

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

3. marts 2020 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – fri udveksling af tjenesteydelser – artikel 56 TEUF – restriktioner – fiskale bestemmelser – afgift af reklamevirksomhed på grundlag af omsætningen – forpligtelser vedrørende registrering hos skatte- og afgiftsmyndigheden – princippet om forbud mod forskelsbehandling – bøder – proportionalitetsprincippet«

I sag C-482/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 13. juli 2018, indgået til Domstolen den 24. juli 2018, i sagen

Google Ireland Limited

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L.S. Rossi (refererende dommer) og I. Jarukaitis samt dommerne E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen og K. Jürimäe,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. ?ere?,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. juni 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Google Ireland Limited ved ügyvédek Z. Szür og D. Kelemen,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér, som befuldmægtiget,
- den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlášil og O. Serdula, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement, L. Malferrari og A. Sipos, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. september 2019, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 TEUF og 56 TEUF samt artikel 41 og 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Google Ireland Limited, som er et selskab med hjemsted i Irland, og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (skatte- og afgiftsmyndigheden, Ungarn) vedrørende denne myndigheds afgørelser om at pålægge dette selskab en række bøder for at have tilsidesat den registreringspligt, som påhviler personer, der udøver virksomhed, som er afgiftspligtspligtig med hensyn til den i ungarsk lovgivning fastsatte reklameafgift.

Retsforskrifter

Den ungarske lov om reklameafgift

3 § 2, stk. 1, litra e), i reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (lov nr. XXII af 2014 om reklameafgift) i den affattelse, der var gældende pr. 1. januar 2017 (herefter »reklameafgiftsloven«), fastsætter, at publicering af reklamer på internettet er underlagt afgiftspligt, når reklamen primært er ungarsksproget eller primært findes på ungarsksprogede hjemmesider.

4 Denne lovs § 2, stk. 2, litra b), er affattet således:

»Bestilling af publicering af en reklame er underlagt afgiftspligt, medmindre [...] den kunde, som har bestilt publiceringen af reklamen,

ba) har anmodet den i § 3, stk. 1, nævnte afgiftspligtige person om at udstede den i § 3, stk. 3, nævnte erklæring og kan godtgøre denne omstændighed på troværdig vis, og

bb) ikke har modtaget den i litra ba) omhandlede erklæring inden for ti arbejdsdage efter modtagelsen af fakturaen eller et regnskabsbilag vedrørende publiceringen af reklamen, og

bc) over for den statslige skatte- og afgiftsmyndighed har afgivet en erklæring vedrørende den i litra ba) nævnte omstændighed, den person, der har publiceret reklamen, og den modydelse, som skal betales for publiceringen.«

5 I henhold til nævnte lovs § 3, stk. 1, er enhver, der publicerer reklamer på internettet, når reklamen primært er ungarsksproget eller primært findes på ungarsksprogede hjemmesider, en »afgiftspligtig person, uanset hvor denne har hjemsted«.

6 Reklameafgiftslovens § 3, stk. 3, bestemmer:

»Den i stk. 1 definerede afgiftspligtige person skal på fakturaen, et regnskabsbilag eller andet dokument (og navnlig i aftalen om publicering af reklamen) anføre den pris, der betales for publiceringen, og oplyse, at vedkommende er betalingspligtig for afgiften og har opfyldt sin pligt til at indgive selvangivelse og betale afgift, eller at vedkommende ikke er reklameafgiftspligtig i det pågældende regnskabsår [...]«

7 Denne lovs § 7/B har følgende ordlyd:

»1. De i § 3, stk. 1, omhandlede afgiftspligtige personer, som ikke er registreret hos den statslige skatte- og afgiftsmyndighed som skattepligtige, skal lade deres virksomhed registrere ved

at indgive den relevante formular fra den statslige skatte- og afgiftsmyndighed inden for 15 dage efter påbegyndelsen af virksomhed, som er underlagt afgift i henhold til § 2, stk. 1 [...]

2. Såfremt de i stk. 1 omhandlede afgiftspligtige personer ikke opfylder deres registreringspligt, vil den statslige skatte- og afgiftsmyndighed ud over at kræve, at de opfylder pligten, pålægge dem en bøde for undladelse på 10 mio. ungarske forint [HUF] [ca. 31 000 EUR].

3. Såfremt det konstateres, at pligten gentagne gange ikke opfyldes, udsteder den statslige skatte- og afgiftsmyndighed en bøde for undladelse, som er tre gange større end den forrige bøde.

4. Den statslige skatte- og afgiftsmyndighed træffer dagligt afgørelse om, hvorvidt den i stk. 1 omhandlede registreringspligt er blevet opfyldt. Afgørelsen er endelig og eksigibel, når den er blevet meddelt, og den er underlagt en domstolsprøvelse. I forbindelse med domstolsprøvelsen kan der alene forelægges dokumentbeviser, og retsinstansen træffer afgørelse uden afholdelse af retsmøde.

5. Såfremt den afgiftspligtige person opfylder sin registreringspligt, når den statslige skatte- og afgiftsmyndighed første gang anmoder vedkommende herom, kan bøden, jf. stk. 2 og 3, nedsættes uden begrænsning.«

8 Nævnte lovs § 7/D bestemmer:

»Den statslige skatte- og afgiftsmyndighed kan på grundlag af § 7/B og § 7/C pålægge samme afgiftspligtige person en samlet bøde for undladelse på op til 1 mia. HUF [ca. 3,1 mio. EUR].«

Den ungarske lov om skatte- og afgiftsprocedurer

9 Det fremgår af § 17, stk. 1, litra b), i adózás rendjér?I szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«), at en hjemmehørende afgiftspligtig person automatisk opfylder sin pligt til at lade sin virksomhed registrere hos den statslige skatte- og afgiftsmyndighed, når vedkommende indgiver en registreringsanmodning til handelsregistret med anmodning om tildeling af et skatteregistreringsnummer.

10 Manglende opfyldelse af anmeldelsesforpligtelser, uanset om det drejer sig om pligten til at lade virksomheden registrere eller til at give meddelelse om ændringer, pligt til at videregive oplysninger, åbne en bankkonto eller til at indgive selvangivelse, pålægges, således som det fremgår af nævnte lovs § 172, alt efter omstændighederne en bøde på 500 000 HUF (ca. 1 550 EUR) eller 1 000 000 HUF (ca. 3 100 EUR). Skatte- og afgiftsmyndigheden skal ligeledes, når den på dette grundlag udsteder en bøde, pålægge den skattepligtige at opfylde den pligt, som vedkommende har tilsidesat, og fastsætte en frist med henblik herpå. Bødens størrelse fordobles ved den afgiftspligtige persons manglende overholdelse af den fastsatte frist. Ved opfyldelse af pligten kan den pålagte bøde nedsættes uden begrænsning.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Ved afgørelse af 16. januar 2017 fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden, dels at Google Ireland udøvede virksomhed, som var omfattet af anvendelsesområdet for reklameafgiftsloven, dels at dette selskab i strid med kravene i denne lovs § 7/B, stk. 1, ikke havde ladet sig registrere hos skatte- og afgiftsmyndigheden inden for fristen på 15 dage at regne fra påbegyndelsen af dets virksomhed. Skatte- og afgiftsmyndigheden pålagde følgelig selskabet en bøde på 10. mio. HUF (ca. 31 000 EUR) i medfør af nævnte lovs § 7/B, stk. 2.

12 Ved afgørelser truffet de fire efterfølgende dage pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden i

henhold til reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 3, Google Ireland fire nye bøder, hvoraf beløbet for hver af disse var tre gange større end den tidligere pålagte bøde. Ved afgørelse af 20. januar 2017 blev Google Ireland pålagt i alt at betale det maksimale lovbestemte beløb på 1 mia. HUF (ca. 3,1 mio. EUR), som fastsat i denne lovs § 7/D.

13 Google Ireland har ved den forelæggende ret anlagt sag med påstand om annullation af disse afgørelser.

14 Til støtte for sit søgsmål har Google Ireland først gjort gældende, at pålæggelsen af bøderne under henvisning til manglende opfyldelse af registreringspligten i reklameafgiftslovens § 7/B er i strid med artikel 18 TEUF og 56 TEUF. Selskabet har dernæst gjort gældende, at selskaber, der er etableret på det ungarske område, lettere kan opfylde forpligtelserne i henhold til denne lov end selskaber, der er etableret uden for dette område. Google Ireland er endelig af den opfattelse, at de bøder, som pålægges de sidstnævnte selskaber under henvisning til, at de ikke har opfyldt deres anmeldelsespligt, er forskellige fra dem, der gælder for selskaber etableret i Ungarn, som har tilsidesat en tilsvarende forpligtelse, og ikke står i rimeligt forhold til den begåede lovovertrædelses grovhed og således udgør en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser.

15 Ifølge Google Ireland befinder afgiftspligtige personer, der er etableret i udlandet, sig ligeledes i en situation, der er mindre gunstig end den, som selskaber etableret i Ungarn befinder sig i med hensyn til udøvelsen af retten til adgang til effektive retsmidler. Selv om de har ret til adgang til retsmidler over for en afgørelse om pålæggelse af bøde, hvilken i henhold til bestemmelserne i reklameafgiftslovens §§ 7/B og 7/D er endelig og eksigibel allerede fra det tidspunkt, den meddeles, begrænser de nærmere bestemmelser for anvendelsen af dette retsmiddel således rækkevidden af deres rettighed. Navnlig i forbindelse med anvendelsen af et retsmiddel som omhandlet i reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 4, kan den ret, for hvilken sagen indbringes, alene tage stilling til dokumentbeviser og træffe afgørelse uden afholdelse af retsmøde, mens klageproceduren for nationale afgiftspligtige personer i medfør af lov om skatte- og afgiftsprocedurer ikke er underlagt sådanne begrænsninger, idet disse afgiftspligtige personer bl.a. har adgang til administrativ rekurs. Bestemmelserne i reklameafgiftsloven sikrer derfor ikke en person, der pålægges en sådan bøde, ret til adgang til effektive retsmidler og til en retfærdig rettergang, således som fastsat i chartrets artikel 47.

16 I denne sammenhæng er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt reklameafgiftslovens §§ 7/B og 7/D er forenelige med artikel 56 TEUF og princippet om forbud mod forskelsbehandling. Ifølge denne ret er registreringspligten og de bøder, der pålægges ved manglende opfyldelse af denne pligt – bøder, der udgør en del af en repressiv sanktionsordning, der har en straffemæssig karakter – yderst bebyrdende for selskaber etableret uden for det ungarske område og kan reelt begrænse den frie udveksling af tjenesteydelser i EU. Den forelæggende ret er navnlig af den opfattelse, at hvad angår bøder for manglende opfyldelse af registreringspligten, som disse selskaber er blevet pålagt, er proportionalitetsprincippet sandsynligvis ikke blevet overholdt i den foreliggende sag. Den har i denne henseende for det første anført, at der inden for fem dage kan pålægges disse afgiftspligtige personer en række bøder, idet skatte- og afgiftsmyndigheden hver dag kan tredoble beløbet på den foregående bøde. Disse sanktioner finder imidlertid anvendelse allerede inden, de afgiftspligtige personer kan opnå kendskab til den daglige tredobling af beløbet på den foregående bøde og afhjælpe misligholdelsen, hvilket således gør det umuligt for dem at forhindre, at den bøde, der endeligt skal betales, når loftet på 1 mia. HUF (3,1 mio. EUR). Denne omstændighed kan ifølge den forelæggende ret rejse spørgsmål om foreneligheden af denne forvaltningsprocedure med chartrets artikel 41. For det andet har den forelæggende ret anført, at beløbet på den bøde, der er pålagt i henhold til reklameafgiftslovens § 7/D, er op til i alt 2 000 gange større end beløbet på den bøde, der kan pålægges et selskab etableret i Ungarn, som ikke opfylder den skattemæssige registreringspligt, der er fastsat i § 172 i lov om skatte- og

afgiftsprocedurer.

17 Endelig er nævnte ret i tvivl om overholdelsen af chartrets artikel 47, for så vidt som der i forbindelse med domstolsprøvelsen i henhold til reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 4, og til forskel fra den almindelige administrative rekurs, kun kan fremlægges dokumentbeviser, idet den behandlende ret ikke kan afholde retsmøder.

18 Idet Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) er af den opfattelse, at den ikke ud fra Domstolens praksis har mulighed for at besvare disse spørgsmål, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 18 [TEUF] og artikel 56 [TEUF] og forbuddet mod forskelsbehandling fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, der indeholder en sanktionsordning, hvorefter der ved manglende opfyldelse af registreringspligten i henhold til reklameafgiftsloven pålægges en bøde for undladelse, som for selskaber, der ikke har hjemsted i Ungarn, i alt kan være op til [i alt] 2 000 gange større end den bøde, der pålægges selskaber med hjemsted i Ungarn?
- 2) Kan det antages, at den under det foregående spørgsmål beskrevne sanktion, som er særligt stor og har en straffemæssig karakter, kan afholde tjenesteydere, der ikke har hjemsted i Ungarn, fra at levere tjenesteydelser i dette land?
- 3) Skal artikel 56 TEUF og forbuddet mod forskelsbehandling fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning, hvorefter virksomheder med hjemsted i Ungarn automatisk og uden udtrykkelig anmodning herom har opfyldt registreringspligten, når de i forbindelse med deres optagelse i handelsregistret har fået tildelt et ungarsk skatteregistreringsnummer, uanset om virksomheden publicerer reklamer, hvorimod virksomheder, der ikke har hjemsted i Ungarn, men som publicerer reklamer i dette land, ikke automatisk har opfyldt registreringspligten, men udtrykkeligt skal opfylde denne pligt og kan pålægges en specifik sanktion, hvis de undlader dette?
- 4) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 56 TEUF og forbuddet mod forskelsbehandling da fortolkes således, at de er til hinder for en sanktion som den i hovedsagen omhandlede, der finder anvendelse ved manglende opfyldelse af registreringspligten i henhold til reklameafgiftsloven, for så vidt som den nævnte lovgivning er i strid med denne artikel?
- 5) Skal artikel 56 TEUF og forbuddet mod forskelsbehandling fortolkes således, at de er til hinder for en bestemmelse, hvorefter den afgørelse, der pålægger virksomheder, der har hjemsted i udlandet, en bøde, bliver endelig og eksigibel fra det tidspunkt, den er blevet meddelt, og kun kan anfægtes under en retssag, hvor retsinstansen ikke kan afholde retsmøde, og der kun kan forelægges dokumentbeviser, mens virksomheder med hjemsted i Ungarn kan anmode om administrativ prøvelse af de bøder, som de pålægges, og den retslige procedure i øvrigt ikke er underlagt nogen begrænsninger?
- 6) Skal artikel 56 TEUF, sammenholdt med retten til en retfærdig rettergang i [chartrets] artikel 41, stk. 1, [...], fortolkes således, at dette krav ikke er opfyldt, når bøden for undladelse pålægges dagligt, og dens størrelse tredobles, uden at tjenesteyderen endnu har fået kendskab til den tidligere afgørelse, hvorfor vedkommende ikke har mulighed for at rette op på undladelsen, inden næste bøde pålægges?
- 7) Skal artikel 56 TEUF, sammenholdt med retten til en retfærdig rettergang i chartrets artikel 41, stk. 1, retten til at blive hørt i chartrets artikel 41, stk. 2, litra a), og retten til adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol i chartrets artikel 47, fortolkes således, at disse krav ikke er

opfyldt, når afgørelsen ikke kan påklages administrativt, og der i forbindelse med domstolsprøvelsen kun kan forelægges dokumentbeviser, og retsinstansen ikke kan afholde retsmøde i sagen?»

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Med sine syv spørgsmål har den forelæggende ret nærmere bestemt angivet følgende tre kategorier af spørgsmål.

20 For det første ønsker den forelæggende ret med sit tredje spørgsmål oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter leverandører af reklametjenesteydelser, der er etableret i en anden medlemsstat, er underlagt en registreringspligt med henblik på betaling af en reklameafgift, selv om leverandører af sådanne ydelser, der er etableret i beskatningsmedlemsstaten, er fritaget for denne pligt med den begrundelse, at de er underlagt anmeldelses- og registreringskrav, idet de skal betale enhver anden gældende afgift på nævnte medlemsstats område.

21 For det andet ønsker den forelæggende ret med sit første, andet, fjerde og sjette spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorved tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat, og som ikke har overholdt en registreringspligt med henblik på betaling af en reklameafgift, på få dage pålægges en række bøder, hvis beløb – fra og med den anden bøde – tredobles i forhold til den foregående bøde ved enhver ny konstatering af, at denne pligt ikke er opfyldt, og fører til et akkumuleret beløb på flere millioner euro, uden at disse tjenesteydere har kunnet være i stand til at opfylde en sådan registreringspligt inden modtagelsen af den afgørelse, der endeligt fastsætter det akkumulerede beløb på disse bøder, mens beløbet på bøder, der pålægges en tjenesteyder etableret i beskatningsmedlemsstaten, som i strid med de almindelige bestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen ikke har opfyldt en tilsvarende anmeldelses- eller registreringspligt, er betydeligt lavere og ikke forhøjes ved den vedvarende manglende opfyldelse af en sådan pligt, hverken i samme omfang eller nødvendigvis inden for samme korte frister.

22 For det tredje ønsker den forelæggende ret med sit femte og syvende spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF, sammenholdt med chartrets artikel 41 og 47, skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelser om sanktioner, der træffes over for en tjenesteyder etableret i en anden medlemsstat, som ikke har opfyldt den registreringspligt, som er fastsat heri, er underlagt en domstolsprøvelse, i forbindelse med hvilken den nationale ret, for hvilken sagen er indbragt, til forskel fra den almindelige administrative rekurs på skatte- og afgiftsområdet, alene kan træffe afgørelse på grundlag af dokumenter, uden at den har mulighed for at afholde retsmøde.

23 Disse spørgsmål skal behandles i den ovenfor anførte rækkefølge.

Det tredje spørgsmål

24 Det skal indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret ikke har anmodet Domstolen om at tage stilling til, hvorvidt det forhold, at disse leverandører af reklametjenesteydelser er betalingspligtige for en afgift på reklamer på internettet som den, der finder anvendelse i Ungarn, udgør en eventuel restriktion, der hindrer den frie udveksling af tjenesteydelser, som omhandlet i artikel 56 TEUF, men alene, hvorvidt den registreringspligt, som nævnte tjenesteydere pålægges i denne medlemsstat, i medfør af deres afgiftspligt for nævnte afgift, udgør en sådan restriktion.

25 Det bemærkes i denne henseende, at artikel 56 TEUF er til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver

vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (dom af 18.6.2019, Østrig mod Tyskland, C-591/17, EU:C:2019:504, præmis 135 og den deri nævnte retspraksis). Artikel 56 TEUF kræver således ophævelse af enhver restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, som er indført med den begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (jf. bl.a. dom af 22.11.2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

26 Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv, udgør sådanne restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser. Forbuddet i artikel 56 TEUF omfatter derimod ikke foranstaltninger, hvis eneste virkning er at skabe yderligere omkostninger for den pågældende ydelse, og som påvirker leveringen af tjenesteydelser mellem medlemsstaterne og levering internt i en medlemsstat på samme måde (jf. bl.a. dom af 18.6.2019, Østrig mod Tyskland, C-591/17, EU:C:2019:504, præmis 136 og 137 og den deri nævnte retspraksis).

27 I den foreliggende sag bemærkes, at i medfør af reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 1, skal afgiftspligtige personer, som ikke er registreret hos skatte- og afgiftsmyndigheden som skattepligtige, lade deres virksomhed registrere ved nævnte myndighed ved indgivelse hertil af den relevante formular inden for 15 dage efter påbegyndelsen af den afgiftspligtige virksomhed.

28 Heraf følger dels, at registreringspligten i denne lovs § 7/B, stk. 1, ikke er en forudsætning for udøvelse af virksomhed bestående i udbredelse af reklamer på det ungarske område, dels er leverandører af reklametjenesteydelser, som inden påbegyndelsen af deres afgiftspligtige reklamevirksomhed ikke er skatte- og afgiftsmæssigt registreret i Ungarn, underlagt denne forpligtelse, mens leverandører af reklametjenesteydelser, der allerede er skatte- og afgiftsmæssigt registreret i denne medlemsstat som skattepligtige, er fritaget for denne forpligtelse, og dette uanset hvor alle disse tjenesteydere er etableret.

29 Denne registreringspligt, som er en administrativ formalitet, udgør ikke som sådan en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser.

30 Det fremgår således på ingen måde, at registreringspligten i reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 1, for de leverandører af reklametjenesteydelser, der ikke er etableret på det ungarske område, indebærer en yderligere administrativ byrde i forhold til den forpligtelse, som leverandører af reklametjenesteydelser, som er etableret på dette område, er underlagt.

31 Ganske vist er leverandører af reklametjenesteydelser, som er etableret i Ungarn, fritaget for denne forpligtelse. Disse sidstnævnte anses nemlig, således som den forelæggende ret har anført, for automatisk at opfylde nævnte forpligtelse.

32 Den omstændighed, at disse tjenesteydere er fritaget for denne forpligtelse, er imidlertid ikke, i forhold til leverandører af reklametjenesteydelser etableret i andre medlemsstater, en forskelsbehandling, der kan udgøre en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser.

33 Først og fremmest er det således ubestridt, at disse sidstnævnte tjenesteydere ligeledes er fritaget for registreringspligten i henhold til reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 1, hvis de allerede er anmeldt ved eller registreret hos skatte- og afgiftsmyndigheden som betalingspligtige for anden direkte eller indirekte skat eller afgift, der opkræves i Ungarn.

34 Dernæst har fritagelsen for denne registreringspligt, selv om den hovedsageligt kommer tjenesteydere etableret på det ungarske område til gode, ikke en afskrækkende virkning på den grænseoverskridende levering af reklametjenesteydelser, men at tjenesteydere, der allerede er registreret hos skatte- og afgiftsmyndigheden, spares for at skulle foretage en unødvendig

administrativ formalitet, eftersom nævnte registreringspligt netop har til formål at give denne myndighed mulighed for at identificere de personer, som er betalingspligtige for denne reklameafgift. Navnlig fremgår det af de oplysninger, som Domstolen råder over, at en tjenesteyder, der er etableret i Ungarn, har pligt til at indgive ansøgning om indregistrering i handelsregistret og tildeling af skatteregistreringsnummer.

35 Endelig er der ikke ud fra nogen af de oplysninger, som er blevet forelagt Domstolen i forbindelse med nærværende sag, noget der tyder på, at de formaliteter, der skal opfyldes for at overholde den pågældende registreringspligt, skulle være en tungere byrde end dem, der skal udføres både for at indregistrere sig hos skatte- og afgiftsmyndigheden som betalingspligtig for en anden afgift og for at blive registreret i handelsregistret.

36 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter leverandører af reklametjenesteydelser, der er etableret i en anden medlemsstat, er underlagt en registreringspligt med henblik på betaling af en reklameafgift, selv om leverandører af sådanne ydelser, der er etableret i beskatningsmedlemsstaten, er fritaget for denne pligt med den begrundelse, at de er underlagt anmeldelses- og registreringskrav, idet de skal betale enhver anden gældende afgift på nævnte medlemsstats område.

Det første, det andet, det fjerde og det sjette spørgsmål

37 Det skal bemærkes, at selv om sanktionsordningerne på skatte- og afgiftsområdet, når der ikke er gennemført harmonisering på EU-plan, henhører under medlemsstaternes kompetence, må sådanne ordninger ikke bevirke, at EUF-traktatfæstede rettigheder bringes i fare (jf. i denne retning dom af 25.2.1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, præmis 17).

38 Således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 63 i forslaget til afgørelse, skal det derfor undersøges, om de sanktioner, som følger af manglende registrering i henhold til reklameafgiftslovens § 7/B, er i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 56 TEUF.

39 Det fremgår af de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, at enhver afgiftspligtig person, som er betalingspligtig for reklameafgiften, og som endnu ikke er registreret hos den nationale skatte- og afgiftsmyndighed som betalingspligtig for anden afgift, og som ikke opfylder den registreringspligt, som vedkommende er underlagt, ifølge denne lovs § 7/B, stk. 2 og 3, risikerer at blive pålagt at betale en række bøder, hvoraf beløbet på den første, som er fastsat til 10 mio. HUF (ca. 31 000 EUR), tredobles for hver dag ved enhver ny konstatering af, at denne pligt ikke er opfyldt, inden lovet i løbet af nogle få dage i henhold til nævnte lovs § 7/D når det akkumulerede maksimale beløb på 1 mia. HUF (ca. 3,1 mio. EUR).

40 Formelt set finder denne sanktionsordning anvendelse uden forskel på samtlige afgiftspligtige personer, der ikke overholder deres registreringspligt i henhold til reklameafgiftsloven, uanset i hvilken medlemsstat de er etableret.

41 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 77 i forslaget til afgørelse, er det imidlertid kun skattepligtige, der ikke er hjemmehørende i Ungarn, der reelt risikerer at blive pålagt sanktioner i henhold til reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 2 og 3, og § 7/D, idet tjenesteydere, som den nationale skatte- og afgiftsmyndighed har registret som skattepligtige i Ungarn, henset til det personelle anvendelsesområde for nævnte lovs § 7/B, stk. 1, er fritaget for denne registreringspligt.

42 Ganske vist kan leverandører af reklametjenesteydelser, der er etableret i Ungarn, pålægges sanktioner for ikke at have overholdt tilsvarende anmeldelses- og

registreringsforpligtelser, som de er underlagt i henhold til den nationale skatte- og afgiftslovgivnings almindelige bestemmelser.

43 Sanktionsordningen i reklameafgiftslovens §§ 7/B og 7/D giver imidlertid mulighed for at pålægge bøder på beløb, der er væsentligt højere end dem, der pålægges i henhold til § 172 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer i tilfælde af tilsidesættelse begået af en leverandør af reklametjenesteydelser, som er etableret i Ungarn, af sin registreringspligt i henhold til nævnte lovs § 17, stk. 1, litra b). Beløb på bøder pålagt i henhold til sidstnævnte ordning i tilfælde af den vedvarende manglende overholdelse af den pågældende registreringspligt forhøjes i øvrigt hverken i samme betydelige omfang eller nødvendigvis inden for samme korte frister som dem, der finder anvendelse i forbindelse med sanktionsordningen i reklameafgiftsloven.

44 Henset til den forskelsbehandling, som den indfører, af leverandører af reklametjenesteydelser, alt efter om de allerede er skattemæssigt registreret i Ungarn eller ej, udgør den i hovedsagen omhandlede sanktionsordning en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, der i princippet er forbudt ved artikel 56 TEUF.

45 En sådan restriktion kan ikke desto mindre være berettiget, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn, og det kræves i en sådan situation, at dens anvendelse er egnet til at sikre gennemførelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det pågældende formål (jf. bl.a. i denne retning dom af 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 58, og af 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 52).

46 For i den foreliggende sag at begrunde denne restriktion har den ungarske regering formelt set påberåbt sig nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, men har i alt væsentligt fremført begrundelser, der vedrører sikringen af en effektiv skattekontrol og skatteopkrævning.

47 I denne henseende har Domstolen allerede anerkendt, at nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol og nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning kan udgøre tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser. Domstolen har ligeledes fastslået, at pålæggelsen af sanktioner, herunder strafferetlige, kan anses for nødvendige for at sikre en effektiv overholdelse af en national lovgivning, dog afhængig af, at arten og størrelsen af den pålagte sanktion i hvert enkelt tilfælde står i rimeligt forhold til grovheden af den lovovertrædelse, som den har til formål at sanktionere (jf. i denne retning dom af 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 59, og af 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 57).

48 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt den sanktionsordning, der er indført ved reklameafgiftslovens §§ 7/B og 7/D, er egnet i forhold til de formål, som den ungarske regering har anført, bemærkes, at pålæggelsen af bøder på et tilstrækkeligt højt beløb for at sanktionere den manglende opfyldelse af registreringspligten i denne lovs § 7/B, stk. 1, kan afholde leverandører af reklametjenesteydelser, der er underlagt en sådan forpligtelse, fra at tilsidesætte denne, og således forhindre, at beskatningsmedlemsstaten fratages muligheden for effektivt at kontrollere betingelserne for anvendelsen af fritagelsen for den pågældende afgift.

49 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå de formål, som den ungarske regering har påberåbt sig, for så vidt angår beløbet på de bøder, der er påløbet ved tilsidesættelse af registreringspligten, må det fastslås, at denne lovgivning indfører en sanktionsordning, hvorunder en tjenesteyder, som ikke overholder denne administrative formalitet, i løbet af få dage og alene med én dags interval kan pålægges bøder, hvis beløb – fra og med den anden bøde – tredobles i forhold til den foregående bøde ved enhver ny konstatering af, at denne pligt ikke er opfyldt, og

som resulterer i en kumulation af bødebeløb på i alt 1 mia. HUF (ca. 3,1 mio. EUR), uden at den kompetente myndighed giver denne tjenesteyder den fornødne tid til at opfylde sine forpligtelser, giver tjenesteyderen mulighed for at fremkomme med sine bemærkninger og selv undersøger overtrædelsens grovhed. Under disse omstændigheder er denne lovgivning uforholdsmæssig.

50 For det første er der således ikke nogen sammenhæng mellem – inden for særdeles korte frister – den eksponentielle stigning i det akkumulerede bødebeløb, som kan nå op på flere millioner euro, og grovheden af den manglende opfyldelse af – inden for sådanne frister – den administrative formalitet bestående i registreringspligten i reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 1. Således synes beløbet af de pålagte bøder at blive fastsat uden hensyntagen til omsætningen, som udgør afgiftsgrundlaget for den afgift, der kræves betalt. Under disse omstændigheder er det absolut muligt, at det akkumulerede beløb af de sanktioner, der pålægges i medfør af reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 2 og 3, overstiger den afgiftspligtige persons omsætning.

51 Idet den pågældende lovgivning for det andet indeholder bestemmelse om, at skatte- og afgiftsmyndigheden automatisk og »dagligt« vedtager afgørelser om pålæggelse af bøder som dem, der er blevet vedtaget i hovedsagen, er det kun nogle få dage, som adskiller vedtagelsen og meddelelsen af den første bødeafgørelse, hvorved den afgiftspligtige person pålægges en bøde på 10 mio. HUF (ca. 31 000 EUR), og meddelelsen af den sidste bødeafgørelse, af hvilken det fremgår, at det akkumulerede bødebeløb har nået det lovbestemte loft på 1 mia. HUF (ca. 3,1 mio. EUR). Selv om denne afgiftspligtige person således handlede hurtigt, ville det under alle omstændigheder være fysisk umuligt for ham at opfylde sin registreringspligt i denne medlemsstat inden modtagelsen af denne sidste afgørelse i sin etableringsmedlemsstat, og han vil derfor ikke kunne undgå de betydelige forhøjelser af de foregående bøders beløb. Dette viser også, at den beregningsmetode for bøderne, som er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, ikke tager hensyn til grovheden af den adfærd, som leverandører af reklametjenesteydelser, der ikke har overholdt deres registreringspligt, har udvist.

52 Som den ungarske regering har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, kan skatte- og afgiftsmyndigheden ganske vist i medfør af reklameafgiftslovens § 7/B, stk. 5, »uden begrænsning« nedsætte beløbet på de bøder, der er foreskrevet i denne lovs § 7/B, stk. 2 og 3, såfremt den afgiftspligtige person opfylder sin registreringspligt, når denne myndighed første gang opfordrer ham hertil.

53 Det følger dog af selve ordlyden af denne bestemmelse, at skatte- og afgiftsmyndigheden, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, i denne henseende blot har mulighed herfor. En bøde mister imidlertid ikke sin uforholdsmæssige karakter alene derved, at myndighederne i en medlemsstat efter eget skøn kan nedsætte beløbet heraf.

54 Henset til ovenstående betragtninger skal det første, det andet, det fjerde og det sjette spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorved tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat, og som ikke har overholdt en registreringspligt med henblik på betaling af en reklameafgift, på få dage pålægges en række bøder, hvis beløb – fra og med den anden bøde – tredobles i forhold til den foregående bøde ved enhver ny konstatering af, at denne pligt ikke er opfyldt, og fører til et akkumuleret beløb på flere millioner euro, uden at den kompetente myndighed inden vedtagelsen af den afgørelse, der endeligt fastsætter det akkumulerede beløb på disse bøder, giver disse tjenesteydere den fornødne tid til at opfylde deres forpligtelser, giver dem mulighed for at fremkomme med deres bemærkninger og selv undersøger overtrædelsens grovhed, selv om beløbet på bøder, der pålægges en tjenesteyder etableret i beskatningsmedlemsstaten, som i strid med de almindelige bestemmelser i den nationale skatte- og afgiftslovgivning ikke har opfyldt en tilsvarende anmeldelses- eller registreringspligt, er betydeligt lavere og ikke forhøjes ved den

vedvarende manglende opfyldelse af en sådan pligt, hverken i samme omfang eller nødvendigvis inden for samme korte frister.

Det femte og det syvende spørgsmål

55 Det fremgår af besvarelsen af det første, det andet, det fjerde og det sjette spørgsmål, at en national lovgivning, som fastsætter en sanktionsordning som den, der finder anvendelse ved manglende opfyldelse af den i hovedsagen omhandlede registreringspligt, er uforenelig med artikel 56 TEUF. Under disse omstændigheder er det ufornuddent at besvare det femte og det syvende spørgsmål.

Sagsomkostninger

56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

1) **Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter leverandører af reklametjenesteydelser, der er etableret i en anden medlemsstat, er underlagt en registreringspligt med henblik på betaling af en reklameafgift, selv om leverandører af sådanne ydelser, der er etableret i beskatningsmedlemsstaten, er fritaget for denne pligt med den begrundelse, at de er underlagt anmeldelses- og registreringskrav, idet de skal betale enhver anden gældende afgift på nævnte medlemsstats område.**

2) **Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorved tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat, og som ikke har overholdt en registreringspligt med henblik på betaling af en reklameafgift, på få dage pålægges en række bøder, hvis beløb – fra og med den anden bøde – tredobles i forhold til den foregående bøde ved enhver ny konstatering af, at denne pligt ikke er opfyldt, og fører til et akkumuleret beløb på flere millioner euro, uden at den kompetente myndighed inden vedtagelsen af den afgørelse, der endeligt fastsætter det akkumulerede beløb på disse bøder, giver disse tjenesteydere den fornødne tid til at opfylde deres forpligtelser, giver dem mulighed for at fremkomme med deres bemærkninger og selv undersøger overtrædelsens grovhed, selv om beløbet på bøder, der pålægges en tjenesteyder etableret i beskatningsmedlemsstaten, som i strid med de almindelige bestemmelser i den nationale skatte- og afgiftslovgivning ikke har opfyldt en tilsvarende anmeldelses- eller registreringspligt, er betydeligt lavere og ikke forhøjes ved den vedvarende manglende opfyldelse af en sådan pligt, hverken i samme omfang eller nødvendigvis inden for samme korte frister.**

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.