Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

3. ožujka 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno pružanje usluga – Članak 56. UFEU-a – Ograničenja – Porezne odredbe – Porez na djelatnosti oglašavanja koji se temelji na prometu – Obveze u vezi s registracijom pri poreznoj upravi – Načelo nediskriminacije – Novčane kazne – Načelo proporcionalnosti”

U predmetu C-482/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 13. srpnja 2018., koju je Sud zaprimio 24. srpnja 2018., u postupku

Google Ireland Limited

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (izvjestiteljica) i I. Jarukaitis, predsjednici vijeća, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen i K. Jürimäe, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Șereș, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 4. lipnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Google Ireland Limited, Z. Szür i D. Kelemen, *ügyvédek*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér, u svojstvu agenta,

– za češku vladu, M. Smolek, J. Vláčil i O. Serdula, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, N. Gossement, L. Malferrari i A. Sipos, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 12. rujna 2019.,

* Jezik postupka: mađarski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 18. i 56. UFEU-a i članaka 41. i 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Googlea Ireland Limited, društva sa sjedištem u Irskoj, i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Porezna uprava, Mađarska) o odlukama te uprave kojima je tom društvu izrekla niz kazni zbog neispunjenja obveze prijave što je imaju osobe koje obavljaju djelatnost oporezivu porezom na oglašavanje propisanim mađarskim zakonodavstvom.

Pravni okvir

Mađarski Zakon o porezu na oglašavanje

3 Člankom 2. stavkom 1. točkom (e) reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvényja (Zakon br. XXII iz 2014. o porezu na oglašavanje), u verziji na snazi 1. siječnja 2017. (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na oglašavanje), propisuje se da objavljivanje reklama na internetu koje se uglavnom odvija na mađarskom jeziku ili uglavnom na internetskim stranicama mađarskog govornog područja podliježe porezu na oglašavanje.

4 U skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom (b) tog zakona:

„[z]a svaki nalog za objavljivanje reklama postoji obveza plaćanja poreza na oglašavanja osim ako je […] naručitelj oglasa

(ba) zatražio od poreznog obveznika navedenog u članku 3. stavku 1. podnošenje izjave navedene u članku 3. stavku 3. i to može uvjerljivo dokazati;

(bb) nije primio traženu izjavu u skladu s točkom (ba) u roku od deset radnih dana od primitka računa ili računovodstvene isprave u vezi s objavom oglasa i

(bc) obavijestio je državnu poreznu upravu o činjenici iz točke (ba), o subjektu koji je objavio oglas i o protučinidbi za objavu.”

5 Na temelju članka 3. stavka 1. navedenog zakona, svatko tko objavljuje reklame na internetu uglavnom na mađarskom jeziku ili uglavnom na internetskim stranicama mađarskog govornog područja jest „porezni obveznik neovisno o svojoj rezidentnosti”.

6 Člankom 3. stavkom 3. Zakona o porezu na oglašavanje određuje se:

„Porezni obveznik definiran u stavku 1. dužan je za svaki račun, računovodstvenu ispravu ili drugi dokument (osobito ugovor o objavljivanju oglasa) na kojem je iskazana cijena plaćena za objavljivanje podnijeti izjavu prema kojoj je on obveznik poreza i ispunjava svoje obveze porezne prijave i plaćanja poreza ili prema kojoj on nije dužan platiti porez na reklame objavljene u dotičnom poreznom razdoblju. […]”

7 Članak 7/B tog zakona glasi kako slijedi:

„1. Svaki porezni obveznik u smislu članka 3. stavka 1. koji u državnoj poreznoj upravi nije registriran kao porezni dužnik u pogledu neke vrste poreza obvezan je u roku od 15 dana od pokretanja oporezive djelatnosti u skladu s člankom 2. stavkom 1. prijaviti se putem obrasca koji je odredila državna porezna uprava. […]

2. Ako porezni obveznik ne ispuni svoju obvezu registracije u skladu sa stavkom 1., državna porezna uprava – osim što će mu naložiti da ispuni svoju obvezu – izreći će mu prvu novčanu kaznu zbog neispunjenja u iznosu od 10 milijuna mađarskih forinti [HUF] [oko 31 000 eura].

3. U slučaju utvrđenja ponovnog neispunjenja, državna porezna uprava može izreći novčanu kaznu zbog neispunjenja u trostrukom iznosu ranije izrečene novčane kazne.

4. Državna porezna uprava utvrdit će neispunjenje obveze registracije u skladu sa stavkom 1. putem dnevne odluke i ta će odluka biti konačna i izvršna od trenutka dostave, a moći će se pobijati u upravnom sporu. U njemu će biti prihvaćeni samo dokumentirani dokazi, a sud će odlučiti bez održavanja rasprave.

5. Ako obveznik ispuni svoju obvezu prijave nakon prve opomene državne porezne uprave, novčana kazna propisana u stavcima 2. i 3. može se neograničeno smanjiti.”

8 Članak 7/D navedenog zakona glasi:

„Državna porezna uprava može istom poreznom obvezniku izreći novčanu kaznu zbog neispunjenja na temelju članaka 7/B i 7/C u najvišem ukupnom iznosu od 1 milijardu forinti [oko 3,1 milijun eura].”

Mađarski Zakon o pravilima oporezivanja

9 Iz članka 17. stavka 1. točke (b) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o pravilima oporezivanja, u daljnjem tekstu: Zakon o pravilima oporezivanja) proizlazi da porezni obveznik rezident automatski ispunjava svoju obvezu prijave pri državnoj poreznoj upravi kada uputi zahtjev za registraciju u trgovačkom registru i zatraži dodjelu poreznog identifikacijskog broja.

10 Neizvršenje obveza prijave – neovisno o tome odnose li se one na obvezu prijave općenito ili prijave bilo kakve promjene, na obveze priopćenja podataka, otvaranja bankovnog računa ili na obvezu podnošenja porezne prijave – kažnjivo je, kao što to proizlazi iz članka 172. navedenog zakona, novčanom kaznom u iznosu od 500 000 forinti (oko 1550 eura) ili 1 000 000 forinti (oko 3100 eura), ovisno o slučaju. Porezna uprava također je dužna, kada izriče novčanu kaznu na toj osnovi, naložiti poreznom dužniku da u određenom roku izvrši obvezu koju nije ispunio. Iznos novčane kazne udvostručuje se u slučaju da porezni obveznik ne poštuje rok koji mu je određen za izvršenje. Ako ispuni obvezu, izrečena novčana kazna može se neograničeno smanjiti.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Odlukom od 16. siječnja 2017. Porezna uprava utvrdila je, s jedne strane, da Google Ireland obavlja djelatnost koja ulazi u područje primjene Zakona o porezu na oglašavanje i, s druge strane, da se nije prijavio pri Poreznoj upravi u roku od 15 dana od pokretanja svoje djelatnosti, čime je povrijedio odredbe članka 7/B stavka 1. tog zakona. Zbog toga mu je Porezna uprava izrekla novčanu kaznu u iznosu od deset milijuna forinti (oko 31 000 eura) na temelju članka 7/B stavka 2. navedenog zakona.

12 Odlukama koje je donijela četiri sljedeća dana Porezna uprava izrekla je Googleu Ireland četiri nove novčane kazne, od kojih je svaka bila jednaka trostrukom iznosu prethodno izrečene novčane kazne, sukladno članku 7/B stavku 3. Zakona o porezu na oglašavanje. Odlukom od 20. siječnja 2017. Googleu Ireland ukupno je izrečen maksimalni zakonski iznos od 1 milijarde forinti (oko 3,1 milijun eura), propisan u članku 7/D tog zakona.

13 Google Ireland podnio je tužbu za poništenje tih odluka pred sudom koji je uputio zahtjev.

14 U prilog svojoj tužbi Google Ireland prije svega tvrdi da je izricanje novčanih kazni zbog neispunjenja obveze prijave propisane u članku 7/B Zakona o porezu na oglašavanje protivno člancima 18. i 56. UFEU-a. Zatim ističe da društva sa sjedištem na mađarskom državnom području mogu lakše ispuniti obveze određene tim zakonom od onih koja imaju sjedište izvan tog državnog područja. Naposljetku smatra da su novčane kazne koje se zbog povrede obveze prijave izriču potonjim društvima različite od onih koje se primjenjuju na društva sa sjedištem u Mađarskoj koja nisu ispunila sličnu obvezu te da su neproporcionalne u odnosu na težinu počinjene povrede, što ih čini ograničenjem slobodnog pružanja usluga u Europskoj uniji.

15 Prema mišljenju Googlea Ireland, porezni obveznici sa sjedištem u inozemstvu također su u nepovoljnijem položaju od društava sa sjedištem u Mađarskoj u pogledu ostvarenja prava na djelotvoran pravni lijek. Naime, iako imaju pravo podnijeti pravno sredstvo protiv odluke kojom im se izriče novčana kazna, koja je na temelju odredaba članaka 7/B i 7/D Zakona o porezu na oglašavanje konačna i izvršna samom dostavom, pravila o korištenju tim sredstvom, međutim, ograničavaju doseg tog prava. Posebice, u okviru postupka po upravnom sporu iz članka 7/B stavka 4. Zakona o porezu na oglašavanje sud pred kojim je postupak pokrenut može prihvatiti samo dokumentirane dokaze i odlučiti bez održavanja rasprave, dok postupak kojim se odluka osporava koji se primjenjuje na nacionalne porezne dužnike na temelju Zakona o pravilima oporezivanja ne podliježe takvim ograničenjima jer ti dužnici, među ostalim, imaju pravo podnijeti upravnu tužbu. Stoga se odredbama Zakona o porezu na oglašavanje osobi kojoj se izrekne takva novčana kazna ne jamči pravo na djelotvoran pravni lijek i pravično suđenje, kako su propisana u članku 47. Povelje.

16 U vezi s tim sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti članaka 7/B i 7/D Zakona o porezu na oglašavanje s člankom 56. UFEU-a i načelom nediskriminacije. Prema mišljenju tog suda, obveza prijave i novčane kazne koje se izriču u slučaju neispunjenja te obveze – koje su dio vrlo represivnog sustava sankcija i kaznene su naravi – vrlo su štetne za društva sa sjedištem izvan mađarskog državnog područja i doista mogu ograničiti slobodu pružanja usluga u Uniji. On osobito smatra da u ovom slučaju vjerojatno nije poštovano načelo proporcionalnosti u pogledu novčanih kazni zbog neispunjenja obveze prijave koje se izriču tim društvima. U tom pogledu navodi, s jedne strane, da se tim poreznim obveznicima unutar pet dana može izreći niz novčanih kazni, s obzirom na to da Porezna uprava svaki dan može utrostručiti iznos prethodne novčane kazne. Te sankcije primjenjuju se čak i prije nego što se porezni obveznici mogu upoznati sa svakodnevnim utrostručenjem iznosa prethodne novčane kazne i ispraviti propust, čime ih se stavlja u položaj da ne mogu spriječiti da novčana kazna koja se u konačnici duguje dosegne najviši prag od 1 milijarde forinti (3,1 milijun eura). Zbog te bi se okolnosti, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, moglo postaviti i pitanje usklađenosti tog upravnog postupka s člankom 41. Povelje. S druge strane, sud koji je uputio zahtjev navodi da je iznos novčane kazne izrečene na temelju članka 7/D Zakona o porezu na oglašavanje ukupno do 2000 puta viši od iznosa novčane kazne koja se može izreći društvu sa sjedištem u Mađarskoj koje ne ispunjava obvezu porezne registracije, propisanu u članku 172. Zakona o pravilima oporezivanja.

17 Naposljetku, navedeni sud dvoji o pitanju poštovanja članka 47. Povelje, s obzirom na to da su u okviru postupka sudskog nadzora, propisanog u članku 7/B stavku 4. Zakona o porezu na oglašavanje – za razliku od redovnog postupka po upravnoj tužbi – dopušteni samo dokumentirani dokazi, a sud pred kojim se vodi postupak ne može održati raspravu.

18 Smatrajući da mu sudska praksa Suda ne otklanja te dvojbe, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 18. i 56. [UFEU-a] i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivan porezni propis države članice čiji sustav sankcija za povredu obveze registracije u svrhu poreza na oglašavanje predviđa izricanje novčane kazne zbog propusta, čiji iznos za društva koja nemaju poslovni nastan u Mađarskoj može ukupno biti i do 2000 puta viši od iznosa novčane kazne koja se primjenjuje na društva s poslovnim nastanom u Mađarskoj?

2. Treba li smatrati da novčana kazna opisana u prethodnom pitanju, u izrazito visokom iznosu i kaznene naravi, može odvratiti pružatelje usluga bez poslovnog nastana u Mađarskoj od toga da pružaju usluge u toj zemlji?

3. Treba li članak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivan propis prema kojem se u slučaju poduzeća s poslovnim nastanom u Mađarskoj obveza registracije ispunjava automatski bez izričitog zahtjeva, [samom] dodjelom poreznog identifikacijskog broja tijekom njegova upisa u sudski registar poslovnih subjekata, neovisno o tome objavljuje li poduzeće oglase ili ne, dok se u slučaju poduzeća bez poslovnog nastana u Mađarskoj koja objavljuju oglase u toj zemlji to ne događa automatski, nego moraju izričito ispuniti obvezu registracije i u slučaju da to ne učine može im se izreći posebna sankcija?

4. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivna sankcija poput one koja je predmet glavnog postupka, izrečena zbog neispunjenja obveze registracije u svrhu poreza na oglašavanje, ako se taj propis pokaže protivnim navedenom članku?

5. Treba li članak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivna odredba prema kojoj je, u slučaju poduzeća s poslovnim nastanom u inozemstvu, odluka kojom im se izriče kazna konačna i izvršna od njezine dostave i može se pobijati samo u sudskom postupku u kojem sud ne može održati raspravu i u kojem su dopušteni samo dokumentirani dokazi, dok se u slučaju poduzeća s poslovnim nastanom u Mađarskoj nametnute novčane kazne mogu pobijati u upravnom postupku i k tome sudski postupak nije ni na koji način ograničen?

[6]. Treba li članak 56. UFEU-a tumačiti uzimajući u obzir pravo na pravični postupak iz članka 41. stavka 1. Povelje, na način da taj zahtjev nije ispunjen kada je izrečena novčana kazna zbog neispunjenja po danu, utrostručujući svaki put njezin iznos a da pružatelj usluga koji još nema saznanja o ranijoj odluci i nije u mogućnosti svoj propust ispraviti prije nego što mu se izrekne sljedeća novčana kazna?

[7]. Treba li članak 56. UFEU-a, uzimajući u obzir pravo na pravični postupak utvrđeno u članku 41. stavku 1. Povelje, pravo na saslušanje iz članka 41. stavka 2. točke (a) Povelje i pravo na djelotvoran pravni lijek te pravo na pošteno suđenje utvrđeno u članku 47. Povelje, tumačiti na način da ti zahtjevi nisu ispunjeni kada se odluka ne može pobijati u upravnom postupku, dok je u sudskom postupku dopušteno podnositi samo dokumentirane dokaze te sud ne može održati raspravu u predmetu?”

O prethodnim pitanjima

19 Sa svojih sedam pitanja sud koji je uputio zahtjev u biti postavlja sljedeće tri kategorije pitanja.

20 Kao prvo, svojim trećim pitanjem on pita treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi propis države članice kojim se pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u drugoj državi članici podvrgava obvezi prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje, dok su pružatelji takvih usluga sa sjedištem u državi članici oporezivanja od toga oslobođeni zbog toga što podliježu obvezi prijave ili registracije u svrhe njihova oporezivanja nekim drugim porezom koji je primjenjiv na državnom području navedene države članice.

21 Kao drugo, svojim prvim, drugim, četvrtim i šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi propis države članice kojim se pružateljima usluga sa sjedištem u drugoj državi članici koji nisu ispunili obvezu prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje izriče u nekoliko dana niz novčanih kazni, čiji se iznos, počevši od druge novčane kazne, utrostručuje u odnosu na iznos prethodne novčane kazne prilikom svakog novog utvrđenja neispunjenja te obveze, što dovodi do kumulativnog iznosa od nekoliko milijuna eura, a da ti pružatelji pritom nisu mogli ispuniti takvu obvezu prijave prije zaprimanja odluke kojom se konačno određuje kumulativni iznos tih novčanih kazni, dok je iznos novčane kazne koji se izriče pružatelju sa sjedištem u državi članici oporezivanja koji nije ispunio sličnu obvezu prijave ili registracije povredom općih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva znatno niži i u slučaju ponovljenog neispunjenja takve obveze ne povećava se ni u istim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima.

22 Kao treće, svojim petim i sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 56. UFEU-a u vezi s člancima 41. i 47. Povelje tumačiti na način da mu se protivi propis države članice kojim se predviđa da se protiv odluka o sankciji koje Porezna uprava donosi protiv pružatelja usluga sa sjedištem u drugoj državi članici koji nije ispunio obvezu prijave koja se njime propisuje može podnijeti pravno sredstvo u postupku u kojem – za razliku od redovnog upravnog postupka u poreznim stvarima – nacionalni sud pred kojim se postupak vodi odlučuje samo o dokumentiranim dokazima i ne može održati raspravu.

23 Ta pitanja valja ispitati prema redoslijedu kako je upravo prikazan.

Treće pitanje

24 Uvodno valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev Sudu postavlja pitanje o mogućem ograničenju slobodnog pružanja usluga iz članka 56. UFEU-a koje ne obuhvaća oporezivanje pružatelja usluga oglašavanja porezom na reklame objavljene na internetu, poput onog primjenjivog u Mađarskoj, nego jedino obvezu prijave koja se u toj državi članici nalaže navedenim pružateljima radi njihova oporezivanja tim porezom.

25 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se članku 56. UFEU-a protivi primjena svih nacionalnih propisa kojima se više otežava pružanje usluga među državama članicama nego pružanje usluga unutar samo jedne države članice (presuda od 18. lipnja 2019., Austrija/Njemačka, C-591/17, EU:C:2019:504, t. 135. i navedena sudska praksa). Naime, članak 56. UFEU-a zahtijeva uklanjanje svih ograničenja slobodnog pružanja usluga uvedenih zato što pružatelj usluga ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj se pruža usluga (vidjeti, među ostalim, presudu od 22. studenoga 2018., Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

26 Ograničenja slobodnog pružanja usluga su nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnom izvršavanje te slobode. Naprotiv, mjere čiji je jedini učinak opterećenje predmetnih usluga dodatnim troškovima i koje na isti način utječu na pružanje usluga između država članica kao i unutar iste države članice nisu obuhvaćene člankom 56. UFEU-a (vidjeti, među ostalim, presudu od 18. lipnja 2019., Austrija/Njemačka, C-591/17, EU:C:2019:504, t. 136. i 137. i navedenu sudsku praksu).

27 U ovom slučaju valja pojasniti da se na temelju članka 7/B stavka 1. Zakona o porezu na oglašavanje svaki porezni obveznik navedenog poreza koji u poreznoj upravi nije registriran kao porezni dužnik u pogledu neke vrste poreza obvezan prijaviti putem obrasca pri navedenoj upravi u roku od 15 dana od pokretanja oporezive djelatnosti.

28 Iz toga slijedi, s jedne strane, da se obavljanje djelatnosti oglašavanja na mađarskom državnom području ne uvjetuje obvezom prijave propisanom u članku 7/B stavku 1. tog zakona i, s druge strane, da su toj obvezi podvrgnuti pružatelji usluga oglašavanja koji prije pokretanja takve svoje oporezive djelatnosti nisu registrirani u svrhe oporezivanja u Mađarskoj, dok su te obveze oslobođeni pružatelji usluga oglašavanja koji su već registrirani u svrhe oporezivanja nekim porezom, i to neovisno o sjedištu svih tih pružatelja.

29 Ta obveza prijave, koja je administrativna formalnost, kao takva nije prepreka slobodnom pružanju usluga.

30 Naime, ni iz čega ne proizlazi da obveza prijave propisana u članku 7/B stavku 1. Zakona o porezu na oglašavanje za pružatelje usluga oglašavanja koji nemaju sjedište na mađarskom državnom području znači dodatno administrativno opterećenje u odnosu na ono kojem su podvrgnuti pružatelji usluga oglašavanja sa sjedištem na tom državnom području.

31 Točno je da su pružatelji usluga oglašavanja sa sjedištem u Mađarskoj oslobođeni od te obveze. Naime, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, za njih se na temelju nacionalnog poreznog prava smatra da automatski ispunjavaju navedenu obvezu.

32 Međutim, okolnost da su ti pružatelji oslobođeni od te obveze prijave ne čini u pogledu pružatelja usluga oglašavanja sa sjedištem u drugim državama članicama razliku u postupanju koja može biti ograničenje slobodnog pružanja usluga.

33 Naime, prije svega, nesporno je da su potonji pružatelji oslobođeni i obveze prijave na temelju članka 7/B stavka 1. Zakona o porezu na oglašavanje ako su se već prijavili ili registrirali pri Poreznoj upravi u svrhe nekog drugog izravnog ili neizravnog poreza koji se naplaćuje u Mađarskoj.

34 Nadalje, učinak oslobođenja od te obveze prijave, iako na njega pravo imaju većinom pružatelji usluga sa sjedištem na mađarskom državnom području, nije to da se njome odvrati od prekograničnog pružanja usluga oglašavanja, nego da se spriječi da pružatelji koji su već registrirani pri Poreznoj upravi moraju izvršavati beskorisnu administrativnu formalnost jer je svrha navedene obveze prijave upravo to da se toj upravi omogući da identificira obveznike poreza na oglašavanje. Osobito iz elemenata kojima Sud raspolaže proizlazi da je pružatelj usluga sa sjedištem u Mađarskoj dužan uputiti zahtjev za upis u trgovački registar i dodjelu poreznog broja.

35 Naposljetku, nijedan element podnesen Sudu u okviru ovog postupka ne upućuje na to da su koraci koje treba poduzeti kako bi se ispunila obveza prijave o kojoj je riječ veće opterećenje od onih koje treba izvršiti kako bi se registriralo pri Poreznoj upravi u svrhe nekog drugog poreza i upisalo u nacionalni trgovački registar.

36 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice koji pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u drugoj državi članici podvrgava obvezi prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje, dok su pružatelji takvih usluga sa sjedištem u državi članici oporezivanja od toga oslobođeni jer su podvrgnuti obvezama prijave ili registracije u svrhe njihova oporezivanja nekim drugim primjenjivim porezom na državnom području navedene države članice.

Prvo, drugo, četvrto i šesto pitanje

37 Valja podsjetiti na to da, iako sustavi poreznih sankcija u slučaju nepostojanja harmonizacije na razini Unije ulaze u nadležnost država članica, oni ne mogu imati za učinak ugrožavanje sloboda propisanih UFEU-om (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 1988., Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, t. 17.).

38 Stoga, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti navela u točki 63. svojeg mišljenja, treba ispitati jesu li sankcije koje se vežu uz propust prijave propisane u članku 7/B stavku 1. Zakona o porezu na oglašavanje protivne slobodnom pružanju usluga iz članka 56. UFEU-a.

39 Iz elemenata koji su podneseni Sudu proizlazi da se, u skladu s člankom 7/B stavcima 2. i 3. tog zakona, svaki obveznik poreza na oglašavanje koji još nije registriran pri državnoj Poreznoj upravi kao dužnik nekog drugog poreza i ne ispuni obvezu prijave koju je dužan izvršiti izlaže plaćanju niza novčanih kazni, pri čemu se iznos prve, određene na 10 milijuna forinti (oko 31 000 eura), utrostručuje svaki dan svakog novog utvrđenja neispunjenja te obveze, tako da u nekoliko dana, na temelju članka 7/D navedenog zakona, doseže maksimalni kumulirani iznos od 1 milijarde forinti (oko 3,1 milijun eura).

40 S formalne točke gledišta, taj sustav sankcija primjenjuje se bez razlike na sve porezne obveznike koji ne ispune svoju obvezu prijave na temelju Zakona o porezu na oglašavanje, neovisno o državi članici na čijem državnom području imaju sjedište.

41 Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti istaknula u točki 77. svojeg mišljenja, jedino poreznim nerezidentima u Mađarskoj doista prijeti opasnost od sankcija propisanih u članku 7/B stavcima 2. i 3. i u članku 7/D Zakona o porezu na oglašavanje jer su, s obzirom na područje primjene članka 7/B stavka 1. navedenog zakona *ratione personae*, obveze prijave oslobođeni pružatelji koje je državna Porezna uprava registrirala kao dužnike nekog poreza u Mađarskoj.

42 Točno je da se pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u Mađarskoj može sankcionirati za neispunjenje sličnih obveza prijave i registracije koje su im naložene na temelju općih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva.

43 Međutim, sustav sankcija predviđen u člancima 7/B i 7/D Zakona o porezu na oglašavanje omogućava izricanje novčanih kazni u iznosu znatno višem od onoga koji proizlazi iz primjene članka 172. Zakona o pravilima oporezivanja u slučaju da pružatelj usluga sa sjedištem u Mađarskoj ne poštuje svoju obvezu registracije, propisanu u članku 17. stavku 1. točki (b) navedenog zakona. Osim toga, iznos novčanih kazni izrečenih na temelju potonjeg sustava ne uvećava se u slučaju ponovljenog nepoštovanja dotične obveze registracije u tako velikim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima poput iznosa novčanih kazni primjenjivih u sklopu sustava sankcija propisanog Zakonom o porezu na oglašavanje.

44 Vodeći računa o razlici u postupanju koja se uspostavlja između pružatelja usluga oglašavanja ovisno o tome jesu li ili nisu već registrirani u svrhe oporezivanja u Mađarskoj, sustav sankcija o kojem je riječ u glavnom postupku čini ograničenje slobodnog pružanja usluga propisanog člankom 56. UFEU-a.

45 Takvo ograničenje ipak se može dopustiti ako to opravdavaju važni razlozi u općem interesu i pod uvjetom da u tom slučaju primjena takvog ograničenja bude prikladna za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno da bi ga se postiglo (vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, t. 58. i od 25. srpnja 2018., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 52.).

46 U ovom slučaju, kako bi opravdala to ograničenje, mađarska vlada formalno se poziva na nužnost očuvanja usklađenosti svojeg poreznog sustava, ali u biti ističe razloge koji se odnose na učinkovitost poreznog nadzora i naplate poreza.

47 U tom pogledu Sud je već priznao da potrebe jamčenja učinkovitosti poreznog nadzora i osiguranja naplate poreza mogu biti važni razlozi u općem interesu koji mogu opravdati ograničenje slobodnog pružanja usluga. Sud je također presudio da se uvođenje sankcija, uključujući i one kaznene naravi, može smatrati nužnim u cilju jamčenja djelotvornog poštovanja nacionalnog propisa, pod uvjetom, međutim, da su narav i iznos nametnute sankcije u svakom pojedinačnom slučaju proporcionalni težini povrede koja se njome sankcionira (vidjeti u tom smislu presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, t. 59. i od 25. srpnja 2018., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 57.).

48 Kao prvo, što se tiče prikladnosti sustava sankcija uspostavljenog člancima 7/B i 7/D Zakona o porezu na oglašavanje s obzirom na ciljeve koje ističe mađarska vlada, valja istaknuti da izricanje dovoljno visokih novčanih kazni zbog neispunjenja obveze prijave propisane u članku 7/B stavku 1. tog zakona može odvratiti pružatelje usluga oglašavanja na koje se primjenjuje takva obveza od toga da je ne poštuju i tako spriječiti da se državi članici onemogući učinkovit nadzor uvjeta primjene i oslobođenja od dotičnog poreza.

49 Kao drugo, što se tiče pitanja prekoračuje li nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku ono što je nužno za ostvarivanje ciljeva koje navodi Mađarska, u pogledu iznosa novčanih kazni zaprijećenih u slučaju nepoštovanja obveze prijave valja utvrditi da se tim propisom uspostavlja sustav sankcija unutar kojeg se pružatelju koji ne ispuni tu administrativnu formalnost mogu u nekoliko dana, s intervalima od samo jednog dana, izreći novčane kazne čiji se iznos, počevši od druge novčane kazne, utrostručuje u odnosu na iznos prethodne novčane kazne prilikom svakog novog utvrđenja neispunjenja te obveze, što može dovesti do kumulativnog iznosa koji doseže 1 milijardu forinti (oko 3,1 milijun eura), a da nadležno tijelo tom pružatelju pritom ne daje vrijeme potrebno da ispuni svoje obveze i priliku da podnese svoja očitovanja te sâmo ne ispituje težinu povrede. U tim je okolnostima taj propis neproporcionalan.

50 Naime, s jedne strane, ne postoji nikakav suodnos između eksponencijalnog povećanja kumulativnog iznosa novčanih kazni u osobito kratkim rokovima, koji može dosegnuti nekoliko milijuna eura, i težine propusta neizvršavanja administrativne formalnosti u tim rokovima – obveze prijave propisane u članku 7/B stavku 1. Zakona o porezu na oglašavanje. Dakle, očito je da je iznos novčanih kazni određen ne uzimajući u obzir promet koji čini poreznu osnovicu koja se smatra naplaćenom. U tim okolnostima svakako je moguće da kumulativni iznos sankcija izrečenih na temelju članka 7/B stavaka 2. i 3. Zakona o porezu na oglašavanje prelazi promet koji je porezni obveznik ostvario.

51 S druge strane, budući da propis o kojem je riječ predviđa automatsko donošenje dnevnih odluka Porezne uprave o sankcijama, poput onih koje su donesene u glavnom predmetu, samo je nekoliko dana između donošenja i dostave prve odluke o sankciji kojom se poreznom obvezniku izriče novčana kazna u iznosu od 10 milijuna forinti (oko 31 000 eura) i dostave posljednje odluke o sankciji iz koje proizlazi da kumulativni iznos novčanih kazni doseže najviši zakonski prag od 1 milijarde forinti (oko 3,1 milijun eura). Također, čak i kada taj porezni obveznik postupa pažljivo, u svakom mu je slučaju praktično nemoguće ispuniti obvezu svoje prijave prije zaprimanja posljednje odluke u svojoj državi članici sjedišta te on stoga ne može izbjeći znatna uvećanja iznosa prethodnih novčanih kazni. To pokazuje i da se metodom izračuna novčanih kazni propisanom nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ne vodi računa o težini postupanja pružatelja usluga oglašavanja koji nisu ispunili svoju obvezu prijave.

52 Točno je, kao što je to mađarska vlada istaknula u svojim pisanim očitovanjima, da na temelju članka 7/B stavka 5. Zakona o porezu na oglašavanje Porezna uprava može „neograničeno” smanjiti iznos novčanih kazni propisanih u članku 7/B stavcima 2. i 3. tog zakona ako porezni obveznik ispuni svoju obvezu prijave kad ga ta uprava na to prvi put pozove.

53 Međutim, iz samog teksta te odredbe, pod uvjetom provjere suda koji je uputio zahtjev, proizlazi da je to za Poreznu upravu samo mogućnost. Novčana kazna ipak ne prestaje biti neproporcionalna samo zbog toga što tijela države članice po vlastitoj diskreciji mogu smanjiti iznos.

54 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo, drugo, četvrto i šesto pitanje valja odgovoriti tako da članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice kojim se pružateljima usluga sa sjedištem u drugoj državi članici koji nisu ispunili obvezu prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje u nekoliko dana izriče niz novčanih kazni, čiji se iznos, počevši od druge novčane kazne, utrostručuje u odnosu na iznos prethodne novčane kazne prilikom svakog novog utvrđenja neispunjenja te obveze, što dovodi do kumulativnog iznosa od nekoliko milijuna eura, a da nadležno tijelo, prije donošenja odluke kojom se konačno određuje kumulativni iznos tih novčanih kazni, tim pružateljima usluga pritom ne daje vrijeme potrebno za ispunjenje njihovih obveza i priliku da podnesu svoja očitovanja te sâmo ne ispituje težinu povrede, dok je iznos novčane kazne koja se izriče pružatelju sa sjedištem u državi članici oporezivanja koji je propustio ispuniti sličnu obvezu prijave ili registracije povredom općih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva znatno niži i ne povećava se u slučaju ponovljenog nepoštovanja takve obveze, ni u istim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima.

Peto i sedmo pitanje

55 Iz odgovora na prvo, drugo, četvrto i šesto pitanje proizlazi da nacionalni propis kojim se predviđa sustav novčanih kazni poput onoga primjenjivog u slučaju neispunjenja obveze prijave o kojem je riječ u glavnom postupku nije usklađen s člankom 56. UFEU-a. Stoga na peto i sedmo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

56 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

1. **Članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice koji pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u drugoj državi članici podvrgava obvezi prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje, dok su pružatelji takvih usluga sa sjedištem u državi članici oporezivanja od toga oslobođeni jer su podvrgnuti obvezama prijave ili registracije u svrhe njihova oporezivanja nekim drugim primjenjivim porezom na državnom području navedene države članice.**

2. **Članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice kojim se pružateljima usluga sa sjedištem u drugoj državi članici koji nisu ispunili obvezu prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje u nekoliko dana izriče niz novčanih kazni, čiji se iznos, počevši od druge novčane kazne, utrostručuje u odnosu na iznos prethodne novčane kazne prilikom svakog novog utvrđenja neispunjenja te obveze, što dovodi do kumulativnog iznosa od nekoliko milijuna eura, a da nadležno tijelo, prije donošenja odluke kojom se konačno određuje kumulativni iznos tih novčanih kazni, tim pružateljima usluga pritom ne daje vrijeme potrebno za ispunjenje njihovih obveza i priliku da podnesu svoja očitovanja te sâmo ne ispituje težinu povrede, dok je iznos novčane kazne koja se izriče pružatelju sa sjedištem u državi članici oporezivanja koji je propustio ispuniti**

sličnu obvezu prijave ili registracije povredom općih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva znatno niži i ne povećava se u slučaju ponovljenog nepoštovanja takve obveze, ni u istim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima.

Potpisi