



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 no setor do comércio a retalho em estabelecimentos comerciais — 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»

No processo C-323/18,

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 19 de março de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de maio de 2018, no processo

Tesco-Global Áruházak 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) e E. Regan, presidentes de secção, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe e N. Piçarra, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Šereš, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 29 de abril de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Tesco-Global Áruházak Zrt., por Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér, G. Koós e D. R. Gesztelyi, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, M. Rzotkiewicz e A. Kramarczyk, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

– em representação da Comissão Europeia, por W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal e A. Armenia, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 4 de julho de 2019,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 18.º, 26.º, 49.º, 54.º a 56.º, 63.º, 65.º, 107.º, 108.º e 110.º TFUE, bem como dos princípios da efetividade e do primado do direito da União, e da equivalência processual.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Tesco-Global Áruházak Zrt. (a seguir «Tesco») ao 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 no setor do comércio a retalho em estabelecimentos comerciais (a seguir «imposto especial»).

Quadro jurídico húngaro

- 3 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.»

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

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

1. Atividade de comércio a retalho em estabelecimentos comerciais: as atividades classificadas, de acordo com o 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.

[...]

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.»

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

«Estão sujeitos ao imposto:

a) o comércio a retalho em estabelecimentos comerciais;

[...]»

6 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 ao imposto a que se refere o artigo 2.º, desde que exerçam essas atividades no mercado do território nacional por intermédio de filiais.»

7 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, [...]»

8 O artigo 5.º da mesma lei prevê:

«A taxa aplicável:

«a) às atividades previstas na alínea a) do artigo 2.º, de 0 % se o valor tributável não exceder 500 milhões de [forints húngaros (HUF)]; de 0,1 % se o valor tributável for superior a 500 milhões de HUF, mas não exceder os 30 mil milhões de HUF; de 0,4 % se o valor tributável for superior a 30 mil milhões de HUF, mas não exceder os 100 mil milhões de HUF; e de 2,5 % se o valor tributável for superior a 100 mil milhões de HUF,

[...]»

9 O artigo 124.º/B da adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei n.º XCII, de 2003, que Aprova a Lei Geral Tributária) dispõe:

«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 Alkotmánybíróság [(Tribunal Constitucional, Hungria)], 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.»

10 O artigo 128.º, n.º 2, desta lei prevê:

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

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 11 A Tesco é uma sociedade comercial de direito húngaro especializada no comércio retalhista e grossista em estabelecimentos comerciais. É parte de um grupo sediado no Reino Unido e foi a cadeia de comércio a retalho que realizou o maior volume de negócios no mercado húngaro no período entre 1 de março de 2010 e 28 de fevereiro de 2013.
- 12 A Tesco foi objeto de uma inspeção tributária pela Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Direção de Impostos e Alfândegas para Grandes Sujeitos Passivos, Hungria, a seguir «autoridade tributária de primeira instância») relativa à totalidade dos impostos e dos auxílios públicos recebidos a título desse período.
- 13 Na sequência desta inspeção, a autoridade tributária de primeira instância submeteu a Tesco a uma liquidação adicional a título, nomeadamente do imposto especial no montante de 1 396 684 000 HUF (aproximadamente 4 198 852 euros), e declarou a existência de um excedente a favor da Tesco de 17 900 000 HUF (aproximadamente 53 811 euros) a título desse mesmo imposto. No total, considerou-se que o montante de impostos em falta era 4 634 131 000 HUF (aproximadamente 13 931 233 euros), os quais deram origem a uma coima fiscal de 873 760 000 HUF (aproximadamente 2 626 260 euros) acrescida de 956 812 000 HUF (aproximadamente 2 875 889 euros) de juros de mora.
- 14 Chamada a pronunciar-se sobre um recurso administrativo interposto da decisão da autoridade tributária de primeira instância, a Direção dos Recursos confirmou essa decisão no que respeita ao imposto especial. Em contrapartida, a referida decisão foi reformulada no que se refere ao excedente de imposto declarado a favor da Tesco, que foi fixado em 249 254 000 HUF (aproximadamente 749 144 euros), e à liquidação adicional que lhe foi imposta, a qual foi fixada em 3 058 090 000 HUF (aproximadamente 9 191 226 euros), 3 013 077 000 HUF (aproximadamente 9 070 000 euros) dos quais considerados impostos em falta. Para além desta dívida fiscal, a Direção dos Recursos ordenou que a Tesco pagasse 1 396 684 000 HUF (aproximadamente 4 198 378 euros) a título do imposto especial e que pagasse uma coima fiscal de 468 497 000 HUF (aproximadamente 1 408 284 euros), bem juros de mora no montante de 644 890 000 HUF (aproximadamente 1 938 416 euros).
- 15 A Tesco interpôs recurso da decisão da Direção dos Recursos no Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria). Sustenta que a obrigação de pagar o imposto especial que lhe é imposta é infundada pelo facto de a legislação relativa a esse imposto violar a liberdade de estabelecimento, a livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais. A Tesco alega, além disso, que essa legislação infringe o princípio da igualdade, constitui um auxílio de Estado proibido e é contrária ao 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).
- 16 Em particular, a Tesco argumenta que, devido à tabela muito progressiva do imposto especial e à estrutura do mercado húngaro de comércio a retalho, todas as sociedades abrangidas pelos escalões mais baixos são sociedades detidas por pessoas singulares ou coletivas húngaras e inserem-se em sistemas de franquia. Pelo contrário, as que são abrangidas pelo escalão mais alto são, com uma exceção, empresas ligadas a sociedades sediadas noutro Estado-Membro. Assim, segundo a Tesco, as sociedades detidas por pessoas singulares ou coletivas estrangeiras suportam uma parte desproporcionada da carga deste imposto.
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores é suscetível de ser contrária aos artigos 18.º, 26.º, 49.º, 54.º a 56.º, 63.º, 65.º, 107.º, 108.º e 110.º TFUE, nomeadamente na medida em que a carga fiscal efetiva desse imposto assenta principalmente sobre os sujeitos passivos cujos acionistas são estrangeiros. Salienta que o

Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), examinou a regra de consolidação aplicada nesse contexto e concluiu que existia uma discriminação indireta.

18 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a conformidade da Lei n.º XCII, de 2003, que Aprova a Lei Geral Tributária, com os princípios da equivalência processual, do primado e da efetividade do direito da União.

19 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) 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 de titularidade 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, n.º 1, TFUE])?

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 [A]dministração [T]ributária 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 [A]dministração [T]ributária ou num órgão jurisdicional?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo

- 20 Na sequência da leitura das conclusões da advogada-geral, a Tesco, por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 2 de setembro de 2019, requereu a reabertura da fase oral do processo, em aplicação do artigo 83.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.
- 21 Em apoio ao seu pedido, a Tesco expressou o seu desacordo com as referidas conclusões, em particular com certos elementos factuais do processo aí expostos.
- 22 Importa, todavia, recordar, por um lado, que o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e o Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça não preveem a possibilidade de os interessados visados no artigo 23.º deste Estatuto apresentarem observações em resposta às conclusões apresentadas pelo advogado-geral (Acórdão de 6 de março de 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, n.º 26).
- 23 Por outro lado, por força do artigo 252.º, segundo parágrafo, TFUE, cabe ao advogado-geral apresentar publicamente, com toda a imparcialidade e independência, conclusões fundamentadas sobre os processos que, em conformidade com o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, requeiram a sua intervenção. O Tribunal de Justiça não está vinculado nem por essas conclusões nem pela fundamentação no termo da qual o advogado-geral baseia essas conclusões. Por conseguinte, o desacordo de uma parte com as conclusões do advogado-geral, sejam quais forem as questões que este examina nessas questões, não constitui, em si, um fundamento justificativo da reabertura da fase oral do processo (Acórdão de 6 de março de 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, n.º 27).
- 24 Não obstante, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, ouvido o advogado-geral, ordenar a reabertura da fase oral do processo, em conformidade com o artigo 83.º do seu Regulamento de Processo, designadamente se considerar que está insuficientemente esclarecido ou ainda quando o processo deva ser decidido com base num argumento que não foi debatido entre os interessados (Acórdão de 6 de março de 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, n.º 28).
- 25 No caso vertente, uma vez que a Tesco se limita a formular observações sobre as conclusões da advogada-geral sem invocar nenhum argumento novo com base no qual o presente caso deva ser decidido, o Tribunal de Justiça considera, ouvida a advogada-geral, que dispõe de todos os elementos necessários para apreciar o processo e que estes foram debatidos entre os interessados.
- 26 Atendendo ao que precede, há que julgar improcedente o pedido de reabertura da fase oral do processo.

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

- 27 O Governo húngaro sustenta que o órgão jurisdicional de reenvio não especifica que disposições da Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores são suscetíveis de ser contrárias ao direito da União nem as razões que o levaram a questionar-se sobre a interpretação das disposições do Tratado e dos princípios fundamentais do direito da União referidos na decisão de reenvio.
- 28 Todavia, há que observar que os elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio permitem determinar o âmbito do pedido de decisão prejudicial e o contexto, nomeadamente o contexto jurídico, em que este foi apresentado. Assim, a decisão de reenvio, que expressa as dúvidas daquele órgão jurisdicional no que respeita à compatibilidade da Lei relativa ao Imposto Especial que Onera Determinados Setores com o direito da União, indica de forma suficiente as razões que levaram o referido órgão jurisdicional a considerar que era necessária uma interpretação do direito da União para a dirimir o litígio no processo principal.
- 29 Consequentemente, o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à segunda e terceira questões

- 30 O Governo húngaro e a Comissão Europeia 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 e terceira questões são inadmissíveis.
- 31 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).
- 32 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).
- 33 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).
- 34 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).

- 35 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).
- 36 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).
- 37 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).
- 38 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).
- 39 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).
- 40 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).
- 41 No caso vertente, o litígio no processo principal tem por objeto um pedido de isenção do imposto especial apresentado pela Tesco à Administração Fiscal húngara. Como salientou, em substância, a advogada-geral no n.º 132 das suas conclusões, a Tesco 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.

- 42 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.
- 43 Daqui resulta que a eventual ilegalidade à luz do direito da União da isenção do imposto especial de que beneficiam certos sujeitos passivos não é suscetível de afetar a legalidade desse imposto em si mesmo, pelo que a Tesco não pode invocar, perante os órgãos jurisdicionais nacionais, a ilegalidade dessa isenção de facto para se subtrair ao pagamento do referido imposto ou para obter o seu reembolso.
- 44 Resulta das considerações precedentes que a segunda e terceira questões são inadmissíveis.

Quanto à primeira questão

Quanto à admissibilidade

- 45 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 o direito da União.
- 46 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).
- 47 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 o direito da União 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.
- 48 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. 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 carácter 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.
- 49 Nestas condições, a primeira questão é admissível.

Quanto ao mérito

- 50 Uma vez que a questão prejudicial se refere a várias disposições do Tratado, a saber, as relativas, respetivamente, à liberdade de estabelecimento, à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais, bem como às constantes dos artigos 18.º, 26.º e 110.º TFUE, há, antes de mais, que precisar o alcance desta questão em função das especificidades do litígio no processo principal.
- 51 A este respeito, resulta de jurisprudência assente que se deve ter em conta o objeto da legislação em causa (Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 21 e jurisprudência referida).
- 52 Uma legislação nacional que apenas é aplicável às participações que permitam exercer uma influência efetiva sobre as decisões de uma sociedade e determinar as respetivas atividades está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE, relativo à liberdade de estabelecimento (Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 22).
- 53 Ora, o litígio no processo principal é relativo à taxa de imposto alegadamente discriminatória aplicada a título de imposto especial aos sujeitos passivos controlados por nacionais ou por sociedades de outros Estados-Membros.
- 54 Nestas circunstâncias, o pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento. Assim, não há que proceder à interpretação dos artigos 56.º, 63.º e 65.º TFUE relativos à livre prestação de serviços e à livre circulação dos capitais.
- 55 Em seguida, importa recordar que o artigo 18.º TFUE só deve ser aplicado autonomamente a situações regidas pelo direito da União em relação às quais o Tratado não preveja regras específicas de não discriminação. Ora, o princípio da não discriminação foi posto em prática, no domínio do direito de estabelecimento, pelo artigo 49.º TFUE (Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, n.º 25 e jurisprudência referida).
- 56 Por conseguinte, também não há que proceder à interpretação do artigo 18.º TFUE nem do artigo 26.º TFUE.
- 57 Por último, como decorre do n.º 27 do Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), como não se afigura que o imposto especial acarrete uma carga fiscal maior para os produtos provenientes de outros Estados-Membros do que para os produtos nacionais, a interpretação do artigo 110.º TFUE é desprovida de pertinência no âmbito do litígio no processo principal.
- 58 Resulta do que precede que se deve considerar que a primeira questão tem por objeto o ponto de saber 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 fortemente 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.
- 59 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).

- 60 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).
- 61 No caso vertente, a Tesco tem a sua sede na Hungria, mas faz parte de um grupo cuja sociedade-mãe tem a sua sede no Reino Unido. Ora, como salientou a advogada-geral no n.º 41 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.
- 62 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).
- 63 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).
- 64 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 do comércio a retalho em estabelecimentos comerciais 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.
- 65 Em contrapartida, a Tesco e a Comissão sustentam que o caráter fortemente 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.
- 66 Conforme recordado no n.º 8 do presente acórdão, o imposto especial, que é um imposto progressivo baseado no volume de negócios, comporta, no que se refere à atividade de comércio a retalho em estabelecimentos comerciais, um primeiro escalão tributado a 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 segundo escalão tributado a 0,1 % para a parte da base tributável entre 500 milhões e 30 mil milhões de HUF (aproximadamente entre 1,5 milhão de euros e 90 milhões de euros à data de hoje), um terceiro escalão tributado a 0,4 % para a parte da base tributável entre 30 mil milhões e 100 mil milhões de HUF (aproximadamente entre 90 milhões de euros e 300 milhões de euros à data de hoje) e um quarto escalão tributado a 2,5 % para a parte da base tributável superior a 100 mil milhões de HUF (aproximadamente 300 milhões de euros à data de hoje).
- 67 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 comércio a retalho em estabelecimentos comerciais, os sujeitos passivos abrangidos exclusivamente pelo escalão de base eram todos detidos

por pessoas singulares ou coletivas húngaras, ao passo que os abrangidos pelo terceiro e quarto escalões eram maioritariamente sujeitos passivos detidos por pessoas singulares ou coletivas de outros Estados-Membros.

- 68 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 Tesco 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.
- 69 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).
- 70 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.
- 71 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 3 do presente acórdão, que, através da aplicação de uma tabela fortemente progressiva baseada no volume de negócios, essa lei pretendeu tributar os sujeitos passivos com uma capacidade de contribuição «superior à obrigação fiscal geral».
- 72 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 62, 65 e 78 das suas conclusões, tal circunstância explica-se pelo facto de o mercado húngaro do comércio a retalho em estabelecimentos comerciais 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.
- 73 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.
- 74 Resulta destes elementos que as taxas fortemente 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.

- 75 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.
- 76 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 fortemente 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 quarta questão

- 77 Atendendo às considerações precedentes, não há que responder à quarta questão.

Quanto às despesas

- 78 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:

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 fortemente 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.

Assinaturas