Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

3 март 2020 година *

„Преюдициално запитване — Свободно предоставяне на услуги — Член 56 ДФЕС — Ограничения — Данъчни разпоредби — Базиран на оборота данък върху рекламните дейности — Задължения, свързани с данъчната регистрация — Принцип за недопускане на дискриминация — Глоби — Принцип на пропорционалност“

По дело C-482/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария) с акт от 13 юли 2018 г., постъпил в Съда на 24 юли 2018 г., в рамките на производство по дело

Google Ireland Limited

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: K. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (докладчик) и I. Jarukaitis, председатели на състави, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen и K. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 юни 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Google Ireland Limited, от Z. Szür и D. Kelemen, ügyvédek,

– за унгарското правителство, от M. Z. Fehér, в качеството на представител,

– за чешкото правителство, от M. Smolek, J. Vláčil и O. Serdula, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от N. Gossement, както и от L. Malferrari и A. Sipos, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 септември 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 18 ДФЕС и 56 ДФЕС, както и на членове 41 и 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Google Ireland Limited, установено в Ирландия дружество, и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (данъчна администрация, Унгария) по повод на решения, с които тази администрация е наложила на това дружество редица глоби за това, че е нарушило задължението за регистрация, предвидено в унгарското законодателство в тежест на лицата, упражняващи дейност, която подлежи на облагане с данък върху рекламата.

Правна уредба

Унгарският закон за данъка върху рекламата

3 Член 2, параграф 1, буква e) от reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (Закон № XXII от 2014 г. за данъка върху рекламата) в редакцията, действаща към 1 януари 2007 г. (наричан по-нататък „Законът за данъка върху рекламата“), предвижда, че на облагане с данъка подлежи всяко публикуване или разпространяване на рекламни съобщения в интернет преимуществено на унгарски език или на интернет страница главно на унгарски език.

4 Съгласно текста на член 2, параграф 2, буква b) от този закон:

„[д]анъкът се дължи върху всяка поръчка за публикуване, излагане или разпространяване на реклами, освен ако […] авторът на поръчката

ba) е поискал от данъчнозадълженото лице, посочено в член 3, параграф 1, да му издаде декларацията по член 3, параграф 3 и може надлежно да докаже това обстоятелство, и

bb) не е получил поисканата в съответствие с буква ba) декларация в срок от десет работни дни, считано от датата на получаването на фактурата или счетоводния документ за публикуването на рекламното съобщение, и

bc) е уведомил националната данъчна администрация за посочения в буква ba) факт, самоличността на лицето, публикувало, изложило или разпространило рекламите, и цената, платена за публикуването, излагането или разпространяването“.

5 По силата на член 3, параграф 1 от посочения закон всяко лице, което публикува рекламни съобщения в интернет преимуществено на унгарски език или на интернет страница главно на унгарски език, е „данъчнозадължено лице, независимо къде е установено“.

6 Член 3, параграф 3 от Закона за данъка върху рекламата гласи:

„Данъчнозадълженото лице, определено в параграф 1, е длъжно във всяка фактура, счетоводен или друг документ (по-конкретно в договора за публикуване, излагане или разпространяване на реклами), от който е видна цената, платена за публикуването, излагането или разпространяването, да направи декларация, че подлежи на облагане с данъка и изпълнява своите задължения за подаване на данъчна декларация и за плащане на данъка, или че не подлежи на облагане с данъка върху рекламите, публикувани, изложени или разпространени за съответната данъчна година. […]“.

7 Член 7/B от този закон има следния текст:

„1. Данъчнозадължено лице по смисъла на член 3, параграф 1, което не е регистрирано в националната данъчна администрация в качеството си на данъчнозадължено лице за целите на каквото и да е данъчно облагане, е длъжно да се регистрира, като подаде съответния формуляр, предоставен за целта от националната данъчна администрация, в срок от 15 дни, считано от датата на започване на облагаемата дейност съгласно член 2, параграф 1. […]

2. В случай че данъчнозадълженото лице по параграф 1 не изпълни задължението си за регистрация, националната данъчна администрация го задължава да изпълни това задължение и му налага първоначална глоба за неизпълнение в размер на 10 милиона унгарски форинта [HUF] (около 31 000 EUR).

3. При всяко ново констатиране на неизпълнение на задължението националната данъчна администрация налага глоба за неизпълнение, равняваща се на трикратния размер на глобата, наложена за предходното констатирано неизпълнение.

4. Националната данъчна администрация установява неизпълнението на задължението за регистрация по параграф 1 с решение, приемано ден след ден, което е окончателно и изпълняемо от момента на съобщаването му, и подлежи на обжалване по съдебен ред. В съдебната процедура за обжалване са допустими само писмени доказателства и съдът постановява решение без предварително провеждане на съдебно заседание за изслушване на страните.

5. Предвидената в параграфи 2 и 3 глоба може да бъде намалена без ограничение, ако данъчнозадълженото лице изпълни първоначалното си задължение за регистрация при първата покана за това от националната данъчна администрация“.

8 Член 7/D от посочения закон гласи:

„Националната данъчна администрация може да налага глоба за неизпълнение на едно и също данъчнозадължено лице на основание членове 7/B и 7/C в максимален общ размер 1 милиард унгарски форинта [около 3, 1 милиона евро]“.

Унгарският закон относно правилата за данъчно облагане

9 От член 17, параграф 1, буква b) от adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. относно правилата за данъчно облагане, наричан по-нататък „Законът относно правилата за данъчно облагане“) произтича, че местно данъчнозадължено лице изпълнява автоматично задължението да се регистрира пред националната данъчна администрация, когато подаде молба за вписване в търговския регистър и поиска да му бъде предоставен данъчен идентификационен номер.

10 Неизпълнението на задълженията за деклариране, независимо дали се отнасят до задължението за регистрация, за съобщаване на промени, до задължения за съобщаване на данни или на откриване на банкова сметка, и на задължението за подаване на данъчна декларация, се наказва, както следва от член 172 от посочения закон, с глоба в размер на 500 000 HUF (около 1 550 EUR) или 1 000 000 HUF (около 3 100 EUR), в зависимост от случая. Когато налага глоба на това основание, данъчната администрация е длъжна също така да задължи данъчнозадълженото лице да изпълни неизпълненото от него задължение, като предоставя срок за тази цел. Размерът на глобата се удвоява при неспазване от данъчнозадълженото лице на определения срок за изпълнение. При изпълнение на задължението наложената глоба може да бъде намалена без ограничение.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 С решение от 16 януари 2017 г. данъчната администрация констатира, от една страна, че Google Ireland осъществява дейност, която попада в приложното поле на Закона за данъка върху рекламата, и от друга страна, че то не се е регистрирало пред данъчната администрация в 15-дневен срок, считано от започването на дейността си, в нарушение на предвиденото в член 7/B, параграф 1 от този закон. Вследствие на това данъчната администрация му налага глоба в размер на десет милиона унгарски форинта (около 31 000 EUR) съгласно член 7/B, параграф 2 от посочения закон.

12 С решения, приети в следващите четири дни, данъчната администрация налага на Google Ireland четири нови глоби, размерът на всяка от които се равнява на трикратния размер на наложената преди това глоба, в съответствие с член 7/B, параграф 3 от Закона за данъка върху рекламата. Вследствие на решението от 20 януари 2017 г. на Google Ireland е наложена глоба в общ размер максималният законов размер от един милиард унгарски форинта (около на 3,1 милиона евро), предписан в член 7/D от този закон.

13 Google Ireland подава жалба за отмяна на тези решения пред запитващата юрисдикция.

14 В подкрепа на жалбата си Google Ireland поддържа най-напред, че налагането на глоби поради неизпълнение на задължението за регистрация, предвидено в член 7/B от Закона за данъка върху рекламата, противоречи на членове 18 ДФЕС и 56 ДФЕС. То изтъква по-нататък, че установените на унгарска територия дружества могат по-лесно да изпълнят предвидените в този закон задължения от установените извън тази територия. Накрая, то счита, че глобите, наложени на последните дружества поради неизпълнение от тяхна страна на задължението им за регистрация, са различни от глобите, приложими за установените в Унгария дружества, които не изпълняват подобно задължение, и са непропорционални спрямо тежестта на извършеното нарушение, поради което представляват ограничение на свободното предоставяне на услуги в Европейския съюз.

15 Според Google Ireland установените в чужбина данъчнозадължени лица също така се намират в по-неблагоприятно положение от установените в Унгария дружества, що се отнася до упражняването на правото на ефективно правно средство за защита. Всъщност, макар да разполагат с право да обжалват по съдебен ред решение, с което им е наложена глоба и което съобразно разпоредбите на членове 7/B и 7/D от Закона за данъка върху рекламата става окончателно и изпълняемо със самото му съобщаване, редът и условията за упражняване на това право все пак ограничават обхвата на правото им. По-специално, в рамките на производството по обжалване по член 7/B, параграф 4 от Закона за данъка върху рекламата сезираният съд можел да допусне само писмени доказателства и се произнасял, без да провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания, докато в производството по оспорване, приложимо за местните данъчнозадължени лица по силата на Закона относно правилата за данъчно облагане, нямало такива ограничения, тъй като тези данъчнозадължени

лица имали по-конкретно правото да обжалват по административен ред. Следователно разпоредбите на Закона за данъка върху рекламата не гарантирали на лицето, на което е наложена такава глоба, правото на ефективно правно средство за защита и на справедлив съдебен процес, предвидено в член 47 от Хартата.

16 В този контекст запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 7/B и 7/D от Закона за данъка върху рекламата са съвместими с член 56 ДФЕС и с принципа за недопускане на дискриминация. Според тази юрисдикция задължението за регистрация, както и глобите, налагани в случай на неизпълнение на това задължение — които съставляват санкционен режим със силно репресивно естество и наказателен характер — ощетяват сериозно дружествата, установени извън унгарската територия, и са действително от естество да ограничат свободното предоставяне на услуги в Съюза. Тя счита в частност, що се отнася до глобите за неизпълнение на задължението за регистрация, които се налагат на тези дружества, че принципът на пропорционалност най-вероятно не е бил спазен в конкретния случай. В това отношение тя посочва, от една страна, че на тези данъчнозадължени лица може да бъде наложена поредица от глоби в рамките на пет дни, като данъчната администрация може всеки ден да утроява размера на предходната глоба. Тези санкции обаче се прилагали още преди данъчнозадължените лица да могат да се запознаят с ежедневното утрояване на размера на предходната глоба и да отстранят неизпълнението, като ги поставят по този начин в невъзможност да предотвратят риска окончателната глоба да достигне тавана от 1 милиард унгарски форинта (3,1 милиона евро). Според запитващата юрисдикция това обстоятелство би могло също да повдигне въпроса за съвместимостта на това административно производство с член 41 от Хартата. От друга страна, запитващата юрисдикция отбелязва, че размерът на глобата, наложена на основание член 7/D от Закона за данъка върху рекламата, е общо до 2 000 пъти по-висок от размера на глобата, която може да бъде наложена на дружество, установено в Унгария, което не изпълнява задължението за данъчна регистрация, предвидено в член 172 от Закона относно правилата за данъчно облагане.

17 Накрая, посочената юрисдикция си задава въпроса за спазването на член 47 от Хартата, тъй като в рамките на производството за съдебен контрол, предвидено в член 7/B, параграф 4 от Закона за данъка върху рекламата, за разлика от общото производство за административно обжалване, са допустими само писмени доказателства, а сезираният съд не може да организира съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

18 Тъй като счита, че практиката на Съда не му позволява да отговори на тези въпроси, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли членове 18 ДФЕС и 56 [ДФЕС] и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчно законодателство на държава членка, чийто санкционен режим предвижда за неизпълнение на задължението за регистрация за целите на данъка върху рекламата налагането на глоба за неизпълнение, която за установени извън Унгария дружества може да достигне общо до 2 000 пъти по-висок размер от тази, налагана на дружества, установени в Унгария?

2) Може ли да се приеме, че описаната в предходния въпрос очевидно висока и с наказателен характер санкция може да възпре доставчиците на услуги, които не са установени в Унгария, да предоставят услуги в тази държава?

3) Следва ли член 56 ДФЕС и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба, по силата на която за предприятията, установени в Унгария, задължението за регистрация бива изпълнено автоматично, без подаване на изрична декларация, [само] с предоставянето при вписване в търговския регистър на унгарски

данъчен идентификационен номер, независимо дали съответното предприятие публикува или не рекламни съобщения, докато в случая с предприятията, които не са установени в Унгария, но публикуват рекламни съобщения в тази държава, изпълнението на задължението за регистрация не е автоматично, а става чрез изрична декларация, като в случай на неизпълнение може да им бъде наложена изрично предвидена санкция?

4) При положителен отговор на първия въпрос, следва ли член 56 ДФЕС и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат санкция като разглежданата в главното производство, наложена за неизпълнение на задължението за регистрация за целите на данъка върху рекламата, доколкото описаната правна уредба противоречи на тази разпоредба?

5) Следва ли член 56 ДФЕС и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпоредба, според която, в случаите на предприятия, установени в чужбина, решението, с което им се налага имуществена санкция, е окончателно и изпълняемо от момента на съобщаването му, като същото може да бъде обжалвано единствено в съдебно производство, в което съответният съд няма право да проведе съдебно заседание и се допуска събирането само на писмени доказателства, докато в случаите на предприятия, установени в Унгария, наложената имуществена санкция може да се обжалва по административен ред и освен това съдебното производство не е ограничено по какъвто и да било начин?

[6]) Предвид правото на справедлив съдебен процес, закрепено в член 41, параграф 1 от [Хартата], следва ли член 56 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че това изискване не е спазено, когато глобата за неизпълнение се налага ежедневно, с утрояване на размера ѝ всеки ден, без доставчикът на услуги все още да е уведомен за предходното решение, поради което за него е невъзможно да отстрани неизпълнението преди налагането на следващата глоба?

[7]) Следва ли член 56 ДФЕС във връзка с правото на справедлив съдебен процес, закрепено в член 41, параграф 1 от Хартата, с правото на лицата да бъдат изслушвани, закрепено в член 41, параграф 2, буква а) от Хартата, и с правото на ефективни правни средства за защита и на независим и безпристрастен съд, закрепено в член 47 от Хартата, да се тълкува в смисъл, че тези изисквания не са изпълнени, когато съответното решение не подлежи на обжалване по административен ред, а в съдебното производство се допускат само писмени доказателства и съответният съд няма право да проведе съдебно заседание по делото?“.

По преюдициалните въпроси

19 Със седемте си преюдициални въпроса запитващата юрисдикция по същество поставя следните три категории въпроси.

20 Първо, с третия си въпрос тя иска да се установи дали член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която налага на доставчиците на рекламни услуги, установени в друга държава членка, задължение за регистрация за целите на тяхното облагане с данък върху рекламата, докато доставчиците на такива услуги, установени в държавата членка на облагане, са освободени от него с мотива, че те имат задължения за регистрация или декларация по силата на това, че са данъчнозадължени лица за целите на който и да е друг данък, приложим на територията на посочената държава членка.

21 Второ, с първия, втория, четвъртия и шестия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, с която на установените в друга държава членка доставчици

на услуги, които не са изпълнили задължение за регистрация за целите на облагането им с данък върху рекламата, в рамките на няколко дни се налага поредица от глоби, чийто размер, считано от втората глоба, се утроява спрямо размера на предходната глоба при всяко ново констатиране на неизпълнение на това задължение и достига до сборен размер от няколко милиона евро, без тези доставчици да са имали възможност да изпълнят такова задължение за регистрация преди получаването на решението, с което се определя окончателно сборният размер на тези глоби, докато размерът на глобата, която се налага на доставчик, установен в държавата членка на облагане, пропуснал да изпълни подобно задължение за регистрация или деклариране в нарушение на общите разпоредби на националното данъчно законодателство, е значително по-нисък и не се увеличава в случай на продължено неспазване на такова задължение нито в същите пропорции, нито непременно в толкова кратки срокове.

22 Трето, с петия и шестия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 56 ДФЕС при прочита му в светлината на членове 41 и 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която предвижда, че решенията на данъчната администрация за налагане на санкция, приети по отношение на установен в друга държава членка доставчик на услуги, който не е изпълнил въведено от нея задължение за регистрация, подлежат на обжалване по съдебен ред, в рамките на което, за разлика от общото производство за административно обжалване в данъчната материя, сезираната национална юрисдикция се произнася само въз основа на писмени доказателства, без да разполага с възможността да проведе съдебно заседание за изслушване на страните.

23 Тези въпроси трябва да се разгледат в реда, в който бяха изложени по-горе.

По третия въпрос

24 В самото начало е важно да се отбележи, че въпросът на запитващата юрисдикция до Съда се отнася до евентуално ограничение на свободното предоставяне на услуги по член 56 ДФЕС, което би представлявало не облагането на доставчиците на рекламни услуги с данък върху разпространяваната в интернет реклама като приложимия в Унгария, а само задължението за регистрация, наложено в тази държава членка на посочените доставчици на основание на тяхното облагане с посочения данък.

25 В това отношение следва да се припомни, че член 56 ДФЕС не допуска прилагането на национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държавите членки е по-трудно, отколкото предоставянето на услуги в рамките на една държава членка (решение от 18 юни 2019 г., Австрия/Германия, C-591/17, EU:C:2019:504, т. 135 и цитираната съдебна практика). Всъщност член 56 ДФЕС изисква премахването на всички ограничения по отношение на свободното предоставяне на услуги, които се основават на факта, че доставчикът на услугата се е установил в държава членка, различна от тази, в която се предоставя услугата (вж. по-конкретно решение от 22 ноември 2018 г., Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, т. 28 и цитираната съдебна практика).

26 Такива ограничения на свободното предоставяне на услуги са националните мерки, които забраняват, смущават или правят по-непривлекателно упражняването на тази свобода. Обратно, предвидената в член 56 ДФЕС забрана не се отнася до мерки, чието единствено действие е създаването на допълнителни разходи за разглежданата доставка и които засягат доставката на услуги между държави членки по същия начин, както доставката им в рамките на една държава членка (вж. по-конкретно решение от 18 юни 2019 г., Австрия/Германия, C-591/17, EU:C:2019:504, т. 136 и 137 и цитираната съдебна практика).

27 В случая следва да се уточни, че по силата на член 7/B, параграф 1 от Закона за данъка върху рекламата всяко данъчнозадължено за този данък лице, което данъчната администрация не е регистрирала като данъчнозадължено лице за който и да било данък, е длъжно да се регистрира посредством формуляр пред посочената администрация в петнадесетдневен срок, считано от началото на облагаемата дейност.

28 От това следва, от една страна, че упражняването на дейността по разпространение на реклами на унгарска територия не е обусловено от задължението за регистрация, предвидено в член 7/B, параграф 1 от този закон, и от друга страна, че това задължение се прилага за доставчиците на рекламни услуги, които, преди да започнат своята облагаема рекламна дейност, не са регистрирани за данъчни цели в Унгария, докато доставчиците на рекламни услуги, които вече са регистрирани за данъчни цели в тази държава членка за целите на какъвто и да било данък и независимо от мястото на установяване на всички тези доставчици, са освободени от това задължение.

29 Това задължение за регистрация, което е административна формалност, само по себе си не представлява пречка за свободното предоставяне на услуги.

30 Всъщност задължението за регистрация, предвидено в член 7/B, параграф 1 от Закона за данъка върху рекламата, изобщо не изглежда да съдържа за доставчиците на рекламни услуги, които не са установени на унгарска територия, допълнителна административна тежест спрямо тази, която понасят доставчиците на рекламни услуги, установени на тази територия.

31 Установените в Унгария доставчици на рекламни услуги несъмнено са освободени от това задължение. Действително, както посочва запитващата юрисдикция, за същите се счита по силата на националното данъчно право, че автоматично са изпълнили посоченото задължение.

32 Въпреки това обстоятелството, че тези доставчици са освободени от това задължение за регистрация, не представлява по отношение на доставчиците на рекламни услуги, установени в други държави членки, разлика в третирането, която би могла да съставлява ограничение на свободното предоставяне на услуги.

33 Всъщност най-напред, по делото не се спори, че последните доставчици са освободени и от задължението за регистрация по член 7/B, параграф 1 от Закона за данъка върху рекламата, ако вече са подали декларация или са регистрирани пред данъчната администрация за целите на какъвто и да било друг пряк или косвен данък, събиран в Унгария.

34 По-нататък, освобождаването от това задължение за регистрация, макар да е в полза най-вече на доставчици на рекламни услуги, установени на унгарска територия, има за последица не да възпре трансграничното предоставяне на рекламни услуги, а да спести на вече регистрираните пред данъчната администрация доставчици извършването на безполезна административна формалност, при положение че посоченото задължение за регистрация има за предмет именно да позволи на тази администрация да идентифицира данъчнозадължените за данъка върху рекламата лица. По-конкретно, от материалите, с които разполага Съдът, е видно, че установен в Унгария доставчик на услуги е длъжен да поиска вписване в търговския регистър и предоставяне на данъчен номер.

35 Накрая, нито едно обстоятелство, с което Съдът се е запознал в рамките на настоящото производство, не предполага, че действията, които следва да се извършат за изпълнение на разглежданото задължение за регистрация, са по-натоварващи от тези, които трябва да се предприемат както за регистриране пред данъчната администрация за целите на друг данък, така и за вписване в националния търговски регистър.

36 С оглед на гореизложените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която налага на установените в друга държава членка доставчици на рекламни услуги задължение за регистрация за целите на облагането им с данък върху рекламата, докато доставчиците на такива услуги, установени в държавата членка на облагане, са освободени от това задължение, поради това че имат задължения за деклариране или регистрация за целите на облагането им с какъвто и да било друг данък, приложим на територията на посочената държава членка.

По първия, втория, четвъртия и шестия въпрос

37 Важно е да се припомни, че макар санкционните режими в данъчната област да попадат, при липсата на хармонизация на равнището на Съюза, в компетентността на държавите членки, такива режими не могат да имат за последица застрашаването на свободите, предвидени в Договора за функционирането на ЕС (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 1988 г., Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, т. 17).

38 При това положение, както отбелязва генералният адвокат в точка 63 от заключението си, следва да се провери дали санкциите, които съпътстват неизвършването на предвидената в член 7/B, параграф 1 от Закона за данъка върху рекламата регистрация, нарушават свободното предоставяне на услуги по член 56 ДФЕС.

39 От предоставените на Съда материали е видно, че съгласно член 7/B, параграфи 2 и 3 от този закон на всяко данъчнозадължено за данъка върху рекламата лице, което все още не е регистрирано пред националната данъчна администрация като данъчнозадължено лице за целите на друг данък и което не изпълни задължението си за регистрация, се налага поредица от глоби, първата от които, фиксирана на 1 милиона унгарски форинта (около 31 000 EUR), се утроява всеки ден при всяко ново констатиране на неизпълнение на това задължение, докато достигне за няколко дни, в изпълнение на член 7/D от посочения закон, максималния сборен размер от 1 милиард унгарски форинта (около 3,1 милиона евро).

40 От формална гледна точка този режим на санкции се прилага без разлика за всички данъчнозадължени лица, които не изпълняват задължението си за регистрация по Закона за данъка върху рекламата, независимо от държавата членка, на чиято територия са установени.

41 Същевременно, както отбелязва генералният адвокат в точка 77 от заключението си, само чуждестранни за Унгария лица за целите на данъчното облагане са изправени пред риска да бъдат санкционирани съгласно член 7/B, параграфи 2 и 3 и член 7/D от Закона за данъка върху рекламата, при положение че — предвид приложното поле по отношение на лицата на член 7/B, параграф 1 от посочения закон — от задължението за регистрация са освободени доставчиците, които националната данъчна администрация е регистрирала като платци на какъвто и да било данък в Унгария.

42 Несъмнено доставчиците на рекламни услуги, установени в Унгария, биха могли да бъдат санкционирани за неизпълнението на подобните задължения за деклариране и регистрация, които са им наложени въз основа на общите разпоредби на националното данъчно законодателство.

43 Санкционният режим, предвиден в членове 7/B и 7/D от Закона за данъка върху рекламата, позволява обаче да се налагат глоби в значително по-висок размер от тези, произтичащи от прилагането на член 172 от Закона относно правилата за данъчно облагане при неспазване от доставчик на рекламни услуги, установен в Унгария, на задължението му за регистрация, предвидено в член 17, параграф 1, буква b) от посочения закон. Впрочем размерът на глобите, наложени по последния режим, не се увеличава при продължено неспазване на разглежданото

задължение за регистрация нито в толкова големи пропорции, нито непременно в толкова кратки срокове като тези, приложими в рамките на санкционния режим, предвиден в Закона за данъка върху рекламата.

44 Предвид разликата в третирането, която въвежда между доставчиците на рекламни услуги в зависимост от това дали те вече са регистрирани за данъчни цели в Унгария, разглежданият в главното производство санкционен режим представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, забранено по принцип от член 56 ДФЕС.

45 Такова ограничение обаче може да бъде прието, ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес и доколкото в подобен случай неговото прилагане е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (вж. по-конкретно в този смисъл решения от 26 май 2016 г., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, т. 58 и от 25 юли 2018 г., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, т. 52).

46 В конкретния случай, за да обоснове това ограничение, унгарското правителство се позовава формално на необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната си система, но изтъква основно мотиви, свързани с гарантирането на ефективността на данъчните проверки и на събирането на данъка.

47 В това отношение Съдът вече е приел, че необходимостта от гарантиране на ефективността на данъчните проверки, както и на събирането на данъка, могат да представляват императивни съображения от общ интерес, които биха могли да обосноват ограничение на свободното предоставяне на услуги. Той е постановил също така, че налагането на санкции, включително наказателноправни, може да се счита за необходимо, за да се гарантира ефективното спазване на дадена национална правна уредба, стига обаче естеството и размерът на наложената санкция във всеки конкретен случай да са пропорционални на тежестта на нарушението, което тя има за цел да санкционира (вж. в този смисъл решения от 26 май 2016 г., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, т. 59 и от 25 юли 2018 г., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, т. 57).

48 Що се отнася, на първо място, до въпроса дали режимът на санкции, установен с членове 7/B и 7/D от Закона за данъка върху рекламата, е подходящ, с оглед на посочените от унгарското правителство цели, следва да се отбележи, че налагането на глоби с достатъчно голям размер, за да се санкционира неизпълнението на задължението за регистрация, предвидено в член 7/B, параграф 1 от този закон, е от естество да възпре доставчиците на рекламни услуги, за които се прилага такова задължение, от нарушаване на същото и по този начин да се избегне лишаване на държавата членка на облагане от възможността да контролира ефикасно условията на прилагане и на освобождаване от съответния данък.

49 Що се отнася, на второ място, до въпроса дали разглежданата в главното производство национална правна уредба не надхвърля необходимото за постигане на твърдените от Унгария цели във връзка с размера на глобите, налагани в случай на неспазване на задължението за регистрация, следва да се констатира, че тази правна уредба въвежда санкционен режим, в рамките на който на доставчик на услуги, който не е изпълнил тази административна формалност, могат да бъдат налагани в продължение на няколко дни, с интервали от само един ден, глоби, чийто размер, считано от втората, е утроен спрямо размера на предходната глоба при всяко ново констатиране на неизпълнението на това задължение, като достига до сборен размер от 1 милиард унгарски форинта (около 3,1 милиона евро), без компетентният орган да е предоставил на този доставчик необходимото време, за да изпълни задълженията си, да му е дал възможност да изрази своето становище и самият той да е разгледал тежестта на нарушението. При тези условия тази правна уредба има непропорционален характер.

50 Всъщност, от една страна, няма никаква взаимовръзка между експоненциалното увеличение в особено кратки срокове на сборния размер на глобите, който може да достигне няколко милиона евро, и тежестта на неизпълнението в тези срокове на административната формалност, каквато е задължението за регистрация, предвидено в член 7/B, параграф 1 от Закона за данъка върху рекламата. Така се оказва, че размерът на наложените глоби е определен, без да се взема предвид оборотът, който представлява облагаемата основа на данъка, който се очаква да бъде събран. При тези условия е напълно възможно сборният размер на санкциите, наложени по силата на член 7/B, параграфи 2 и 3 от Закона за данъка върху рекламата, да надхвърли оборота, реализиран от данъчнозадълженото лице.

51 От друга страна, щом като разглежданата правна уредба предвижда приемане, автоматично и „ден след ден“, от данъчната администрация на решения за санкциониране като тези, които са приети по делото в главното производство, едва няколко дни делят приемането и съобщаването на първото решение за санкциониране, налагащо на данъчнозадълженото лице глоба в размер на 10 милиона унгарски форинта (около 31 000 EUR) от съобщаването на последното решение за санкциониране, от което произтича сборният размер на глобите, достигащ законовия таван от 1 милиард унгарски форинта (около 3,1 милиона евро). Също така, дори това данъчнозадължено лице да прояви цялата дължима грижа, то при всички положения ще бъде във фактическа невъзможност да изпълни задължението си за регистрация в държавата членка на облагане преди получаването на последното решение в държавата членка по установяването си и следователно не би могло да избегне значителните увеличения на размера на предходните глоби. Това доказва също, че методът за изчисляване на глобите, предвиден в разглежданата по главното производство национална правна уредба, не отчита тежестта на поведението на доставчиците на рекламни услуги, които не са изпълнили задължението си за регистрация.

52 Несъмнено, както изтъква унгарското правителство в писменото си становище, по силата на член 7/B, параграф 5 от Закона за данъка върху рекламата данъчната администрация може да намали „неограничено“ размера на глобите, предвидени в член 7/B, параграфи 2 и 3 от този закон, ако данъчнозадълженото лице изпълни задължението си за регистрация при първата покана за това от тази администрация.

53 От самия текст на тази разпоредба обаче следва, че данъчната администрация разполага в това отношение само с възможност, което запитващата юрисдикция следва да провери. Същевременно една глоба не губи непропорционалния си характер само поради факта, че органите на дадена държава членка биха могли само по свое усмотрение да намалят нейния размер.

54 С оглед на гореизложените съображения на първия, втория, четвъртия и шестия въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, с която на установените в друга държава членка доставчици на услуги, които не са изпълнили задължение за регистрация за целите на облагането им с данък върху рекламата, се налага, в рамките на няколко дни, поредица от глоби, чийто размер, считано от втората глоба, се утроява спрямо размера на предходната глоба при всяко ново констатиране на неизпълнението на това задължение и достига до сборен размер от няколко милиона евро, без компетентният орган преди приемането на решението, определящо окончателно сборния размер на тези глоби, да е предоставил на тези доставчици необходимото време, за да изпълнят задълженията си, да им е дал възможност да изразят своето становище и самият той да е разгледал тежестта на нарушението, докато размерът на глобата, която се налага на доставчик, установен в държавата членка на облагане, пропуснал да изпълни подобно задължение за регистрация или деклариране в нарушение на общите разпоредби на националното данъчно законодателство, е значително по-нисък и не се увеличава в случай на продължено неспазване на такова задължение нито в същите пропорции, нито непременно в толкова кратки срокове.

По петия и седмия въпрос

55 От отговора, даден на първия, втория, четвъртия и шестия въпрос, следва, че национална правна уредба, която предвижда режим на глоби като приложимия при неизпълнение на разглежданото в главното производство задължение за регистрация, е несъвместима с член 56 ДФЕС. Ето защо на петия и седмия въпрос не следва да се отговаря.

По съдебните разноски

56 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

1) **Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която налага на установените в друга държава членка доставчици на рекламни услуги задължение за регистрация за целите на облагането им с данък върху рекламата, докато доставчиците на такива услуги, установени в държавата членка на облагане, са освободени от това задължение с мотива, че имат задължения за деклариране или регистрация за целите на облагането им с какъвто и да било друг данък, приложим на територията на посочената държава членка.**

2) **Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, с която на установените в друга държава членка доставчици на услуги, които не са изпълнили задължение за регистрация за целите на облагането им с данък върху рекламата, се налага, в рамките на няколко дни, поредица от глоби, чийто размер, считано от втората глоба, се утроява спрямо размера на предходната глоба при всяко ново констатиране на неизпълнението на това задължение и достига до сборен размер от няколко милиона евро, без компетентният орган, преди приемането на решението, определящо окончателно сборния размер на тези глоби, да е предоставил на тези доставчици необходимото време, за да изпълнят задълженията си, да им е дал възможност да изразят своето становище и самият той да е разгледал тежестта на нарушението, докато размерът на глобата, която се налага на доставчик, установен в държавата членка на облагане, пропуснал да изпълни подобно задължение за регистрация или деклариране в нарушение на общите разпоредби на националното данъчно законодателство, е значително по-нисък и не се увеличава в случай на продължено неспазване на такова задължение нито в същите пропорции, нито непременно в толкова кратки срокове.**

Подписи