

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Marea Camer?)

3 martie 2020(*)

„Trimitere preliminar? – Libera prestare a serviciilor – Articolul 56 TFUE – Restric?ii – Dispozi?ii fiscale – Tax? privind activit?ile de publicitate ?i bazat? pe cifra de afaceri – Obliga?ii privind înregistrarea la administra?ia fiscal? – Principiul nediscrimin?rii – Amenzi – Principiul propor?ionalit??ii”

În cauza C?482/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 13 iulie 2018, primit? de Curte la 24 iulie 2018, în procedura

Google Ireland Limited

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

CURTEA (Marea Camer?),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepre?edint?, domnii J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, doamna L. S. Rossi (raportoare) ?i domnul I. Jarukaitis, pre?edin?i de camer?, domnul E. Juhász, doamna C. Toader, domnii D. Šváby, F. Biltgen ?i doamna K. Jürimäe, judec?tori

avocat? general?: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. ?ere?, administratoare,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 4 iunie 2019,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Google Ireland Limited, de Z. Szür ?i de D. Kelemen, ügyvédek;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, în calitate de agent;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vlášil ?i de O. Serdula, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de N. Gossement, de L. Malferrari ?i de A. Sipos, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor doamnei avocate generale în ?edin?a din 12 septembrie 2019,

pronun?? prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 18 și 56 TFUE, precum și a articolelor 41 și 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Google Ireland Limited, societate cu sediul în Irlanda, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (administrația fiscală, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu deciziile prin care această autoritate administrativă a aplicat o serie de amenzi respectivei societăți pentru încălcarea obligației de înregistrare care incumbă persoanelor ce desfășoară o activitate supusă taxei pe publicitate prevăzute de legislația maghiară.

Cadrul juridic

Legea maghiară privind taxa pe publicitate

3 Articolul 2 alineatul 1 litera e) din reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (Legea nr. XXII din 2014 privind taxa pe publicitate), în versiunea în vigoare la 1 ianuarie 2017 (denumită în continuare „Legea privind taxa pe publicitate”), prevede că este supusă taxei pe publicitate orice publicare de publicitate efectuată pe internet în mod preponderent în limba maghiară sau pe un site internet preponderent în limba maghiară.

4 În conformitate cu articolul 2 alineatul 2 litera b) din această lege:

„[o]rice contract de publicare de publicitate este supus taxei pe publicitate, cu excepția cazului în care [...] persoana care a comandat publicitatea:

ba) și-a solicitat persoanei impozabile în sensul articolului 3 alineatul 1 declarația prevăzută la articolul 3 alineatul 3 și poate demonstra în mod credibil această împrejurare,

bb) nu a primit declarația solicitată în conformitate cu litera ba) în termen de 10 zile lucrătoare de la primirea facturii sau a documentului contabil privind publicarea anunțului și

bc) a notificat administrația fiscală națională cu privire la împrejurarea menționată la litera ba), la persoana care a publicat anunțul și la plata pentru publicare.”

5 În conformitate cu articolul 3 alineatul 1 din legea menționată, orice persoană care își asumă publicarea de publicitate efectuată pe internet în mod preponderent în limba maghiară sau pe un site internet în mod preponderent în limba maghiară este o „persoană impozabilă, indiferent de locul în care este stabilită”.

6 Articolul 3 alineatul 3 din Legea privind taxa pe publicitate prevede:

„Persoana impozabilă prevăzută la alineatul 1 trebuie să declare în orice factură, document contabil sau într-un alt document referitor la contraprestația primită în urma publicării anunțului (în special contractul de publicare a unui anunț) că datorează plata taxei și că își îndeplinește obligația de declarare și de plată a taxei sau că, în exercițiul financiar respectiv, nu este obligat să plătească taxa pentru publicarea de anunțuri. [...]”

7 Articolul 7/B din această lege are următorul cuprins:

„1. O persoană impozabilă în sensul articolului 3 alineatul 1, care nu este înregistrată de

administra?ia fiscal? na?ional? cu titlu de contribuabil pentru un impozit oarecare, are obliga?ia de a se înregistra în termen de 15 de zile de la începerea activit?ii impozabile în sensul articolului 2 alineatul 1 utilizând formularul furnizat de administra?ia fiscal? na?ional?. [...]

2. Administra?ia fiscal? na?ional?, în cazul în care persoana impozabil? nu î?i îndepline?te obliga?ia de înregistrare în conformitate cu alineatul 1, pe lâng? faptul c? îi va solicita s? se conformeze obliga?iei care îi revine, îi va aplica într-o prim? faz? o amend? în cuantum de 10 milioane de forin?i maghiari [HUF] pentru neîndeplinirea în termen a obliga?iei [aproximativ 31 000 de euro].

3. În cazul în care se constat? din nou neîndeplinirea obliga?iei, administra?ia fiscal? na?ional? aplic? o amend? pentru înc?lcarea obliga?iei, a c?rei valoare va fi de trei ori mai mare decât valoarea amenzii aplicate anterior.

4. Administra?ia fiscal? na?ional? constat? neîndeplinirea obliga?iei de înregistrare printr-o decizie emis? zilnic în conformitate cu alineatul 1, care este definitiv? ?i executorie de la data comunic?rii sale ?i care este supus? controlului jurisdic?ional. În cadrul procedurii de control jurisdic?ional, se admit doar mijloace de prob? scrise, iar instan?a se pronun?? f?r? organizarea unei ?edin?e de audiere a pledoariilor.

5. În cazul în care persoana impozabil? î?i îndepline?te obliga?ia de înregistrare în urma primei soma?ii a autorit??ii fiscale na?ionale, amenda prev?zut? la alineatele 2 ?i 3 poate fi redus? f?r? nicio limitare."

8 Articolul 7/D din legea men?ionat? prevede:

„Autoritatea fiscal? na?ional? poate aplica aceleia?i persoane impozabile, în temeiul articolelor 7/B ?i 7/C, o amend? pentru neîndeplinirea obliga?iei de înregistrare în valoare total? maxim? de 1 miliard HUF [aproximativ 3,1 milioane de euro]."

Codul maghiar de procedur? fiscal?

9 Conform articolului 17 alineatul 1 litera b) din adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedur? fiscal?, denumit? în continuare „Codul de procedur? fiscal?"), o persoan? impozabil? rezident? î?i îndepline?te automat obliga?ia de înregistrare la administra?ia fiscal? na?ional? prin depunerea unei cereri de înregistrare la registrul comer?ului ?i a unei cereri de atribuire a unui cod de identificare fiscal?.

10 În cazul neîndeplinirii obliga?iilor de înregistrare, indiferent dac? este vorba despre obliga?ia de notificare a înregistr?rii sau de notificare a modific?rilor survenite, a obliga?iilor de furnizare a datelor sau de deschidere a unui cont curent ?i a obliga?iei de depunere a unei declara?ii fiscale, se poate aplica, astfel cum reiese din cuprinsul articolului 172 din legea men?ionat?, o amend? în valoare de 500 000 HUF (aproximativ 1 550 de euro) sau, dup? caz, de 1 000 000 HUF (aproximativ 3 100 de euro). Atunci când aplic? o amend? în acest temei, administra?ia fiscal? are de asemenea obliga?ia de a?i transmite persoanei impozabile o soma?ie pentru a??i îndeplini obliga?ia înc?lcat?, stabilind în acest sens un anumit termen. Valoarea amenzii se dubleaz? în cazul nerespect?rii de c?tre persoana impozabil? a termenului de executare stabilit. În cazul execut?rii obliga?iei, amenda aplicat? poate fi redus? f?r? nicio limitare.

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

11 Prin decizia din 16 ianuarie 2017, administra?ia fiscal? a constatat, pe de o parte, c? Google Ireland desf??ura o activitate care intra în domeniul de aplicare al Legii privind taxa pe publicitate

și, pe de altă parte, că nu se înregistrase la administrația fiscală în termen de 15 de zile de la începerea activității sale, cu încălcarea prevederilor articolului 7/B alineatul 1 din această lege. Prin urmare, administrația fiscală i-a aplicat o amendă în cuantum de 10 milioane HUF (aproximativ 31 000 de euro), în temeiul articolului 7/B alineatul 2 din legea menționată.

12 Prin decizii emise în următoarele patru zile, administrația fiscală a aplicat Google Ireland patru noi amenzi, fiecare în cuantum de trei ori mai mare decât cel al amenzii aplicate anterior, conform articolului 7/B alineatul 3 din Legea privind taxa pe publicitate. Prin efectul deciziei din 20 ianuarie 2017, societățile Google Ireland i s-a aplicat, în total, cuantumul maxim legal de 1 miliard HUF (aproximativ 3,1 milioane de euro), prevăzut la articolul 7/D din această lege.

13 Google Ireland a formulat la instanța de trimitere o acțiune având ca obiect anularea acestor decizii.

14 În susținerea acțiunii formulate, Google Ireland susține, mai întâi, că aplicarea unor amenzi pentru motivul încălcării obligației de înregistrare prevăzute la articolul 7/B din Legea privind taxa pe publicitate este contrar articolelor 18 și 56 TFUE. Aceasta susține, în continuare, că societățile stabilite pe teritoriul maghiar pot îndeplini cu mai mult ușurință obligațiile prevăzute de respectiva lege decât societățile stabilite în afara acestui teritoriu. În sfârșit, ea consideră că amenzile care sunt aplicate acestor din urmă societăți pentru motivul că și-au încălcat obligația de înregistrare sunt diferite de cele aplicabile societăților stabilite în Ungaria care ar fi încălcat o obligație similară și sunt disproporționate în raport cu gravitatea încălcării și, în consecință, constituind astfel o restricție privind libera prestare a serviciilor în Uniunea Europeană.

15 Potrivit Google Ireland, persoanele impozabile stabilite în străinătate se află de asemenea într-o situație mai puțin favorabilă decât societățile stabilite în Ungaria în ceea ce privește exercitarea dreptului la o cale de atac efectivă. Astfel, deși dispun de dreptul de a formula o cale de atac jurisdicțională împotriva unei decizii prin care li se aplică o amendă, care este, în temeiul articolelor 7/B și 7/D din Legea privind taxa pe publicitate, definitivă și executorie de la data comunicării sale, modalitățile de exercitare a acestei căi de atac ar restrânge totuși domeniul de aplicare al dreptului lor. În special, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 7/B alineatul 4 din Legea privind taxa pe publicitate, instanța sesizată nu ar putea admite decât mijloace de probă scrise și s-ar pronunța fără organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor, în condițiile în care procedura de contestare aplicabilă contribuabililor naționali în temeiul Codului de procedură fiscală nu ar fi supus unor astfel de limitări, acești contribuabili având în special la dispoziție dreptul de a formula o cale de atac administrativă. Prevederile Legii privind taxa pe publicitate nu ar garanta, așadar, persoanei căreia i se aplică o astfel de amendă dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil, astfel cum este prevăzut la articolul 47 din cartă.

16 În acest context, instanța de trimitere ridică problema compatibilității articolelor 7/B și 7/D din Legea privind taxa pe publicitate cu articolul 56 TFUE și cu principiul nediscriminării. Potrivit acestei instanțe, obligația de înregistrare, precum și amenzile aplicate în cazul încălcării respectivei obligații – amenzi care corespund unui regim de sancțiuni foarte represiv și care au caracter punitiv – sunt foarte prejudiciabile pentru societățile stabilite în afara teritoriului maghiar și sunt efectiv de natură să restrângă libertatea de a presta servicii în Uniune. Ea consideră în special, în ceea ce privește amenzile pentru încălcarea obligației de înregistrare care pot fi aplicate acestor societăți, că principiul proporționalității probabil nu a fost respectat în speță. În această privință, instanța menționată arată, pe de o parte, că o serie de amenzi poate fi aplicată respectivelor persoane impozabile în cinci zile, administrația fiscală putând tripla în fiecare zi cuantumul amenzii precedente. Or, aceste sancțiuni s-ar aplica chiar înainte ca persoanele impozabile să poată lua cunoștință de triplarea zilnică a cuantumului amenzii precedente și să poată remedia încălcarea obligației de înregistrare, acestea fiind astfel puse în imposibilitatea de

a împiedica atingerea de c?tre amenda datorat? în mod definitiv a plafonului de 1 miliard HUF (3,1 milioane de euro). Aceast? împrejurare ar putea de asemenea, în opinia instan?ei de trimitere, s? ridice problema compatibilit??ii respectivei proceduri administrative cu articolul 41 din cart?. Pe de alt? parte, instan?a de trimitere arat? c? valoarea amenzii aplicate în temeiul articolului 7/D din Legea privind taxa pe publicitate este, în total, de pân? la de 2 000 de ori mai ridicat? decât cea a amenzii care poate fi aplicat? unei societ??i stabilite în Ungaria care nu ar îndeplini obliga?ia de înregistrare fiscal? prev?zut? la articolul 172 din Codul de procedur? fiscal?.

17 În sfâr?it, instan?a men?ionat? ridic? problema respect?rii articolului 47 din cart? în m?sura în care, în cadrul procedurii de control jurisdic?ional prev?zute la articolul 7/B alineatul 4 din Legea privind taxa pe publicitate, spre deosebire de procedura ordinar? a c?ii de atac administrative, sunt admise doar mijloacele de prob? scrise, instan?a sesizat? neputând dispune organizarea unei ?edin?e de audiere a pledoariilor.

18 Considerând c? jurispruden?a Cur?ii nu îi permite s? r?spund? la aceste întreb?ri, F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Budapesta, Ungaria) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolele 18 ?i 56 [TFUE], precum ?i interzicerea discrimin?rii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri fiscale a unui stat membru al c?rui regim de sanc?iuni prevede, pentru neîndeplinirea obliga?iei de înregistrare în scopul perceperii taxei pe publicitate, aplicarea unei amenzi pentru neîndeplinirea acestei obliga?ii care, în cazul societ??ilor care nu sunt stabilite în Ungaria, poate s? fie în total de pân? la 2 000 de ori mai mare decât cea aplicabil? societ??ilor stabilite în Ungaria?

2) Sanc?iunea extrem de sever? ?i deosebit de punitiv? descris? la întrebarea anterioar? este de natur? s? îi descurajeze pe prestatorii de servicii care nu sunt stabili?i în Ungaria s? presteze servicii în aceast? ?ar??

3) Articolul 56 TFUE ?i interzicerea discrimin?rii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri conform c?reia, în cazul societ??ilor stabilite în Ungaria, obliga?ia de înregistrare este îndeplinit? automat – f?r? s? se formuleze o cerere expres? – prin [simpla] atribuire a unui cod de identificare fiscal? maghiar în cursul înregistr?rii în registrul comer?ului, indiferent dac? societatea public? sau nu anun?uri, în timp ce, în cazul societ??ilor care nu sunt stabilite pe teritoriul Ungariei, dar care public? anun?uri în aceast? ?ar?, executarea obliga?iei de înregistrare nu este automat?, ci trebuie îndeplinit? în mod expres, iar în cazul neîndeplinirii, societ??ilor li se poate aplica o sanc?iune specific??

4) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare, articolul 56 TFUE ?i interzicerea discrimin?rii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei sanc?iuni precum cea care face obiectul litigiului principal, aplicat? ca urmare a neîndeplinirii obliga?iei de înregistrare în scopul perceperii taxei pe publicitate, în m?sura în care o astfel de reglementare se dovede?te a fi contrar? articolului men?ionat anterior?

5) Articolul 56 TFUE ?i interzicerea discrimin?rii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei dispozi?ii potrivit c?reia, în cazul societ??ilor stabilite în str?in?tate, decizia prin care li se aplic? o amend? este definitiv? ?i executorie începând cu data comunic?rii sale ?i poate fi atacat? numai într-o procedur? jurisdic?ional? în care instan?a nu poate dispune organizarea unei ?edin?e de audiere a pledoariilor ?i în care sunt admise doar mijloace de prob? scrise, în timp ce, în cazul societ??ilor stabilite în Ungaria, se poate introduce o cale de atac administrativ? împotriva amenzilor impuse ?i, în plus, procedura jurisdic?ional? nu este limitat? în niciun mod?

[6]) Articolul 56 TFUE trebuie interpretat, în lumina dreptului la un tratament echitabil prevăzut la articolul 41 alineatul (1) din [cartă], în sensul că această cerință nu este respectată în cazul în care amenda pentru neîndeplinirea obligației de înregistrare se aplică zilnic, triplându-se valoarea, fără ca prestatorul serviciilor să aibă cunoștință de decizia anterioară, ceea ce face imposibilă rectificarea de către acesta a omisiunii înainte să i se aplice următoarea amendă.

[7]) Având în vedere dreptul la un tratament echitabil prevăzut la articolul 41 alineatul (1) din cartă, dreptul de a fi ascultat prevăzut la articolul 41 alineatul (2) litera (a) din cartă, precum și dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil prevăzut la articolul 47 din cartă, articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că aceste cerințe nu sunt respectate în cazul în care decizia nu poate fi atacată pe cale administrativă, iar în cadrul procedurii jurisdicționale sunt admise numai mijloace de probă scrise, iar instanța nu poate dispune organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor în cadrul procedurii.”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul celor șapte întrebări preliminare, instanța de trimitere ridică în esență următoarele trei categorii de întrebări.

20 În primul rând, prin intermediul celei de a treia întrebări, aceasta solicită să se stabilească dacă articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care impune prestatorilor de servicii de publicitate stabiliți în alt stat membru o obligație de înregistrare, în scopul supunerii lor la plata unei taxe pe publicitate, în condițiile în care prestatorii de astfel de servicii stabiliți în statul membru de impozitare sunt scutiți de această obligație pentru motivul că li se aplică obligații de declarare sau de înregistrare în temeiul supunerii lor la plata oricărei alte taxe aplicabile pe teritoriul statului membru respectiv.

21 În al doilea rând, prin intermediul primei, al celei de a doua, al celei de a patra și al celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere dorește să afle în esență dacă articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru prin care prestatorilor de servicii stabiliți în alt stat membru care nu s-au conformat unei obligații de înregistrare în scopul supunerii lor la plata unei taxe pe publicitate li se aplică în câteva zile o serie de amenzi al căror cuantum, pornind de la cel de al doilea, se triplează în raport cu cuantumul amenzii precedente cu ocazia oricărei noi constatări a neexecutării acestei obligații și care dă naștere unui cuantum cumulat de mai multe milioane de euro, fără ca acești prestatori să fi fost în măsură să îndeplinească o astfel de obligație de înregistrare înainte de primirea deciziei prin care se stabilește în mod definitiv cuantumul cumulat al acestor amenzi, în condițiile în care cuantumul amenzii care ar fi aplicat unui prestator stabilit în statul membru de impozitare care a omis îndeplinirea unei obligații de declarare sau de înregistrare similare cu încălcarea prevederilor generale ale legislației fiscale naționale este semnificativ mai scăzut și nu este majorat, în cazul nerespectării continue a unei astfel de obligații, nici în aceleaze și proporții, nici în mod necesar în termene atât de scurte.

22 În al treilea rând, prin intermediul celei de a cincea și al celei de a șaptea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 56 TFUE, citit în lumina articolelor 41 și 47 din cartă, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede că deciziile de sancționare emise de administrația fiscală în privința unui prestator de servicii stabilit în alt stat membru, care nu s-a conformat obligației de înregistrare pe care aceasta o stabilește, sunt supuse unei proceduri jurisdicționale în cadrul căreia, spre deosebire de procedura ordinară a căii de atac administrative în materie fiscală, instanța națională sesizată statuează doar cu privire la mijloacele de probă scrise, neputând dispune organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor.

23 Aceste întrebări trebuie examinate în ordinea care tocmai a fost prezentată.

Cu privire la a treia întrebare

24 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la o eventuală restricție privind libera prestare a serviciilor, prevăzută la articolul 56 TFUE, care nu ar fi reprezentată de supunerea prestatorilor de servicii de publicitate la plata taxei pe publicitatea difuzată pe internet, precum cea aplicabilă în Ungaria, ci doar de obligația de înregistrare impusă în acest stat membru respectivilor prestatori, în temeiul supunerii lor la plata taxei menționate.

25 În această privință, trebuie amintit că articolul 56 TFUE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între statele membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (Hotărârea din 18 iunie 2019, Austria/Germania, C-591/17, EU:C:2019:504, punctul 135 și jurisprudența citată). Astfel, articolul 56 TFUE prevede eliminarea oricărui restrictiv privind libertatea de a presta servicii impuse în temeiul faptului că prestatorul este stabilit într-un alt stat membru decât cel în care se efectuează prestația (a se vedea în special Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, punctul 28 și jurisprudența citată).

26 Constituie astfel de restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți. În schimb, interdicția prevăzută la articolul 56 TFUE nu vizează măsurile al căror unic efect este cauzarea unor costuri suplimentare pentru prestațiile respective și care afectează în același mod prestarea serviciilor între statele membre și prestarea lor în interiorul unui singur stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 18 iunie 2019, Austria/Germania, C-591/17, EU:C:2019:504, punctele 136 și 137, precum și jurisprudența citată).

27 În speță, trebuie precizat că, în temeiul articolului 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa pe publicitate, o persoană impozabilă care poate fi supusă la plata taxei pe publicitate, care nu este înregistrată de administrația fiscală cu titlu de contribuabil pentru un impozit oarecare, are obligația de a se înregistra în termen de 15 zile de la începerea activității impozabile, utilizând formularul furnizat de administrația respectivă.

28 Rezultă că, pe de o parte, obligația de înregistrare prevăzută la articolul 7/B alineatul 1 din această lege nu condiționează exercitarea activității de publicare de publicitate pe teritoriul maghiar și că, pe de altă parte, sunt supuși acestei obligații prestatorii de servicii de publicitate care, înainte de începerea activității lor de publicitate impozabile, nu sunt înregistrați fiscal în Ungaria, în condițiile în care prestatorii de servicii de publicitate care sunt deja înregistrați fiscal în acest stat membru cu titlu de contribuabil pentru un impozit oarecare sunt scutiți de respectiva obligație, indiferent de locul de stabilire a tuturor acestor prestatori.

29 Această obligație de înregistrare, care este o formalitate administrativă, nu constituie în sine un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor.

30 Astfel, nu rezultă nicidecum că obligația de înregistrare prevăzută la articolul 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa pe publicitate implică, pentru prestatorii de servicii de publicitate care nu sunt stabiliți pe teritoriul maghiar, o sarcină administrativă suplimentară în raport cu cea care îi sunt supuși prestatorii de servicii de publicitate stabiliți pe acest teritoriu.

31 Desigur, prestatorii de servicii de publicitate stabiliți în Ungaria sunt scutiți de această obligație. Astfel, după cum arată instanța de trimitere, în temeiul dreptului fiscal național se consideră că aceștia din urmă îndeplinesc automat obligația menționată.

32 Totuși, împrejurarea că acești prestatori sunt scutiți de respectiva obligație de înregistrare nu reprezintă, față de prestatorii de servicii de publicitate stabiliți în alte state membre, o diferență de tratament care s-ar putea constitui o restricție privind libera prestare a serviciilor.

33 Astfel, mai întâi, este cert că aceștia din urmă prestatori sunt de asemenea scutiți de obligația de înregistrare în temeiul articolului 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa pe publicitate dacă s-au declarat sau dacă s-au înregistrat deja la administrația fiscală cu titlu de contribuabil pentru orice alt impozit direct sau indirect aplicat în Ungaria.

34 În continuare, scutirea de această obligație de înregistrare, deși avantajează majoritar prestatorii de servicii stabiliți pe teritoriul maghiar, nu are ca efect descurajarea prestării transfrontaliere de servicii de publicitate, ci evitarea îndeplinirii unei formalități administrative inutile de către prestatorii deja înregistrați la administrația fiscală, din moment ce obligația de înregistrare menționată are ca obiect tocmai să permită acestei administrații să identifice persoanele impozabile supuse taxei pe publicitate. În special, reiese din elementele aflate la dispoziția Curții că un prestator de servicii stabilit în Ungaria are obligația să adreseze o cerere de înscriere în registrul comerțului și de atribuire a unui cod de identificare fiscală.

35 În sfârșit, niciun element adus la cunoștința Curții în cadrul prezentei proceduri nu sugerează că demersurile care trebuie efectuate pentru a îndeplini obligația de înregistrare în cauză ar fi mai împovărătoare decât cele care trebuie îndeplinite atât pentru a se înregistra la administrația fiscală într-o altă categorie fiscală, cât și pentru a se înscrie în registrul național al comerțului.

36 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru care impune prestatorilor de servicii de publicitate stabiliți în alt stat membru o obligație de înregistrare, în scopul supunerii lor la plata unei taxe pe publicitate, în condițiile în care prestatorii de astfel de servicii stabiliți în statul membru de impozitare sunt scutiți de această obligație pentru motivul că li se aplică obligații de declarare sau de înregistrare în temeiul supunerii lor la plata oricărei alte taxe aplicabile pe teritoriul statului membru respectiv.

Cu privire la prima, la a doua, la a patra și la a șasea întrebare

37 Trebuie amintit că, deși regimurile de sancțiuni în materie fiscală sunt, în lipsa unei armonizări la nivelul Uniunii, de competența statelor membre, astfel de regimuri nu pot avea ca efect compromiterea libertăților prevăzute de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, punctul 17).

38 În consecință, astfel cum a arătat doamna avocat general în esență la punctul 63 din concluziile sale, trebuie să se examineze dacă sancțiunile care sunt asociate omisiunii de a proceda la înregistrarea prevăzută la articolul 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa pe publicitate sunt contrare liberei prestări a serviciilor prevăzute la articolul 56 TFUE.

39 Reiese din elementele prezentate Curții că, potrivit articolului 7/B alineatele 2 și 3 din această lege, orice persoană impozabilă supusă taxei pe publicitate, neînregistrată încă la administrația fiscală națională cu titlu de contribuabil pentru un alt impozit, care nu se conformează obligației de înregistrare care îi revine se expune la plata unei serii de amenzi, al căror quantum, pornind de la prima, stabilit la 10 milioane HUF (aproximativ 31 000 de euro), se triplează zilnic cu ocazia oricărei noi constatări a neexecutării acestei obligații, ajungând în câteva zile, în temeiul articolului 7/D din legea menționată, la suma maximă cumulată de 1 miliard HUF (aproximativ 3,1 milioane de euro).

40 Din punct de vedere formal, acest regim de sancțiuni se aplică fără distincție tuturor persoanelor impozabile care nu se conformează obligației de înregistrare în temeiul Legii privind taxa pe publicitate, indiferent de statul membru pe teritoriul căruia sunt stabilite.

41 Cu toate acestea, astfel cum a arătat în esență doamna avocat general la punctul 77 din concluziile sale, numai persoanele care nu sunt rezidenți fiscali în Ungaria sunt în realitate supuse riscului de a li se aplica sancțiunile prevăzute la articolul 7/B alineatele 2 și 3 și la articolul 7/D din Legea privind taxa pe publicitate, din moment ce, având în vedere domeniul de aplicare personal al articolului 7/B alineatul 1 din legea menționată, prestatorii pe care administrația fiscală națională a înregistrat în Ungaria cu titlu de contribuabil pentru un impozit oarecare sunt scutiți de obligația de înregistrare.

42 Desigur, prestatorii de servicii de publicitate stabiliți în Ungaria pot fi sancționați pentru neexecutarea obligațiilor similare de declarare și de înregistrare care le sunt impuse în temeiul dispozițiilor generale ale legislației fiscale naționale.

43 Cu toate acestea, regimul de sancțiuni prevăzută la articolele 7/B și 7/D din Legea privind taxa pe publicitate permite aplicarea unor amenzi în quantum semnificativ mai ridicat decât cele care rezultă din aplicarea articolului 172 din Codul de procedură fiscală în cazul nerespectării de către un prestator de servicii de publicitate stabilit în Ungaria a obligației sale de înregistrare prevăzută la articolul 17 alineatul 1 litera b) din legea menționată. Pe de altă parte, valoarea amenzilor aplicate în temeiul acestui din urmă regim nu este majorată în cazul nerespectării continue a obligației de înregistrare în cauză, nici în proporții atât de importante, nici în mod necesar în termene atât de scurte precum cele aplicabile în cadrul regimului de sancțiuni prevăzută de Legea privind taxa pe publicitate.

44 Având în vedere diferența de tratament pe care o instituie între prestatorii de servicii de publicitate după cum aceștia sunt sau nu sunt deja înregistrați fiscal în Ungaria, regimul de sancțiuni în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, în principiu interzisă la articolul 56 TFUE.

45 O astfel de restricție poate fi totuși admisă dacă se justifică prin motive imperative de interes general și cu condiția ca, într-un asemenea caz, punerea sa în aplicare să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [a se vedea în special în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 58, și Hotărârea din 25 iulie 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punctul 52].

46 În speță, pentru a justifica această restricție, guvernul maghiar invocă în mod formal necesitatea de a menține coerentă sistemul său fiscal, dar indică în esență motive referitoare la garantarea eficienței controalelor fiscale și a recuperării impozitului.

47 În această privință, Curtea a admis deja că necesitatea de a garanta eficiența controalelor fiscale, precum și necesitatea de a asigura recuperarea impozitului pot constitui motive imperative de interes general susceptibile să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor. Aceasta a statuat de asemenea că impunerea de sancțiuni, inclusiv de natură penală, poate fi considerată necesară pentru a garanta respectarea efectivă a unei reglementări naționale, cu condiția însă ca natura și quantumul sancțiunii impuse să fie în fiecare caz proporționale cu gravitatea încălcării pe care urmărește să o sancționeze [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 59, și Hotărârea din 25 iulie 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punctul 57].

48 În ceea ce privește, în primul rând, caracterul adecvat al regimului de sancțiuni instituit prin articolele 7/B și 7/D din Legea privind taxa pe publicitate în raport cu obiectivele invocate de guvernul maghiar, trebuie să se arate că aplicarea unor amenzi într-un quantum suficient de ridicat pentru a sancționa neexecutarea obligației de înregistrare prevăzute la articolul 7/B alineatul 1 din această lege este de natură să descurajeze prestatorii de servicii de publicitate supuși unei asemenea obligații și să încalce această obligație și astfel să evite ca statul membru de impunere să fie privat de posibilitatea de a controla în mod eficient condițiile de aplicare și de scutire de taxa în discuție.

49 Cu privire, în al doilea rând, la aspectul dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor invocate de Ungaria, în ceea ce privește quantumul amenzilor aplicate în cazul neîndeplinirii obligației de înregistrare, este necesar să se constate că această reglementare instituie un regim de sancțiuni în cadrul căruia prestatorului care nu s-a conformat acestei formalități administrative i se pot aplica în câteva zile, la intervale de o singură zi, amenzi al căror quantum, pornind de la cel de al doilea, se triplează în raport cu valoarea amenzii precedente cu ocazia oricărei noi constatări a neexecutării acestei obligații, dând naștere unui quantum cumulat care ajunge la 1 miliard HUF (aproximativ 3,1 milioane de euro), fără ca autoritatea competentă să îi acorde acestui prestator timpul necesar pentru a-și îndeplini obligațiile, fără să îi dea posibilitatea de a-și prezenta observațiile și fără să examineze ea însăși gravitatea încălcării. În aceste condiții, reglementarea menționată are un caracter disproporționat.

50 Astfel, pe de o parte, nu există nicio corelație între creșterea exponențială, în termene deosebit de scurte, a valorii cumulate a amenzilor, care poate atinge mai multe milioane de euro, și gravitatea neîndeplinirii, în astfel de termene, a formalităților administrative pe care o constituie obligația de înregistrare prevăzută la articolul 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa pe publicitate. Astfel, rezultă că valoarea amenzilor aplicate este stabilită fără a ține seama de cifra de afaceri care constituie baza de calcul a taxei care se presupune a fi recuperată. În aceste condiții, este foarte posibil ca valoarea cumulată a sancțiunilor aplicate în temeiul articolului 7/B alineatele 2 și 3 din Legea privind taxa pe publicitate să depășească cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă.

51 Pe de altă parte, din moment ce reglementarea în discuție prevede emiterea automată și „zilnic” de către administrația fiscală a unor decizii de sancționare precum cele care au fost luate în cauza principală, doar câteva zile separat emiterea și comunicarea primei decizii de sancționare prin care persoanei impozabile i se aplică o amendă în cuantum de 10 milioane HUF (aproximativ 31 000 de euro) de comunicarea ultimei decizii de sancționare din care rezultă că valoarea cumulată a amenzilor atinge plafonul legal de 1 miliard HUF (aproximativ 3,1 milioane de euro). De asemenea, chiar dacă această persoană impozabilă ar acționa cu deplină diligență, ea ar fi, în orice caz, în imposibilitatea materială de a-și îndeplini obligația de înregistrare în statul membru de impunere anterior primirii acestei din urmă decizii în statul său membru de stabilire și nu ar putea, așadar, să evite majorările semnificative ale valorii amenzilor precedente. Aceasta demonstrează de asemenea că metoda de calcul al amenzilor prevăzută de reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu ține seama de gravitatea comportamentului prestatorilor de servicii de publicitate care și-au încălcat obligația de înregistrare.

52 Desigur, astfel cum a arătat guvernul maghiar în observațiile sale scrise, în temeiul articolului 7/B alineatul 5 din Legea privind taxa pe publicitate, administrația fiscală poate reduce „fără nicio limitare” valoarea amenzilor prevăzute la articolul 7/B alineatele 2 și 3 din această lege în cazul în care persoana impozabilă și îndeplinește obligația de înregistrare în urma primei somații a acestei administrații.

53 Cu toate acestea, din însuși modul de redactare a acestei dispoziții rezultă, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că administrația fiscală dispune în această privință de o simplă posibilitate. Or, o amendă nu își pierde caracterul disproporționat prin simplul fapt că autoritățile unui stat membru pot, în mod discreționar, să diminueze cuantumul acesteia.

54 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la prima, la a doua, la a patra și la a șasea întrebare că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru prin care prestatorilor de servicii stabiliți în alt stat membru, care nu s-au conformat unei obligații de înregistrare în scopul supunerii lor la plata unei taxe de publicitate, li se aplică, în câteva zile, o serie de amenzi al căror quantum, pornind de la cel de al doilea, se triplează în raport cu quantumul amenzii precedente cu ocazia oricărei noi constatări a neexecutării acestei obligații și care dă naștere unui quantum cumulat de mai multe milioane de euro, fără ca autoritatea competentă, înainte de emiterea deciziei în care stabilește în mod definitiv quantumul cumulat al acestor amenzi, să le acorde acestor prestatori de servicii timpul necesar pentru a-și îndeplini obligațiile, fără să le dea posibilitatea de a-și prezenta observațiile și fără să examineze ea însăși gravitatea încălcării, în condițiile în care quantumul amenzii care ar fi aplicat unui prestator stabilit în statul membru de impozitare care a omis îndeplinirea unei obligații de declarare sau de înregistrare similare cu încălcarea prevederilor generale ale legislației fiscale naționale este semnificativ mai scăzut și nu este majorat, în cazul nerespectării continue a unei astfel de obligații, nici în aceleări proporții, nici în mod necesar în termene atât de scurte.

Cu privire la a cincea și la a șaptea întrebare

55 Din răspunsul dat la prima, la a doua, la a patra și la a șasea întrebare reiese că o reglementare națională care prevede un regim de amenzi precum cel aplicabil în cazul nerespectării obligației de înregistrare în discuție în litigiul principal este incompatibilă cu articolul 56 TFUE. În consecință, nu este necesar să se răspundă la a cincea și la a șaptea întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

1) **Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru care impune prestatorilor de servicii de publicitate stabiliți în alt stat membru o obligație de înregistrare, în scopul supunerii lor la plata unei taxe pe publicitate, în condițiile în care prestatorii de astfel de servicii stabiliți în statul membru de impozitare sunt scutiți de această obligație pentru motivul că li se aplică obligații de declarare sau de înregistrare în temeiul supunerii lor la plata oricărei alte taxe aplicabile pe teritoriul statului membru respectiv.**

2) **Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru prin care prestatorilor de servicii stabiliți în alt stat membru, care nu s-au conformat unei obligații de înregistrare în scopul supunerii lor la plata unei taxe de publicitate, li se aplică, în câteva zile, o serie de amenzi al căror quantum, pornind de la cel de al doilea, se triplează în raport cu quantumul amenzii precedente cu ocazia oricărei noi constatări a neexecutării acestei obligații și care dă naștere unui quantum cumulat de mai multe milioane de euro, fără ca autoritatea competentă, înainte de emiterea deciziei în care stabilește în mod definitiv quantumul cumulat al acestor amenzi, să le acorde acestor prestatori de servicii timpul necesar pentru a-și îndeplini obligațiile, fără să le dea posibilitatea de a-și prezenta observațiile și fără să examineze ea însăși gravitatea încălcării, în condițiile în care quantumul amenzii care ar fi aplicat unui prestator stabilit în statul membru de impozitare care a omis îndeplinirea unei obligații de declarare sau de înregistrare similare cu încălcarea prevederilor generale ale legislației fiscale naționale**

este semnificativ mai scăzut și nu este majorat, în cazul nerespectării continue a unei astfel de obligații, nici în aceleași proporții, nici în mod necesar în termene atât de scurte.

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.