanto, o Tribunal de Justiça leva em conta a margem de decisão dos Estados-Membros na aprovação de leis gerais<sup>64</sup>. Em especial, é exigido ao legislador que tome decisões de natureza política, económica e social. Também tem de fazer apreciações complexas<sup>65</sup>. Na falta de diplomas de direito da União de harmonização, o legislador nacional tem, no domínio do direito fiscal, uma certa margem de discricionariedade. Consequentemente, o requisito de coerência é cumprido se o imposto especial não for manifestamente inadequado para alcançar o objetivo prosseguido<sup>66</sup>.

113. O imposto especial, na medida em que, no presente caso, tem em conta a capacidade financeira das empresas sujeitas ao imposto, baseia-se na presunção (v. n.º 102) 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.

114. Em sentido oposto, a Comissão 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 oposta<sup>67</sup>.

115. Em particular, 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 a Comissão exige, 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 inteligível. Contudo, no presente caso, vislumbra-se perfeitamente uma ligação *indireta* entre o volume de negócios anual realizado e a capacidade financeira (v. a este respeito, n.ºs 101 e segs.).

116. Por conseguinte, 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. Aliás, 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 denominados 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).

64 V. Acórdãos de 6 de novembro de 2003, Gambelli e o. (C-243/01, EU:C:2003:597, n.º 63); de 21 de setembro de 1999, Läära e o. (C-124/97, EU:C:1999:435, n.º 14 e 15); e de 24 de março de 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, n.º 61), — todos sobre os jogos de fortuna e de azar; e 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.

65 Quanto aos critérios equivalentes para apreciar a atuação das instituições da União e 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).

66 V., neste sentido, já as minhas Conclusões no processo ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, n.º 48) e Acórdãos do Tribunal de Justiça de 4 de maio de 2016, Polónia/Parlamento e Conselho (C-358/14, EU:C:2016:323, n.º 79); e 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 aí referida), sobre a margem de decisão do legislador da União, acórdãos esses que podem ser transpostos para o legislador nacional — cf., sobre um critério equivalente para apreciar a atuação das instituições da União e 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).

67 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 poderão 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.

117. O problema, suscitado em ambos os casos, de tributação apesar da existência de prejuízos reais (ou por causa de lucros fictícios) é uma questão de direito nacional. Este pode, através da criação ou da suspensão de um imposto dessa natureza, ter em conta a existência efetiva de prejuízos reais (ou seja, não apenas prejuízos contabilísticos) ou de meros lucros contabilísticos (ou seja, a ausência de lucros reais).

118. 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 muito menos exposto a uma redução do imposto por força da diminuição da base tributável ou da transferência de lucros, por exemplo, mediante preços de transferência. 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 própria Comissão na sua proposta de imposto sobre os serviços digitais baseado no volume de negócios<sup>68</sup>.

119. Consequentemente, o imposto especial húngaro não é manifestamente inadequado para cumprir o objetivo referido de tributação em função da capacidade contributiva.

## 2) *Necessidade*

120. O imposto sobre o rendimento baseado no lucro também 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 — como se explicou no n.º 116, *supra* — sobre se, em caso de verdadeiro prejuízo, também devem ser pagos impostos.

121. Também seria dificilmente compatível com a autonomia dos Estados-Membros, no domínio do direito fiscal, que o direito da União, no domínio dos impostos não harmonizados, prescrevesse a técnica de tributação concreta. Em qualquer caso, do direito da União não resulta a primazia dos impostos baseados no lucro.

122. Além disso, um imposto sobre o rendimento baseado nos lucros também não é igualmente adequado a alcançar uma tributação eficiente e menos suscetível de estar sujeita à criatividade fiscal. A associação ao volume de negócios enquanto base de tributação tem a vantagem pretendida de este ser mais fácil de calcular e de dificultar estratégias de evasão.

## 3) *Adequação*

123. A restrição à liberdade de estabelecimento pressuposta a título subsidiário também está numa relação adequada aos seus objetivos legítimos de tributação em função da capacidade contributiva, de cumprimento dos critérios de estabilidade e de prevenção do abuso de direito. Todos os objetivos referidos são reconhecidos pela União e gozam, em parte, do grau de prioridade mais elevado.

124. Em particular, o imposto especial, aparentemente, não impede uma atividade economicamente rentável no mercado húngaro do comércio a retalho. Não parece ter efeito estrangulador, conforme os anos anteriores demonstraram. A própria Comissão afirmou diversas vezes que o lucro médio do setor do comércio a retalho na Hungria é mais elevado do que a taxa máxima do imposto especial de 2,5 % e, por conseguinte, bastante mais elevado do que a taxa média de imposto (no caso da Tesco, este situava-se entre 2 % e 2,2 %<sup>69</sup>).

<sup>68</sup> 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 21.3.2018 COM(2018) 148 final.

<sup>69</sup> Pelo menos, segundo a própria Tesco, no n.º 62 das suas observações escritas.

125. A tributação do rendimento daí resultante (com uma taxa de imposto de 2 % e uma margem de lucro de 2,68 %, tal corresponde a uma taxa de 75 %, com uma taxa de imposto de 2,2 % e a mesma margem de lucro, a uma taxa de 82 % sobre o lucro) é, de facto, considerável. No entanto, a mesma depende, por um lado, da margem de lucro da Tesco, que o Tribunal de Justiça desconhece e que pode, em certa medida, ser influenciada pela Tesco. Por outro, o imposto especial 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.

126. Assim, a pressuposta restrição à liberdade de estabelecimento através de um imposto sobre o rendimento, progressivo e baseado no volume de negócios, a cargo das empresas de comércio a retalho com elevado volume de negócios, é justificada.

#### **4. Conclusão relativa à primeira questão prejudicial**

127. Os artigos 49.º e 54.º TFUE não se opõem ao imposto especial húngaro sobre as empresas de comércio a retalho.

### **C. Segunda e terceira questões prejudiciais: violação da proibição de auxílios**

128. As segunda e terceira questões prejudiciais dizem respeito ao caráter de auxílio do imposto especial húngaro, com uma estrutura progressiva, aplicável ao comércio a retalho. O órgão jurisdicional entende haver caráter de auxílio, pelo facto de, por um lado, os sujeitos passivos que exploram diversos estabelecimentos comerciais «deverem efetivamente pagar o imposto especial correspondente ao escalão superior de uma taxa fortemente progressiva de imposto», enquanto os sujeitos passivos que exploram apenas um estabelecimento comercial, mas concorrem com os primeiros no âmbito do regime de franquia «estão, efetivamente, incluídos no escalão isento ou é-lhes aplicável uma das taxas de imposto inferiores seguintes a esse escalão».

129. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio associa o caráter de auxílio a uma eventual utilização da receita do imposto especial em benefício das empresas mais pequenas que não são afetadas pelo mesmo.

#### **1. Quanto à admissibilidade da segunda e terceira questões prejudiciais**

130. Importa começar por esclarecer se o pedido de decisão prejudicial é admissível no que diz respeito às segunda e terceira questões prejudiciais. Com efeito, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, 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 imposto<sup>70</sup>.

131. Se o tributo for utilizado para determinados fins e, assim, for, em particular, utilizado para favorecer outros empresários, importa analisar se o produto da taxa é utilizado de uma forma inócua para efeitos do direito dos auxílios<sup>71</sup>. Nesse caso, o devedor do tributo interessado também pode impugnar a sua própria tributação, que, necessariamente, implica o favorecimento de terceiros. Porém,

<sup>70</sup> Acórdãos de 6 de outubro de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, n.º 21); 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.); 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 seg.); e de 20 de setembro de 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, n.º 80 e jurisprudência referida).

<sup>71</sup> Quanto à relevância desta questão, v. apenas 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.º 40 e seg. e 45 e seg.).

tal pressupõe a existência de uma relação de alocação vinculativa entre o tributo e o auxílio. O produto do tributo deve ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio e influenciar diretamente a importância deste último e, por consequência, a apreciação da sua compatibilidade com o mercado interno<sup>72</sup>.

132. No entanto, no presente caso, a utilização das receitas cobradas não conduz, por força da lei, a um favorecimento de empresas específicas. Pelo contrário, a autora no processo principal é tributada num imposto geral que é canalizado para o orçamento geral do Estado e, portanto, não favorece nenhum terceiro em concreto. Assim, no presente caso a autora apenas impugna um aviso de liquidação do imposto que lhe foi dirigido e considera-o ilegal, porque outros sujeitos passivos não são tributados na mesma medida.

133. Do mesmo modo, a circunstância, apurada pelo tribunal, de que a receita do imposto necessária já era conhecida antes da criação do imposto e, por conseguinte, o mínimo isento já exercia influência sobre a taxa do imposto nos outros escalões do imposto, em nada altera esta situação. Assim, a receita do imposto não é utilizada em benefício de outros concorrentes, mas continua a ser utilizada em benefício da comunidade e para cobrir a despesa geral do Estado.

134. Desta forma, a Tesco não pode invocar nos órgãos jurisdicionais nacionais a ilegalidade da isenção fiscal que é concedida a outras empresas para se subtrair ao pagamento deste imposto.

135. Mesmo no Acórdão *Air Liquide Industries Belgium*<sup>73</sup>, citado pela Tesco, o Tribunal de Justiça sublinhou, 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»<sup>74</sup>.

136. Com efeito, a recuperação é a «consequência lógica» de um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno<sup>75</sup>. Porém, a não tributação da Tesco não constituiria uma recuperação, mas alargaria, sim, o «auxílio de Estado» a uma outra pessoa (neste caso, à Tesco) e, assim, não afastaria a distorção da concorrência, mas sim reforçá-la-ia. Esta também é a diferença essencial em relação às situações em que, apesar de também «apenas» se impugnar uma liquidação de imposto no órgão jurisdicional nacional, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se se pode aplicar uma disposição nacional favorecedora<sup>76</sup>. Nestes casos, o sujeito passivo invoca uma disposição nacional que o favorece, a qual possivelmente constitui um auxílio de Estado.

137. Ao acima exposto também não se pode opor que a recuperação através da tributação *a posteriori* das empresas de menor dimensão não é possível, pelo que apenas pode ser tida em consideração a não aplicação do imposto. Se, excepcionalmente, não for possível a recuperação do auxílio pelo Estado-Membro, e não também não pode ser exigida a sua recuperação nos termos do artigo 14.º,

72 Neste sentido: Acórdão de 20 de setembro de 2018, *Carrefour Hypermarkets e o.* (C-510/16, EU:C:2018:751, n.º 19); de 10 de novembro de 2016, *DTS Distribuidora de Televisión Digital/Comissão* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, n.º 68); e de 22 de dezembro de 2008, *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, n.º 99).

73 Acórdão de 15 de junho de 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.ºs 25 e 26).

74 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).

75 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 77); 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 116); de 1 de outubro de 2015, *Electrabel e Dunamenti Erömu/Comissão* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, n.º 111); e de 15 de dezembro de 2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, n.º 113 e jurisprudência referida).

76 É o que, p. ex., sucede no Acórdão de 19 de dezembro de 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 659/1999<sup>77</sup>. Como o Tribunal de Justiça, o princípio segundo o qual «ninguém está obrigado ao impossível» faz parte dos princípios gerais de direito da União<sup>78</sup>. Porém, 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.

138. Das decisões mais recentes do Tribunal de Justiça no processo ANGED<sup>79</sup>, relativa a um imposto espanhol sobre o comércio de retalho (baseado na superfície), também não se pode deduzir a admissibilidade da questão prejudicial, contrariamente ao que a Comissão afirma. 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 processo, as considerações adicionais respeitantes ao artigo 107.º, TFUE eram, pelo menos, úteis para o órgão jurisdicional de reenvio.

139. A Tesco é livre de promover o controlo abstrato da lei num órgão jurisdicional nacional. No entanto, no caso em apreço, as questões do órgão jurisdicional restringem-se à liquidação do imposto da Tesco e, por conseguinte, ao encargo fiscal de um particular.

140. Assim, não existe 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 imposto<sup>80</sup>. Neste sentido, o pedido de decisão prejudicial é desde logo inadmissível, no que diz respeito às suas segunda e terceira questões prejudiciais.

## 2. A título subsidiário: apreciação jurídica

141. Se, não obstante, o Tribunal de Justiça declarar admissíveis a segunda e terceira questões, então deverá analisar se considera que se deve entender que a tributação mais reduzida (baseada no volume de negócios) de empresas de média dimensão, ou a isenção fiscal (em função do volume de negócios) das pequenas empresas devem ser qualificadas como auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

142. Segundo jurisprudência assente 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 concorrência<sup>81</sup>.

77 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).

78 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 noutra contesto, desde logo, Acórdão de 3 de março de 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, n.º 42).

79 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).

80 Acórdãos de 6 de outubro de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, n.º 21); 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 seg.); 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 seg.); e de 20 de setembro de 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, n.º 80 e jurisprudência referida).

81 Acórdãos de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 38); 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 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 40).

### *a) Quanto ao conceito de vantagem*

143. 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 mercado<sup>82</sup>.

144. A vantagem fiscal que, embora não implique uma transferência de recursos do Estado, coloca os beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros sujeitos passivos, também pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE<sup>83</sup>. Assim, são consideradas auxílios de Estado, 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 idênticos<sup>84</sup>.

145. No presente caso, também se coloca a questão de saber se existe uma vantagem seletiva. 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 é tributada, e as que tiverem um volume de negócios entre 500 milhões e 30 mil milhões de HUF são tributadas a uma taxa de imposto fortemente reduzida e as que tiverem um volume de negócios entre 30 mil milhões e 100 mil milhões de HUF são tributadas a uma taxa de imposto reduzida. O mesmo também se aplica à Tesco.

146. Em todo o caso, a taxa de imposto média diferente resultante da progressão poderá consubstanciar uma vantagem seletiva que favorece os sujeitos passivos com menor volume de negócios.

### *b) Seletividade da vantagem no direito fiscal*

#### *1) Critério de apreciação da seletividade de uma legislação fiscal geral*

147. 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 económicos<sup>85</sup>. Além disso, o facto de um norma tributária só beneficiar as empresas que cumpram os seus requisitos — neste caso, não atingir determinados limites de volume de negócios — também não permite, por si só, concluir pela seletividade desse regime<sup>86</sup>. Ainda assim, as leis tributárias gerais também devem ser apreciadas à luz da proibição de auxílios de Estado nos termos do artigo 107.º TFUE<sup>87</sup>.

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

83 V., designadamente, Acórdãos de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23); 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 15 de março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 14).

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

85 V., por todos, Acórdãos 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 seg.); de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23); de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 39); 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); e de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 35).

86 V. neste sentido, em particular, Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 24); de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 94); 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); e de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 42).

87 V., designadamente, Acórdãos de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23); 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 15 de março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 14).

148. Para esse efeito, é determinante que os requisitos da vantagem fiscal tenham sido escolhidos de acordo com os critérios do regime fiscal nacional e de uma forma não discriminatória<sup>88</sup>. Tal implica, 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 constitui uma exceção injustificada, sendo, por conseguinte, seletiva<sup>89</sup>.

149. Tal conclusão pressupõe a existência de uma diferença de tratamento de empresas em situação comparável que não seja passível de ser justificada<sup>90</sup>. A análise da seletividade é, no final de contas, uma análise da discriminação<sup>91</sup>.

150. Com efeito, 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 orientadores do seu sistema fiscal<sup>92</sup>. Por conseguinte, as diferenciações gerais no quadro de um sistema fiscal coerente dificilmente poderão constituir uma vantagem seletiva.

151. Alguns advogados-gerais<sup>93</sup> expressaram reservas, em particular, no que diz respeito à definição do quadro de referência correto e à apreciação geral da igualdade de todas as leis fiscais nacionais quando, simultaneamente, os Estados-Membros dispõem de autonomia fiscal. Aquele pode ser tido em conta através de um critério de análise mitigado no que diz respeito à coerência fiscal de uma lei fiscal geral. Neste sentido, diferenciações gerais na criação do quadro de referência só constituem medidas seletivas quando não assentam numa base racional, do ponto de vista do objetivo da lei. Este critério de análise mitigado aplica-se, em particular, nos casos em que esteja em causa uma legislação fiscal nova, tal como sucede no presente processo.

152. Por conseguinte, só se pode considerar que se verifica uma vantagem seletiva quando, por um lado, esta medida (no presente caso, a taxa de imposto progressiva) introduz diferenciações entre operadores económicos que, à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime, se encontrem numa situação factual e jurídica manifestamente comparável<sup>94</sup>.

88 V. neste sentido igualmente Acórdãos 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 14 de janeiro de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, n.º 53); 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).

89 V., nesse sentido, por muitos, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36).

90 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.º 58); v., neste sentido, Acórdão de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 40); Acórdão de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.ºs 64 e 65); Acórdão de 29 de abril de 2004, Países Baixos/Comissão (C-159/01, EU:C:2004:246, n.ºs 42 e 43).

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

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

93 V. Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741); as Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Andres/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2017:1017); e as minhas Conclusões nos processos apensos 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).

94 V. Acórdãos 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); 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); de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.ºs 49 e 58); de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 35); de 18 de julho de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 19); de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 42); e de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 49).

153. Por outro lado, mesmo nos casos em que se verifica este pressuposto, segundo jurisprudência assente o favorecimento pode ser justificado pela natureza ou pelos objetivos gerais do sistema em que se insere. É o que sucede, em particular, quando a norma tributária deriva diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal<sup>95</sup> que, simplesmente, devem apenas ser compreensíveis. Além disso, também há motivos compreensíveis não fiscais 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 individuais<sup>96</sup>.

154. Observado em pormenor, este raciocínio também está subjacente à decisão fundamental no processo Gibraltar<sup>97</sup>, em que a Tesco<sup>98</sup> e a Comissão<sup>99</sup> se apoiaram, no essencial, na sua argumentação escrita. Ali, o quadro de referência também começou por ser criado por uma nova lei 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 de um modo uniforme (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 — condicionado pelo facto de o Reino Unido não ter apresentado nenhuns fundamentos de justificação no processo de auxílio — aceitou a conclusão de incoerência, invocada pela Comissão<sup>100</sup>. Com efeito, nem a massa retributiva nem a utilização de instalações para fins comerciais constituem fatores razoáveis para uma tributação geral e uniforme do rendimento, que era o objetivo da legislação nacional.

155. Em última instância, a incoerência pode indiciar um abuso do direito fiscal. Desta perspetiva, no presente caso, 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.

## 2) Aplicação ao presente caso

156. É à luz deste critério de apreciação que deve ser apreciado o novo imposto especial progressivo sobre o rendimento das empresas de comércio de retalho, baseado no volume de negócios. Assim, coloca-se a questão de saber se é incoerente cobrar mais impostos a uma empresa de comércio de retalho com um elevado volume de negócios (tanto em termos absolutos, como também relativos) do que a uma empresa de comércio de retalho com um volume de negócios baixo. Coloca-se igualmente a questão de saber se é incoerente que um sujeito passivo que explora apenas um estabelecimento comercial (no âmbito de um conceito de franquia) esteja sujeito a uma taxa média de imposto mais baixa do que um sujeito passivo com centenas de estabelecimentos comerciais.

157. Para esse efeito, importa analisar, em primeiro lugar, se existe uma diferença de tratamento, não justificada no quadro do sistema fiscal dos Estados-Membros, de empresas numa situação comparável.

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

96 Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.ºs 40 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-233/16, EU:C:2018:280, n.º 52 e seg.).

97 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).

98 V. n.º 135 das observações escritas da Tesco.

99 V. n.º 79 e seg. das observações escritas da Comissão.

100 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).

*i) Desigualdade de tratamento de empresas em situações comparáveis*

158. Facilmente esta questão obtém resposta negativa no caso de um imposto como o aqui em causa. As empresas de comércio de retalho 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<sup>101</sup>.

159. 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, exagerado.

*ii) A título subsidiário: justificação da desigualdade de tratamento*

160. Caso o Tribunal de Justiça também confirme que se encontram numa situação comparável uma empresa de comércio de retalho com um volume de negócios líquido anual de, por exemplo, 500 000 euros/HUF e uma empresa de comércio de retalho com um volume de negócios líquido anual de 100 mil milhões de euros/HUF, há ainda que averiguar se a desigualdade de tratamento decorrente de uma taxa média diferente de um imposto progressiva pode ser justificada.

161. É apenas decisiva — conforme o Tribunal de Justiça também salientou no Acórdão *World Duty Free*<sup>102</sup> — 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.

162. 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 interpretação<sup>103</sup>. Caso contrário, seria apenas tomada como referência a técnica legislativa. No entanto, o Tribunal de Justiça sublinhou sempre na sua jurisprudência que, no direito dos auxílios de Estado, as medidas estatais devem ser apreciadas em função dos respetivos efeitos e independentemente das técnicas legislativas utilizadas<sup>104</sup>.

163. Por conseguinte, importa esclarecer se a progressividade da taxa do imposto especial húngaro não encontra a sua razão de ser na própria lei fiscal concreta, mas prossegue objetivos que lhe são externos, não razoáveis, por outras palavras, alheios<sup>105</sup>.

164. Conforme acima referido (n.º 106 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 de imposto progressiva *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

101 Neste sentido, igualmente, Acórdão de 16 de maio de 2019, Polónia/Comissão (T-836/16 e T-624/17, EU:T:2019:338, n.º 102).

102 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).

103 Neste sentido, igualmente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 45); noutro sentido ainda 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.

104 Acórdãos de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 91); 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 22 de dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão (C-487/06 P, EU:C:2008:757, n.º 89).

105 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 70).

economicamente mais fracos (corolário do princípio do Estado social). A Comissão também reconhece a «lógica redistributiva» da natureza progressiva do imposto sobre o rendimento na sua Comunicação de 19.7.2016 sobre a «noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, TFUE» (a seguir «Comunicação») como uma justificação<sup>106</sup>.

165. 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.

166. Contrariamente ao que a Comissão parece pretender afirmar, e tal como também o Tribunal Geral muito recentemente decidiu<sup>107</sup>, a tributação proporcional do rendimento em função do lucro também não é a única forma correta de tributação, sendo antes apenas uma *técnica* para apurar aritmeticamente e tributar, de modo uniforme, a capacidade contributiva tributável do sujeito passivo (v., a este respeito, n.º 116).

167. Pode ser que — como a Comissão veementemente afirmou na audiência, o cálculo do lucro através da comparação do património empresarial seja mais preciso do que a ligação ao volume de negócios líquido. Porém, e por um lado, considero improcedente a afirmação repetida da Comissão, de que semelhante imposto «makes no sense». Por outro, o direito dos auxílios não pergunta por um sistema fiscal lógico ou pelo sistema fiscal mais preciso, mas sim pelo efeito de distorção da concorrência entre dois concorrentes.

168. Se, com um volume de negócios idêntico, o imposto a pagar for igual, este efeito de distorção da concorrência não se produz. 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 verificaria se fosse devido um imposto mais elevado por um lucro maior. É 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 de imposto progressiva (aqui é devido um imposto mais elevado, tanto em termos absolutos como também relativos), resulta dos motivos de sistemática fiscal acima referidos (n.º 164 e n.ºs 106 e segs.).

169. 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, *supra*, n.ºs 113 e segs.). Neste sentido, o volume de negócios, tal como a própria Comissão demonstra com a proposta de imposto sobre os serviços digitais<sup>108</sup>, também pode ser considerado um indicador (um pouco mais grosseiro) de um maior poder económico, ou seja, de uma maior capacidade financeira.

170. Do ponto de vista do procedimento administrativo, a redução do número de estabelecimentos comerciais de retalho abrangidos, e logo sujeitos a fiscalização através de um valor limite, também não merece crítica. Assim, p. ex., os chamados pequenos empresários (ou seja, as empresas cujo volume de negócios não ultrapassa um determinado «valor de isenção») também não são tributadas no imposto sobre o valor acrescentado do direito da União Europeia sobre (v. artigos 282.º e segs. da Diretiva IVA).

<sup>106</sup> 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.

<sup>107</sup> 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.).

<sup>108</sup> 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 21.3.2018 COM(2018) 148 final.

171. Acresce que, para os objetivos legislativos prosseguidos, é compreensível que se tome por base o volume de negócios em vez do lucro, uma vez que o primeiro é mais facilmente determinável (administração simples e eficaz<sup>109</sup>) e menos suscetível de evasão do que, por exemplo, o lucro (v. a este respeito, desde logo, *supra*, n.º 118). A prevenção dos abusos em matéria de direito fiscal também pode constituir um fundamento de justificação em matéria de direito dos auxílios, conforme o Tribunal de Justiça já decidiu<sup>110</sup>.

172. Em meu entender, o raciocínio do princípio do Estado de direito social — no qual a União Europeia se empenha assumidamente no artigo 3.º, n.º 3, TUE — também justifica uma taxa de imposto progressiva que onera mais os sujeitos passivos com maior capacidade financeira, do que os que não têm tanta capacidade contributiva. O mesmo se aplica a um imposto que também abranja a pessoas singulares (v. artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 da lei sobre o imposto especial).

### **3. Conclusão relativa à segunda e terceira questões prejudiciais**

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

### **D. Restrição às alterações aos avisos de liquidação de imposto em caso de impostos incompatíveis com o direito da União**

174. Com a sua quarta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a prática baseada no artigo 124/B da Lei Que Aprova a Lei Geral Tributária, segundo a qual a restituição de impostos incompatíveis com o direito da União é dificultada em comparação com a restituição de impostos apenas contrários ao direito nacional. Entendo que esta questão não é admissível, por dois motivos.

175. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que este define à sua responsabilidade, e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. Porém, o Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas<sup>111</sup>.

176. As disposições sobre o procedimento administrativo pertencem à autonomia processual e institucional dos Estados-Membros, que está todavia limitada pelos princípios da efetividade e da equivalência<sup>112</sup>.

109 A Comissão também considera a capacidade de gestão administrativa como um motivo justificativo — v. JO 2016, C 262, p. 1 (31), n.º 139.

110 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 seg.).

111 Acórdãos de 17 de setembro de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, n.º 32); de 30 de abril de 2014, Pflieger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 26); de 22 de junho de 2010, Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, n.º 27); e de 22 de janeiro de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, n.º 19).

112 V. neste sentido Acórdãos de 17 de janeiro de 2019, Dzivev e o. (C-310/16, EU:C:2019:30, n.º 30); e de 2 de maio de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, n.º 29).

177. A definitividade de uma decisão administrativa, adquirida no termo de prazos de recurso razoáveis ou por terem sido esgotadas as vias de recurso, contribui para a segurança jurídica. Por esse motivo, o direito da União não exige que um órgão administrativo seja, em princípio, obrigado a revogar uma decisão administrativa que já se tornou definitiva<sup>113</sup>. Os Estados-Membros podem exigir, em nome do princípio da segurança jurídica, que um pedido de reexame e de revogação de uma decisão administrativa, que se tornou definitiva e que seja contrária ao direito da União tal como interpretado posteriormente pelo Tribunal de Justiça, seja apresentado à administração competente num prazo razoável<sup>114</sup>. Assim sendo, no caso em apreço quando muito verifica-se — no que toca à alteração *a posteriori* de um aviso de liquidação de imposto definitiva — a violação do princípio da equivalência. No entanto, tal pressupõe um tratamento desfavorável da situação de direito da União.

178. Nesta medida, aqui o Tribunal de Justiça não possui, por um lado, as informações necessárias das quais efetivamente resulta essa diferença de tratamento. A letra do artigo 124/B não distingue se a situação jurídica (a lei subjacente) relativa à liquidação do imposto é contrária ao direito da União ou à Constituição. Por conseguinte, neste sentido, não é possível perceber por que motivo esta lei e a prática do tribunal supremo da Hungria, nela baseada, dificultam precisamente apenas a restituição dos impostos contrários ao direito da União, mas não a restituição dos impostos contrários à Constituição. O pedido de decisão prejudicial não presta informações suficientemente precisas quanto a alguma eventual prática diferente do tribunal supremo da Hungria. As observações dos intervenientes a este respeito são contraditórias e continua a ser pouco claro se e como esta prática tem efeitos no processo principal. Os pedidos de esclarecimento do Tribunal de Justiça na audiência também não permitiram esclarecer esta questão.

179. Por outro lado, o conteúdo regulador do artigo 124/B, em conjugação com o artigo 128.º, n.º 2, da Lei Que Aprova a Lei Geral Tributária, parece dizer respeito à alteração a um imposto já definitivamente liquidado. A Tesco, nas suas observações escritas, também se limitou a alegar que estas disposições dificultam a autocorreção (ou seja, a correção da autoliquidação realizada). Porém, no presente caso, não está em causa a autocorreção, mas o processo principal antes diz respeito a uma ação para impugnação de uma liquidação de imposto *a posteriori*, ou seja, de imposto que, nessa medida, ainda não se encontrava definitivamente liquidado. Contudo, as disposições de direito húngaro referidas não excluem a impugnação e a alteração de um aviso de liquidação de imposto impugnado.

180. Certamente também por esse motivo, o órgão jurisdicional de reenvio refere apenas que a Tesco pede «ao tribunal, num processo contraditório», que se fixe a dívida tributária em zero. Não resulta claro se tal foi feito no processo pendente, no contexto da impugnação da liquidação do imposto e se é relevante para esse processo, nem tão-pouco a Tesco o afirmou na audiência. Pelo contrário: a Hungria afirmou expressamente na audiência, a instâncias do Tribunal de Justiça, que o órgão jurisdicional de reenvio no presente processo não está impedido de revogar o aviso de liquidação do imposto impugnado, se o Tribunal de Justiça confirmar a incompatibilidade do imposto especial com o direito da União. Por conseguinte, a quarta questão prejudicial não é relevante para a decisão relativa à impugnação do aviso de liquidação do imposto pela Tesco, logo, é meramente hipotética.

113 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 13 de janeiro de 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, n.º 24).

114 Acórdão de 12 de fevereiro de 2008, Kempster (C-2/06, EU:C:2008:78, n.º 59), com as seguintes referências: Acórdão de 24 de setembro de 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, n.º 34); de 17 de julho de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, n.º 48); e de 16 de dezembro de 1976, Rewe-Zentralfinanz e Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, n.º 5).

## VI. Conclusão

181. Face ao exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda 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 consagrada no artigo 49.º, 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 com maior volume de negócios e estas sejam, de facto, maioritariamente detidas por acionistas estrangeiros, exceto 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 das 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.