Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 3ης Μαρτίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών – Άρθρο 56 ΣΛΕΕ – Περιορισμοί – Φορολογικές διατάξεις – Φόρος που αφορά τις διαφημιστικές δραστηριότητες και στηρίζεται στον κύκλο εργασιών – Υποχρεώσεις σχετικές με την εγγραφή ενώπιον της φορολογικής αρχής – Αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων – Πρόστιμα – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-482/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 13ης Ιουλίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Ιουλίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Google Ireland Limited

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (εισηγήτρια) και I. Jarukaitis, προέδρους τμήματος, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen και K. Jürimäe, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Şereş, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Ιουνίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Google Ireland Limited, εκπροσωπούμενη από τους Z. Szür και D. Kelemen, ügyvédek,

– η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér,

– η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, J. Vláčil και O. Serdula,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την N. Gossement καθώς και από τους L. Malferrari και A. Sipos,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18 και 56 ΣΛΕΕ καθώς και των άρθρων 41 και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Google Ireland Limited, εταιρίας εγκατεστημένης στην Ιρλανδία, και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (φορολογικής αρχής, Ουγγαρία) σχετικά με αποφάσεις με τις οποίες η αρχή αυτή επέβαλε σειρά προστίμων στην εν λόγω εταιρία λόγω παράβασης της προβλεπόμενης από την ουγγρική νομοθεσία υποχρέωσης υποβολής δήλωσης την οποία υπέχουν τα πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο διαφημίσεων.

Το νομικό πλαίσιο

Ο ουγγρικός νόμος περί φόρου διαφημίσεων

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο e, του reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (νόμου XXII του 2014 περί φόρου διαφημίσεων), όπως ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 2017 (στο εξής: νόμος περί φόρου διαφημίσεων), προβλέπει ότι στον φόρο διαφημίσεων υπόκειται η δημοσίευση στο διαδίκτυο διαφημίσεων όταν πραγματοποιείται στην ουγγρική κατά κύριο λόγο γλώσσα ή σε ιστότοπους ουγγρικής κατά κύριο λόγο γλώσσας.

4 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο b, του νόμου αυτού:

«[σ]τον φόρο υπόκειται η ανάθεση δημοσιεύσεως διαφημίσεως, εκτός αν ο πελάτης που έχει αναθέσει τη δημοσίευση της διαφημίσεως:

ba) έχει ζητήσει από τον μνημονευόμενο στο άρθρο 3, παράγραφος 1, υποκείμενο στον φόρο να προβεί στη δήλωση του άρθρου 3, παράγραφος 3, και δύναται να αποδείξει με στοιχεία το γεγονός αυτό, και

bb) δεν έχει λάβει τη ζητηθείσα σύμφωνα με το στοιχείο ba δήλωση εντός 10 εργασίμων ημερών από τη λήψη του τιμολογίου ή φορολογικού στοιχείου σχετικά με τη δημοσίευση της διαφημίσεως, και

bc) έχει υποβάλει δήλωση ενώπιον της εθνικής φορολογικής αρχής σχετικά με το μνημονευόμενο στο στοιχείο ba γεγονός, καθώς και σχετικά με το πρόσωπο που δημοσίευσε τη διαφήμιση και με το αντίτιμο της δημοσιεύσεως.»

5 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου, όποιος αναλαμβάνει τη δημοσίευση στο διαδίκτυο διαφημίσεων στην ουγγρική κατά κύριο λόγο γλώσσα ή σε ιστότοπους ουγγρικής κατά κύριο λόγο γλώσσας είναι «υποκείμενος στον φόρο, ανεξάρτητα από τον τόπο στον οποίο είναι εγκατεστημένος».

6 Το άρθρο 3, παράγραφος 3, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο κατά την παράγραφο 1 υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δηλώνει στο τιμολόγιο, στο φορολογικό στοιχείο ή σε άλλο έγγραφο σχετικό με το αντίτιμο της δημοσιεύσεως της διαφημίσεως (ιδίως, στη σύμβαση δημοσιεύσεως διαφημίσεως) ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου και ότι πρόκειται να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του περί φορολογικής δήλωσης και περί καταβολής του φόρου, ή ότι κατά το σχετικό οικονομικό έτος δεν είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου για τη δημοσίευση διαφημίσεων. […]»

7 Το άρθρο 7/Β του νόμου αυτού έχει ως εξής:

«1. Ο κατ' άρθρο 3, παράγραφος 1, υποκείμενος στον φόρο που δεν έχει εγγραφεί στα μητρώα της εθνικής φορολογικής αρχής ως φορολογούμενος για τους σκοπούς κάποιου φόρου υποχρεούται να υποβάλει δήλωση ενάρξεως εργασιών με το προβλεπόμενο για τους σκοπούς αυτούς από την εθνική φορολογική αρχή έντυπο εντός 15 ημερών από την έναρξη ασκήσεως δραστηριότητας υποκείμενης στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1. […]

2. Σε περίπτωση που ο κατά την παράγραφο 1 υποκείμενος στον φόρο δεν εκπληρώσει την υποχρέωσή του δηλώσεως ενάρξεως εργασιών, η εθνική φορολογική αρχή επιβάλλει καταρχάς σε αυτόν πρόστιμο για παράλειψη ανερχόμενο σε 10 εκατομμύρια HUF [ουγγρικά φιορίνια] [περίπου 31 000 ευρώ], καλώντας τον συγχρόνως να εκπληρώσει την υποχρέωσή του.

3. Σε περίπτωση που εξακολουθεί η μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως, η εθνική φορολογική αρχή επιβάλλει πρόστιμο για παράλειψη το ύψος του οποίου ανέρχεται στο τριπλάσιο του προηγουμένως επιβληθέντος προστίμου.

4. Η εθνική φορολογική αρχή διαπιστώνει με απόφαση που εκδίδει επί ημερησίας βάσεως τη μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως δηλώσεως ενάρξεως εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1. Οι αποφάσεις είναι οριστικές και εκτελεστές από την επίδοσή τους και μπορούν να προσβληθούν δικαστικώς. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ένδικης προσφυγής επιτρέπεται μόνον έγγραφη απόδειξη και το δικαστήριο αποφαίνεται άνευ επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

5. Αν ο υποκείμενος στον φόρο συμμορφωθεί προς την αρχική κλήση που του απευθύνει η φορολογική αρχή και εκπληρώσει την υποχρέωσή του δηλώσεως ενάρξεως εργασιών, το πρόστιμο που προβλέπεται στις παραγράφους 2 και 3 μπορεί να μειωθεί απεριόριστα.»

8 Το άρθρο 7/D του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Η εθνική φορολογική αρχή δύναται να επιβάλει στον ίδιο υποκείμενο στον φόρο, δυνάμει των άρθρων 7/Β και 7/C, πρόστιμα για παράλειψη ανώτατου συνολικού ποσού 1 δισεκατομμυρίου HUF [περίπου 3,1 εκατομμυρίων ευρώ].»

Ο ουγγρικός κώδικας φορολογικής διαδικασίας

9 Από το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο b, του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που είναι κάτοικος ημεδαπής εκπληρώνει αυτομάτως την υποχρέωσή του περί δήλωσης έναρξης εργασιών ενώπιον της εθνικής φορολογικής αρχής υποβάλλοντας αίτηση εγγραφής στο εμπορικό μητρώο και αίτηση χορήγησης αριθμού φορολογικού μητρώου.

10 Σε περίπτωση μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων ενημέρωσης, είτε αυτές αφορούν τη δήλωση έναρξης εργασιών είτε τη δήλωση οποιασδήποτε μεταβολής κατάστασης, των υποχρεώσεων διαβίβασης στοιχείων ή ανοίγματος τραπεζικού λογαριασμού και της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δήλωσης, επιβάλλεται, όπως προκύπτει από το άρθρο 172 του εν λόγω κώδικα, πρόστιμο ύψους 500 000 HUF (περίπου 1 550 ευρώ) ή, κατά περίπτωση, 1 000 000 HUF (περίπου 3 100 ευρώ). Η φορολογική αρχή οφείλει επίσης, όταν επιβάλλει πρόστιμο επί της βάσης αυτής, να καλεί τον φορολογούμενο να εκπληρώσει την υποχρέωση που παρέβη, τάσσοντας σχετική προθεσμία. Το ύψος του προστίμου διπλασιάζεται εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν τηρήσει την ταχθείσα προθεσμία εκπλήρωσης. Σε περίπτωση εκπλήρωσης της υποχρέωσης, το επιβληθέν πρόστιμο μπορεί να μειωθεί απεριόριστα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Με απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2017, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η Google Ireland, αφενός, ασκούσε δραστηριότητα εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί φόρου διαφημίσεων και, αφετέρου, δεν είχε υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών ενώπιον της φορολογικής αρχής εντός της προθεσμίας των 15 ημερών από την έναρξη της δραστηριότητάς της, κατά παράβαση των όσων επιτάσσει το άρθρο 7/B, παράγραφος 1, του νόμου αυτού. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή τής επέβαλε πρόστιμο ύψους δέκα εκατομμυρίων HUF (περίπου 31 000 ευρώ), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 7/B, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου.

12 Με αποφάσεις που εξέδωσε τις τέσσερις επόμενες ημέρες, η φορολογική αρχή επέβαλε στην Google Ireland τέσσερα νέα πρόστιμα, καθένα από τα οποία ανερχόταν σε ποσό τριπλάσιο του ποσού του προηγουμένως επιβληθέντος προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 7/B, παράγραφος 3, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων. Με την απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2017, επιβλήθηκε, συνολικά, στην Google Ireland το ανώτατο νόμιμο ποσό του 1 δισεκατομμυρίου HUF (περίπου 3,1 εκατομμυρίων ευρώ), το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 7/D του νόμου αυτού.

13 Η Google Ireland άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με αίτημα την ακύρωση των αποφάσεων αυτών.

14 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Google Ireland υποστηρίζει, καταρχάς, ότι η επιβολή προστίμων λόγω παράβασης της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών την οποία προβλέπει το άρθρο 7/B του νόμου περί φόρου διαφημίσεων αντιβαίνει στα άρθρα 18 και 56 ΣΛΕΕ. Προβάλλει, εν συνεχεία, ότι οι εγκατεστημένες στην ουγγρική επικράτεια εταιρίες είναι σε θέση να εκπληρώσουν ευχερέστερα τις επιβαλλόμενες από τον νόμο αυτόν υποχρεώσεις σε σχέση με τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες εκτός της εν λόγω επικράτειας. Τέλος, φρονεί ότι τα πρόστιμα που επιβάλλονται στις τελευταίες αυτές εταιρίες λόγω παράβασης της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης που υπέχουν διαφέρουν από τα πρόστιμα που επιβάλλονται στις εγκατεστημένες στην Ουγγαρία εταιρίες οι οποίες έχουν παραβεί αντίστοιχη υποχρέωση και είναι δυσανάλογα σε σχέση με τη σοβαρότητα της διαπραχθείσας παράβασης, με αποτέλεσμα να συνιστούν περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

15 Κατά την Google Ireland, οι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή υποκείμενοι στον φόρο βρίσκονται, επίσης, σε λιγότερο ευνοϊκή θέση απ' ό,τι οι εγκατεστημένες στην Ουγγαρία εταιρίες όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής. Πράγματι, μολονότι οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο έχουν το δικαίωμα να ασκήσουν ένδικη προσφυγή κατά απόφασης με την οποία τους επιβάλλεται πρόστιμο, και η οποία είναι, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 7/B και 7/D του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, οριστική και εκτελεστή απλώς με την επίδοσή της, εντούτοις ο τρόπος άσκησης της προσφυγής αυτής περιορίζει το περιεχόμενο του δικαιώματός τους. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής του άρθρου 7/B, παράγραφος 4, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, το επιληφθέν δικαστήριο μπορεί να δεχθεί μόνον έγγραφες αποδείξεις και αποφαίνεται χωρίς να διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση, ενώ η διαδικασία προσβολής αποφάσεων που

εφαρμόζεται στους ημεδαπούς φορολογουμένους βάσει του κώδικα φορολογικής διαδικασίας δεν υπόκειται σε τέτοιους περιορισμούς, οι δε φορολογούμενοι αυτοί έχουν, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα να ασκήσουν διοικητική προσφυγή. Επομένως, οι διατάξεις του νόμου περί φόρου διαφημίσεων δεν εξασφαλίζουν στο πρόσωπο στο οποίο επιβάλλεται ένα τέτοιο πρόστιμο το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής και δίκαιης δίκης, όπως αυτό προβλέπεται στο άρθρο 47 του Χάρτη.

16 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν τα άρθρα 7/B και 7/D του νόμου περί φόρου διαφημίσεων συμβιβάζονται με το άρθρο 56 ΣΛΕΕ και την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων. Κατά το δικαστήριο αυτό, η υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών καθώς και τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση παράβασης της εν λόγω υποχρέωσης –πρόστιμα τα οποία εμπίπτουν σε ένα σύστημα κυρώσεων έντονα κατασταλτικής φύσης και έχουν τιμωρητικό χαρακτήρα– είναι σε μεγάλο βαθμό επιζήμια για τις εγκατεστημένες εκτός ουγγρικής επικράτειας εταιρίες και ενδέχεται πράγματι να περιορίσουν την ελευθερία παροχής υπηρεσιών εντός της Ένωσης. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, όσον αφορά τα πρόστιμα που συνεπάγεται για τις εταιρίες αυτές η παράβαση της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, ότι η αρχή της αναλογικότητας δεν έχει τηρηθεί, κατά πάσα πιθανότητα, εν προκειμένω. Συναφώς, επισημαίνει, αφενός, ότι είναι δυνατή η επιβολή μιας σειράς προστίμων στους εν λόγω υποκειμένους στον φόρο εντός πέντε ημερών, η δε φορολογική αρχή μπορεί κάθε ημέρα να τριπλασιάζει το ποσό του προηγούμενου προστίμου. Οι κυρώσεις αυτές, όμως, επιβάλλονται πριν ακόμη οι υποκείμενοι στον φόρο μπορέσουν να λάβουν γνώση του ημερήσιου τριπλασιασμού του ποσού του προηγούμενου προστίμου και να άρουν την παράβαση, καθιστώντας επομένως αδύνατο γι' αυτούς να αποτρέψουν το ενδεχόμενο το τελικώς οφειλόμενο πρόστιμο να ανέλθει στο ανώτατο όριο του 1 δισεκατομμυρίου HUF (3,1 εκατομμυρίων ευρώ). Το γεγονός αυτό ενδέχεται επίσης, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, να εγείρει ζήτημα συμβατότητας της ως άνω διοικητικής διαδικασίας με το άρθρο 41 του Χάρτη. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι το συνολικό ποσό του προστίμου που επιβάλλεται βάσει του άρθρου 7/D του νόμου περί φόρου διαφημίσεων είναι έως 2 000 φορές υψηλότερο από το ποσό του προστίμου που μπορεί να επιβληθεί σε εταιρία εγκατεστημένη στην Ουγγαρία η οποία δεν εκπληρώνει την κατ' άρθρο 172 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας υποχρέωση φορολογικής εγγραφής.

17 Τέλος, το εν λόγω δικαστήριο θέτει το ζήτημα της τήρησης του άρθρου 47 του Χάρτη, καθόσον, στο πλαίσιο της διαδικασίας δικαστικού ελέγχου την οποία προβλέπει το άρθρο 7/B, παράγραφος 4, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, σε αντίθεση με τη συνήθη διαδικασία διοικητικής προσφυγής, επιτρέπονται μόνον οι έγγραφες αποδείξεις, δεδομένου ότι το επιληφθέν δικαστήριο δεν μπορεί να διεξαγάγει επ' ακροατηρίου συζήτηση.

18 Εκτιμώντας ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν του παρέχει τη δυνατότητα να απαντήσει στα ερωτήματα αυτά, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει τα άρθρα 18 και 56 [ΣΛΕΕ] καθώς και η απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους του οποίου το καθεστώς επιβολής κυρώσεων προβλέπει, σε περίπτωση παραβάσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως ενάρξεως εργασιών για τους σκοπούς του φόρου διαφημίσεων, την επιβολή προστίμου για παράλειψη το οποίο, όσον αφορά τις μη εγκατεστημένες στην Ουγγαρία εταιρίες, μπορεί συνολικώς να είναι έως και 2 000 φορές υψηλότερο από αυτό που επιβάλλεται στις εγκατεστημένες στην Ουγγαρία εταιρίες;

2) Μπορεί να γίνει δεκτό ότι η ιδιαιτέρως υψηλού ποσού και τιμωρητικού χαρακτήρα κύρωση που περιγράφτηκε στο προηγούμενο ερώτημα αποθαρρύνει τους μη εγκατεστημένους στην Ουγγαρία παρόχους υπηρεσιών από το να παρέχουν υπηρεσίες στη χώρα αυτή;

3) Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ και η απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθεσία κατά την οποία, σε περίπτωση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ουγγαρία, η υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως εργασιών τηρείται αυτομάτως, άνευ ειδικής προς τούτο αιτήσεως, με τη χορήγηση [και μόνον] ουγγρικού αριθμού φορολογικού μητρώου κατά την εγγραφή τους στο εμπορικό μητρώο, ανεξαρτήτως του αν η επιχείρηση δημοσιεύει ή όχι διαφημίσεις, ενώ, στην περίπτωση των μη εγκατεστημένων στην Ουγγαρία επιχειρήσεων οι οποίες όμως δημοσιεύουν στη χώρα αυτή διαφημίσεις, τούτο δεν γίνεται αυτομάτως, αλλά απαιτείται οι επιχειρήσεις αυτές να υποβάλουν πράγματι δήλωση ενάρξεως εργασιών επί ποινή επιβολής συγκεκριμένης κυρώσεως;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ και η απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε κύρωση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία επιβάλλεται σε περίπτωση παραβάσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως ενάρξεως εργασιών για τους σκοπούς του φόρου διαφημίσεων, κατά το μέτρο που η εν λόγω νομοθεσία αντιβαίνει στο προαναφερθέν άρθρο;

5) Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ και η απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη κατά την οποία, στην περίπτωση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην αλλοδαπή, η απόφαση με την οποία τους επιβάλλεται πρόστιμο είναι οριστική και εκτελεστή από της επιδόσεώς της και κατά αυτής χωρεί μόνον ένδικη προσφυγή χωρίς δυνατότητα διεξαγωγής από το επιλαμβανόμενο δικαστήριο επ' ακροατηρίου συζητήσεως, επιτρεπομένης μόνο της έγγραφης αποδείξεως, ενώ, στην περίπτωση των εγκατεστημένων στην Ουγγαρία επιχειρήσεων, είναι δυνατή η άσκηση διοικητικής προσφυγής κατά των επιβαλλόμενων προστίμων και, επιπλέον, η δικαστική διαδικασία δεν υπόκειται σε κανενός είδους περιορισμό;

6) Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, υπό το πρίσμα του δικαιώματος σε δίκαιη διοικητική διαδικασία το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 1, του [Χάρτη], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι επιταγές του δεν πληρούνται όταν το πρόστιμο για παράλειψη επιβάλλεται επί ημερησίας βάσεως κατόπιν τριπλασιασμού κάθε φορά του ποσού του χωρίς ο πάροχος υπηρεσιών να έχει λάβει γνώση της προηγούμενης αποφάσεως, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η άρση της παραλείψεώς του πριν από την επιβολή του επόμενου προστίμου;

7) Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το δικαίωμα σε δίκαιη διοικητική διαδικασία το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 1, του Χάρτη, με το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 2, στοιχείο α′, του Χάρτη καθώς και με το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου που προβλέπεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι επιταγές τους δεν πληρούνται στην περίπτωση που ορισμένη απόφαση δεν είναι δεκτική διοικητικής προσφυγής, ενώ κατά την εκδίκαση της ένδικης προσφυγής επιτρέπεται μόνον έγγραφη απόδειξη χωρίς το δικαστήριο να δύναται να διατάξει τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

19 Με τα επτά προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει, κατ' ουσίαν, τις τρεις ακόλουθες κατηγορίες ερωτημάτων.

20 Πρώτον, με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει στους παρόχους διαφημιστικών υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποχρέωση υποβολής δήλωσης, προκειμένου να υπαχθούν σε φόρο διαφημίσεων, ενώ οι πάροχοι τέτοιων υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος φορολόγησης εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή για τον λόγο ότι υπόκεινται σε υποχρεώσεις δήλωσης ή εγγραφής στο πλαίσιο της υπαγωγής τους σε οποιονδήποτε άλλο φόρο που ισχύει στο εν λόγω κράτος μέλος.

21 Δεύτερον, με το πρώτο, το δεύτερο, το τέταρτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία στους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος παρόχους υπηρεσιών, οι οποίοι δεν έχουν εκπληρώσει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τους σκοπούς της υπαγωγής τους σε φόρο διαφημίσεων, επιβάλλεται εντός μερικών ημερών μια σειρά προστίμων, των οποίων το ποσό, αρχής γενομένης από το δεύτερο πρόστιμο, τριπλασιάζεται σε σχέση με το ποσό του προηγούμενου προστίμου κάθε φορά που διαπιστώνεται εκ νέου η μη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης, με αποτέλεσμα να προκύπτει συνολικό ποσό περισσότερων εκατομμυρίων ευρώ, χωρίς οι πάροχοι αυτοί να έχουν μπορέσει να συμμορφωθούν με μια τέτοια υποχρέωση υποβολής δήλωσης πριν από την παραλαβή της απόφασης με την οποία καθορίζεται οριστικά το συνολικό ποσό των εν λόγω προστίμων, ενώ το ποσό του προστίμου που επιβάλλεται σε πάροχο εγκατεστημένο στο κράτος μέλος φορολόγησης ο οποίος, κατά παράβαση των γενικών διατάξεων της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, δεν έχει συμμορφωθεί με αντίστοιχη υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή εγγραφής είναι σημαντικά χαμηλότερο και δεν αυξάνεται, σε περίπτωση συνεχιζόμενης μη εκπλήρωσης μιας τέτοιας υποχρέωσης, ούτε στον ίδιο βαθμό ούτε κατ' ανάγκην μέσα σε τόσο μικρό χρονικό διάστημα.

22 Τρίτον, με το πέμπτο και το έβδομο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα των άρθρων 41 και 47 του Χάρτη, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι οι αποφάσεις επιβολής κυρώσεων που λαμβάνει η φορολογική αρχή κατά παρόχου υπηρεσιών εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος, ο οποίος δεν έχει συμμορφωθεί με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης που επιβάλλει η εν λόγω ρύθμιση, υπόκεινται σε ένδικη προσφυγή στο πλαίσιο της οποίας, σε αντίθεση με τη συνήθη διαδικασία διοικητικής προσφυγής σε φορολογικά θέματα, το επιληφθέν εθνικό δικαστήριο αποφαίνεται μόνο βάσει εγγράφων χωρίς να έχει τη δυνατότητα να διεξαγάγει επ' ακροατηρίου συζήτηση.

23 Τα ερωτήματα αυτά πρέπει να εξεταστούν με την προεκτεθείσα σειρά.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

24 Προκαταρκτικώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν τυχόν συντρέχει περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, κατά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, τον οποίο συνεπάγεται όχι η υπαγωγή των παρόχων διαφημιστικών υπηρεσιών σε φόρο σχετικό με τις διαδικτυακές διαφημίσεις, όπως ο ισχύων στην Ουγγαρία, αλλά μόνον η υποχρέωση υποβολής δήλωσης που επιβάλλεται, εντός του εν λόγω κράτους μέλους, στους ως άνω παρόχους, στο πλαίσιο της υπαγωγής τους στον φόρο αυτόν.

25 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ απαγορεύει την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής ρύθμισης που έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ των κρατών μελών δυσκολότερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικά στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους (απόφαση της 18ης Ιουνίου 2019, Αυστρία κατά Γερμανίας, C-591/17, EU:C:2019:504, σκέψη 135 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συγκεκριμένα, το άρθρο 56 ΣΛΕΕ απαιτεί την κατάργηση κάθε περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών ο οποίος επιβάλλεται λόγω του ότι ο πάροχος είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο εντός του οποίου παρέχεται η υπηρεσία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Συνιστούν τέτοιους περιορισμούς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών τα εθνικά μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής. Αντιθέτως, η κατ' άρθρο 56 ΣΛΕΕ απαγόρευση δεν καλύπτει τα μέτρα των οποίων το μόνο αποτέλεσμα είναι να καθιστούν οικονομικά επαχθέστερη τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών και τα οποία πλήττουν εξίσου την παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών και την παροχή υπηρεσιών στο

εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2019, Αυστρία κατά Γερμανίας, C-591/17, EU:C:2019:504, σκέψεις 136 και 137 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Εν προκειμένω, διευκρινίζεται ότι, κατά το άρθρο 7/Β, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, ο υποκείμενος στον εν λόγω φόρο ο οποίος δεν έχει εγγραφεί ενώπιον της φορολογικής αρχής ως φορολογούμενος για τους σκοπούς κάποιου φόρου υποχρεούται να υποβάλει, μέσω εντύπου, δήλωση έναρξης εργασιών ενώπιον της αρχής αυτής εντός δεκαπέντε ημερών από την έναρξη άσκησης της φορολογητέας δραστηριότητας.

28 Επομένως, αφενός, η υποχρέωση υποβολής δήλωσης την οποία προβλέπει το άρθρο 7/Β, παράγραφος 1, του ως άνω νόμου δεν αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση της διαφημιστικής δραστηριότητας στην ουγγρική επικράτεια και, αφετέρου, υπόκεινται στην υποχρέωση αυτή οι πάροχοι διαφημιστικών υπηρεσιών οι οποίοι, πριν από την έναρξη της φορολογητέας διαφημιστικής δραστηριότητάς τους, δεν είναι εγγεγραμμένοι από φορολογική άποψη στην Ουγγαρία, ενώ εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή οι πάροχοι διαφημιστικών υπηρεσιών που είναι ήδη εγγεγραμμένοι από φορολογική άποψη στο εν λόγω κράτος μέλος για τους σκοπούς κάποιου φόρου, τούτο δε ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης όλων αυτών των παρόχων.

29 Η εν λόγω υποχρέωση υποβολής δήλωσης, η οποία αποτελεί διοικητική διατύπωση, δεν συνιστά, αυτή καθεαυτήν, εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

30 Συγκεκριμένα, ουδόλως προκύπτει ότι η υποχρέωση υποβολής δήλωσης την οποία προβλέπει το άρθρο 7/Β, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων συνεπάγεται, για τους παρόχους διαφημιστικών υπηρεσιών που δεν είναι εγκατεστημένοι στην ουγγρική επικράτεια, πρόσθετη διοικητική επιβάρυνση σε σχέση με εκείνη στην οποία υπόκεινται οι πάροχοι διαφημιστικών υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι στην εν λόγω επικράτεια.

31 Βεβαίως, οι εγκατεστημένοι στην Ουγγαρία πάροχοι διαφημιστικών υπηρεσιών εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή. Πράγματι, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, οι πάροχοι αυτοί θεωρείται, βάσει του εθνικού φορολογικού δικαίου, ότι πληρούν αυτομάτως την εν λόγω υποχρέωση.

32 Ωστόσο, το γεγονός ότι οι ως άνω πάροχοι εξαιρούνται από την εν λόγω υποχρέωση υποβολής δήλωσης δεν συνιστά, έναντι των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη παρόχων διαφημιστικών υπηρεσιών, διαφορετική μεταχείριση ικανή να αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

33 Συγκεκριμένα, καταρχάς, δεν αμφισβητείται ότι οι τελευταίοι αυτοί πάροχοι εξαιρούνται επίσης από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης κατ' εφαρμογήν του άρθρου 7/Β, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, εάν έχουν ήδη υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών ή έχουν ήδη εγγραφεί ενώπιον της φορολογικής αρχής για τους σκοπούς κάποιου άλλου καταβαλλόμενου στην Ουγγαρία άμεσου ή έμμεσου φόρου.

34 Περαιτέρω, η εξαίρεση από την εν λόγω υποχρέωση υποβολής δήλωσης, μολονότι ωφελεί κυρίως τους παρόχους υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι στην ουγγρική επικράτεια, έχει ως αποτέλεσμα όχι να αποθαρρύνει τη διασυνοριακή παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, αλλά να απαλλάσσει τους παρόχους που είναι ήδη εγγεγραμμένοι ενώπιον της φορολογικής αρχής από τη διεκπεραίωση περιττής διοικητικής διατύπωσης, δεδομένου ότι σκοπός της ως άνω υποχρέωσης υποβολής δήλωσης είναι ακριβώς να δοθεί στην εν λόγω αρχή η δυνατότητα να ταυτοποιεί τους υποκειμένους στον φόρο διαφημίσεων. Ειδικότερα, από τα στοιχεία τα οποία έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι ένας πάροχος υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένος στην Ουγγαρία οφείλει να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο εμπορικό μητρώο και χορήγησης αριθμού φορολογικού μητρώου.

35 Τέλος, κανένα από τα στοιχεία που έχουν περιέλθει σε γνώση του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας δεν υποδηλώνει ότι οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν για την εκπλήρωση της επίμαχης υποχρέωσης υποβολής δήλωσης είναι επαχθέστερες από εκείνες που πρέπει να γίνουν τόσο για την εγγραφή ενώπιον της φορολογικής αρχής για τους σκοπούς άλλου φόρου όσο και για την εγγραφή στο εθνικό εμπορικό μητρώο.

36 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει στους παρόχους διαφημιστικών υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποχρέωση υποβολής δήλωσης, προκειμένου να υπαχθούν σε φόρο διαφημίσεων, ενώ οι πάροχοι τέτοιων υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος φορολόγησης εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή για τον λόγο ότι υπόκεινται σε υποχρεώσεις δήλωσης ή εγγραφής στο πλαίσιο της υπαγωγής τους σε οποιονδήποτε άλλο φόρο που ισχύει στο εν λόγω κράτος μέλος.

Επί του πρώτου, του δευτέρου, του τέταρτου και του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

37 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολονότι τα συστήματα κυρώσεων στον φορολογικό τομέα υπάγονται, ελλείψει εναρμόνισης σε επίπεδο Ένωσης, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα συστήματα αυτά δεν είναι δυνατόν να έχουν ως συνέπεια τη διακύβευση των ελευθεριών που προβλέπονται στη Συνθήκη ΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, σκέψη 17).

38 Επομένως, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν η γενική εισαγγελέας στο σημείο 63 των προτάσεών της, πρέπει να εξεταστεί αν οι κυρώσεις τις οποίες επισύρει η παράλειψη υποβολής της δήλωσης του άρθρου 7/Β, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων είναι αντίθετες προς την κατ' άρθρο 56 ΣΛΕΕ ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

39 Από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά το άρθρο 7/Β, παράγραφοι 2 και 3, του νόμου αυτού, ο υποκείμενος στον φόρο διαφημίσεων ο οποίος δεν έχει ακόμη εγγραφεί ενώπιον της εθνικής φορολογικής αρχής ως φορολογούμενος για τους σκοπούς άλλου φόρου, και ο οποίος δεν συμμορφώνεται με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης που υπέχει, υπόκειται στην καταβολή μιας σειράς προστίμων, από τα οποία το πρώτο, ύψους 10 εκατομμυρίων HUF (περίπου 31 000 ευρώ), τριπλασιάζεται ημερησίως κάθε φορά που διαπιστώνεται εκ νέου η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, έως ότου ανέλθει εντός μερικών ημερών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 7/D του εν λόγω νόμου, στο συνολικό ανώτατο ποσό του 1 δισεκατομμυρίου HUF (περίπου 3,1 εκατομμυρίων ευρώ).

40 Από τυπική άποψη, το ως άνω σύστημα κυρώσεων εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν συμμορφώνονται με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης που υπέχουν βάσει του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, ανεξάρτητα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι.

41 Ωστόσο, όπως τόνισε κατ' ουσίαν η γενική εισαγγελέας στο σημείο 77 των προτάσεών της, μόνον τα πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ουγγαρίας διατρέχουν πράγματι τον κίνδυνο να τους επιβληθούν οι κυρώσεις του άρθρου 7/Β, παράγραφοι 2 και 3, και του άρθρου 7/D του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, δεδομένου ότι, λαμβανομένου υπόψη του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του άρθρου 7/Β, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου, εξαιρούνται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης οι πάροχοι που έχουν εγγραφεί ενώπιον της εθνικής φορολογικής αρχής ως φορολογούμενοι για τους σκοπούς κάποιου φόρου που ισχύει στην Ουγγαρία.

42 Βεβαίως, είναι δυνατόν να επιβληθούν κυρώσεις στους εγκατεστημένους στην Ουγγαρία παρόχους διαφημιστικών υπηρεσιών λόγω μη εκπλήρωσης των αντίστοιχων υποχρεώσεων δήλωσης και εγγραφής που υπέχουν βάσει των γενικών διατάξεων της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας.

43 Ωστόσο, το σύστημα κυρώσεων των άρθρων 7/Β και 7/D του νόμου περί φόρου διαφημίσεων επιτρέπει την επιβολή προστίμων σημαντικά υψηλότερων σε σχέση με εκείνα τα οποία απορρέουν από την εφαρμογή του άρθρου 172 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας σε περίπτωση που ένας πάροχος διαφημιστικών υπηρεσιών εγκατεστημένος στην Ουγγαρία παραβεί την υποχρέωση εγγραφής την οποία υπέχει από το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο b, του εν λόγω κώδικα. Εξάλλου, το ποσό των προστίμων που επιβάλλονται βάσει του συστήματος του κώδικα αυτού δεν προσαυξάνεται, σε περίπτωση συνεχιζόμενης μη εκπλήρωσης της εν λόγω υποχρέωσης εγγραφής, ούτε σε τόσο μεγάλο βαθμό ούτε κατ' ανάγκην μέσα σε τόσο μικρό χρονικό διάστημα όσο αυτό που ισχύει στο πλαίσιο του συστήματος κυρώσεων του νόμου περί φόρου διαφημίσεων.

44 Λαμβανομένης υπόψη της διαφορετικής μεταχείρισης την οποία εισάγει μεταξύ των παρόχων διαφημιστικών υπηρεσιών ανάλογα με το αν είναι ή δεν είναι ήδη εγγεγραμμένοι από φορολογική άποψη στην Ουγγαρία, το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης σύστημα κυρώσεων συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 56 ΣΛΕΕ.

45 Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί, εντούτοις, να γίνει δεκτός εάν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και εφόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του είναι κατάλληλη για την εξασφάλιση της υλοποίησης του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξή του μέτρο [πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 58, και της 25ης Ιουλίου 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψη 52].

46 Εν προκειμένω, για να δικαιολογήσει τον περιορισμό αυτόν, η Ουγγρική Κυβέρνηση τυπικά επικαλείται την ανάγκη διαφύλαξης της συνοχής του φορολογικού συστήματός της, αλλά ουσιαστικά προβάλλει λόγους που αφορούν την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της είσπραξης του φόρου.

47 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη εξασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων καθώς και η ανάγκη εξασφάλισης της είσπραξης του φόρου μπορούν να συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος ικανούς να δικαιολογήσουν τον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Έχει επίσης κρίνει ότι η επιβολή κυρώσεων, συμπεριλαμβανομένων των ποινικών κυρώσεων, μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία για την εξασφάλιση της αποτελεσματικής τήρησης εθνικής ρύθμισης, υπό την προϋπόθεση εντούτοις ότι, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, η φύση και το ύψος της επιβαλλόμενης κύρωσης τελούν σε αναλογία προς τη σοβαρότητα της παράβασης την οποία αφορά [πρβλ. αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 59, και της 25ης Ιουλίου 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψη 57].

48 Όσον αφορά, πρώτον, την καταλληλότητα του συστήματος κυρώσεων που καθιερώνουν τα άρθρα 7/Β και 7/D του νόμου περί φόρου διαφημίσεων υπό το πρίσμα των σκοπών τους οποίους επικαλείται η Ουγγρική Κυβέρνηση, επισημαίνεται ότι η επιβολή αρκετά υψηλών προστίμων ως κύρωση για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης που προβλέπει το άρθρο 7/Β, παράγραφος 1, του νόμου αυτού είναι ικανή να αποτρέψει τους υπέχοντες την εν λόγω υποχρέωση παρόχους διαφημιστικών υπηρεσιών από το να την παραβούν και, επομένως, να αποτρέψει τη στέρηση της δυνατότητας του κράτους μέλους φορολόγησης να ελέγχει αποτελεσματικά τις προϋποθέσεις επιβολής του σχετικού φόρου και απαλλαγής από αυτόν.

49 Δεύτερον, ως προς το ζήτημα αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των προβαλλόμενων από την Ουγγαρία σκοπών, όσον αφορά το ύψος των προστίμων που επιβάλλονται σε περίπτωση παράβασης της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης, διαπιστώνεται ότι η ρύθμιση αυτή καθιερώνει ένα σύστημα κυρώσεων κατά το οποίο στον μη συμμορφωθέντα με την εν λόγω διοικητική διατύπωση πάροχο είναι δυνατόν να επιβληθούν εντός μερικών ημερών, με ενδιάμεσα διαστήματα μίας μόνον ημέρας, πρόστιμα των οποίων το ποσό, αρχής γενομένης από το δεύτερο πρόστιμο, τριπλασιάζεται σε σχέση με το ποσό του προηγούμενου

προστίμου κάθε φορά που διαπιστώνεται εκ νέου η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, με αποτέλεσμα να προκύπτει συνολικό ποσό ύψους 1 δισεκατομμυρίου HUF (περίπου 3,1 εκατομμυρίων ευρώ), χωρίς η αρμόδια αρχή να δίνει στον εν λόγω πάροχο τον αναγκαίο χρόνο προς εκπλήρωση των υποχρεώσεών του, να του παρέχει τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του και να εξετάζει η ίδια τη σοβαρότητα της παράβασης. Υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω ρύθμιση είναι δυσανάλογη.

50 Συγκεκριμένα, αφενός, δεν υφίσταται καμία σχέση μεταξύ της ραγδαίας αύξησης, μέσα σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα, του συνολικού ποσού των προστίμων, το οποίο μπορεί να ανέλθει σε περισσότερα εκατομμύρια ευρώ, και της σοβαρότητας της μη διεκπεραίωσης, μέσα στο χρονικό αυτό διάστημα, της διοικητικής διατύπωσης που συνίσταται στην υποχρέωση υποβολής δήλωσης κατά το άρθρο 7/Β, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων. Επομένως, το ποσό των επιβαλλόμενων προστίμων καθορίζεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο κύκλος εργασιών ο οποίος αποτελεί τη βάση υπολογισμού τού προς είσπραξη φόρου. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι πολύ πιθανόν το συνολικό ποσό των κυρώσεων που επιβάλλονται βάσει του άρθρου 7/Β, παράγραφοι 2 και 3, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων να υπερβαίνει τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο.

51 Αφετέρου, δεδομένου ότι η επίμαχη ρύθμιση προβλέπει την αυτόματη και «επί ημερησίας βάσεως» έκδοση, από τη φορολογική αρχή, αποφάσεων επιβολής κυρώσεων όπως αυτές που ελήφθησαν στην υπόθεση της κύριας δίκης, μεσολαβούν μερικές μόνον ημέρες μεταξύ της έκδοσης και της επίδοσης της πρώτης απόφασης με την οποία επιβάλλεται, ως κύρωση, στον υποκείμενο στον φόρο πρόστιμο ύψους 10 εκατομμυρίων HUF (περίπου 31 000 ευρώ) και της επίδοσης της τελευταίας απόφασης επιβολής κύρωσης από την οποία προκύπτει ότι το συνολικό ποσό των προστίμων ανέρχεται στο ανώτατο νόμιμο όριο του 1 δισεκατομμυρίου HUF (περίπου 3,1 εκατομμυρίων ευρώ). Συνεπώς, ακόμη και αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ενεργούσε τάχιστα, θα του ήταν, εν πάση περιπτώσει, πρακτικώς αδύνατον να συμμορφωθεί με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης στο κράτος μέλος φορολόγησης προτού παραλάβει την τελευταία αυτή απόφαση στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και, ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσε να αποφύγει τις σημαντικές προσαυξήσεις του ποσού των προηγούμενων προστίμων. Τούτο καταδεικνύει επίσης ότι η μέθοδος υπολογισμού των προστίμων την οποία προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση δεν λαμβάνει υπόψη τη σοβαρότητα της συμπεριφοράς των παρόχων διαφημιστικών υπηρεσιών οι οποίοι παρέβησαν την υποχρέωση υποβολής δήλωσης που υπέχουν.

52 Βεβαίως, όπως υποστήριξε η Ουγγρική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, κατά το άρθρο 7/Β, παράγραφος 5, του νόμου περί φόρου διαφημίσεων, η φορολογική αρχή μπορεί να μειώσει «απεριόριστα» το ποσό των προστίμων του άρθρου 7/Β, παράγραφοι 2 και 3, του νόμου αυτού εάν ο υποκείμενος στον φόρο συμμορφωθεί με την αρχική κλήση που του απευθύνει η εν λόγω αρχή και εκπληρώσει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης που υπέχει.

53 Ωστόσο, από το ίδιο το γράμμα της διάταξης αυτής προκύπτει, υπό την επιφύλαξη της σχετικής επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, ότι η φορολογική αρχή διαθέτει, συναφώς, απλή δυνατότητα. Ένα πρόστιμο όμως δεν παύει να είναι δυσανάλογο για τον λόγο και μόνον ότι οι αρχές ενός κράτους μέλους ενδέχεται, κατά τη διακριτική τους ευχέρεια και μόνον, να μειώσουν το ύψος του.

54 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο, το δεύτερο, το τέταρτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία στους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος παρόχους υπηρεσιών, οι οποίοι δεν έχουν συμμορφωθεί με υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τους σκοπούς της υπαγωγής τους σε φόρο διαφημίσεων, επιβάλλεται εντός μερικών ημερών μια σειρά προστίμων, των οποίων το ποσό, αρχής γενομένης από το δεύτερο πρόστιμο, τριπλασιάζεται σε σχέση με το ποσό του προηγούμενου προστίμου κάθε φορά που διαπιστώνεται εκ νέου η μη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης, με αποτέλεσμα να προκύπτει συνολικό ποσό περισσότερων εκατομμυρίων ευρώ, χωρίς η αρμόδια αρχή, πριν από την έκδοση της απόφασης με την οποία καθορίζει οριστικά το συνολικό ποσό των προστίμων αυτών, να δίνει στους εν λόγω παρόχους υπηρεσιών τον αναγκαίο χρόνο προς

εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους, να τους παρέχει τη δυνατότητα να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους και να εξετάζει η ίδια τη σοβαρότητα της παράβασης, ενώ το ποσό του προστίμου που επιβάλλεται σε πάροχο εγκατεστημένο στο κράτος μέλος φορολόγησης ο οποίος, κατά παράβαση των γενικών διατάξεων της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, δεν έχει συμμορφωθεί με αντίστοιχη υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή εγγραφής είναι σημαντικά χαμηλότερο και δεν αυξάνεται, σε περίπτωση συνεχιζόμενης μη εκπλήρωσης μιας τέτοιας υποχρέωσης, ούτε στον ίδιο βαθμό ούτε κατ' ανάγκην μέσα σε τόσο μικρό χρονικό διάστημα.

Επί του πέμπτου και του έβδομου προδικαστικού ερωτήματος

55 Από την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο, το δεύτερο, το τέταρτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει ότι εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει σύστημα προστίμων όπως αυτό που εφαρμόζεται σε περίπτωση μη εκπλήρωσης της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης υποχρέωσης υποβολής δήλωσης δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 56 ΣΛΕΕ. Συνεπώς, παρέλκει η απάντηση στο πέμπτο και το έβδομο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

56 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει στους παρόχους διαφημιστικών υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποχρέωση υποβολής δήλωσης, προκειμένου να υπαχθούν σε φόρο διαφημίσεων, ενώ οι πάροχοι τέτοιων υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος φορολόγησης εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή για τον λόγο ότι υπόκεινται σε υποχρεώσεις δήλωσης ή εγγραφής στο πλαίσιο της υπαγωγής τους σε οποιονδήποτε άλλο φόρο που ισχύει στο εν λόγω κράτος μέλος.**

2) **Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία στους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος παρόχους υπηρεσιών, οι οποίοι δεν έχουν συμμορφωθεί με υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τους σκοπούς της υπαγωγής τους σε φόρο διαφημίσεων, επιβάλλεται εντός μερικών ημερών μια σειρά προστίμων, των οποίων το ποσό, αρχής γενομένης από το δεύτερο πρόστιμο, τριπλασιάζεται σε σχέση με το ποσό του προηγούμενου προστίμου κάθε φορά που διαπιστώνεται εκ νέου η μη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης, με αποτέλεσμα να προκύπτει συνολικό ποσό περισσότερων εκατομμυρίων ευρώ, χωρίς η αρμόδια αρχή, πριν από την έκδοση της απόφασης με την οποία καθορίζει οριστικά το συνολικό ποσό των προστίμων αυτών, να δίνει στους εν λόγω παρόχους υπηρεσιών τον αναγκαίο χρόνο προς εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους, να τους παρέχει τη δυνατότητα να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους και να εξετάζει η ίδια τη σοβαρότητα της παράβασης, ενώ το ποσό του προστίμου που επιβάλλεται σε πάροχο εγκατεστημένο στο κράτος μέλος φορολόγησης ο οποίος, κατά παράβαση των γενικών διατάξεων της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, δεν έχει συμμορφωθεί με αντίστοιχη υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή εγγραφής είναι σημαντικά χαμηλότερο και δεν αυξάνεται, σε περίπτωση συνεχιζόμενης μη εκπλήρωσης μιας τέτοιας υποχρέωσης, ούτε στον ίδιο βαθμό ούτε κατ' ανάγκην μέσα σε τόσο μικρό χρονικό διάστημα.**

(υπογραφές)