Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

3 de março de 2020*

«Reenvio prejudicial — Livre prestação de serviços — Artigo 56.º TFUE — Restrições — Disposições fiscais — Imposto sobre as atividades publicitárias e baseado no volume de negócios — Obrigações relativas ao registo na Administração Fiscal — Princípio da não discriminação — Multas — Princípio da proporcionalidade»

No processo C-482/18,

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 13 de julho de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de julho de 2018, no processo

Google Ireland Limited

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vice-presidente, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (relatora) e I. Jarukaitis, presidentes de secção, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 4 de junho de 2019,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Google Ireland Limited, por Z. Szür e D. Kelemen, ügyvédek,

– em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér, na qualidade de agente,

– em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vláčil e O. Serdula, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement, L. Malferrari e A. Sipos, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 12 de setembro de 2019,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 18.º e 56.º TFUE, bem como dos artigos 41.º e 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Google Ireland Limited, sociedade com sede na Irlanda, à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Administração Fiscal, Hungria) a respeito de decisões pelas quais esta Administração aplicou várias multas à referida sociedade por ter violado a obrigação de registo que incumbe às pessoas que exercem uma atividade sujeita ao imposto sobre a publicidade previsto na legislação húngara.

Quadro jurídico

Lei húngara relativa ao Imposto sobre a Publicidade

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea e), da reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (Lei n.º XXII, de 2014, relativa ao Imposto sobre a Publicidade), na sua versão em vigor em 1 de janeiro de 2017 (a seguir «Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade»), estabelece que a divulgação de publicidade que ocorre na Internet predominantemente em língua húngara ou em sítios Internet de língua húngara está sujeita ao imposto sobre a publicidade.

4 Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea b), desta lei:

«[e] estão sujeitas a imposto todas as encomendas de publicidade, a não ser que o cliente que encomenda a publicidade […]:

ba) tenha recebido do sujeito passivo referido no artigo 3.º, n.º 1, a declaração a que se refere o artigo 3.º, n.º 3, e possa provar este facto de modo credível,

bb) não tenha recebido a declaração exigida nos termos da alínea ba) no prazo de 10 dias úteis após a receção da fatura ou documento contabilístico relativos à divulgação da publicidade, e

bc) tenha indicado o facto previsto na alínea ba), bem como o editor da publicidade e o respetivo preço à Administração Fiscal nacional.»

5 Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, da referida lei, é «sujeito passivo do imposto, independentemente do lugar onde tem a sua sede», qualquer entidade que exerça a atividade de divulgação de publicidade na Internet predominantemente em língua húngara ou em sítios Internet de língua húngara.

6 O artigo 3.º, n.º 3, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade dispõe:

«O sujeito passivo definido no n.º 1 deverá declarar, em toda a fatura, documento contabilístico ou qualquer outro documento (em especial, no contrato de divulgação de publicidade) onde figure o preço pago pela divulgação de publicidade, que está sujeito ao imposto e que cumpre as suas obrigações de declaração fiscal e de pagamento do imposto, ou que, no exercício fiscal em causa, não está obrigado ao pagamento de imposto sobre a divulgação de publicidade. […]»

7 O artigo 7.º/B dessa lei tem a seguinte redação:

«1. Um sujeito passivo, tal como definido no artigo 3.º, n.º 1, que não esteja registado na Administração Fiscal nacional como sujeito passivo de qualquer tipo de imposto tem a obrigação de se registar, através do formulário criado pela referida Administração, no prazo de 15 dias a contar do início da atividade sujeita a imposto nos termos do artigo 2.º, n.º 1. […]

2. Sempre que o sujeito passivo referido no n.º 1 não cumpra a obrigação de registo, a Administração Fiscal nacional aplica-lhe uma multa por incumprimento no montante de 10 milhões de forints húngaros [HUF] [cerca de 31 000 euros] — simultaneamente com a injunção para o cumprimento da obrigação.

3. No caso de persistência na omissão do cumprimento da obrigação, a Administração Fiscal nacional aplica uma multa por incumprimento cujo montante corresponde ao triplo da multa aplicada anteriormente.

4. A Administração Fiscal nacional toma diariamente uma decisão que declara o incumprimento da obrigação de registo prevista no n.º 1, que se torna definitiva e executória após a respetiva notificação e que pode ser objeto de recurso judicial. No recurso, é apenas admitida prova documental e o tribunal decide sem realização de audiência.

5. A multa por incumprimento pode ser reduzida ilimitadamente, se o sujeito passivo, após a primeira notificação pela Administração Fiscal nacional, cumprir a sua obrigação de registo.»

8 O artigo 7.º/D da referida lei enuncia:

«As multas por incumprimento das obrigações aplicadas pela Administração Fiscal nacional a um mesmo sujeito passivo nos termos dos artigos 7.º/B e 7.º/C não podem, no total, exceder mil milhões de HUF [cerca de 3,1 milhões de euros].»

Lei Geral Tributária húngara

9 Resulta do artigo 17.º, n.º 1, alínea b), da adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei n.º XCII, de 2003, Lei Geral Tributária, a seguir «Lei Geral Tributária») que um sujeito passivo residente cumpre automaticamente a obrigação de registo na Administração Fiscal nacional quando apresenta no Registo Comercial um pedido de registo e pede a atribuição de um número de identificação fiscal.

10 O incumprimento das obrigações de declaração (registo, alteração de registo), das obrigações de comunicação de dados ou de abertura de conta bancária e da obrigação de efetuar uma declaração fiscal é punível, conforme resulta do artigo 172.º da referida lei, com multa de 500 000 HUF (cerca de 1 550 euros) ou de 1 000 000 HUF (cerca de 3 100 euros), consoante o caso. A Administração Fiscal está igualmente obrigada, quando aplica uma multa com esse fundamento, a instar o contribuinte a cumprir a obrigação que incumpriu, estabelecendo um prazo para esse efeito. O montante da multa duplica se o sujeito passivo não cumprir o prazo de execução estabelecido. Em caso de cumprimento da obrigação, a multa aplicada pode ser reduzida sem limite.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 Por Decisão de 16 de janeiro de 2017, a Administração Fiscal declarou, por um lado, que a Google Ireland exercia uma atividade compreendida no âmbito de aplicação da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade e, por outro, que não se tinha registado na Administração Fiscal no prazo de 15 dias a

contar do início da sua atividade, em violação do disposto no artigo 7.º/B, n.º 1, dessa lei. Consequentemente, a Administração Fiscal aplicou-lhe uma multa no montante de dez milhões de HUF (cerca de 31 000 euros), nos termos do artigo 7.º/B, n.º 2, da referida lei.

12 Por decisões adotadas nos quatro dias seguintes, a Administração Fiscal aplicou à Google Ireland quatro novas multas, cada uma delas num montante igual ao triplo do montante da multa aplicada anteriormente, em conformidade com o artigo 7.º/B, n.º 3, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade. Em virtude da Decisão de 20 de janeiro de 2017, foi aplicado à Google Ireland, no total, o montante máximo legal de mil milhões de HUF (cerca de 3,1 milhões de euros), estabelecido no artigo 7.º/D dessa lei.

13 A Google Ireland interpôs recurso de anulação dessas decisões no órgão jurisdicional de reenvio.

14 Em apoio do seu recurso, a Google Ireland sustenta, antes de mais, que a aplicação de multas por incumprimento da obrigação de registo prevista no artigo 7.º/B da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade é contrária aos artigos 18.º e 56.º TFUE. Em seguida, alega que as sociedades estabelecidas no território húngaro podem cumprir mais facilmente as obrigações previstas nessa lei do que as sociedades estabelecidas fora desse território. Por último, considera que as multas aplicadas a estas últimas sociedades, pelo facto de não cumprirem a sua obrigação de registo, são diferentes das aplicáveis às sociedades estabelecidas na Hungria que não cumpriram uma obrigação semelhante e desproporcionadas em relação à gravidade da infração cometida, pelo que constituem uma restrição à livre prestação de serviços na União Europeia.

15 Segundo a Google Ireland, os sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro encontram-se igualmente numa situação menos favorável que as sociedades estabelecidas na Hungria no que respeita ao exercício do direito à proteção jurisdicional efetiva. Com efeito, embora disponham do direito de interpor recurso judicial de uma decisão que lhes aplica uma multa, a qual, em aplicação das disposições dos artigos 7.º/B e 7.º/D da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, é definitiva e executória mediante a sua simples notificação, as modalidades de exercício desse recurso restringem, todavia, o alcance do seu direito. Em especial, no âmbito do processo de recurso previsto no artigo 7.º /B, n.º 4, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, o tribunal chamado a pronunciar-se só pode admitir prova documental e decidir sem realização de audiência de alegações, ao passo que o processo de impugnação aplicável aos contribuintes nacionais por força da Lei Geral Tributária não está sujeito a tais limitações, uma vez que esses contribuintes dispõem, nomeadamente, do direito de interpor recurso administrativo. Por conseguinte, as disposições da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade não garantem à pessoa a quem é aplicada essa multa o direito à proteção jurisdicional efetiva e a um processo equitativo, como previsto no artigo 47.º da Carta.

16 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a compatibilidade dos artigos 7.º/B e 7.º/D da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade com o artigo 56.º TFUE e o princípio da não discriminação. Segundo esse órgão jurisdicional, a obrigação de registo e as multas aplicadas em caso de incumprimento desta obrigação — multas correspondentes a um regime sancionatório de natureza muito repressiva e com caráter punitivo — são muito prejudiciais para as sociedades estabelecidas fora do território húngaro e são efetivamente suscetíveis de restringir a livre prestação de serviços na União. Considera, em especial, no que diz respeito às multas por incumprimento da obrigação de registo aplicáveis a essas sociedades, que aparentemente o princípio da proporcionalidade não foi respeitado no caso em apreço. A este respeito, indica, por um lado, que em cinco dias podem ser aplicadas várias multas a esses sujeitos passivos, e a Administração Fiscal pode triplicar dia após dia o montante da multa anterior. Ora, estas sanções aplicam-se antes mesmo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento de que o montante da multa anterior triplica diariamente e possam sanar o incumprimento, privando-os da possibilidade de impedir que a multa definitivamente devida atinja o limite máximo de mil milhões de HUF (3,1 milhões de euros). Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, esta circunstância pode igualmente suscitar a questão da compatibilidade desse procedimento administrativo com o artigo 41.º da Carta. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que

o montante total da multa aplicada nos termos do artigo 7.º/D da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade é até 2 000 vezes superior ao montante da multa que pode ser aplicada a uma sociedade estabelecida na Hungria que não cumpra a obrigação de registo para efeitos fiscais prevista no artigo 172.º da Lei Geral Tributária.

17 Por último, o referido órgão jurisdicional interroga-se sobra a questão da observância do artigo 47.º da Carta, na medida em que, no âmbito do processo de fiscalização jurisdicional previsto no artigo 7.º/B, n.º 4, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, ao contrário do procedimento ordinário de recurso administrativo, só é admitida prova documental, pelo que o juiz chamado a pronunciar-se não pode realizar uma audiência.

18 Considerando que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não lhe permite responder a estas interrogações, o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 18.º e 56.º [TFUE] e a proibição de discriminação ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação fiscal de um Estado-Membro cujo regime de multas aplicáveis em caso de incumprimento da obrigação de registo, para efeitos do imposto sobre a publicidade, permite a aplicação de multas por incumprimento cujo montante total, no caso das sociedades não estabelecidas na Hungria, pode ser até 2 000 vezes superior ao das multas aplicáveis às sociedades estabelecidas na Hungria?

2) Deve considerar-se que a sanção descrita na questão anterior, de montante manifestamente elevado e de caráter punitivo, é suscetível de dissuadir os fornecedores de serviços não estabelecidos na Hungria de prestar serviços nesse país?

3) Devem o artigo 56.º TFUE e a proibição de discriminação ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação por força da qual, no caso das empresas estabelecidas na Hungria, a obrigação de registo fica automaticamente cumprida — sendo desnecessário um pedido expresso —[…] ao ser atribuído um número de identificação fiscal quando da inscrição no Registo Comercial, independentemente de a empresa publicar ou não anúncios, ao passo que, no caso das empresas não estabelecidas na Hungria[,] mas que publiquem anúncios nesse país, o mesmo não sucede de modo automático, devendo estas cumprir expressamente a obrigação de registo, sob pena de, não o fazendo, incorrerem numa sanção específica?

4) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, devem o artigo 56.º TFUE e a proibição de discriminação ser interpretados no sentido de que se opõem a uma sanção como a que é objeto do litígio no processo principal, aplicada por incumprimento da obrigação de registo, para efeitos do imposto sobre a publicidade, na medida em que a referida norma seja contrária ao referido artigo?

5) Devem o artigo 56.º TFUE e a proibição de discriminação ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação segundo a qual, no caso das empresas estabelecidas no estrangeiro, a decisão em que lhes é aplicada uma multa torna-se definitiva e executória com a respetiva notificação e da qual só é possível recorrer no âmbito de um processo judicial no qual o órgão jurisdicional não pode realizar uma audiência e em que apenas é admissível prova documental, ao passo que, no caso das empresas estabelecidas na Hungria, é possível interpor recurso administrativo das multas que lhes sejam aplicadas e, além disso, o processo judicial não conhece quaisquer limitações?

[6]) Deve o artigo 56.º TFUE, tendo em conta o direito a um processo equitativo previsto no artigo 41.º, n.º 1, da [Carta], ser interpretado no sentido de que essa exigência não é respeitada quando a multa por incumprimento é aplicada dia após dia, triplicando o seu montante sem que o fornecedor dos serviços tenha tomado conhecimento da decisão anterior, sendo-lhe, assim, impossível sanar o incumprimento antes de lhe ser aplicada a multa seguinte?

[7]) Deve o artigo 56.º TFUE, tendo em conta o direito a um processo equitativo previsto no artigo 41.º, n.º 1, da Carta, em conjugação com o direito a ser ouvido previsto no artigo 41.º, n.º 2, alínea a), da Carta, e o direito à proteção jurisdicional efetiva e a um tribunal imparcial, previstos no artigo 47.º da Carta, ser [interpretado] no sentido de que tais exigências não são respeitadas quando uma decisão não pode ser impugnada por recurso administrativo e, no recurso contencioso, apenas é admissível prova documental, e o órgão jurisdicional não pode realizar uma audiência no processo?»

Quanto às questões prejudiciais

19 Com as suas sete questões, o órgão jurisdicional de reenvio suscita, em substância, as três categorias de questões seguintes.

20 Em primeiro lugar, com a sua terceira questão, pergunta se o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que sujeita os prestadores de serviços publicitários estabelecidos noutro Estado-Membro a uma obrigação de registo, para efeitos da sua sujeição a um imposto sobre a publicidade, ao passo que os prestadores desses serviços estabelecidos no Estado-Membro de tributação estão dispensados da mesma por estarem sujeitos a obrigações de registo ou de inscrição a título da sua sujeição a qualquer outro imposto aplicável no território do referido Estado-Membro.

21 Em segundo lugar, com a primeira, segunda, quarta e sexta questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual são aplicadas aos prestadores de serviços estabelecidos noutro Estado-Membro, que não tenham cumprido uma obrigação de registo para efeitos da sua sujeição a um imposto sobre a publicidade, em poucos dias, várias multas, cujo montante, a partir da segunda, é triplicado em relação ao montante da multa anterior, aquando de qualquer nova declaração de incumprimento dessa obrigação e atingem um montante acumulado de vários milhões de euros, sem que esses prestadores tenham podido cumprir essa obrigação antes da receção da decisão que fixa de maneira definitiva o montante acumulado dessas multas, ao passo que o montante da multa que seria aplicada a um prestador estabelecido no Estado-Membro de tributação que não tenha cumprido uma obrigação de registo ou de inscrição semelhante em desrespeito das disposições gerais da legislação fiscal nacional é consideravelmente inferior e não aumenta, em caso de incumprimento continuado de tal obrigação, nem nas mesmas proporções nem necessariamente em prazos tão curtos.

22 Em terceiro lugar, com a quinta e sétima questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 56.º TFUE, lido à luz dos artigos 41.º e 47.º da Carta, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê que as decisões sancionatórias da Administração Fiscal tomadas em relação a um prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro, que não cumpriu a obrigação de registo que estabelece, são objeto de um recurso judicial no âmbito do qual, ao contrário do processo ordinário de recurso administrativo em matéria fiscal, o órgão jurisdicional nacional chamado a pronunciar-se decide unicamente com base em documentos sem dispor da faculdade de realizar uma audiência.

23 Há que examinar estas questões na ordem que acaba de ser exposta.

Quanto à terceira questão

24 A título preliminar, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre uma eventual restrição à livre prestação de serviços, prevista no artigo 56.º TFUE, que não implica a sujeição dos prestadores de serviços publicitários a um imposto sobre a publicidade difundida na Internet, como o aplicável na Hungria, mas unicamente a obrigação de registo imposta nesse Estado-Membro aos referidos prestadores, a título da sua sujeição a esse imposto.

25 A este respeito, há que recordar que o artigo 56.º TFUE se opõe à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado-Membro (Acórdão de 18 de junho de 2019, Áustria/Alemanha, C-591/17, EU:C:2019:504, n.º 135 e jurisprudência referida). Com efeito, o artigo 56.º TFUE exige a supressão de qualquer restrição à livre prestação de serviços, imposta pelo facto de o prestador se encontrar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele onde a prestação é efetuada (v., designadamente, Acórdão de 22 de novembro de 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, n.º 28 e jurisprudência referida).

26 Constituem tais restrições à livre prestação de serviços as medidas nacionais que proíbam, perturbem ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade. Pelo contrário, não são visadas pela proibição prevista no artigo 56.º TFUE medidas cujo único efeito é o de gerar custos suplementares para a prestação em causa e que afetam da mesma maneira a prestação de serviços entre Estados-Membros e a prestação de serviços interna de um Estado-Membro (v., designadamente, Acórdão de 18 de junho de 2019, Áustria/Alemanha, C-591/17, EU:C:2019:504, n.ºs 136, 137 e jurisprudência referida).

27 No caso em apreço, cabe precisar que, por força do artigo 7.º/B, n.º 1, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, qualquer sujeito passivo do referido imposto que não esteja registado na Administração Fiscal como contribuinte a título de qualquer tipo de imposto deve registar-se, mediante formulário, junto da referida Administração, no prazo de quinze dias a contar do início da atividade tributável.

28 Daqui resulta que, por um lado, a obrigação de registo, prevista no artigo 7.º/B, n.º 1, dessa lei, não condiciona o exercício da atividade de difusão publicitária no território húngaro e, por outro, que estão sujeitos a esta obrigação os prestadores de serviços publicitários que, antes do início da sua atividade publicitária tributável, não estejam registados para efeitos fiscais na Hungria, ao passo que estão dispensados dessa obrigação os prestadores de serviços publicitários que já estejam registados para efeitos fiscais nesse Estado-Membro a título de qualquer tipo de imposto, independentemente do lugar de estabelecimento de todos esses prestadores.

29 Esta obrigação de registo, que é uma formalidade administrativa, não constitui, enquanto tal, um obstáculo à livre prestação de serviços.

30 Com efeito, não se afigura de modo algum que a obrigação de registo, prevista no artigo 7.º/B, n.º 1, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, implique, para os prestadores de serviços publicitários que não estejam estabelecidos no território húngaro, um encargo administrativo adicional relativamente aquele a que estão sujeitos os prestadores de serviços publicitários estabelecidos nesse território.

31 É verdade que os prestadores de serviços publicitários estabelecidos na Hungria estão dispensados dessa obrigação. Com efeito, como indica o órgão jurisdicional de reenvio, considera-se, por força do direito fiscal nacional, que estes últimos cumprem automaticamente a referida obrigação.

32 Todavia, o facto de esses prestadores estarem dispensados dessa obrigação de registo não constitui, relativamente aos prestadores de serviços publicitários estabelecidos noutros Estados-Membros, uma diferença de tratamento suscetível de constituir uma restrição à livre prestação de serviços.

33 Com efeito, antes de mais, é pacífico que estes últimos prestadores estão igualmente dispensados da obrigação de registo nos termos do artigo 7.º/B, n.º 1, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, quando já se tenham registado ou inscrito na Administração Fiscal a título de qualquer outro imposto direto ou indireto cobrado na Hungria.

34 Em seguida, a dispensa desta obrigação de registo, embora beneficie maioritariamente os prestadores de serviços estabelecidos no território húngaro, não tem por efeito dissuadir a prestação transfronteiriça de serviços publicitários, mas evitar que os prestadores já registados na Administração Fiscal cumpram uma formalidade administrativa inútil, uma vez que a referida obrigação de registo tem precisamente por objeto permitir a essa Administração identificar os sujeitos passivos do imposto sobre a publicidade. Em especial, resulta dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe que um prestador de serviços estabelecido na Hungria está obrigado a apresentar um pedido de inscrição no Registo Comercial e de atribuição de um número fiscal.

35 Por último, nenhum elemento levado ao conhecimento do Tribunal de Justiça no âmbito do presente processo sugere que as diligências a efetuar para cumprir a obrigação de registo em causa são mais onerosas do que aquelas que devem ser levadas a cabo tanto para se registar junto da Administração Fiscal em virtude de outro imposto como para se inscrever no Registo Comercial nacional.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que submete os prestadores de serviços publicitários estabelecidos noutro Estado-Membro a uma obrigação de registo, para efeitos da sua sujeição a um imposto sobre a publicidade, ao passo que os prestadores desses serviços estabelecidos no Estado-Membro de tributação estão dispensados da referida obrigação pelo facto de estarem submetidos a obrigações de registo ou de inscrição em virtude da sua sujeição a qualquer outro imposto aplicável no território do referido Estado-Membro.

Quanto à primeira, segunda, quarta e sexta questões

37 Cabe recordar que, embora os regimes de sanções em matéria fiscal, na falta de harmonização ao nível da União, sejam da competência dos Estados-Membros, esses regimes não podem ter por efeito comprometer as liberdades previstas no Tratado FUE (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, n.º 17).

38 Por conseguinte, como observou a advogada-geral, em substância, no n.º 63 das suas conclusões, há que examinar se as sanções associadas ao incumprimento da obrigação de registo prevista no artigo 7.º/B, n.º 1, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade violam a livre prestação de serviços consagrada no artigo 56.º TFUE.

39 Resulta dos elementos apresentados ao Tribunal de Justiça que, segundo o artigo 7.º/B, n.ºs 2 e 3, da referida lei, qualquer sujeito passivo do imposto sobre a publicidade que não se tenha ainda registado na Administração Fiscal nacional como contribuinte a título de outro imposto e não cumpra a obrigação de registo a que está submetido sujeita-se ao pagamento de várias multas, cujo montante da primeira, fixado em 10 milhões de HUF (cerca de 31 000 de euros), triplica por cada dia aquando de qualquer nova declaração de incumprimento dessa obrigação, até atingir em poucos dias, nos termos do artigo 7.º/D dessa lei, o montante máximo acumulado de mil milhões de HUF (cerca de 3,1 milhões de euros).

40 De um ponto de vista formal, este regime de sanções é aplicável indistintamente a todos os sujeitos passivos que não cumpram a sua obrigação de registo nos termos da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, independentemente do Estado-Membro em cujo território estejam estabelecidos.

41 Todavia, como salientou a advogada-geral, em substância, no n.º 77 das suas conclusões, só os sujeitos passivos não residentes na Hungria correm realmente o risco de lhes serem aplicadas as sanções previstas no artigo 7.º/B, n.ºs 2 e 3, e no artigo 7.º/D da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, uma vez que, tendo em conta o âmbito de aplicação pessoal do artigo 7.º/B, n.º 1, da referida lei, estão dispensados da obrigação de registo os prestadores que a Administração Fiscal nacional tenha registado como contribuintes a título de qualquer imposto na Hungria.

42 É certo que os prestadores de serviços publicitários estabelecidos na Hungria são suscetíveis de ser sancionados pelo incumprimento de obrigações semelhantes de registo e de inscrição que lhes são impostas ao abrigo das disposições gerais da legislação fiscal nacional.

43 Todavia, o regime de sanções, previsto nos artigos 7.º/B e 7.º/D da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, permite aplicar multas de um montante consideravelmente superior às que resultam da aplicação do artigo 172.º da Lei Geral Tributária em caso de incumprimento, por um prestador de serviços publicitários estabelecido na Hungria, da sua obrigação de inscrição prevista no artigo 17.º, n.º 1, alínea b), da referida lei. Por outro lado, o montante das multas aplicadas ao abrigo deste último regime não aumenta, em caso de incumprimento continuado da obrigação de inscrição em causa, nem em proporções tão consideráveis nem necessariamente em prazos tão curtos como os aplicáveis no âmbito do regime de sanções estabelecido na Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade.

44 Tendo em conta a diferença de tratamento que institui entre prestadores de serviços publicitários consoante estejam ou não já registados para efeitos fiscais na Hungria, o regime de sanções em causa no processo principal constitui uma restrição à livre prestação de serviços, em princípio proibida pelo artigo 56.º TFUE.

45 Tal restrição pode, no entanto, ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral, na medida em que, nesse caso, seja adequada para garantir a realização do objetivo prosseguido e não vá além do que é necessário para o alcançar [v., designadamente, neste sentido, Acórdãos de 26 de maio de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 58, e de 25 de julho de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, n.º 52].

46 No caso em apreço, para justificar a referida restrição, o Governo húngaro invoca formalmente a necessidade de preservar a coerência do seu sistema fiscal, mas alega essencialmente motivos relacionados com a garantia da eficácia dos controlos fiscais e da cobrança do imposto.

47 A este respeito, o Tribunal de Justiça já admitiu que a necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto, bem como a de garantir a eficácia dos controlos fiscais, podem constituir razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar uma restrição à livre prestação de serviços. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que a aplicação de sanções, incluindo de natureza penal, pode ser considerada necessária para garantir o respeito efetivo de uma regulamentação nacional, desde que a natureza e o montante da sanção aplicada sejam, em cada caso, proporcionados à gravidade da infração que visa punir [v., neste sentido, Acórdãos de 26 de maio de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 59, e de 25 de julho de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, n.º 57].

48 No que respeita, em primeiro lugar, à adequação do regime de sanções instituído pelos artigos 7.º/B e 7.º/D da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade à luz dos objetivos invocados pelo Governo húngaro, há que salientar que a aplicação de multas de um montante suficientemente elevado para sancionar o incumprimento da obrigação de registo, estabelecida no artigo 7.º/B, n.º 1, desta lei, é suscetível de dissuadir os prestadores de serviços publicitários sujeitos a essa obrigação de a não a cumprirem e, assim, de evitar que o Estado-Membro de tributação não seja privado da possibilidade de controlar eficazmente as condições de aplicação e de isenção do imposto em causa.

49 No que respeita, em segundo lugar, à questão de saber se a regulamentação nacional em causa no processo principal não vai além do que é necessário para alcançar os objetivos alegados pela Hungria, no que se refere ao montante das multas incorridas em caso de incumprimento da obrigação de registo, há que constatar que esta regulamentação institui um regime de sanções no âmbito do qual podem ser aplicadas ao prestador que não tenha cumprido essa formalidade administrativa, em poucos dias, com intervalos de um único dia, multas cujo montante, a partir da segunda, triplica em relação ao montante da multa anterior aquando de qualquer nova declaração de incumprimento dessa obrigação, atingindo um montante acumulado de mil milhões de HUF (cerca de 3,1 milhões de euros), sem que a autoridade competente conceda a esse prestador o tempo necessário para cumprir as suas obrigações, lhe dê oportunidade de apresentar as suas observações e examine ela própria a gravidade da infração. Nestas circunstâncias, a referida regulamentação é desproporcionada.

50 Com efeito, por um lado, não existe nenhuma correlação entre o aumento exponencial, em prazos especialmente curtos, do montante acumulado das multas, que pode ascender a vários milhões de euros, e a gravidade da falta de cumprimento, nesses prazos, da formalidade administrativa que constitui a obrigação de registo estabelecida no artigo 7.º/B, n.º 1, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade. Assim, afigura-se que o montante das multas aplicadas é fixado sem ter em conta o volume de negócios que constitui a base tributável do imposto que deveria ser cobrado. Nestas circunstâncias, pode acontecer que o montante acumulado das sanções aplicadas nos termos do artigo 7.º/B, n.ºs 2 e 3, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade seja superior ao volume de negócios realizado pelo sujeito passivo.

51 Por outro lado, uma vez que a regulamentação em causa prevê a adoção automática e «dia após dia», pela Administração Fiscal, de decisões sancionatórias como as que foram tomadas no processo principal, só poucos dias separam a adoção e a notificação da primeira decisão sancionatória que aplica ao sujeito passivo uma multa no montante de 10 milhões de HUF (cerca de 31 000 de euros) da notificação da última decisão sancionatória, da qual decorre que o montante acumulado das multas atinge o limite máximo legal de mil milhões de HUF (cerca de 3,1 milhões de euros). Além disso, ainda que esse sujeito passivo atuasse com toda a diligência, ser-lhe-ia, de qualquer modo, materialmente impossível cumprir a sua obrigação de registo no Estado-Membro de tributação antes da receção desta última decisão no seu Estado-Membro de estabelecimento e, portanto, não poderia evitar os aumentos significativos do montante das multas anteriores. Isto demonstra igualmente que o método de cálculo das multas estabelecido na regulamentação nacional em causa no processo principal não tem em conta a gravidade do comportamento dos prestadores de serviços publicitários que não cumpriram a sua obrigação de registo.

52 É certo que, como alegou o Governo húngaro nas suas observações escritas, nos termos do artigo 7.º/B, n.º 5, da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, a Administração Fiscal pode reduzir «ilimitadamente» o montante das multas previstas no artigo 7.º/B, n.ºs 2 e 3, dessa lei se o sujeito passivo cumprir a sua obrigação de registo quando a isso for instado pela primeira vez por essa Administração.

53 Todavia, resulta da própria redação desta disposição, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que a Administração Fiscal dispõe a este respeito de uma mera faculdade. Ora, uma multa não perde o seu caráter desproporcionado pelo simples facto de as autoridades de um Estado-Membro poderem, discricionariamente, reduzir o seu montante.

54 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira, segunda, quarta e sexta questões que o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro por força da qual são aplicadas aos prestadores de serviços estabelecidos noutro Estado-Membro que não cumpriram uma obrigação de registo para efeitos de sujeição a um imposto sobre a publicidade, em poucos dias, várias multas, cujo montante, a partir da segunda, triplica em relação ao montante da multa anterior aquando de qualquer nova declaração de incumprimento dessa obrigação, e que atinge um montante acumulado de vários milhões de euros,

sem que a autoridade competente, antes de adotar a decisão que fixa definitivamente o montante acumulado dessas multas, conceda a esses prestadores de serviços o tempo necessário para cumprir as suas obrigações, lhes dê a possibilidade de apresentarem as suas observações e examine ela própria a gravidade da infração, ao passo que o montante da multa que seria aplicada a um prestador estabelecido no Estado-Membro de tributação que não tenha cumprido uma obrigação de registo ou de inscrição semelhante em violação das disposições gerais da legislação fiscal nacional é consideravelmente inferior e não aumenta, em caso de incumprimento continuado de tal obrigação, nem na mesma proporção nem necessariamente em prazos tão curtos.

Quanto à quinta e sétima questões

55 Resulta da resposta dada à primeira, segunda, quarta e sexta questões que uma regulamentação nacional que estabelece um regime de multas como o aplicável em caso de incumprimento da obrigação de registo em causa no processo principal é incompatível com o artigo 56.º TFUE. Por conseguinte, não há que responder à quinta e sétima questões.

Quanto às despesas

56 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) **O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que submete os prestadores de serviços publicitários estabelecidos noutro Estado-Membro a uma obrigação de registo, para efeitos da sua sujeição a um imposto sobre a publicidade, ao passo que os prestadores desses serviços estabelecidos no Estado-Membro de tributação estão dispensados da referida obrigação pelo facto de estarem submetidos a obrigações de registo ou de inscrição em virtude da sua sujeição a qualquer outro imposto aplicável no território do referido Estado-Membro.**

2) **O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro por força da qual são aplicadas aos prestadores de serviços estabelecidos noutro Estado-Membro que não cumpriram uma obrigação de registo para efeitos de sujeição a um imposto sobre a publicidade, em poucos dias, várias multas, cujo montante, a partir da segunda, triplica em relação ao montante da multa anterior aquando de qualquer nova declaração de incumprimento dessa obrigação, e que atinge um montante acumulado de vários milhões de euros, sem que a autoridade competente, antes de adotar a decisão que fixa definitivamente o montante acumulado dessas multas, conceda a esses prestadores de serviços o tempo necessário para cumprir as suas obrigações, lhes dê a possibilidade de apresentarem as suas observações e examine ela própria a gravidade da infração, ao passo que o montante da multa que seria aplicada a um prestador estabelecido no Estado-Membro de tributação que não tenha cumprido uma obrigação de registo ou de inscrição semelhante em violação das disposições gerais da legislação fiscal nacional é consideravelmente inferior e não aumenta, em caso de incumprimento continuado de tal obrigação, nem na mesma proporção nem necessariamente em prazos tão curtos.**

Assinaturas