

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (veliko vije?e)

3. ožujka 2020.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno pružanje usluga – ?lanak 56. UFEU-a – Ograni?enja – Porezne odredbe – Porez na djelatnosti oglašavanja koji se temelji na prometu – Obveze u vezi s registracijom pri poreznoj upravi – Na?elo nediskriminacije – Nov?ane kazne – Na?elo proporcionalnosti”

U predmetu C-482/18,

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

Google Ireland Limited

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

SUD (veliko vije?e),

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

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. ?ere?, administratorica,

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

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Google Ireland Limited, Z. Szür i D. Kelemen, *ügyvédek*,
- za ma?arsku vladu, M. Z. Fehér, u svojstvu agenta,
- za ?ešku vladu, M. Smolek, J. Vlá?il i O. Serdula, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, N. Gossement, L. Malferrari i A. Sipos, u svojstvu agenata,

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

donosi sljede?u

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanaka 18. i 56. UFEU-a i ?lanaka

41. i 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u dalnjem tekstu: Povelja).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u Googlea Ireland Limited, društva sa sjedištem u Irskoj, i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Porezna uprava, Ma?arska) o odlukama te uprave kojima je tom društvu izrekla niz kazni zbog neispunjena obveze prijave što je imaju osobe koje obavljaju djelatnost oporezivu porezom na oglašavanje propisanim ma?arskim zakonodavstvom.

Pravni okvir

Ma?arski Zakon o porezu na oglašavanje

3 ?lankom 2. stavkom 1. to?kom (e) reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvényja (Zakon br. XXII iz 2014. o porezu na oglašavanje), u verziji na snazi 1. sije?nja 2017. (u dalnjem tekstu: Zakon o porezu na oglašavanje), propisuje se da objavljuvanje reklama na internetu koje se uglavnom odvija na ma?arskom jeziku ili uglavnom na internetskim stranicama ma?arskog govornog podru?ja podliježe porezu na oglašavanje.

4 U skladu s ?lankom 2. stavkom 2. to?kom (b) tog zakona:

„[z]a svaki nalog za objavljuvanje reklama postoji obveza pla?anja poreza na oglašavanja osim ako je [...] naru?itelj oglasa

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

(bb) nije primio traženu izjavu u skladu s to?kom (ba) u roku od deset radnih dana od primitka ra?una ili ra?unovodstvene isprave u vezi s objavom oglasa i

(bc) obavijestio je državnu poreznu upravu o ?injenici iz to?ke (ba), o subjektu koji je objavio oglas i o protu?inidbi za objavu.”

5 Na temelju ?lanka 3. stavka 1. navedenog zakona, svatko tko objavljuje reklame na internetu uglavnom na ma?arskom jeziku ili uglavnom na internetskim stranicama ma?arskog govornog podru?ja jest „porezni obveznik neovisno o svojoj rezidentnosti”.

6 ?lankom 3. stavkom 3. Zakona o porezu na oglašavanje odre?uje se:

„Porezni obveznik definiran u stavku 1. dužan je za svaki ra?un, ra?unovodstvenu ispravu ili drugi dokument (osobito ugovor o objavljuvanju oglasa) na kojem je iskazana cijena pla?ena za objavljuvanje podnijeti izjavu prema kojoj je on obveznik poreza i ispunjava svoje obveze porezne prijave i pla?anja poreza ili prema kojoj on nije dužan platiti porez na reklame objavljene u doti?nom poreznom razdoblju. [...]"

7 ?lanak 7/B tog zakona glasi kako slijedi:

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

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

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

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

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

8. ?lanak 7/D navedenog zakona glasi:

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

Mađarski Zakon o pravilima oporezivanja

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

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

Glavni postupak i prethodna pitanja

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

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

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

14 U prilog svojoj tužbi Google Ireland prije svega tvrdi da je izricanje nov?anih kazni zbog neispunjena obveze prijave propisane u ?lanku 7/B Zakona o porezu na oglašavanje protivno ?lancima 18. i 56. UFEU-a. Zatim isti?e da društva sa sjedištem na Ma?arskom državnom podru?ju mogu lakše ispuniti obveze odre?ene tim zakonom od onih koja imaju sjedište izvan tog državnog podru?ja. Naposljeku smatra da su nov?ane kazne koje se zbog povrede obveze prijave izri?u potonjim društвima razli?ite od onih koje se primjenjuju na društva sa sjedištem u Ma?arskoj koja nisu ispunila sli?nu obvezu te da su neproporcionalne u odnosu na težinu po?injene povrede, što ih ?ini ograni?enjem slobodnog pružanja usluga u Europskoj uniji.

15 Prema mišljenju Googlea Ireland, porezni obveznici sa sjedištem u inozemstvu tako?er su u nepovoljnijem polo?aju od društava sa sjedištem u Ma?arskoj u pogledu ostvarenja prava na djelotvoran pravni lijek. Naime, iako imaju pravo podnijeti pravno sredstvo protiv odluke kojom im se izri?e nov?ana kazna, koja je na temelju odredaba ?lanaka 7/B i 7/D Zakona o porezu na oglašavanje kona?na i izvršna samom dostavom, pravila o korištenju tim sredstvom, me?utim, ograni?avaju doseg tog prava. Posebice, u okviru postupka po upravnom sporu iz ?lanka 7/B stavka 4. Zakona o porezu na oglašavanje sud pred kojim je postupak pokrenut može prihvati?i samo dokumentirane dokaze i odlu?iti bez održavanja rasprave, dok postupak kojim se odluka osporava koji se primjenjuje na nacionalne porezne dužnike na temelju Zakona o pravilima oporezivanja ne podliježe takvim ograni?enjima jer ti dužnici, me?u ostalim, imaju pravo podnijeti upravnu tužbu. Stoga se odredbama Zakona o porezu na oglašavanje osobi kojoj se izrekne takva nov?ana kazna ne jam?i pravo na djelotvoran pravni lijek i pravi?no su?enje, kako su propisana u ?lanku 47. Povelje.

16 U vezi s tim sud koji je uputio zahtjev dvoji o uskla?enosti ?lanaka 7/B i 7/D Zakona o porezu na oglašavanje s ?lankom 56. UFEU-a i na?elom nediskriminacije. Prema mišljenju tog suda, obveza prijave i nov?ane kazne koje se izri?u u slu?aju neispunjena obveze – koje su dio vrlo represivnog sustava sankcija i kaznene su naravi – vrlo su štetne za društva sa sjedištem izvan ma?arskog državnog podru?ja i doista mogu ograni?iti slobodu pružanja usluga u Uniji. On osobito smatra da u ovom slu?aju vjerojatno nije poštovano na?elo proporcionalnosti u pogledu nov?anih kazni zbog neispunjena obveze prijave koje se izri?u tim društвima. U tom pogledu navodi, s jedne strane, da se tim poreznim obveznicima unutar pet dana može izre?i niz nov?anih kazni, s obzirom na to da Porezna uprava svaki dan može utrostru?iti iznos prethodne nov?ane kazne. Te sankcije primjenjuju se ?ak i prije nego što se porezni obveznici mogu upoznati sa svakodnevnim utrostru?enjem iznosa prethodne nov?ane kazne i ispraviti propust, ?ime ih se stavlja u polo?aj da ne mogu sprije?iti da nov?ana kazna koja se u kona?nici duguje dosegne najvi?i prag od 1 milijarde forinti (3,1 milijun eura). Zbog te bi se okolnosti, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, moglo postaviti i pitanje uskla?enosti tog upravnog postupka s ?lankom 41. Povelje. S druge strane, sud koji je uputio zahtjev navodi da je iznos nov?ane kazne izre?ene na temelju ?lanka 7/D Zakona o porezu na oglašavanje ukupno do 2000 puta viši od iznosa nov?ane kazne koja se može izre?i društvu sa sjedištem u Ma?arskoj koje ne ispunjava obvezu porezne registracije, propisanu u ?lanku 172. Zakona o pravilima oporezivanja.

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

18 Smatraju?i da mu sudska praksa Suda ne otklanja te dvojbe, F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Ma?arska) odlu?io je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanke 18. i 56. [UFEU-a] i zabranu diskriminacije tuma?iti na na?in da im je protivan porezni propis države ?lanice ?iji sustav sankcija za povredu obveze registracije u svrhu poreza na oglašavanje predvi?a izricanje nov?ane kazne zbog propusta, ?iji iznos za društva koja nemaju poslovni nastan u Ma?arskoj može ukupno biti i do 2000 puta viši od iznosa nov?ane kazne koja se primjenjuje na društva s poslovnim nastanom u Ma?arskoj?

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

3. Treba li ?lanak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tuma?iti na na?in da im je protivan propis prema kojem se u slu?aju poduze?a s poslovnim nastanom u Ma?arskoj obveza registracije ispunjava automatski bez izri?itog zahtjeva, [samom] dodjelom poreznog identifikacijskog broja tijekom njegova upisa u sudski registar poslovnih subjekata, neovisno o tome objavljuje li poduze?e oglase ili ne, dok se u slu?aju poduze?a bez poslovnog nastana u Ma?arskoj koja objavljaju oglase u toj zemlji to ne doga?a automatski, nego moraju izri?ito ispuniti obvezu registracije i u slu?aju da to ne u?ine može im se izre?i posebna sankcija?

4. U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li ?lanak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tuma?iti na na?in da im je protivna sankcija poput one koja je predmet glavnog postupka, izre?ena zbog neispunjena obveze registracije u svrhu poreza na oglašavanje, ako se taj propis pokaže protivnim navedenom ?lanku?

5. Treba li ?lanak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tuma?iti na na?in da im je protivna odredba prema kojoj je, u slu?aju poduze?a s poslovnim nastanom u inozemstvu, odluka kojom im se izri?e kazna kona?na i izvršna od njezine dostave i može se pobijati samo u sudskom postupku u kojem sud ne može održati raspravu i u kojem su dopušteni samo dokumentirani dokazi, dok se u slu?aju poduze?a s poslovnim nastanom u Ma?arskoj nametnute nov?ane kazne mogu pobijati u upravnom postupku i k tome sudski postupak nije ni na koji na?in ograni?en?

[6]. Treba li ?lanak 56. UFEU-a tuma?iti uzimaju?i u obzir pravo na pravi?ni postupak iz ?lanka 41. stavka 1. Povelje, na na?in da taj zahtjev nije ispunjen kada je izre?ena nov?ana kazna zbog neispunjena po danu, utrostru?uju?i svaki put njezin iznos a da pružatelj usluga koji još nema saznanja o ranijoj odluci i nije u mogu?nosti svoj propust ispraviti prije nego što mu se izrekne sljede?a nov?ana kazna?

[7]. Treba li ?lanak 56. UFEU-a, uzimaju?i u obzir pravo na pravi?ni postupak utvr?eno u ?lanku 41. stavku 1. Povelje, pravo na saslušanje iz ?lanka 41. stavka 2. to?ke (a) Povelje i pravo na djelotvoran pravni lijek te pravo na pošteno su?enje utvr?eno u ?lanku 47. Povelje, tuma?iti na na?in da ti zahtjevi nisu ispunjeni kada se odluka ne može pobijati u upravnom postupku, dok je u sudskom postupku dopušteno podnosi?i samo dokumentirane dokaze te sud ne može održati raspravu u predmetu?”

O prethodnim pitanjima

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

20 Kao prvo, svojim tre?im pitanjem on pita treba li ?lanak 56. UFEU-a tuma?iti na na?in da mu se protivi propis države ?lanice kojim se pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u drugoj državi ?lanici podvrgava obvezi prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje, dok su pružatelji takvih usluga sa sjedištem u državi ?lanici oporezivanja od toga oslobo?eni zbog toga što podliježu obvezi prijave ili registracije u svrhe njihova oporezivanja nekim drugim porezom koji je primjenjiv na državnom podru?ju navedene države ?lanice.

21 Kao drugo, svojim prvim, drugim, ?etvrtim i šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li ?lanak 56. UFEU-a tuma?iti na na?in da mu se protivi propis države ?lanice kojim se pružateljima usluga sa sjedištem u drugoj državi ?lanici koji nisu ispunili obvezu prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje izri?e u nekoliko dana niz nov?anih kazni, ?iji se iznos, po?evši od druge nov?ane kazne, utrostru?uje u odnosu na iznos prethodne nov?ane kazne prilikom svakog novog utvr?enja neispunjena te obveze, što dovodi do kumulativnog iznosa od nekoliko milijuna eura, a da ti pružatelji pritom nisu mogli ispuniti takvu obvezu prijave prije zaprimanja odluke kojom se kona?no odre?uje kumulativni iznos tih nov?anih kazni, dok je iznos nov?ane kazne koji se izri?e pružatelju sa sjedištem u državi ?lanici oporezivanja koji nije ispunio sli?nu obvezu prijave ili registracije povredom op?ih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva znatno niži i u slu?aju ponovljenog neispunjena takve obveze ne pove?ava se ni u istim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima.

22 Kao tre?e, svojim petim i sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li ?lanak 56. UFEU-a u vezi s ?lancima 41. i 47. Povelje tuma?iti na na?in da mu se protivi propis države ?lanice kojim se predvi?a da se protiv odluka o sankciji koje Porezna uprava donosi protiv pružatelja usluga sa sjedištem u drugoj državi ?lanici koji nije ispunio obvezu prijave koja se njime propisuje može podnijeti pravno sredstvo u postupku u kojem – za razliku od redovnog upravnog postupka u poreznim stvarima – nacionalni sud pred kojim se postupak vodi odlu?uje samo o dokumentiranim dokazima i ne može održati raspravu.

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

Tre?e pitanje

24 Uvodno valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev Sudu postavlja pitanje o mogu?em ograni?enu slobodnog pružanja usluga iz ?lanka 56. UFEU-a koje ne obuhva?a oporezivanje pružatelja usluga oglašavanja porezom na reklame objavljene na internetu, poput onog primjenjivog u Ma?arskoj, nego jedino obvezu prijave koja se u toj državi ?lanici nalaže navedenim pružateljima radi njihova oporezivanja tim porezom.

25 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se ?lanku 56. UFEU-a protivi primjena svih nacionalnih propisa kojima se više otežava pružanje usluga me?u državama ?lanicama nego pružanje usluga unutar samo jedne države ?lanice (presuda od 18. lipnja 2019., Austrija/Njema?ka, C-591/17, EU:C:2019:504, t. 135. i navedena sudska praksa). Naime, ?lanak 56. UFEU-a zahtjeva uklanjanje svih ograni?enja slobodnog pružanja usluga uvedenih zato što pružatelj usluga ima poslovni nastan u državi ?lanici razli?itoj od one u kojoj se pruža usluga (vidjeti, me?u ostalim, presudu od 22. studenoga 2018., Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, t. 28. i navedenu sudske praksu).

26 Ograni?enja slobodnog pružanja usluga su nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili ?ine manje privla?nom izvršavanje te slobode. Naprotiv, mjere ?iji je jedini u?inak optere?enje predmetnih usluga dodatnim troškovima i koje na isti na?in utje?u na pružanje usluga izme?u država ?lanica kao i unutar iste države ?lanice nisu obuhva?ene ?lankom 56. UFEU-a (vidjeti, me?u ostalim, presudu od 18. lipnja 2019., Austrija/Njema?ka, C-591/17, EU:C:2019:504, t. 136. i

137. i navedenu sudsku praksu).

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

28 Iz toga slijedi, s jedne strane, da se obavljanje djelatnosti oglašavanja na ma?arskom državnom podru?ju ne uvjetuje obvezom prijave propisanom u ?lanku 7/B stavku 1. tog zakona i, s druge strane, da su toj obvezi podvrgnuti pružatelji usluga oglašavanja koji prije pokretanja takve svoje oporezive djelatnosti nisu registrirani u svrhe oporezivanja u Ma?arskoj, dok su te obveze oslobo?eni pružatelji usluga oglašavanja koji su ve? registrirani u svrhe oporezivanja nekim porezom, i to neovisno o sjedištu svih tih pružatelja.

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

30 Naime, ni iz ?ega ne proizlazi da obveza prijave propisana u ?lanku 7/B stavku 1. Zakona o porezu na oglašavanje za pružatelje usluga oglašavanja koji nemaju sjedište na ma?arskom državnom podru?ju zna?i dodatno administrativno optere?enje u odnosu na ono kojem su podvrgnuti pružatelji usluga oglašavanja sa sjedištem na tom državnom podru?ju.

31 To?no je da su pružatelji usluga oglašavanja sa sjedištem u Ma?arskoj oslobo?eni od te obvezu. Naime, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, za njih se na temelju nacionalnog poreznog prava smatra da automatski ispunjavaju navedenu obvezu.

32 Me?utim, okolnost da su ti pružatelji oslobo?eni od te obvezu prijave ne ?ini u pogledu pružatelja usluga oglašavanja sa sjedištem u drugim državama ?lanicama razliku u postupanju koja može biti ograni?enje slobodnog pružanja usluga.

33 Naime, prije svega, nesporno je da su potonji pružatelji oslobo?eni i obveze prijave na temelju ?lanka 7/B stavka 1. Zakona o porezu na oglašavanje ako su se ve? prijavili ili registrirali pri Poreznoj upravi u svrhe nekog drugog izravnog ili neizravnog poreza koji se napla?uje u Ma?arskoj.

34 Nadalje, u?inak oslobo?enja od te obvezu prijave, iako na njega pravo imaju ve?inom pružatelji usluga sa sjedištem na ma?arskom državnom podru?ju, nije to da se njome odvrti od prekograni?nog pružanja usluga oglašavanja, nego da se sprije?i da pružatelji koji su ve? registrirani pri Poreznoj upravi moraju izvršavati beskorisnu administrativnu formalnost jer je svrha navedene obvezu prijave upravo to da se toj upravi omogu?i da identificira obveznike poreza na oglašavanje. Osobito iz elemenata kojima Sud raspolaže proizlazi da je pružatelj usluga sa sjedištem u Ma?arskoj dužan uputiti zahtjev za upis u trgova?ki registar i dodjelu poreznog broja.

35 Naposljeku, nijedan element podnesen Sudu u okviru ovog postupka ne upu?uje na to da su koraci koje treba poduzeti kako bi se ispunila obveza prijave o kojoj je rije? ve?e optere?enje od onih koje treba izvršiti kako bi se registriralo pri Poreznoj upravi u svrhe nekog drugog poreza i upisalo u nacionalni trgova?ki registar.

36 S obzirom na prethodna razmatranja, na tre?e pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 56. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi propis države ?lanice koji pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u drugoj državi ?lanici podvrgava obvezi prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje, dok su pružatelji takvih usluga sa sjedištem u državi ?lanici oporezivanja od toga oslobo?eni jer su podvrgnuti obvezama prijave ili registracije u svrhe njihova

oporezivanja nekim drugim primjenjivim porezom na državnom podru?ju navedene države ?lanice.

Prvo, drugo, ?etvrto i šesto pitanje

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

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

39 Iz elemenata koji su podneseni Sudu proizlazi da se, u skladu s ?lankom 7/B stavcima 2. i 3. tog zakona, svaki obveznik poreza na oglašavanje koji još nije registriran pri državnoj Poreznoj upravi kao dužnik nekog drugog poreza i ne ispunil obvezu prijave koju je dužan izvršiti izlaže pla?anju niza nov?anih kazni, pri ?emu se iznos prve, odre?ene na 10 milijuna forinti (oko 31 000 eura), utrostru?uje svaki dan svakog novog utvr?enja neispunjena te obveze, tako da u nekoliko dana, na temelju ?lanka 7/D navedenog zakona, doseže maksimalni kumulirani iznos od 1 milijarde forinti (oko 3,1 milijun eura).

40 S formalne to?ke gledišta, taj sustav sankcija primjenjuje se bez razlike na sve porezne obveznike koji ne ispune svoju obvezu prijave na temelju Zakona o porezu na oglašavanje, neovisno o državi ?lanici na ?ijem državnom podru?ju imaju sjedište.

41 Me?utim, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti istaknula u to?ki 77. svojeg mišljenja, jedino poreznim nerezidentima u Ma?arskoj doista prijeti opasnost od sankcija propisanih u ?lanku 7/B stavcima 2. i 3. i u ?lanku 7/D Zakona o porezu na oglašavanje jer su, s obzirom na podru?je primjene ?lanka 7/B stavka 1. navedenog zakona *ratione personae*, obveze prijave oslobo?eni pružatelji koje je državna Porezna uprava registrirala kao dužnike nekog poreza u Ma?arskoj.

42 To?no je da se pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u Ma?arskoj može sankcionirati za neispunjene sli?nih obveza prijave i registracije koje su im naložene na temelju op?ih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva.

43 Me?utim, sustav sankcija predvi?en u ?lancima 7/B i 7/D Zakona o porezu na oglašavanje omogu?ava izricanje nov?anih kazni u iznosu znatno višem od onoga koji proizlazi iz primjene ?lanka 172. Zakona o pravilima oporezivanja u slu?aju da pružatelj usluga sa sjedištem u Ma?arskoj ne poštije svoju obvezu registracije, propisanu u ?lanku 17. stavku 1. to?ki (b) navedenog zakona. Osim toga, iznos nov?anih kazni izre?enih na temelju potonjeg sustava ne uve?ava se u slu?aju ponovljenog nepoštovanja doti?ne obveze registracije u tako velikim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima poput iznosa nov?anih kazni primjenjivih u sklopu sustava sankcija propisanog Zakonom o porezu na oglašavanje.

44 Vode?i ra?una o razlici u postupanju koja se uspostavlja izme?u pružatelja usluga oglašavanja ovisno o tome jesu li ili nisu ve? registrirani u svrhe oporezivanja u Ma?arskoj, sustav sankcija o kojem je rije? u glavnom postupku ?ini ograni?enje slobodnog pružanja usluga propisanog ?lankom 56. UFEU-a.

45 Takvo ograni?enje ipak se može dopustiti ako to opravdavaju važni razlozi u op?em interesu i pod uvjetom da u tom slu?aju primjena takvog ograni?enja bude prikladna za jam?enje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prekora?uje ono što je nužno da bi ga se postiglo (vidjeti u tom smislu, me?u ostalim, presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International, C-48/15,

46 U ovom slu?aju, kako bi opravdala to ograni?enje, ma?arska vlada formalno se poziva na nu?nost o?uvanja uskla?enosti svojeg poreznog sustava, ali u biti isti?e razloge koji se odnose na u?inkovitost poreznog nadzora i naplate poreza.

47 U tom pogledu Sud je ve? priznao da potrebe jam?enja u?inkovitosti poreznog nadzora i osiguranja naplate poreza mogu biti va?ni razlozi u op?em interesu koji mogu opravdati ograni?enje slobodnog pru?anja usluga. Sud je tako?er presudio da se uvo?enje sankcija, uklju?uju?i i one kaznene naravi, mo?e smatrati nu?nim u cilju jam?enja djelotvornog poštovanja nacionalnog propisa, pod uvjetom, me?utim, da su narav i iznos nametnute sankcije u svakom pojedina?nom slu?aju proporcionalni te?ini povrede koja se njome sankcionira (vidjeti u tom smislu presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, t. 59. i od 25. srpnja 2018., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 57.).

48 Kao prvo, ?to se ti?e prikladnosti sustava sankcija uspostavljenog ?lancima 7/B i 7/D Zakona o porezu na ogla?avanje s obzirom na ciljeve koje isti?e ma?arska vlada, valja istaknuti da izricanje dovoljno visokih nov?anih kazni zbog neispunjena? obveze prijave propisane u ?lanku 7/B stavku 1. tog zakona mo?e odvratiti pru?atelje usluga ogla?avanja na koje se primjenjuje takva obveza od toga da je ne po?tuju i tako sprije?iti da se dr?avi ?lanici onemogu?i u?inkovit nadzor uvjeta primjene i oslobo?enja od doti?nog poreza.

49 Kao drugo, ?to se ti?e pitanja prekora?uje li nacionalni propis o kojem je rije? u glavnom postupku ono ?to je nu?no za ostvarivanje ciljeva koje navodi Ma?arska, u pogledu iznosa nov?anih kazni zaprije?enih u slu?aju nepo?tovanja obveze prijave valja utvrditi da se tim propisom uspostavlja sustav sankcija unutar kojeg se pru?atelju koji ne ispuni tu administrativnu formalnost mogu u nekoliko dana, s intervalima od samo jednog dana, izre?i nov?ane kazne ?iji se iznos, po?evši od druge nov?ane kazne, utrostru?uje u odnosu na iznos prethodne nov?ane kazne prilikom svakog novog utvr?enja neispunjena? te obveze, ?to mo?e dovesti do kumulativnog iznosa koji dose?e 1 milijardu forinti (oko 3,1 milijun eura), a da nadle?no tijelo tom pru?atelju pritom ne daje vrijeme potrebno da ispuni svoje obveze i priliku da podnese svoja o?itovanja te sâmo ne ispituje te?inu povrede. U tim je okolnostima taj propis neproporcionalan.

50 Naime, s jedne strane, ne postoji nikakav suodnos izme?u eksponencijalnog pove?anja kumulativnog iznosa nov?anih kazni u osobito kratkim rokovima, koji mo?e dosegnuti nekoliko milijuna eura, i te?ine propusta neizvr?avanja administrativne formalnosti u tim rokovima – obveze prijave propisane u ?lanku 7/B stavku 1. Zakona o porezu na ogla?avanje. Dakle, o?ito je da je iznos nov?anih kazni odre?en ne uzimaju?i u obzir promet koji ?ini poreznu osnovicu koja se smatra napla?enom. U tim okolnostima svakako je mogu?e da kumulativni iznos sankcija izre?enih na temelju ?lanka 7/B stavaka 2. i 3. Zakona o porezu na ogla?avanje prelazi promet koji je porezni obveznik ostvario.

51 S druge strane, budu?i da propis o kojem je rije? predvi?a automatsko donošenje dnevnih odluka Porezne uprave o sankcijama, poput onih koje su donesene u glavnom predmetu, samo je nekoliko dana izme?u donošenja i dostave prve odluke o sankciji kojom se poreznom obvezniku izri?e nov?ana kazna u iznosu od 10 milijuna forinti (oko 31 000 eura) i dostave posljednje odluke o sankciji iz koje proizlazi da kumulativni iznos nov?anih kazni doseže najviši zakonski prag od 1 milijarde forinti (oko 3,1 milijun eura). Tako?er, ?ak i kada taj porezni obveznik postupa pažljivo, u svakom mu je slu?aju prakti?no nemogu?e ispuniti obvezu svoje prijave prije zaprimanja posljednje odluke u svojoj državi ?lanici sjedišta te on stoga ne može izbje?i znatna uve?anja iznosa prethodnih nov?anih kazni. To pokazuje i da se metodom izra?una nov?anih kazni propisanom nacionalnim propisom o kojem je rije? u glavnem postupku ne vodi ra?una o težini postupanja pružatelja usluga oglašavanja koji nisu ispunili svoju obvezu prijave.

52 To?no je, kao što je to ma?arska vlada istaknula u svojim pisanim o?itovanjima, da na temelju ?lanka 7/B stavka 5. Zakona o porezu na oglašavanje Porezna uprava može „neograni?eno” smanjiti iznos nov?anih kazni propisanih u ?lanku 7/B stavcima 2. i 3. tog zakona ako porezni obveznik ispuni svoju obvezu prijave kad ga ta uprava na to prvi put pozove.

53 Me?utim, iz samog teksta te odredbe, pod uvjetom provjere suda koji je uputio zahtjev, proizlazi da je to za Poreznu upravu samo mogu?nost. Nov?ana kazna ipak ne prestaje biti neproporcionalna samo zbog toga što tijela države ?lanice po vlastitoj diskreciji mogu smanjiti iznos.

54 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo, drugo, ?etvrto i šesto pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 56. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu se protivi propis države ?lanice kojim se pružateljima usluga sa sjedištem u drugoj državi ?lanici koji nisu ispunili obvezu prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje u nekoliko dana izri?e niz nov?anih kazni, ?iji se iznos, po?evši od druge nov?ane kazne, utrostru?uje u odnosu na iznos prethodne nov?ane kazne prilikom svakog novog utvr?enja neispunjena te obveze, što dovodi do kumulativnog iznosa od nekoliko milijuna eura, a da nadležno tijelo, prije donošenja odluke kojom se kona?no odre?uje kumulativni iznos tih nov?anih kazni, tim pružateljima usluga pritom ne daje vrijeme potrebno za ispunjenje njihovih obveza i priliku da podnesu svoja o?itovanja te sâmo ne ispituje težinu povrede, dok je iznos nov?ane kazne koja se izri?e pružatelju sa sjedištem u državi ?lanici oporezivanja koji je propustio ispuniti sli?nu obvezu prijave ili registracije povredom op?ih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva znatno niži i ne pove?ava se u slu?aju ponovljenog nepoštovanja takve obveze, ni u istim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima.

Peto i sedmo pitanje

55 Iz odgovora na prvo, drugo, ?etvrto i šesto pitanje proizlazi da nacionalni propis kojim se predvi?a sustav nov?anih kazni poput onoga primjenjivog u slu?aju neispunjena obveze prijave o kojem je rije? u glavnem postupku nije uskla?en s ?lankom 56. UFEU-a. Stoga na peto i sedmo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

56 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vije?e) odlu?uje:

1. **?lanak 56. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi propis države ?lanice koji pružatelje usluga oglašavanja sa sjedištem u drugoj državi ?lanici podvrgava obvezi prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje, dok su pružatelji takvih**

usluga sa sjedištem u državi ?lanici oporezivanja od toga oslobo?eni jer su podvrgnuti obvezama prijave ili registracije u svrhe njihova oporezivanja nekim drugim primjenjivim porezom na državnom podru?ju navedene države ?lanice.

2. ?lanak 56. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu se protivi propis države ?lanice kojim se pružateljima usluga sa sjedištem u drugoj državi ?lanici koji nisu ispunili obvezu prijave u svrhe njihova oporezivanja porezom na oglašavanje u nekoliko dana izri?e niz nov?anih kazni, ?iji se iznos, po?evši od druge nov?ane kazne, utrostru?uje u odnosu na iznos prethodne nov?ane kazne prilikom svakog novog utvr?enja neispunjena te obveze, što dovodi do kumulativnog iznosa od nekoliko milijuna eura, a da nadležno tijelo, prije donošenja odluke kojom se kona?no odre?uje kumulativni iznos tih nov?anih kazni, tim pružateljima usluga pritom ne daje vrijeme potrebno za ispunjenje njihovih obveza i priliku da podnesu svoja o?itovanja te sâmo ne ispituje težinu povrede, dok je iznos nov?ane kazne koja se izri?e pružatelju sa sjedištem u državi ?lanici oporezivanja koji je propustio ispuniti sli?nu obvezu prijave ili registracije povredom op?ih odredaba nacionalnog poreznog zakonodavstva znatno niži i ne pove?ava se u slu?aju ponovljenog nepoštovanja takve obveze, ni u istim razmjerima ni nužno u tako kratkim rokovima.

Potpisi

* Jezik postupka: ma?arski