



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

3 de março de 2020\*

«Reenvio prejudicial — Liberdade de estabelecimento — Imposto sobre o volume de negócios dos operadores de telecomunicações — Imposto progressivo que afeta mais as empresas detidas por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros do que as empresas nacionais — Escalões do imposto progressivo aplicáveis a todos os sujeitos passivos — Neutralidade do montante do volume de negócios como critério de distinção — Capacidade contributiva dos sujeitos passivos — Auxílios de Estado — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Impostos sobre o volume de negócios — Conceito»

No processo C-75/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria), por Decisão de 23 de novembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de fevereiro de 2018, no processo

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

contra

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vice-presidente, J.-C. Bonichot (relator), A. Prechal e M. Vilaras, presidentes de secção, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský e N. Piçarra, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Šereš, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 18 de março de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., por P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy, G. Séra, ügyvédek, e K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér, G. Koós e D. R. Gesztelyi, na qualidade de agentes,

\* Língua do processo: húngaro.

- em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlácil e O. Serdula, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por R. Kanitz, na qualidade de agente,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e M. Rzotkiewicz, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal e A. Armenia, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 13 de junho de 2019,

profere o presente

### **Acórdão**

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º, 54.º, 107.º e 108.º TFUE, bem como do artigo 401.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (a seguir «Vodafone»), empresa ativa no setor das telecomunicações, à Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção dos Recursos da Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria, a seguir «Direção dos Recursos») a respeito do pagamento de um imposto sobre o volume de negócios naquele setor (a seguir «imposto especial»).

### **Quadro jurídico**

#### ***Direito da União***

- 3 O artigo 401.º da Diretiva IVA prevê:

«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.»

#### ***Direito húngaro***

- 4 O preâmbulo da egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Lei n.º XCIV, de 2010, relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores, a seguir «Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores») enuncia:

«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.»

5 O artigo 1.º da Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores dispõe:

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

[...]

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

[...]

5. Volume de negócios líquido: no caso de um sujeito passivo abrangido pela Lei da Contabilidade, o volume de negócios líquido resultante das vendas, na aceção da Lei da Contabilidade; no caso de um sujeito passivo abrangido pelo imposto simplificado dos empresários e não pela Lei da Contabilidade, o volume de negócios sem o imposto sobre o valor acrescentado, na aceção da Lei relativa ao Regime de Tributação; no caso de um sujeito passivo abrangido pela Lei relativa ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, as receitas líquidas sem imposto sobre o valor acrescentado, na aceção da Lei relativa ao Imposto sobre o Rendimento.»

6 Nos termos do artigo 2.º da Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores:

«Estão sujeitos ao imposto:

[...]

b) as atividades de telecomunicações;

[...]»

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

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

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

8 O artigo 4.º, n.º 1, da referida lei enuncia:

«A base tributável consiste no volume de negócios líquido do sujeito passivo que, durante o exercício fiscal, resulte do exercício das atividades referidas no artigo 2.º, [...].»

9 O artigo 5.º da mesma lei prevê:

«A taxa aplicável:

[...]

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

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 10 A Vodafone é uma sociedade comercial de direito húngaro ativa no mercado das telecomunicações, que tem como único acionista a Vodafone Europe BV, estabelecida nos Países Baixos. Essa filial húngara faz parte da Vodafone Group plc, cuja sede se situa no Reino Unido. Essa mesma filial é, com uma quota de mercado superior a 20%, o terceiro maior operador no mercado húngaro de telecomunicações.
- 11 A Vodafone foi sujeita a uma inspeção tributária, efetuada pela Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria, a seguir «autoridade tributária de primeira instância»), sobre a totalidade dos impostos pagos e dos auxílios públicos recebidos para o período de 1 de abril de 2011 a 31 de março de 2015.
- 12 Na sequência desta inspeção, a autoridade tributária de primeira instância declarou a existência de um diferencial tributário a cargo da Vodafone no montante de 8 371 000 HUF (aproximadamente 25 155 euros), dos quais 7 417 000 HUF (aproximadamente 22 293 euros) a título de dívida tributária, e um montante de 3 708 000 HUF (aproximadamente 11 145,39 euros) a título de coima tributária, bem como de juros de mora e de coimas pelo incumprimento de obrigações.
- 13 Chamada a pronunciar-se sobre uma reclamação contra a decisão da autoridade tributária de primeira instância, a Direção dos Recursos reformou essa decisão reduzindo o montante da coima tributária e dos juros de mora.
- 14 A Vodafone interpôs no Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria) recurso da decisão da Direção dos Recursos. Sustenta que a obrigação a seu cargo de pagar o imposto especial é infundada pelo facto de a legislação relativa a esse imposto constituir um auxílio de Estado proibido e ser contrária ao artigo 401.º da Diretiva IVA.
- 15 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o referido imposto, que se baseia no volume de negócios e é calculado segundo uma tabela constituída por taxas progressivas aplicáveis aos seus diferentes escalões, é suscetível de ter um efeito indiretamente discriminatório em relação aos sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas estrangeiras e, portanto, de ser contrário aos artigos 49.º, 54.º, 107.º e 108.º TFUE, nomeadamente na medida em que só as filiais húngaras de sociedades-mãe estrangeiras pagam o imposto especial à taxa prevista para o escalão mais elevado de volume de negócios.
- 16 Além disso, órgão jurisdicional de reenvio questiona-se quanto à compatibilidade do imposto especial com o artigo 401.º da Diretiva IVA.

17 Foi nestas circunstâncias que o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve o disposto nos artigos 49.º, 54.º, 107.º e 108.º TFUE ser interpretado no sentido de que se opõe a uma medida de um Estado-Membro no âmbito da qual a legislação deste ([Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores]) tem por efeito que a carga fiscal efetiva seja suportada pelos sujeitos passivos estrangeiros? É o referido efeito indiretamente discriminatório?
- 2) Os artigos 107.º e 108.º TFUE opõem-se à legislação de um Estado-Membro que estabelece uma obrigação fiscal sujeita a uma taxa progressiva de imposto que incide sobre o volume de negócios? É indiretamente discriminatória se tiver por efeito que a carga fiscal efetiva é suportada principalmente, no seu escalão mais elevado, pelos sujeitos passivos estrangeiros? Constitui este efeito um auxílio de Estado proibido?
- 3) Deve o artigo 401.º da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que resulta numa distinção entre sujeitos passivos estrangeiros e nacionais? Considera-se que o imposto específico tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios? Ou seja, constitui um imposto compatível ou um imposto incompatível com a Diretiva IVA?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### ***Quanto à admissibilidade da segunda questão***

- 18 O Governo checo e a Comissão alegam que os devedores de um imposto não podem alegar que a isenção de que outras pessoas beneficiam constitui um auxílio de Estado ilegal para se subtraírem ao pagamento desse imposto, pelo que a segunda questão é inadmissível.
- 19 A este respeito, recorde-se, desde já, que o artigo 108.º, n.º 3, TFUE institui uma fiscalização preventiva dos projetos de auxílios novos. A prevenção assim organizada destina-se a que só sejam postos em execução os auxílios compatíveis com o mercado interno. Para concretizar este objetivo, a execução de um projeto de auxílio é diferida até que a dúvida quanto à sua compatibilidade seja dissipada pela decisão final da Comissão (Acórdãos de 21 de novembro de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, n.ºs 25 e 26, e de 5 de março de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, n.º 84).
- 20 A execução deste sistema de controlo incumbe, por um lado, à Comissão e, por outro, aos órgãos jurisdicionais nacionais, sendo os respetivos papéis complementares mas distintos (Acórdão de 21 de novembro de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, n.º 27 e jurisprudência referida).
- 21 Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado interno é da competência exclusiva da Comissão, que atua sob o controlo dos órgãos jurisdicionais da União, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda, até à decisão final da Comissão, dos direitos dos litigantes em caso de uma eventual violação, pelas autoridades estatais, da proibição referida no artigo 108.º, n.º 3, TFUE (Acórdão de 21 de novembro de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, n.º 28).

- 22 A intervenção dos órgãos jurisdicionais nacionais resulta do efeito direto reconhecido à proibição de execução dos projetos de auxílio prevista nessa disposição. O caráter imediatamente aplicável desta proibição abrange qualquer auxílio que tenha sido executado sem ser notificado (Acórdãos de 21 de novembro de 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, n.º 29, e de 5 de março de 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, n.º 88).
- 23 Os órgãos jurisdicionais nacionais devem garantir aos litigantes que todas as consequências da violação do artigo 108.º, n.º 3, último período, TFUE serão daí extraídas, em conformidade com o direito nacional no que diz respeito quer à validade dos atos de execução das medidas de auxílio quer à restituição dos apoios financeiros concedidos em violação dessa disposição ou de eventuais medidas provisórias (Acórdãos de 21 de novembro de 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, n.º 30, e de 5 de março de 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, n.º 89).
- 24 Todavia, o Tribunal de Justiça já declarou igualmente que a eventual ilegalidade, à luz das regras do direito da União relativas aos auxílios de Estado, da isenção de um imposto não é suscetível de afetar a legalidade da cobrança desse imposto em si mesma, pelo que o devedor do referido imposto não pode invocar que a isenção de que outras pessoas beneficiam constitui um auxílio de Estado para se subtrair ao pagamento desse imposto (v., neste sentido, Acórdãos 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 44; de 15 de junho de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 43; e de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 26).
- 25 A situação é diferente, porém, quando o litígio no processo principal tem por objeto não um pedido de isenção do imposto contestado mas a legalidade das regras relativas a esse imposto à luz do direito da União (Acórdão de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 26).
- 26 Por outro lado, o Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que os impostos não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado FUE em matéria de auxílios de Estado, a menos que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio, de modo a fazerem parte integrante dessa medida. Quando o modo de financiamento de um auxílio através de um imposto faz parte integrante da medida de auxílio, as consequências que decorrem da violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de execução prevista no artigo 108.º, n.º 3, último período, TFUE são igualmente extensivas a esse aspeto da medida de auxílio, de tal modo que as autoridades nacionais são obrigadas, em princípio, a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (Acórdão de 20 de setembro de 2018, *Carrefour Hypermarchés e o.*, C-510/16, EU:C:2018:751, n.º 14 e jurisprudência referida).
- 27 A este respeito, importa recordar que, para que se possa considerar que um imposto faz parte integrante de uma medida de auxílio, deve existir uma relação de afetação obrigatória entre o imposto e o auxílio por força da legislação nacional pertinente, no sentido de o produto do imposto ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio e influenciar diretamente a importância deste último (Acórdão de 15 de junho de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, n.º 46, e de 7 de setembro de 2006, *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, n.º 44).
- 28 Assim, não havendo uma relação de afetação obrigatória entre um imposto e um auxílio, a eventual ilegalidade da medida de auxílio contestada à luz do direito da União não é suscetível de afetar a legalidade do imposto em si mesmo, pelo que as empresas que dele sejam devedoras não podem invocar que a medida fiscal de que outras pessoas beneficiam constitui um auxílio de Estado para se subtraírem ao pagamento desse imposto ou para obterem o seu reembolso (v., neste sentido, Acórdãos de 5 de outubro de 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, n.º 51, e de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 26).

- 29 No caso vertente, o litígio no processo principal tem por objeto um pedido de isenção do imposto especial apresentado pela Vodafone à Administração Fiscal húngara. Como salientou, em substância, a advogada-geral no n.º 138 das suas conclusões, a Vodafone é tributada num imposto de alcance geral que é canalizado para o Orçamento do Estado, sem que esse imposto seja especificamente afetado ao financiamento de uma vantagem em proveito de uma categoria particular de sujeitos passivos.
- 30 Daqui decorre que, mesmo admitindo que a isenção de facto do imposto especial de que beneficiam certos sujeitos passivos possa ser qualificada de auxílio de Estado, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, não existe nenhuma relação de afetação obrigatória entre esse imposto e a medida de isenção em causa no processo principal.
- 31 Daqui resulta que a eventual ilegalidade à luz do direito da União da isenção de facto do imposto especial de que beneficiam certos sujeitos passivos não é suscetível de afetar a legalidade desse imposto em si mesmo, pelo que a Vodafone não pode invocar, perante os órgãos jurisdicionais nacionais, a ilegalidade dessa isenção para se subtrair ao pagamento do referido imposto ou para obter o seu reembolso.
- 32 Resulta das considerações precedentes que a segunda questão é inadmissível.

### *Quanto à primeira questão*

#### *Quanto à admissibilidade*

- 33 O Governo húngaro sustenta que uma resposta à primeira questão não é necessária para a solução do litígio no processo principal na medida em que o Tribunal de Justiça já se pronunciou, no seu Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), sobre a compatibilidade da Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores com os artigos 49.º e 54.º TFUE.
- 34 A este respeito, importa recordar que, mesmo perante uma jurisprudência do Tribunal de Justiça que resolve a questão de direito em causa, os órgãos jurisdicionais nacionais conservam inteira liberdade para recorrer ao Tribunal de Justiça se o considerarem oportuno, sem que a circunstância de as disposições cuja interpretação é solicitada já terem sido interpretadas pelo Tribunal tenha por efeito obstar a que o Tribunal de Justiça se pronuncie novamente (Acórdão de 6 de novembro de 2018, Bauer e Willmeroth, C-569/16 e C-570/16, EU:C:2018:871, n.º 21 e jurisprudência referida).
- 35 Daqui decorre que a circunstância de o Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), já ter interpretado os artigos 49.º e 54.º TFUE à luz da mesma regulamentação nacional que a que está em causa no processo principal não pode, em si mesma, conduzir à inadmissibilidade das questões submetidas no âmbito do presente processo.
- 36 Acresce que o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, no seu Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), o Tribunal de Justiça examinou, no âmbito do imposto especial sobre a atividade de comércio a retalho, o efeito produzido pela aplicação da regra de consolidação dos volumes de negócios realizados por empresas coligadas, na aceção da Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores. Acrescenta que esse imposto é, em substância, equivalente ao imposto especial em causa no presente processo. Todavia, considera necessário, para dirimir o litígio no processo principal, determinar se a tabela progressiva por escalões do imposto especial pode ter, em si mesma, independentemente da aplicação desta regra de

consolidação, um caráter indiretamente discriminatório em relação aos sujeitos passivos controlados por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros, que suportam a sua carga fiscal efetiva, e, portanto, ser contrária aos artigos 49.º e 54.º TFUE.

- 37 Nestas condições, a primeira questão é admissível na parte em que tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º e 54.º TFUE. Em contrapartida, pelos fundamentos expostos nos n.ºs 19 a 32 do presente acórdão, é inadmissível na parte em que diz respeito à interpretação dos artigos 107.º e 108.º TFUE.

*Quanto ao mérito*

- 38 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro relativa a um imposto sobre o volume de negócios cujo caráter progressivo tem por efeito fazer suportar a sua carga efetiva principalmente pelas empresas controladas direta ou indiretamente por nacionais de outros Estados-Membros ou por sociedades com sede noutro Estado-Membro.
- 39 Segundo jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento visa garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento aos nacionais de outros Estados-Membros e às sociedades referidas no artigo 54.º TFUE, e proíbe, no que respeita às sociedades, qualquer discriminação baseada no lugar da sede (Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.º 16 e jurisprudência referida).
- 40 Para ser efetiva, a liberdade de estabelecimento deve comportar a possibilidade de uma sociedade invocar uma restrição a essa liberdade de estabelecimento de outra sociedade a que esteja coligada, na medida em essa restrição afete a sua própria tributação (v., neste sentido, Acórdão de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e o., C-80/12, EU:C:2014:200, n.º 23).
- 41 No caso vertente, a Vodafone tem a sua sede na Hungria, mas é detida a 100% pela Vodafone Europe, cuja sede se situa nos Países Baixos. Ora, como salientou a advogada-geral no n.º 43 das suas conclusões, se esta sociedade-mãe exercer a sua atividade no mercado húngaro por intermédio de uma filial, a sua liberdade de estabelecimento pode ser afetada por qualquer restrição que atinja esta última. Assim, contrariamente ao que sustenta o Governo húngaro, uma restrição à liberdade de estabelecimento da referida sociedade-mãe pode ser validamente invocada no processo principal.
- 42 A este respeito, são proibidas não apenas as discriminações ostensivas baseadas no lugar da sede das sociedades, mas ainda quaisquer formas dissimuladas de discriminação que, em aplicação de outros critérios de distinção, conduzam, de facto, ao mesmo resultado (Acórdãos de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 30, e de 26 de abril de 2018, ANGED, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.º 17).
- 43 Por outro lado, uma cobrança obrigatória que prevê um critério de diferenciação aparentemente objetivo mas que, na maioria dos casos, tendo em conta as suas características, desfavorece as sociedades que têm a sua sede noutro Estado-Membro e que estão numa situação comparável à das sociedades com sede no Estado-Membro de tributação constitui uma discriminação indireta baseada no lugar da sede das sociedades, proibida pelos artigos 49.º e 54.º TFUE (Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.º 18).
- 44 No caso vertente, a Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores não faz nenhuma distinção entre as empresas em função do lugar da sua sede social. Com efeito, todas as empresas que operem na Hungria no setor das telecomunicações estão sujeitas a este imposto e as taxas de tributação aplicáveis, respetivamente, aos diferentes escalões de volume de negócios definidos por esta lei são válidas para todas essas empresas. Assim, esta lei não estabelece nenhuma discriminação direta.

- 45 Em contrapartida, a Vodafone e a Comissão sustentam que o carácter progressivo do imposto especial tem por efeito, em si mesmo, favorecer os sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas húngaras em detrimento dos sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros, pelo que o imposto especial, tendo em conta as suas características, constitui uma discriminação indireta.
- 46 Conforme recordado no n.º 9 do presente acórdão, o imposto especial, que é um imposto progressivo baseado no volume de negócios, comporta um escalão de base tributado em 0% para a parte da base tributável que não exceda 500 milhões de HUF (aproximadamente 1,5 milhão de euros à data de hoje), um escalão intermédio tributado em 4,5% para a parte da base tributável entre 500 milhões e 5 mil milhões de HUF (aproximadamente 1,5 milhão de euros a 15 milhões de euros à data de hoje) e um escalão superior tributado a 6,5% para a parte da base tributável superior a 5 mil milhões de HUF (aproximadamente 15 milhões de euros à data de hoje).
- 47 Ora, decorre dos dados fornecidos pelas autoridades húngaras relativos aos exercícios fiscais em causa no presente processo, conforme comunicados pela Comissão e pela Hungria, que, no período em causa no processo principal, no que respeita à atividade de telecomunicações, os sujeitos passivos abrangidos exclusivamente pelo escalão de base eram todos detidos por pessoas singulares ou coletivas húngaras, os abrangidos pelo escalão intermédio, metade eram sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas húngaras e metade eram sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros, e os abrangidos pelo escalão superior eram maioritariamente sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros.
- 48 Além disso, decorre das observações do Governo húngaro que, durante esse período, a maior parte do imposto especial foi suportada por sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros. Segundo a Vodafone e a Comissão, a carga fiscal que incide sobre estes últimos foi, deste modo, proporcionalmente superior à que incide sobre os sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas húngaras atendendo à sua base tributável, uma vez que estes estavam, de facto, isentos do imposto especial ou apenas estavam sujeitos a uma taxa marginal e a uma taxa efetiva substancialmente mais baixa do que os sujeitos passivos com um volume de negócios mais elevado.
- 49 Todavia, importa recordar que, no estado atual de harmonização do direito fiscal da União, os Estados-Membros têm liberdade para estabelecer o sistema de tributação que considerem mais apropriado, pelo que a aplicação de uma tributação progressiva é do âmbito do poder de apreciação de cada Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdãos de 22 de junho de 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, n.º 9, e de 6 de dezembro de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, n.ºs 51 e 53).
- 50 Neste contexto, e contrariamente ao que sustenta a Comissão, uma tributação progressiva pode basear-se no volume de negócios, desde que, por um lado, o montante do volume de negócios constitua um critério de distinção neutro e, por outro, constitua um indicador pertinente da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.
- 51 No caso vertente, resulta dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe, em particular da passagem do preâmbulo da Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores reproduzida no n.º 4 do presente acórdão, que, através da aplicação de uma tabela progressiva baseada no volume de negócios, essa lei pretendeu tributar os sujeitos passivos com uma capacidade de contribuição «superior à obrigação fiscal geral».
- 52 A circunstância de a maior parte de tal imposto especial ser suportada por sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros não pode ser suscetível de constituir, por si só, uma discriminação. Com efeito, como salientou a advogada-geral, nomeadamente nos n.ºs 66, 69 e 82 das suas conclusões, tal circunstância explica-se pelo facto de o mercado húngaro das

telecomunicações ser dominado por esses sujeitos passivos, os quais realizam nesse mercado os volumes de negócios mais elevados. Essa circunstância constitui, assim, um indicador contingente, ou mesmo aleatório, suscetível de ser alcançado, mesmo num sistema fiscal proporcional, sempre que o mercado em causa seja dominado por empresas de outros Estados-Membros ou de Estados terceiros ou por empresas nacionais detidas por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros ou de Estados terceiros.

- 53 Há que salientar, por outro lado, que o escalão de base tributado em 0% não se aplica exclusivamente aos sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas húngaras, na medida em que, como em qualquer sistema de tributação progressiva, qualquer empresa que opere no mercado em causa beneficia da redução para a parte do seu volume de negócios que não exceda o limite máximo correspondente a esse escalão.
- 54 Resulta destes elementos que as taxas progressivas do imposto especial não instituem, pela sua própria natureza, uma discriminação baseada no lugar da sede das sociedades, entre sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas húngaras e sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros.
- 55 Importa ainda sublinhar que o presente processo difere do processo que esteve na origem do Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Com efeito, como decorre dos n.ºs 34 a 36 desse acórdão, este último processo dizia respeito à aplicação conjugada de taxas muito progressivas de tributação do volume de negócios e de uma regra de consolidação do volume de negócios de empresas coligadas, que tinha como consequência que os sujeitos passivos pertencentes a um grupo de sociedades fossem tributados com base num volume de negócios «fictício». A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou, em substância, nos n.ºs 39 a 41 do referido acórdão, que, se fosse demonstrado que, no mercado do comércio a retalho em estabelecimentos no Estado-Membro em causa, os sujeitos passivos que pertencem a um grupo de sociedades e que estão abrangidos pelo escalão mais elevado do imposto especial estão, na maioria dos casos, «coligados», na aceção da legislação nacional, com sociedades que tenham a sua sede noutros Estados-Membros, «a aplicação da tabela muito progressiva do imposto especial a uma matéria coletável consolidada do volume de negócios» seria suscetível de prejudicar, em especial, os sujeitos passivos «coligados» com tais sociedades e seria, como tal, constitutiva de uma discriminação indireta em razão da sede das sociedades, na aceção dos artigos 49.º e 54.º TFUE.
- 56 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro que institui um imposto progressivo sobre o volume de negócios, cuja carga efetiva é principalmente suportada por empresas controladas direta ou indiretamente por nacionais de outros Estados-Membros ou por sociedades com sede noutro Estado-Membro em razão do facto de essas empresas realizarem os volumes de negócios mais elevados do mercado em causa.

### *Quanto à terceira questão*

- 57 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 401.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe à introdução do imposto introduzido pela Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores.
- 58 A este respeito, importa recordar que, nos termos do artigo 401.º da Diretiva IVA, as suas disposições 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.

- 59 Para apreciar se um imposto, um direito ou uma taxa tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na aceção do artigo 401.º da Diretiva IVA, há que verificar, designadamente, se tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), onerando a circulação dos bens e dos serviços e incidindo sobre as transações comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA (v., por analogia, Acórdão de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o., C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 60 O Tribunal de Justiça precisou, a este respeito, que se deve, de qualquer modo, considerar que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao IVA os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA, mesmo que não sejam, em todos os aspetos, idênticos a este (Acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 26 e jurisprudência referida).
- 61 Em contrapartida, o artigo 401.º da Diretiva IVA não se opõe, à semelhança do artigo 33.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), à manutenção ou à introdução de um imposto que não apresente uma das características essenciais do IVA (v., por analogia, Acórdão de 7 de agosto de 2018, Viking Motors e o., C-475/17, EU:C:2018:636, n.º 38 e jurisprudência referida).
- 62 Resulta da jurisprudência que são quatro as referidas características, a saber, a aplicação geral do IVA às transações que tenham por objeto bens ou serviços, a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça, a cobrança deste imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, qualquer que seja o número de transações efetuadas anteriormente, e a dedução do IVA devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo de produção e de distribuição, de tal modo que este imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final desse imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor (Acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, n.º 28).
- 63 No caso vertente, impõe-se constatar que o imposto especial não apresenta a terceira e quarta características essenciais do IVA, a saber, a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição e a existência de um direito a dedução por um sujeito passivo do imposto pago na fase anterior desse processo.
- 64 Com efeito, diversamente do IVA, este imposto, que tem como base tributável o volume de negócios líquido do sujeito passivo em causa, não é cobrado em cada fase do referido processo, não comporta um mecanismo análogo ao do direito a dedução do IVA e não se baseia exclusivamente no valor acrescentado nas diferentes fases desse mesmo processo.
- 65 Ora, esta circunstância é suficiente para concluir que o imposto especial não apresenta todas as características essenciais do IVA e escapa, por conseguinte, à proibição prevista no artigo 401.º da Diretiva IVA (v., por analogia, Acórdão de 12 de junho de 2018, Viking Motors e o., C-475/17, EU:C:2018:636, n.º 43).
- 66 Por conseguinte, há que responder à terceira questão que o artigo 401.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à introdução de um imposto que tem como base tributária o volume de negócios global do sujeito passivo e que é cobrado periodicamente, e não em cada fase do processo de produção e de distribuição, sem que exista um direito a dedução do imposto pago na etapa anterior desse processo.

## Quanto às despesas

<sup>67</sup> Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

- 1) **Os artigos 49.º e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro que institui um imposto progressivo sobre o volume de negócios, cuja carga efetiva é principalmente suportada por empresas controladas direta ou indiretamente por nacionais de outros Estados-Membros ou por sociedades com sede noutro Estado-Membro em razão do facto de essas empresas realizarem os volumes de negócios mais elevados do mercado em causa.**
- 2) **O artigo 401.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à introdução de um imposto que tem como base tributária o volume de negócios global do sujeito passivo e que é cobrado periodicamente, e não em cada fase do processo de produção e de distribuição, sem que exista um direito a dedução do imposto pago na etapa anterior desse processo.**

Assinaturas