ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

3 maart 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verrichten van diensten – Artikel 56 VWEU – Beperkingen – Fiscale bepalingen – Op de omzet gebaseerde belasting op advertentieactiviteiten – Verplichtingen met betrekking tot registratie bij de belastingdienst – Non-discriminatiebeginsel – Geldboeten – Evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-482/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 13 juli 2018, ingekomen bij het Hof op 24 juli 2018, in de procedure

Google Ireland Limited

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, R. Silva de Lapuerta, vicepresident, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (rapporteur) en I. Jarukaitis, kamerpresidenten, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Şereş, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 juni 2019,

gelet op de opmerkingen van:

– Google Ireland Limited, vertegenwoordigd door Z. Szür en D. Kelemen, ügyvédek,

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér als gemachtigde,

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vláčil en O. Serdula als gemachtigden,

* Procestaal: Hongaars.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement, L. Malferrari en A. Sipos als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 september 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18 en 56 VWEU en de artikelen 41 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest").

2 Dit verzoek is ingediend in een geding tussen Google Ireland Limited, een in Ierland gevestigde onderneming, en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (belastingdienst, Hongarije; hierna: „belastingdienst") over besluiten waarbij de belastingdienst die onderneming een reeks van geldboeten heeft opgelegd wegens niet-naleving van de in de Hongaarse wetgeving neergelegde registratieverplichting die rust op personen die een activiteit uitoefenen die onderworpen is aan de in de Hongaarse wetgeving voorziene advertentiebelasting.

Toepasselijke bepalingen

Hongaarse wet op de advertentiebelasting

3 § 2, lid 1, onder e), van de a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (wet nr. XXII van 2014 op de advertentiebelasting), in de versie die van toepassing was op 1 januari 2017 (hierna: „wet op de advertentiebelasting"), bepaalt dat online advertenties die voornamelijk in het Hongaars of op overwegend Hongaarse websites worden gepubliceerd of verspreid, onderworpen zijn aan advertentiebelasting.

4 In § 2, lid 2, onder b), van die wet wordt bepaald:

„Elke opdracht tot publicatie van advertenties is onderworpen aan advertentiebelasting, tenzij [...] de opdrachtgever

ba) de in § 3, lid 1, bedoelde belastingplichtige heeft verzocht om de in § 3, lid 3, bedoelde verklaring en dit op geloofwaardige wijze kan aantonen, en

bb) de in ba) bedoelde verklaring niet binnen 10 werkdagen na ontvangst van de factuur of het boekhoudkundig bewijs van publicatie van de advertentie heeft ontvangen, en

bc) bij de nationale belastingdienst melding heeft gemaakt van het onder ba) bedoelde verzoek, van de identiteit van de persoon die de advertentie heeft gepubliceerd en van de prijs die voor de publicatie is betaald."

5 Overeenkomstig § 3, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting is eenieder die voornamelijk in het Hongaars of op overwegend Hongaarse websites online advertenties verspreidt een „belastingplichtige, ongeacht waar hij gevestigd is".

6 § 3, lid 3, van de wet op de advertentiebelasting bepaalt:

„De in lid 1 bedoelde belastingplichtige is verplicht om in elke factuur, elk boekhoudkundig bewijs of elk ander document (waaronder in het bijzonder de overeenkomst over de publicatie van advertenties) waarop de voor de publicatie van de advertentie betaalde prijs is vermeld, een verklaring op te nemen volgens welke hij aan de belasting is onderworpen en heeft voldaan aan zijn verplichtingen inzake belastingaangifte en -betaling, dan wel in het betrokken belastingjaar geen belasting op gepubliceerde advertenties verschuldigd is. [...]"

7 In § 7/B van die wet wordt bepaald:

„1. De in § 3, lid 1, bedoelde belastingplichtige die niet door de belastingdienst als zodanig is geregistreerd, is krachtens § 2, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting verplicht om zich binnen 15 dagen na aanvang van de belastbare activiteit met gebruikmaking van het daarvoor door de nationale belastingdienst voorziene formulier te registreren bij de belastingdienst. [...]

2. Indien de in lid 1 bedoelde belastingplichtige verzuimt om aan zijn registratieverplichting te voldoen, sommeert de nationale belastingdienst hem om zijn verplichting alsnog na te komen en legt hij hem een eerste verzuimboete van 10 miljoen Hongaarse forint [HUF] [ongeveer 31 000 EUR] op.

3. Indien de niet-nakoming van de verplichting bij herhaling wordt vastgesteld, legt de belastingdienst een geldboete op van driemaal het bedrag van de eerder opgelegde verzuimboete.

4. De nationale belastingdienst stelt de niet-nakoming van de registratieverplichting dagelijks vast in een besluit dat onherroepelijk en uitvoerbaar wordt bij de betekening ervan en dat door de rechter kan worden getoetst. In het kader van de rechterlijke toetsing is uitsluitend schriftelijke bewijslevering toegestaan. De rechter neemt de beslissing zonder vooraf een terechtzitting te houden.

5. Indien de belastingplichtige na het eerste verzoek van de nationale belastingdienst zijn registratieverplichting nakomt, kan de in de leden 2 en 3 bedoelde geldboete onbeperkt worden verlaagd."

8 § 7/D van voornoemde wet bepaalt:

„De nationale belastingdienst kan krachtens § 7/B en § 7/C aan één en dezelfde belastingplichtige een totale verzuimboete van maximaal 1 miljard HUF [ongeveer 3,1 miljoen EUR] opleggen."

Hongaarse wet op het belastingstelsel

9 Uit § 17, lid 1, onder b), van de az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 op het belastingstelsel; hierna: „wet op het belastingstelsel") volgt dat de ingezeten belastingplichtige automatisch voldoet aan zijn verplichting om zich bij de nationale belastingdienst te registreren, wanneer hij verzoekt om inschrijving in het handelsregister en om toekenning van een fiscaal nummer.

10 De niet-naleving van de registratieverplichtingen, ongeacht of deze betrekking hebben op de verplichting om zich te registreren, om elke wijziging in de situatie te melden, om gegevens te verstrekken, om een bankrekening te openen of om belastingaangifte te doen, kan, zoals volgt uit § 172 van genoemde wet, al naargelang het geval worden bestraft met een geldboete van 500 000 HUF (ongeveer 1 550 EUR) of 1 000 000 HUF (ongeveer 3 100 EUR). Wanneer de belastingdienst op die grondslag een geldboete oplegt, dient hij de belastingplichtige ook te sommeren tot naleving van de verplichting die deze heeft verzuimd, door daartoe een termijn vast te stellen. Als de belastingplichtige

niet binnen de gestelde termijn aan zijn verplichtingen voldoet, wordt het bedrag van de geldboete verdubbeld. In geval van naleving van de verplichting kan de opgelegde geldboete onbeperkt worden verlaagd.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Bij besluit van 16 januari 2017 heeft de belastingdienst vastgesteld dat Google Ireland een activiteit uitoefende die binnen de werkingssfeer van de wet op de advertentiebelasting viel en dat zij zich, in strijd met de vereisten van § 7/B, lid 1, van die wet, niet binnen 15 dagen na het begin van haar activiteit had geregistreerd bij de belastingdienst. Bijgevolg heeft de belastingdienst haar overeenkomstig § 7/B, lid 2, van die wet een geldboete van 10 miljoen HUF (ongeveer 31 000 EUR) opgelegd.

12 Bij besluiten van de volgende vier dagen heeft de belastingdienst aan Google Ireland vier nieuwe geldboeten opgelegd, waarvan het bedrag overeenkomstig § 7/B, lid 3, van de wet op de advertentiebelasting telkens gelijk was aan driemaal het bedrag van de eerder opgelegde geldboete. Als gevolg van het besluit van 20 januari 2017 is aan Google Ireland in totaal het in artikel 7/D van die wet voorgeschreven wettelijke maximumbedrag van 1 miljard HUF (ongeveer 3,1 miljoen EUR) opgelegd.

13 Google Ireland heeft bij de nationale rechter beroep tot nietigverklaring van die besluiten ingesteld.

14 Tot staving van haar beroep voert Google Ireland allereerst aan dat het opleggen van geldboeten wegens niet-naleving van de in § 7/B van de wet op de advertentiebelasting bedoelde registratieverplichting in strijd is met de artikelen 18 en 56 VWEU. Vervolgens stelt zij dat op het Hongaarse grondgebied gevestigde ondernemingen gemakkelijker aan de in die wet neergelegde verplichtingen kunnen voldoen dan ondernemingen die buiten dat grondgebied zijn gevestigd. Ten slotte is zij van mening dat de geldboeten die aan deze laatste ondernemingen worden opgelegd wegens niet-naleving van hun registratieverplichting, verschillen van die welke gelden voor in Hongarije gevestigde ondernemingen die een soortgelijke verplichting niet hebben nageleefd, en dat die boeten niet evenredig zijn aan de ernst van de gepleegde inbreuk en dus een beperking vormen van het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Unie.

15 Volgens Google Ireland bevinden in het buitenland gevestigde belastingplichtigen zich ook wat de uitoefening van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte betreft in een minder gunstige situatie dan in Hongarije gevestigde ondernemingen. Hoewel zij het recht hebben om bij de rechter beroep in te stellen tegen een besluit waarbij hun een geldboete wordt opgelegd – dat krachtens de bepalingen van § 7/B en § 7/D van de wet op de advertentiebelasting alleen al door de betekening ervan onherroepelijk en uitvoerbaar is – beperkt namelijk de regeling voor de uitoefening van dat beroepsrecht niettemin de reikwijdte van hun recht. Met name in de beroepsprocedure van § 7/B, lid 4, van de wet op de advertentiebelasting kan de aangezochte rechter alleen schriftelijk bewijs toelaten en doet hij uitspraak zonder terechtzitting, terwijl de beroepsprocedure die krachtens de wet op het belastingstelsel van toepassing is op binnenlandse belastingplichtigen niet aan dergelijke beperkingen is onderworpen, aangezien die belastingplichtigen onder meer het recht hebben om bezwaar aan te tekenen. De bepalingen van de wet op de advertentiebelasting garanderen de persoon aan wie een dergelijke geldboete wordt opgelegd dus niet het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een eerlijk proces, zoals is voorzien in artikel 47 van het Handvest.

16 In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich af of § 7/B en § 7/D van de wet op de advertentiebelasting verenigbaar zijn met artikel 56 VWEU en met het non-discriminatiebeginsel. Volgens die rechter zijn de registratieverplichting en de in geval van niet-naleving van deze verplichting opgelegde geldboeten – die vallen onder een sanctieregeling met een zeer repressief en bestraffend karakter – zeer nadelig voor ondernemingen die buiten het Hongaarse grondgebied zijn gevestigd en kunnen zij het vrij verrichten van diensten in de Unie inderdaad beperken. Hij is met

name van mening dat wat betreft de geldboeten die aan deze ondernemingen zijn opgelegd wegens niet-naleving van de registratieverplichting, het evenredigheidsbeginsel in casu waarschijnlijk niet is geëerbiedigd. Dienaangaande wijst hij er in de eerste plaats op dat aan deze belastingplichtigen in vijf dagen een reeks van geldboeten kan worden opgelegd, waarbij de belastingdienst het bedrag van de vorige geldboete elke dag kan verdrievoudigen. Die geldboeten zijn al van toepassing voordat de belastingplichtigen kennis kunnen nemen van de dagelijkse verdrievoudiging van het bedrag van de vorige geldboete en voordat zij die inbreuk kunnen verhelpen, zodat zij niet kunnen voorkomen dat de definitief verschuldigde geldboete het plafond van 1 miljard HUF (3,1 miljoen EUR) bereikt. Deze omstandigheid kan volgens de verwijzende rechter ook de vraag doen rijzen of die administratieve procedure verenigbaar is met artikel 41 van het Handvest. In de tweede plaats wijst de verwijzende rechter erop dat het bedrag van de krachtens § 7/D van de wet op de advertentiebelasting opgelegde geldboete in totaal tot 2 000 keer hoger is dan het bedrag van de geldboete die kan worden opgelegd aan een in Hongarije gevestigde onderneming die niet voldoet aan de in § 172 van de wet op het belastingstelsel neergelegde fiscale registratieverplichting.

17 Ten slotte vraagt die rechter zich af of artikel 47 van het Handvest is nageleefd, aangezien in de in § 7/B, lid 4, van de wet op de advertentiebelasting bedoelde gerechtelijke beroepsprocedure, anders dan bij de normale procedure van bezwaar, alleen schriftelijk bewijs wordt toegelaten en de aangezochte rechter geen terechtzitting kan houden.

18 Aangezien de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság van mening is dat de rechtspraak van het Hof het niet mogelijk maakt deze vragen te beantwoorden, heeft hij besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen de artikelen 18 en 56 [VWEU] en het non-discriminatiebeginsel aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat die het mogelijk maakt om, bij niet-naleving van de verplichting om zich te registreren met het oog op de heffing van de advertentiebelasting, aan niet in Hongarije gevestigde ondernemingen verzuimboeten op te leggen die kunnen oplopen tot een bedrag dat in totaal tot 2 000 keer hoger is dan de verzuimboeten die aan in Hongarije gevestigde ondernemingen kunnen worden opgelegd?

2) Kan de in de vorige vraag omschreven, abnormaal hoge sanctie, die een bestraffend karakter heeft, niet in Hongarije gevestigde dienstverrichters ervan weerhouden om in Hongarije diensten te verrichten?

3) Dienen artikel 56 VWEU en het non-dicriminatiebeginsel aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling volgens welke in Hongarije gevestigde ondernemingen reeds door inschrijving in het Hongaarse handelsregister en ontvangst van een fiscaal nummer automatisch – zonder daartoe strekkend verzoek – hebben voldaan aan hun registratieverplichting, ongeacht of zij daadwerkelijk advertenties publiceren, terwijl dit in het geval van niet in Hongarije gevestigde ondernemingen die aldaar advertenties publiceren niet automatisch geschiedt, aangezien deze ondernemingen verplicht zijn actief te voldoen aan de registratieverplichting en bij niet-naleving van deze verplichting een specifieke sanctie opgelegd kunnen krijgen?

4) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend is, dienen artikel 56 VWEU en het non-discriminatiebeginsel dan aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sanctie die is opgelegd wegens niet-naleving van de registratieverplichting in verband met de advertentiebelasting, wanneer een dergelijke regeling in strijd blijkt te zijn met dit artikel?

5) Dienen artikel 56 VWEU en het non-discriminatiebeginsel aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling volgens welke het besluit waarbij aan een in het buitenland gevestigde onderneming een geldboete wordt opgelegd, na betekening ervan onherroepelijk en uitvoerbaar is en uitsluitend in rechte kan worden aangevochten in een procedure zonder

terechtzitting en louter op basis van schriftelijke bewijsstukken, terwijl, wat in Hongarije gevestigde ondernemingen betreft, de opgelegde geldboete kan worden aangevochten in het kader van een bezwaarprocedure en er bovendien geen beperkingen aan de gerechtelijke procedure worden gesteld?

[6]) Dient artikel 56 VWEU in het licht van het in artikel 41, lid 1, van het [Handvest] gewaarborgde recht op een billijke behandeling aldus te worden uitgelegd dat aan deze eis niet is voldaan indien de verzuimboete dagelijks wordt opgelegd en telkens wordt verdrievoudigd, zodat de betrokken dienstverrichter, aangezien hij nog geen kennis heeft kunnen nemen van het eerdere besluit, zijn verzuim onmogelijk voor de oplegging van de volgende geldboete heeft kunnen zuiveren?

[7]) Dient artikel 56 VWEU in het licht van het in artikel 41, lid 1, van het Handvest gewaarborgde recht op een billijke behandeling, het in artikel 41, lid 2, onder a), van het Handvest gewaarborgde recht om te worden gehoord en het in artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht aldus te worden uitgelegd dat aan deze eisen niet is voldaan indien er tegen een besluit geen bezwaar kan worden aangetekend, er in het kader van de rechterlijke toetsing uitsluitend schriftelijke bewijslevering toegestaan is en de rechter geen terechtzitting kan houden?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

19 Met zijn zeven vragen stelt de verwijzende rechter in wezen de volgende drie categorieën van vraagstukken aan de orde.

20 In de eerste plaats wenst hij met zijn derde vraag te vernemen of artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat die in een andere lidstaat gevestigde verrichters van advertentiediensten met het oog op de heffing van advertentiebelasting een registratieverplichting oplegt, terwijl verrichters van dergelijke diensten die in de lidstaat van belastingheffing zijn gevestigd, van die verplichting zijn vrijgesteld op grond van het feit dat zij zich reeds moeten aanmelden of registreren met het oog op de heffing van andere belastingen in die lidstaat.

21 In de tweede plaats wenst de verwijzende rechter met zijn eerste, tweede, vierde en zesde vraag in wezen te vernemen of artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat op grond waarvan aan dienstverrichters die in een andere lidstaat zijn gevestigd en die niet hebben voldaan aan een registratieverplichting met het oog op de heffing van advertentiebelasting, binnen enkele dagen een reeks van geldboeten wordt opgelegd, waarvan het bedrag, vanaf de tweede boete, bij elke nieuwe vaststelling van niet-naleving van die verplichting wordt verdrievoudigd ten opzichte van het bedrag van de vorige boete, hetgeen resulteert in een cumulatief bedrag van meerdere miljoenen euro’s, zonder dat deze dienstverrichters aan een dergelijke registratieverplichting kunnen voldoen voordat zij het besluit tot definitieve vaststelling van het cumulatieve bedrag van die geldboeten hebben ontvangen, terwijl het bedrag van de geldboete die wordt opgelegd aan een in de lidstaat van belastingheffing gevestigde dienstverrichter die in strijd met de algemene regels van het nationale belastingrecht een soortgelijke registratieverplichting niet heeft nageleefd, aanzienlijk lager is en bij voortdurende niet-naleving van een dergelijke verplichting niet in dezelfde verhouding, noch noodzakelijkerwijs binnen even korte termijnen wordt verhoogd.

22 In de derde plaats wenst de verwijzende rechter met zijn vijfde en zevende vraag in wezen te vernemen of artikel 56 VWEU, gelezen in samenhang met de artikelen 41 en 47 van het Handvest, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die bepaalt dat besluiten van de belastingdienst waarbij sancties worden opgelegd aan een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter die niet heeft voldaan aan de in die regeling neergelegde

registratieverplichting, zijn onderworpen aan rechterlijke toetsing waarbij de aangezochte nationale rechter, anders dan bij de normale bezwaarprocedure in belastingzaken, uitsluitend op basis van stukken beslist en geen mogelijkheid heeft om een terechtzitting te houden.

23 Deze vraagstukken moeten in de zojuist geschetste volgorde worden onderzocht.

Derde vraag

24 Om te beginnen dient te worden opgemerkt dat de verwijzende rechter het Hof vragen stelt over een eventuele beperking van het vrij verrichten van diensten als bedoeld in artikel 56 VWEU, die geen gevolg is van het feit dat verrichters van advertentiediensten zijn onderworpen aan een belasting op via internet verspreide advertenties – zoals die welke in Hongarije van toepassing is – maar uitsluitend van het feit dat in die lidstaat aan voornoemde dienstverrichters een registratieverplichting is opgelegd met het oog op de heffing van die belasting.

25 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 56 VWEU zich verzet tegen de toepassing van een nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen de lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen één lidstaat (arrest van 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, EU:C:2019:504, punt 135 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Artikel 56 VWEU verlangt immers de afschaffing van elke beperking van het vrij verrichten van diensten die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht (zie met name arrest van 22 november 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Als beperkingen van het vrij verrichten van diensten moeten worden beschouwd, nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken. Het in artikel 56 VWEU voorziene verbod heeft daarentegen geen betrekking op maatregelen die uitsluitend tot gevolg hebben dat er voor de dienstverrichting in kwestie extra kosten ontstaan en die het verrichten van diensten tussen lidstaten en het verrichten van diensten binnen één lidstaat gelijkelijk raken (zie met name arrest van 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, EU:C:2019:504, punten 136 en 137 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In het onderhavige geval moet erop worden gewezen dat krachtens § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting eenieder die aan deze belasting is onderworpen en niet door de belastingdienst in het kader van enige belasting als belastingplichtige is geregistreerd, verplicht is zich binnen 15 dagen na de aanvang van de belastbare activiteit door middel van een formulier bij die dienst te registreren.

28 Hieruit volgt ten eerste dat de in § 7/B, lid 1, van deze wet neergelegde registratieverplichting geen voorwaarde is voor de uitoefening van de activiteit van verspreiding van advertenties op Hongaars grondgebied, en ten tweede dat die registratieverplichting geldt voor verrichters van advertentiediensten die zich vóór de aanvang van hun belastbare advertentieactiviteit niet fiscaal in Hongarije hebben geregistreerd, terwijl zij niet geldt voor verrichters van advertentiediensten die zich wel reeds, met het oog op de heffing van andere belastingen, in die lidstaat hebben geregistreerd, waarbij het er niet toe doet waar al deze dienstverrichters zijn gevestigd.

29 Deze registratieverplichting, die een administratieve formaliteit is, vormt als zodanig geen belemmering voor de vrijheid van dienstverrichting.

30 De in § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting bedoelde registratieverplichting voor niet op het Hongaarse grondgebied gevestigde verrichters van advertentiediensten lijkt namelijk geenszins een extra administratieve last met zich mee te brengen ten opzichte van die waaraan de op dat grondgebied gevestigde verrichters van advertentiediensten zijn onderworpen.

31 In Hongarije gevestigde verrichters van advertentiediensten zijn inderdaad vrijgesteld van de registratieverplichting. Zoals de verwijzende rechter opmerkt, wordt in het nationale belastingrecht immers verondersteld dat zij automatisch aan deze verplichting voldoen.

32 Niettemin levert de omstandigheid dat die dienstverrichters van de registratieverplichting zijn vrijgesteld, geen verschil in behandeling ten opzichte van in andere lidstaten gevestigde verrichters van advertentiediensten op dat een beperking van het vrij verrichten van diensten kan vormen.

33 Om te beginnen staat namelijk vast dat ook laatstgenoemde dienstverrichters zijn vrijgesteld van de registratieverplichting uit hoofde van § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting, indien zij zich reeds bij de belastingdienst hebben aangemeld of geregistreerd met het oog op andere directe of indirecte belastingen die in Hongarije wordt geheven.

34 Vervolgens heeft de vrijstelling van deze registratieverplichting, ook al komt zij hoofdzakelijk ten goede aan op Hongaars grondgebied gevestigde dienstverrichters, niet tot gevolg dat de grensoverschrijdende verrichting van advertentiediensten wordt ontmoedigd, maar wordt daarmee voorkomen dat dienstverrichters die reeds bij de belastingdienst zijn geregistreerd een overbodige administratieve formaliteit moeten vervullen, aangezien deze registratieverplichting juist tot doel heeft de belastingdienst in staat te stellen de personen te identificeren die aan de advertentiebelasting zijn onderworpen. Uit de informatie waarover het Hof beschikt, blijkt met name dat een in Hongarije gevestigde dienstverrichter verplicht is te verzoeken om inschrijving in het handelsregister en om toekenning van een fiscaal nummer.

35 Ten slotte wijst niets wat in het kader van de onderhavige procedure ter kennis van het Hof is gebracht erop dat de stappen die moeten worden gezet om aan de betrokken registratieverplichting te voldoen, zwaarder zijn dan de stappen die moeten worden gezet om zich bij de belastingdienst te registreren met het oog op een andere belasting, of om zich in het nationale handelsregister in te schrijven.

36 Gelet op het voorgaande dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat die in een andere lidstaat gevestigde verrichters van advertentiediensten met het oog op de heffing van advertentiebelasting een registratieverplichting oplegt, terwijl verrichters van dergelijke diensten die in de lidstaat van belastingheffing zijn gevestigd, van die verplichting zijn vrijgesteld op grond van het feit dat zij zich reeds moeten aanmelden of registreren met het oog op de heffing van andere belastingen in die lidstaat.

Eerste, tweede, vierde en zesde vraag

37 Er zij aan herinnerd dat bij het ontbreken van een harmonisatie op het niveau van de Unie de sanctieregelingen in belastingzaken weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar niet tot gevolg mogen hebben dat de door het VWEU verleende vrijheden in het gedrang komen (zie in die zin arrest van 25 februari 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, punt 17).

38 Zoals de advocaat-generaal in punt 63 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, moet derhalve worden onderzocht of de sancties waarmee de niet-naleving van de in § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting voorziene registratieverplichting gepaard gaat, in strijd zijn met het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 56 VWEU.

39 Uit de aan het Hof voorgelegde gegevens blijkt dat volgens § 7/B, leden 2 en 3, van bovengenoemde wet iedere advertentiebelastingplichtige die nog niet bij de nationale belastingdienst is geregistreerd als belastingplichtige met het oog op een andere belastingheffing en die niet voldoet aan de registratieverplichting waaraan hij is onderworpen, zich blootstelt aan een reeks van geldboeten, waarbij het bedrag van de eerste boete, vastgesteld op 10 miljoen HUF (ongeveer 31 000 EUR), bij

elke nieuwe vaststelling van niet-naleving van die verplichting dagelijks wordt verdrievoudigd, totdat het, overeenkomstig § 7/D van die wet, binnen enkele dagen het cumulatieve maximumbedrag van 1 miljard HUF (ongeveer 3,1 miljoen EUR) bereikt.

40 Formeel gezien is deze sanctieregeling zonder onderscheid van toepassing op alle belastingplichtigen die niet voldoen aan hun registratieverplichting uit hoofde van de wet op de advertentiebelasting, ongeacht de lidstaat waar zij zijn gevestigd.

41 Zoals de advocaat-generaal echter in punt 77 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, lopen alleen personen die geen fiscaal ingezetene zijn van Hongarije werkelijk het risico dat hun de sancties worden opgelegd waarin § 7/B, leden 2 en 3, en § 7/D van de wet op de advertentiebelasting voorzien, aangezien, gelet op de personele werkingssfeer van § 7/B, lid 1, van die wet, dienstverrichters die door de nationale belastingdienst als belastingplichtige zijn geregistreerd met het oog op andere belastingen in Hongarije, van de registratieverplichting zijn vrijgesteld.

42 Het klopt dat in Hongarije gevestigde verrichters van advertentiediensten kunnen worden bestraft wanneer zij niet voldoen aan soortgelijke aanmeldings- en registratieverplichtingen waaraan zij krachtens de algemene bepalingen van de nationale belastingwetgeving zijn onderworpen.

43 Niettemin kunnen op grond van de sanctieregeling van § 7/B en § 7/D van de wet op de advertentiebelasting aanzienlijk hogere geldboeten worden opgelegd dan die welke uit de toepassing van § 172 van de wet op het belastingstelsel voortvloeien wanneer de in § 17, lid 1, onder b), van die wet bedoelde registratieverplichting niet wordt nageleefd door een in Hongarije gevestigde verrichter van advertentiediensten. Bovendien worden de geldboeten die in het kader van deze laatste regeling worden opgelegd bij voortdurende niet-naleving van de betrokken registratieverplichting, noch in dezelfde mate, noch noodzakelijkerwijs binnen even korte termijnen verhoogd als die welke gelden in het kader van de sanctieregeling van de wet op de advertentiebelasting.

44 Gelet op het verschil in behandeling dat door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sanctieregeling wordt ingevoerd tussen verrichters van advertentiediensten naargelang zij al dan niet reeds fiscaal in Hongarije zijn geregistreerd, vormt die regeling een in beginsel door artikel 56 VWEU verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.

45 Een dergelijke beperking kan evenwel worden toegestaan indien zij gerechtvaardigd wordt door dwingende vereisten van algemeen belang, en voor zover de toepassing ervan geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken [zie in die zin met name arresten van 26 mei 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 58, en 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 52].

46 In het onderhavige geval beroept de Hongaarse regering zich ter rechtvaardiging van deze beperking formeel op de noodzaak om de samenhang van haar belastingstelsel te waarborgen, terwijl zij in wezen gronden aanvoert die verband houden met het verzekeren van de doeltreffendheid van fiscale controles en de inning van belasting.

47 Dienaangaande heeft het Hof reeds erkend dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen en de noodzaak om de inning van de belasting te garanderen, dwingende vereisten van algemeen belang kunnen zijn die een beperking van het vrij verrichten van diensten kunnen rechtvaardigen. Het Hof heeft ook geoordeeld dat het opleggen van sancties, daaronder begrepen strafsancties, kan worden beschouwd als noodzakelijk om de daadwerkelijke naleving van een nationale regeling te waarborgen, op voorwaarde evenwel dat de aard en het bedrag van de opgelegde sanctie in elk concreet geval evenredig zijn aan de ernst van de inbreuk die de sanctie beoogt te bestraffen [zie in die zin arresten van 26 mei 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 59, en 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 57].

48 Met betrekking tot de geschiktheid van de bij § 7/B en § 7/D van de wet op de advertentiebelasting ingevoerde sanctieregeling in het licht van de door de Hongaarse regering aangevoerde doelstellingen, moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat het opleggen van geldboeten die hoog genoeg zijn om de niet-naleving van de in § 7/B, lid 1, van die wet voorziene registratieverplichting te bestraffen, de verrichters van advertentiediensten die aan een dergelijke verplichting zijn onderworpen ervan kan weerhouden deze verplichting niet na te leven, en dus kan voorkomen dat de lidstaat van belastingheffing de mogelijkheid wordt ontnomen om op doeltreffende wijze toezicht te houden op de voorwaarden voor toepassing en vrijstelling van de betrokken belasting.

49 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling niet verder gaat dan nodig is om de door Hongarije aangevoerde doelstellingen te bereiken, moet met betrekking tot het bedrag van de wegens niet-naleving van de registratieverplichting opgelegde geldboeten worden vastgesteld dat die regeling een sanctieregeling invoert waarbij aan een dienstverrichter die deze administratieve formaliteit niet in acht heeft genomen, binnen enkele dagen – met tussenpozen van één dag – geldboeten kunnen worden opgelegd waarvan het bedrag vanaf de tweede boete bij elke nieuwe vaststelling van niet-naleving wordt verdrievoudigd ten opzichte van het bedrag van de vorige boete, hetgeen resulteert in een cumulatief bedrag van 1 miljard HUF (ongeveer 3,1 miljoen EUR), waarbij de bevoegde instantie de dienstverrichter niet voldoende tijd geeft om aan zijn verplichtingen te voldoen, hem niet in de gelegenheid stelt zijn opmerkingen te maken en de ernst van de inbreuk niet zelf onderzoekt. In die omstandigheden heeft deze regeling een onevenredig karakter.

50 In de eerste plaats bestaat er namelijk geen enkele correlatie tussen enerzijds de exponentiële verhoging, binnen een bijzonder kort tijdsbestek, van het cumulatieve bedrag van de geldboeten, dat kan oplopen tot meerdere miljoenen euro's, en anderzijds de ernst van het verzuim om binnen een dergelijk tijdsbestek te voldoen aan de administratieve formaliteit die bestaat in de in § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting voorziene registratieverplichting. Het bedrag van de opgelegde geldboeten lijkt dus te worden vastgesteld zonder rekening te houden met de omzet die de grondslag voor de te innen belasting vormt. In dit verband is het heel goed mogelijk dat het cumulatieve bedrag van de sancties die worden opgelegd krachtens § 7/B, leden 2 en 3, van de wet op de advertentiebelasting de door de belastingplichtige gerealiseerde omzet overschrijdt.

51 In de tweede plaats liggen er – aangezien de betrokken regeling voorziet in de automatische en „dagelijkse" vaststelling door de belastingdienst van sanctiebesluiten zoals die welke in het hoofdgeding zijn genomen – slechts enkele dagen tussen de vaststelling en de betekening van het eerste sanctiebesluit, waarbij aan de belastingplichtige een boete van 10 miljoen HUF (ongeveer 31 000 EUR) wordt opgelegd, en de betekening van het laatste sanctiebesluit, dat het cumulatieve bedrag van de boeten het wettelijke plafond van 1 miljard HUF (ongeveer 3,1 miljoen EUR) doet bereiken. Zelfs als deze belastingplichtige met alle zorgvuldigheid zou handelen, dan nog zou hij dus feitelijk hoe dan ook niet in staat zijn te voldoen aan zijn verplichting om zich te registreren in de lidstaat van belastingheffing voor de ontvangst van dit laatste besluit in zijn lidstaat van vestiging, en zou hij de aanzienlijke verhogingen van het bedrag van de eerdere geldboeten dus niet kunnen voorkomen. Hieruit blijkt ook dat de methode voor de berekening van de geldboeten waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling voorziet geen rekening houdt met de ernst van het gedrag van de verrichters van advertentiediensten die niet hebben voldaan aan hun registratieverplichting.

52 Zoals de Hongaarse regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangegeven, kan de belastingdienst overeenkomstig § 7/B, lid 5, van de wet op de advertentiebelasting het bedrag van de in § 7/B, leden 2 en 3, van die wet voorziene geldboeten inderdaad „onbeperkt" verlagen, indien de belastingplichtige op eerste verzoek van die dienst zijn registratieverplichting naleeft.

53 Uit de bewoordingen zelf van deze bepaling volgt echter dat de belastingdienst, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, in dat opzicht louter over een mogelijkheid beschikt. Een boete verliest evenwel niet zijn onevenredig karakter enkel omdat de diensten van een lidstaat naar eigen goeddunken het bedrag van de boete kunnen verlagen.

54 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste, de tweede, de vierde en de zesde vraag worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat op grond waarvan aan dienstverrichters die in een andere lidstaat zijn gevestigd en die niet hebben voldaan aan een registratieverplichting met het oog op de heffing van advertentiebelasting, binnen enkele dagen een reeks van boetes wordt opgelegd waarvan het bedrag bij elke nieuwe vaststelling van niet-naleving van die verplichting vanaf de tweede boete wordt verdrievoudigd ten opzichte van het bedrag van de vorige boete, hetgeen resulteert in een cumulatief bedrag van meerdere miljoenen euro's, waarbij de bevoegde dienst voor de vaststelling van het besluit tot definitieve bepaling van het cumulatieve bedrag van die geldboeten die dienstverrichters niet de nodige tijd geeft om aan hun verplichtingen te voldoen, hen niet in de gelegenheid stelt hun opmerkingen te maken en de ernst van de inbreuk niet zelf onderzoekt, terwijl het bedrag van de geldboete die wordt opgelegd aan een in de lidstaat van belastingheffing gevestigde dienstverrichter die in strijd met de algemene regels van het nationale belastingrecht een soortgelijke aanmeldings- of registratieverplichting niet heeft nageleefd, aanzienlijk lager is en bij voortdurende niet-naleving van een dergelijke verplichting noch in dezelfde verhouding, noch noodzakelijkerwijs binnen even korte termijnen wordt verhoogd.

Vijfde en zevende vraag

55 Uit het antwoord op de eerste, de tweede, de vierde en de zesde vraag volgt dat een nationale regeling die voorziet in een boeteregeling zoals die welke van toepassing is in geval van niet-naleving van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde registratieverplichting, onverenigbaar is met artikel 56 VWEU. Daarom is het niet nodig om de vijfde en de zevende vraag te beantwoorden.

Kosten

56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat die in een andere lidstaat gevestigde verrichters van advertentiediensten met het oog op de heffing van advertentiebelasting een registratieverplichting oplegt, terwijl verrichters van dergelijke diensten die in de lidstaat van belastingheffing zijn gevestigd, van die verplichting zijn vrijgesteld op grond van het feit dat zij zich reeds moeten aanmelden of registreren met het oog op de heffing van andere belastingen in die lidstaat.**

2) **Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat op grond waarvan aan dienstverrichters die in een andere lidstaat zijn gevestigd en die niet hebben voldaan aan een registratieverplichting met het oog op de heffing van advertentiebelasting, binnen enkele dagen een reeks van boetes wordt opgelegd waarvan het bedrag bij elke nieuwe vaststelling van niet-naleving van die verplichting vanaf de tweede boete wordt verdrievoudigd ten opzichte van het bedrag van de vorige boete,**

hetgeen resulteert in een cumulatief bedrag van meerdere miljoenen euro's, zonder dat de bevoegde dienst voor de vaststelling van het besluit tot definitieve vaststelling van het cumulatieve bedrag van die geldboeten aan die dienstverrichters de nodige tijd geeft om aan hun verplichtingen te voldoen, hen in de gelegenheid stelt hun opmerkingen te maken en zelf de ernst van de inbreuk beoordeelt, terwijl het bedrag van de geldboete die wordt opgelegd aan een in de lidstaat van belastingheffing gevestigde dienstverrichter die in strijd met de algemene regels van het nationale belastingrecht een soortgelijke aanmeldings- of registratieverplichting niet heeft nageleefd, aanzienlijk lager is en bij voortdurende niet-naleving van een dergelijke verplichting noch in dezelfde verhouding, noch noodzakelijkerwijs binnen even korte termijnen wordt verhoogd.

ondertekeningen