

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 3. marca 2020(*)

„Predhodno odločanje – Svoboda opravljanja storitev – Člen 56 PDEU – Omejitve – Davčne določbe – Davek na oglaševalske dejavnosti, ki temelji na prometu – Obveznosti v zvezi z registracijo pri davčni upravi – Načelo prepovedi diskriminacije – Globe – Načelo sorazmernosti“

V zadevi C-482/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 13. julija 2018, ki je na Sodišče prispela 24. julija 2018, v postopku

Google Ireland Limited

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, R. Silva de Lapuerta, podpredsednica, J. C. Bonichot, A. Arabadjev, E. Regan, S. Rodin, predsedniki senatov, L. S. Rossi (poročevalka), predsednica senata, in I. Jarukaitis, predsednik senata, E. Juhász, sodnik, C. Toader, sodnica, D. Šváby, F. Biltgen, sodnika, in K. Jürimäe, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Fere?, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. junija 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Google Ireland Limited Z. Szűr in D. Kelemen, ügyvédek,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér, agent,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlášil in O. Serdula, agenti,
- za Evropsko komisijo N. Gossement, L. Malferrari in A. Sipos, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 12. septembra 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18 in 56 PDEU ter

členov 41 in 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Google Ireland Limited, s sedežem na Irskem, in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (davčna uprava, Madžarska) glede odločb, s katerimi je ta uprava tej družbi naložila več glob zaradi kršitve obveznosti prijave, ki jo morajo opraviti osebe, ki opravljajo dejavnost, obdavčeno z davkom na oglaševanje, določenim v madžarski zakonodaji.

Pravni okvir

Madžarski zakon o davku na oglaševanje

3 Člen 2(1)(e) reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (zakon št. XXII iz leta 2014 o davku na oglaševanje) v različici, ki je veljala 1. januarja 2017 (v nadaljevanju: zakon o davku na oglaševanje), določa, da se davek na oglaševanje plačuje od spletne objave oglasov, ki so pretežno v madžarskem jeziku ali so objavljeni na spletnem mestu, ki je pretežno v madžarskem jeziku.

4 Člen 2(2)(b) tega zakona določa:

„[d]avek na oglaševanje se plačuje od naročila objave ali predvajanja oglasov, razen če je [...] naročnik:

(ba) od davčnega zavezanca iz člena 3(1) zahteval, naj poda izjavo iz člena 3(3), in lahko to zanesljivo dokaže ter

(bb) če izjave, ki jo je zahteval v skladu s točko (ba), ni prejel v desetih delovnih dneh od prejema računa ali računovodske listine, ki se nanaša na objavo ali predvajanje oglasa, ter

(bc) če je državni davčni organ obvestil o dejstvu iz točke (ba), o osebi, ki je objavila ali predvajala oglas, in o plačilu za objavo ali predvajanje.“

5 Člen 3(1) tega zakona določa, da je vsak, ki prevzame spletno objavo oglasov, ki so pretežno v madžarskem jeziku ali so objavljeni na spletnem mestu, ki je pretežno v madžarskem jeziku, „davčni zavezanec, ne glede na to, kje ima sedež“.

6 Člen 3(3) zakona o davku na oglaševanje določa:

„Davčni zavezanec iz odstavka 1 mora na račun ali računovodski listini ali drugi listini (predvsem na pogodbi o objavi ali predvajanju oglasa) navesti ceno, ki je bila plačana za objavo ali predvajanje, izjaviti, da je zavezan za plačilo davka in da bo izpolnil obveznost oddaje davčne napovedi in plačila davka, ali pa izjaviti, da mu v zadevnem davčnem letu ni treba plačati davka od objave ali predvajanja oglasov. [...]“

7 Člen 7/B tega zakona določa:

„1. Davčni zavezanec iz člena 3(1), ki ga državni davčni organ ni registriral kot davčnega zavezanca za plačilo katerega od davkov, mora v 15 dneh od začetka opravljanja obdavčljive dejavnosti iz člena 2(1) vložiti prijavo na obrazcu, ki ga je za to določil državni davčni organ. [...]“

2. Davčnemu zavezancu iz odstavka 1, ki ne izpolni obveznosti prijave, državni davčni organ – ob pozivu za izpolnitev obveznosti – prvič naloži globo zaradi neizpolnitve obveznosti v višini 10 milijonov madžarskih forintov [(HUF)] [(približno 31.000 EUR)].

3. Če državni davčni organ ponovno ugotovi neizpolnitev obveznosti, naloži globo zaradi neizpolnitve obveznosti v višini trikratnega zneska predhodno naložene globe zaradi neizpolnitve obveznosti.

4. Državni davčni organ neizpolnitev obveznosti prijave iz odstavka 1 ugotovi dnevno z odložbo, ki z vročitvijo postane dokončna in izvršljiva, zoper njo pa je dovoljen upravni spor. V upravnem sporu so dovoljeni samo listinski dokazi, sodišče pa odloči brez obravnave.

5. Če davčni zavezanec na prvi poziv davnega organa izpolni obveznost prijave, se lahko globa zaradi neizpolnitve obveznosti iz odstavkov 2 in 3 zniža brez omejitev.“

8 Člen 7/D navedenega zakona določa:

„Državni davčni organ lahko istemu davčnemu zavezancu na podlagi členov 7/B in 7/C naloži globo zaradi neizpolnitve obveznosti v skupnem znesku največ 1 milijarde HUF [(približno 3,1 milijona EUR)].“

Madžarski zakon o splošnem davčnem postopku

9 Iz člena 17(1)(b) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku, v nadaljevanju: zakon o splošnem davčnem postopku) izhaja, da davčni zavezanec rezident izpolni obveznost prijave pri državnem davčnem organu že s tem, da vloži zahtevo za vpis v sodni register in predlog za izdajo davčne številke.

10 Neizpolnitev obveznosti prijave, bodisi vložitev prijave bodisi prijave kakršne koli spremembe položaja, obveznosti posredovanja podatkov ali odprtja bančne računa in obveznosti oddaje davčne napovedi se, kot izhaja iz člena 172 tega zakona, kaznuje z globo v znesku 500.000 HUF (približno 1550 EUR) ali 1.000.000 HUF (približno 3100 EUR). Davčna uprava mora pri naložitvi globe na tej podlagi davčnemu zavezancu tudi naložiti, naj izpolni obveznost, ki jo je kršil, in za to določi rok. Znesek globe se podvoji, če davčni zavezanec ne spoštuje roka, ki je bil določen za izpolnitev. V primeru izpolnitve obveznosti se lahko izrečena globa zmanjša brez omejitev.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Davčna uprava je z odložbo z dne 16. januarja 2017 ugotovila, prvič, da je družba Google Ireland opravljala dejavnost, ki spada na področje uporabe zakona o davku na oglaševanje, in drugič, da pri davčni upravi ni vložila prijave v roku 15 dni od začetka opravljanja svoje dejavnosti, kar je v nasprotju z določbami člena 7/B(1) tega zakona. Zato ji je davčna uprava na podlagi člena 7/B(2) tega zakona naložila globo v višini 10 milijonov HUF (približno 31.000 EUR).

12 Davčna uprava je z odložbami, sprejetimi v naslednjih štirih dneh, družbi Google Ireland naložila štiri nove globe, od katerih je vsaka znašala trikratnik prej izrečene globe, kot je določeno v členu 7/B(3) zakona o davku na oglaševanje. Z odložbo z dne 20. januarja 2017 je bil družbi Google Ireland skupno naložen najvišji zakonsko določen znesek 1 milijarde HUF (približno 3,1 milijona EUR), določen v členu 7/D tega zakona.

13 Družba Google Ireland je pri predložitvenem sodišču vložila tožbo za razveljavitev teh odložb.

14 Družba Google Ireland v utemeljitev tožbe trdi, najprej, da je naložitev glob zaradi neizpolnitve obveznosti vložitev prijave iz člena 7/B zakona o davku na oglaševanje v nasprotju s členoma 18 in 56 PDEU. Dalje, trdi, da lahko družbe s sedežem na madžarskem ozemlju lažje

izpolnijo obveznosti, določene s tem zakonom, kot družbe, ki imajo sedež zunaj tega ozemlja. Nazadnje, meni, da so globe, ki so zaradi neizpolnitve obveznosti prijave naložene zadnjenavedenim družbam, drugačne od glob, ki se uporabljajo za družbe s sedežem na Madžarskem, ki so kršile podobno obveznost, in niso sorazmerne s težo storjene kršitve, zaradi česar pomenijo omejitve svobode opravljanja storitev v Evropski uniji.

15 Po mnenju družbe Google Ireland so davčni zavezanci s sedežem v tujini tudi glede izvrševanja pravice do učinkovitega pravnega sredstva v manj ugodnem položaju kot družbe s sedežem na Madžarskem. Čeprav imajo pravico do vložitve pravnega sredstva zoper odločbo, s katero jim je naložena globa, ki na podlagi členov 7/B in 7/D zakona o davku na oglaševanje postane dokončna in izvršljiva že z vročitvijo, naj bi namreč pravila za vložitev tega pravnega sredstva omejevala obseg njihove pravice. Zlasti naj bi lahko v okviru postopka s pravnim sredstvom iz člena 7/B(4) zakona o davku na oglaševanje sodišče, ki odloča o sporu, dopustilo le listinske dokaze in odločilo brez obravnave, medtem ko naj postopek s pravnim sredstvom, ki se na podlagi zakona o splošnem davčnem postopku uporablja za nacionalne davčne zavezance, ne bi imel takih omejitev, saj naj bi imeli ti davčni zavezanci med drugim pravico do vložitve pravnega sredstva v upravnem postopku. Določbe zakona o davku na oglaševanje naj torej osebi, ki se ji taka globa naloži, ne bi zagotavljale pravice do učinkovitega pravnega sredstva in poštenega sojenja, kot je določena v členu 47 Listine.

16 V tem okviru se predložitveno sodišče sprašuje o združljivosti členov 7/B in 7/D zakona o davku na oglaševanje s členom 56 PDEU in na celom prepovedi diskriminacije. Po mnenju tega sodišča so tako obveznost vložitve prijave kot globe, ki se naložijo v primeru neizpolnitve te obveznosti – globe, ki spadajo v zelo represiven sistem sankcioniranja in so kaznovalne narave – zelo škodljive za družbe s sedežem zunaj madžarskega ozemlja in so dejansko take, da omejujejo svobodo opravljanja storitev v Uniji. Zlasti glede glob zaradi neizpolnitve obveznosti vložitve prijave, ki se lahko naložijo tem družbam, predložitveno sodišče meni, da načelo sorazmernosti v obravnavanem primeru verjetno ni bilo spoštovano. V zvezi s tem po eni strani navaja, da je mogoče tem davčnim zavezancem v petih dneh naložiti več glob, pri čemer lahko davčna uprava vsak dan za trikrat poviša prej naloženo globo. Te sankcije pa naj bi se uporabljale, še preden bi se davčni zavezanci lahko seznanili z vsakodnevnim trikratnim povišanjem prejšnje globe in bi lahko izpolnili obveznost, zaradi česar naj ne bi imeli možnosti preprečiti, da bi globa, ki jo bo na koncu treba plačati, dosegla zgornjo mejo 1 milijarde HUF (3,1 milijona EUR). Ta okoliščina bi po mnenju predložitvenega sodišča lahko sprožila tudi vprašanje združljivosti tega upravnega postopka s členom 41 Listine. Po drugi strani predložitveno sodišče navaja, da je globa, ki se naloži na podlagi člena 7/D zakona o davku na oglaševanje, lahko v skupnem znesku do 2000-krat višja od globe, ki jo je mogoče naložiti družbi s sedežem na Madžarskem, ki ni izpolnila obveznosti davčne registracije iz člena 172 zakona o splošnem davčnem postopku.

17 Nazadnje, to sodišče se sprašuje, ali je spoštovan člen 47 Listine, saj so v okviru postopka sodnega nadzora iz člena 7/B(4) zakona o davku na oglaševanje – v nasprotju z rednim upravnim postopkom s pravnim sredstvom – dopustni le listinski dokazi, sodišče, ki obravnava zadevo, pa ne more izvesti obravnave.

18 Ker je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) menilo, da na podlagi sodne prakse Sodišča ne more odgovoriti na ta vprašanja, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člena 18 in 56 [PDEU] ter prepoved diskriminacije razlagati tako, da nasprotujejo davčni zakonodaji države članice, ki v okviru sistema nalaganja glob zaradi opustitve obveznosti registracije v zvezi z davkom na oglaševanje omogoča, da je lahko globa za opustitev, ki se lahko naloži družbam, ki nimajo sedeža na Madžarskem, v skupnem znesku do 2000-krat višja od globe

za opustitev, ki se lahko naloži družbam s sedežem na Madžarskem?

2. Ali lahko neobičajno visoka sankcija kaznovalne narave iz prejšnjega vprašanja ponudnike, ki nimajo sedeža na Madžarskem, odvrne od opravljanja storitev na Madžarskem?

3. Ali je treba člen 56 PDEU in prepoved diskriminacije razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi, v skladu s katero se za podjetja s sedežem na Madžarskem obveznost registracije samodejno, brez posebne zahteve, izpolni [že] z izdajo madžarske davčne številke ob vpisu v madžarski sodni register, ne glede na to, ali sploh opravljajo dejavnost objave in predvajanja oglasov, medtem ko pri podjetjih, ki nimajo sedeža na Madžarskem, vendar objavljajo oziroma predvajajo oglase na Madžarskem, do tega ne pride samodejno, ampak morajo posebej izpolniti obveznost registracije, ob opustitvi katere se jim lahko izreče posebna sankcija?

4. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, torej če se ugotovi, da ta člen nasprotuje taki ureditvi, ali je treba člen 56 PDEU in prepoved diskriminacije razlagati tako, da nasprotujeta sankciji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki je bila naložena zaradi opustitve obveznosti registracije v zvezi z davkom na oglaševanje?

5. Ali je treba člen 56 PDEU in prepoved diskriminacije razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi, po kateri odločba o naložitvi globe podjetjem s sedežem v tujini z vročitvijo postane dokončna in izvršljiva ter se lahko upravni spor zoper njo sproži le v postopku, v katerem mora sodišče odločiti brez obravnave in so dovoljeni izključno listinski dokazi, medtem ko lahko podjetja s sedežem na Madžarskem globo, ki jim je bila naložena, izpodbijajo s pritožbo, poleg tega pa ni omejitev niti v zvezi s sodnim postopkom?

[6.] Ali je treba člen 56 PDEU v povezavi s pravico do dobrega upravljanja iz člena 41(1) [Listine] razlagati tako, da ta zahteva ni izpolnjena, če se dnevno naloži globa v trikratnem znesku prejšnje, pri čemer se ponudnik storitev še ni seznanil s prejšnjo odločbo in je zato nemogoče, da do naložitve naslednje globe odpravi to opustitev?

[7.] Ali je treba člen 56 PDEU v povezavi s pravico do dobrega upravljanja iz člena 41(1) Listine, pravico do izjave iz člena 41(2)(a) Listine ter pravico do učinkovitega pravnega sredstva in nepristranskega sodišča iz člena 47 Listine razlagati tako, da te zahteve niso izpolnjene, če odločbe ni mogoče izpodbijati s pritožbo in so v postopku upravnega spora dovoljeni izključno listinski dokazi ter mora sodišče v zadevi odločiti brez obravnave?

Vprašanja za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče s svojimi sedmimi vprašanji v bistvu postavlja tri sklope vprašanj.

20 Prvi, s tretjim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki za ponudnike oglaševalskih storitev s sedežem v drugi državi članici določa obveznost vložitve prijave z namenom obdavčitve z davkom na oglaševanje, medtem ko so ponudniki takih storitev s sedežem v državi članici obdavčitve te obveznosti oproščeni, ker zanje veljajo obveznosti prijave ali registracije z namenom obdavčitve s katerimi koli drugimi davki, ki se plačujejo na ozemlju te države članice.

21 Drugi, predložitveno sodišče želi s prvim, drugim, tretjim in šestim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero se ponudnikom storitev s sedežem v drugi državi članici, ki niso izpolnili obveznosti vložitve prijave z namenom obdavčitve z davkom na oglaševanje, v nekaj dneh naloži več glob, katerih višina se od vključno druge naložene globe ob vsaki ponovni ugotovitvi neizpolnitve te obveznosti potroji glede na višino prejšnje globe in doseže skupno višino več milijonov eurov, ne da bi imeli ti

ponudniki možnost, da tako obveznost vložitve prijave izpolnijo pred prejetjem odločbe, s katero se dokončno doloži skupna višina teh glob, medtem ko je globa, ki se naloži ponudniku s sedežem v državi članici obdavčitve, ki ni izpolnil podobne obveznosti prijave ali registracije iz splošnih določb nacionalne davčne zakonodaje, bistveno nižja in se v primeru nadaljevanja kršitve take obveznosti ne poviša v enaki meri in tudi ne nujno v tako kratkih rokih.

22 Tretji, predložitveno sodišče želi s petim in sedmim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 56 PDEU v povezavi s členoma 41 in 47 Listine razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da je zoper odločbe o sankcijah, ki jih davčna uprava sprejme zoper ponudnika storitev s sedežem v drugi državi članici, ki ni izpolnil obveznosti vložitve prijave, predpisane s to ureditvijo, mogoče vložiti pravno sredstvo, v okviru katerega – za razliko od rednega postopka z upravno pritožbo v davčnih zadevah – nacionalno sodišče, ki mu je zadeva predložena, odloči le na podlagi listin, ne da bi imelo možnost razpisati obravnavo.

23 Ta vprašanja je treba preučiti v zgoraj navedenem vrstnem redu.

Tretje vprašanje

24 Najprej je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče sprašuje Sodišče o morebitni omejitvi svobode opravljanja storitev iz člena 56 PDEU, ki naj ne bi bila posledica obdavčitve ponudnikov oglaševalskih storitev z davkom na spletno oglaševanje, kakršen je ta, ki se uporablja na Madžarskem, temveč le obveznosti vložitve prijave, ki je tem ponudnikom storitev naložena v tej državi članici z namenom njihove obdavčitve s tem davkom.

25 V zvezi s tem je treba spomniti, da člen 56 PDEU nasprotuje uporabi vsakršnega nacionalnega predpisa, katerega posledica je, da opravljanje storitev med državami članicami postane težavnejše kot opravljanje storitev samo znotraj države članice (sodba z dne 18. junija 2019, Avstrija/Nemčija, C-591/17, EU:C:2019:504, točka 135 in navedena sodna praksa). Člen 56 PDEU namreč zahteva, da se odpravijo vse ovire za svobodo opravljanja storitev, ki izhajajo iz tega, da ima ponudnik storitev sedež v drugi državi članici kot tisti, v kateri se storitev opravlja (glej zlasti sodbo z dne 22. novembra 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, točka 28 in navedena sodna praksa).

26 Take omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, s katerimi se prepoveduje, ovira ali zmanjšuje privlačnost uresničevanja te svobode. Nasprotno pa prepoved iz člena 56 PDEU ne zajema ukrepov, katerih edini učinek je povzročitev dodatnih stroškov za zadevno storitev in ki na opravljanje storitev med državami članicami vplivajo enako kot na opravljanje storitev v posamezni državi članici (glej med drugim sodbo z dne 18. junija 2019, Avstrija/Nemčija, C-591/17, EU:C:2019:504, točki 136 in 137 in navedena sodna praksa).

27 V obravnavanem primeru je treba pojasniti, da mora v skladu s členom 7/B(1) zakona o davku na oglaševanje vsak zavezanec za plačilo tega davka, ki ga davčna uprava ni registrirala kot davčnega zavezanca za plačilo katerega koli davka, v petnajstih dneh od začetka opravljanja obdavčljive dejavnosti na predpisanem obrazcu vložiti prijavo pri tej upravi.

28 Iz tega sledi, po eni strani, da obveznost vložitve prijave, določena v členu 7/B(1) tega zakona, ni pogoj za opravljanje dejavnosti oglaševanja na madžarskem ozemlju in, po drugi strani, da ta obveznost velja za ponudnike oglaševalskih storitev, ki pred začetkom opravljanja obdavčljive oglaševalske dejavnosti na Madžarskem niso registrirani za davčne namene, medtem ko ponudniki oglaševalskih storitev, ki so v tej državi članici že registrirani za namene plačila katerega koli davka, nimajo te obveznosti, ne glede na to, kje imajo vsi ti ponudniki sedež.

29 Ta obveznost vložitve prijave, ki je upravna formalnost, sama po sebi ne pomeni ovire za

svobodo opravljanja storitev.

30 Treba je namreč ugotoviti, da iz ničesar ne izhaja, da bi obveznost vložitve prijave, določena v členu 7/B(1) zakona o davku na oglaševanje, za ponudnike oglaševalskih storitev, ki nimajo sedeža na madžarskem ozemlju, pomenila dodatno upravno breme glede na breme, ki ga nosijo ponudniki oglaševalskih storitev s sedežem na tem ozemlju.

31 Res je, da so ponudniki oglaševalskih storitev s sedežem na Madžarskem te obveznosti oproščeni. Kot namreč navaja predložitveno sodišče, se zanje na podlagi nacionalnega davčnega prava šteje, da vedno izpolnjujejo navedeno obveznost.

32 Vendar okoliščina, da so ti ponudniki te obveznosti vložitve prijave oproščeni, v razmerju do ponudnikov oglaševalskih storitev s sedežem v drugih državah članicah ne pomeni različnega obravnavanja, ki bi lahko pomenilo omejitev svobode opravljanja storitev.

33 Najprej, ni namreč sporno, da tudi zadnjenavedeni ponudniki nimajo obveznosti vložitve prijave na podlagi člena 7/B(1) zakona o davku na oglaševanje, če so se že prijavili ali registrirali pri davčni upravi z namenom plačila kakršnega koli drugega neposrednega ali posrednega davka, ki se plačuje na Madžarskem.

34 Dalje, oprostitev obveznosti vložitve prijave, ki sicer koristi predvsem ponudnikom storitev s sedežem na madžarskem ozemlju, ne ukinja tako, da bi odvrnila omejeno ponujanje storitev oglaševanja, temveč tako, da se prepreči, da bi morali ponudniki, ki so že registrirani pri davčni upravi, izpolnjevati nepotrebne upravne formalnosti, saj je namen te obveznosti vložitve prijave ravno ta, da tej upravi omogoči identifikacijo zavezancev za plačilo davka na oglaševanje. Natančneje, iz elementov, ki jih ima na voljo Sodišče, je razvidno, da mora ponudnik storitev s sedežem na Madžarskem vložiti vlogo za vpis v sodni register in za dodelitev davčne številke.

35 Nazadnje, iz nobenega elementa, s katerim je bilo Sodišče seznanjeno v okviru tega postopka, ni mogoče razbrati tega, da bi bila opravila, ki so potrebna za izpolnitev zadevne obveznosti vložitve prijave, strožja od opravil, ki so potrebna za registracijo na davčni upravi z namenom plačila kakega drugega davka ali za vpis v sodni register.

36 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, ki za ponudnike oglaševalskih storitev s sedežem v drugi državi članici določa obveznost vložitve prijave z namenom obdavčitve z davkom na oglaševanje, medtem ko so ponudniki takih storitev s sedežem v državi članici obdavčitve te obveznosti oproščeni, ker zanje veljajo obveznosti prijave ali registracije z namenom obdavčitve z vsemi drugimi davki, ki se plačujejo na ozemlju te države članice.

Prvo, drugo, tretjo in šesto vprašanje

37 Treba je opozoriti, da čeprav kaznovalni sistemi na davčnem področju – ker to področje na ravni Unije ni harmonizirano – spadajo v pristojnost držav članic, taki sistemi ne smejo ogroziti svobode, določenih s PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, točka 17).

38 Zato je treba, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 63 sklepnih predlogov, preučiti, ali so sankcije, ki so določene za neizpolnitev obveznosti vložitve prijave iz člena 7/B(1) zakona o davku na oglaševanje, v nasprotju s svobodo opravljanja storitev iz člena 56 PDEU.

39 Iz elementov, ki so bili predloženi Sodišču, je razvidno, da je v skladu s členom 7/B(2) in (3) tega zakona vsak zavezanec za davek na oglaševanje, ki pri nacionalni davčni upravi še ni

registriran kot zavezanec za plačilo drugega davka in ki ne izpolni obveznosti vložitve prijave, dolžan plačati vrsto glob, od katerih se prva, ki je določena na 10 milijonov HUF (približno 31.000 EUR), ob vsaki novi ugotovitvi neizpolnitve te obveznosti vsak dan potroji, dokler v nekaj dneh ne doseže v 7/D tega zakona določenega najvišjega skupnega zneska 1 milijarde HUF (približno 3,1 milijona EUR).

40 S formalnega vidika se ta kaznovalni sistem brez razlikovanja uporablja za vse davčne zavezanke, ki ne izpolnijo svoje obveznosti vložitve prijave na podlagi zakona o davku na oglaševanje, ne glede na državo članico, na ozemlju katere imajo sedež.

41 Vendar, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 77 sklepnih predlogov, samo osebe, ki niso davčni rezidenti na Madžarskem, dejansko tvegajo, da se jim naložijo sankcije, določene v 7/B(2) in (3) ter 7/D zakona o davku na oglaševanje, ker iz osebnega področja uporabe 7/B(1) tega zakona izhaja, da za ponudnike, ki jih je nacionalna davčna uprava registrirala kot davčne zavezanke za namene katerega koli davka na Madžarskem, obveznost vložitve prijave ne velja.

42 Ponudniki oglaševalskih storitev s sedežem na Madžarskem se lahko sicer kaznujejo zaradi neizpolnitve podobnih obveznosti prijave in registracije, ki so jim naložene s splošnimi določbami nacionalne davčne zakonodaje.

43 Vendar kaznovalni sistem, določen v 7/B in 7/D zakona o davku na oglaševanje, omogoča naložitev bistveno višjih glob od tistih, ki se izrečejo na podlagi 172 zakona o splošnem davčnem postopku, če ponudnik oglaševalskih storitev s sedežem na Madžarskem krši obveznost registracije iz 17(1)(b) tega zakona. Poleg tega se globe, naložene na podlagi zadnjenavedene ureditve, v primeru nadaljnjega neizpolnjevanja zadevne obveznosti registracije ne povečajo niti v tako velikem razmerju niti ne nujno v tako kratkih rokih, kot so tisti, ki se uporabljajo v okviru kaznovalnega sistema, ki ga določa zakon o davku na oglaševanje.

44 Ob upoštevanju različnega obravnavanja, ki ga kaznovalni sistem iz postopka v glavni stvari vzpostavlja med ponudniki oglaševalskih storitev glede na to, ali so na Madžarskem že registrirani za davčne namene ali ne, ta sistem pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, ki je s 56 PDEU načeloma prepovedana.

45 Taka omejitev pa je lahko kljub temu dopustna, če je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu ter če je v takem primeru njena uporaba primerna za zagotovitev uresnitve zelenega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresnitev (glej med drugim v tem smislu sodbi z dne 26. maja 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, točka 58, in z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 52).

46 V obravnavanem primeru se madžarska vlada, da bi utemeljila to omejitev, formalno sklicuje na nujnost ohranitve doslednosti svojega davčnega sistema, vendar pa v bistvu navaja razloge, ki so povezani z zagotavljanjem učinkovitosti davčnega nadzora in pobiranja davkov.

47 V zvezi s tem je Sodišče že priznalo, da nujnost zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in pobiranja davkov lahko pomeni nujni razlog v splošnem interesu, s katerim se lahko utemelji omejitev svobode opravljanja storitev. Presodilo je tudi, da je naložitev sankcij, vključno s kazenskimi, mogoče šteti za nujno za to, da se zagotovi učinkovito spoštovanje nacionalne ureditve, vendar le, če sta narava in znesek naložene sankcije v vsakem posameznem primeru sorazmerna s težo kršitve, ki se sankcionira (glej v tem smislu sodbi z dne 26. maja 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, točka 59, in z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 57).

48 Prvi?, v zvezi s primernostjo kaznovalnega sistema, ki ga določata 7/B in 7/D zakona o davku na oglaševanje, je treba glede na cilje, ki jih navaja madžarska vlada, ugotoviti, da naložitev dovolj visokih glob za kaznovanje neizpolnitve obveznosti vložitve prijave iz 7/B(1) tega zakona odvrača ponudnike oglaševalskih storitev, za katere velja taka obveznost, od tega, da bi jo kršili, in tako preprečuje, da bi bila državi članici obdavčitve odvzeta možnost učinkovitega nadzora nad pogoji za uporabo in oprostitev zadevnega davka.

49 Drugi?, v zvezi z vprašanjem, ali nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari ne presega tega, kar je nujno za doseg ciljev, ki jih navaja Madžarska, je treba glede višine glob, naloženih v primeru kršitve obveznosti vložitve prijave, ugotoviti, da se s to ureditvijo uvaja kaznovalni sistem, v okviru katerega se ponudniku, ki ni izpolnil te upravne formalnosti, v nekaj dneh, s časovnim presledkom le enega dne, naložijo globe, katerih višina se, od vključno druge globe, ob vsaki ponovni ugotovitvi neizpolnitve te obveznosti trikratno poveča glede na višino prejšnje globe, dokler ne doseže skupne višine 1 milijarde HUF (približno 3,1 milijona EUR), ne da bi pristojni organ temu ponudniku zagotovil čas, ki je potreben, da bi izpolnil svoje obveznosti, in mu dal priložnost, da poda svoja stališča, ter ne da bi sam preizkusil, kakšna je teža kršitve. V teh okoliščinah je ta ureditev nesorazmerna.

50 Po eni strani namreč ni nobene povezave med eksponentnim povečanjem skupne višine glob, v posebej kratkih rokih, ki lahko doseže več milijonov evrov, in težo neizpolnitve upravne formalnosti, kot je obveznost vložitve prijave iz 7/B(1) zakona o davku na oglaševanje, v takih rokih. Tako je treba ugotoviti, da se višina naloženih glob določa brez upoštevanja prometa, ki je osnova za odmero davka, ki naj bi ga bilo treba plačati. V teh okoliščinah je povsem mogoče, da skupni znesek sankcij, naloženih na podlagi 7/B(2) in (3) zakona o davku na oglaševanje, preseže promet davčnega zavezanca.

51 Po drugi strani, ker zadevna ureditev določa, da mora davčna uprava obvezno „dnevno“ sprejeti odločbe o sankciji, kot so te, ki so bile sprejete v postopku v glavni stvari, je med sprejetjem in vročitvijo prve odločbe o sankciji, s katero je davčnemu zavezancu naložena globa v višini 10 milijonov HUF (približno 31.000 EUR), do vročitve zadnje odločbe o sankciji, v kateri skupni znesek glob doseže zakonsko določeni najvišji prag 1 milijarde HUF (približno 3,1 milijona EUR), le nekaj dni. Tudi če bi ta davčni zavezanec ravnal skrbno, bi bilo tako v vsakem primeru praktično nemogoče, da bi svojo obveznost vložitve prijave v državi članici obdavčitve izpolnil pred prejetjem te zadnje odločbe v državi članici, v kateri ima sedež, in se torej ne bi mogel izogniti bistvenemu zvišanju prejšnjih glob. Iz tega je razvidno tudi, da se v okviru metode za izračun glob, ki jo določa nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, ne upošteva teža ravnanja ponudnikov oglaševalskih storitev, ki so kršili svojo obveznost vložitve prijave.

52 Kot je navedla madžarska vlada v pisnem stališču, lahko davčna uprava na podlagi 7/B(5) zakona o davku na oglaševanje sicer „brez omejitev“ zniža globe, določene v 7/B(2) in (3) tega zakona, če davčni zavezanec izpolni obveznost vložitve prijave, ko ga na to ta uprava prvič opozori.

53 Vendar je iz besedila te določbe razvidno – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da gre le za možnost, ki jo ima davčna uprava. Globa pa ne izgubi svoje nesorazmernosti zgolj zato, ker obstaja možnost, da jo organi države članice po prosti presoji znižajo.

54 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo, drugo, tretjo in šesto vprašanje odgovoriti, da je treba 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero se ponudnikom storitev s sedežem v drugi državi članici, ki niso izpolnili obveznosti vložitve prijave z namenom obdavčitve z davkom na oglaševanje, v nekaj dneh naloži več glob, katerih višina se od vključno druge izrečne globe ob vsaki ponovni ugotovitvi neizpolnitve te obveznosti potroji glede

na višino prejšnje globe in doseže skupni znesek ve? milijonov eurov, ne da bi pristojni organ pred sprejetjem odlo?be, s katero se dokon?no naloži skupni znesek teh glob, tem ponudnikom storitev zagotovil ?as, ki je potreben, da bi izpolnili svoje obveznosti, in jim dal priložnost, da podajo svoja stališ?a, ter ne da bi sam preizkusil, kakšna je teža kršitve, medtem ko je globa, ki se naloži ponudniku s sedežem v državi ?lanici obdav?itve, ki ni izpolnil podobne obveznosti prijave ali registracije iz splošnih dolo?b nacionalne dav?ne zakonodaje, bistveno nižja in se v primeru nadaljevanja kršitve take obveznosti ne poviša v enaki meri in tudi ne nujno v tako kratkih rokih.

Peto in sedmo vprašanje

55 Iz odgovora na prvo, drugo, ?etrto in šesto vprašanje je razvidno, da nacionalna ureditev, ki dolo?a sistem glob, kakršen se uporablja v primeru nespoštovanja obveznosti vložitve prijave iz postopka v glavni stvari, ni združljiva s ?lenom 56 PDEU. Posledi?no na peto in sedmo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

56 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

1. **?len 56 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države ?lanice, ki za ponudnike oglaševalskih storitev s sedežem v drugi državi ?lanici dolo?a obveznost vložitve prijave z namenom obdav?itve z davkom na oglaševanje, medtem ko so ponudniki takih storitev s sedežem v državi ?lanici obdav?itve te obveznosti oproš?eni, ker zanje velja obveznost prijave ali registracije z namenom obdav?itve z vsemi drugimi davki, ki se pla?ujejo na ozemlju te države ?lanice.**
2. **?len 56 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države ?lanice, v skladu s katero se ponudnikom storitev s sedežem v drugi državi ?lanici, ki niso izpolnili obveznosti vložitve prijave z namenom obdav?itve z davkom na oglaševanje, v nekaj dneh naloži ve? glob, katerih višina se od vklju?no druge izre?ene globe ob vsaki ponovni ugotovitvi neizpolnitve te obveznosti potroji glede na višino prejšnje globe in doseže skupni znesek ve? milijonov eurov, ne da bi pristojni organ pred sprejetjem odlo?be, s katero se dokon?no naloži skupni znesek teh glob, tem ponudnikom storitev zagotovil ?as, ki je potreben, da bi izpolnili svoje obveznosti, in jim dal priložnost, da podajo svoja stališ?a, ter ne da bi sam preizkusil, kakšna je teža kršitve, medtem ko je globa, ki se naloži ponudniku s sedežem v državi ?lanici obdav?itve, ki ni izpolnil podobne obveznosti prijave ali registracije iz splošnih dolo?b nacionalne dav?ne zakonodaje, bistveno nižja in se v primeru nadaljevanja kršitve take obveznosti ne poviša v enaki meri in tudi ne nujno v tako kratkih rokih.**

Podpisi

* Jezik postopka: madžarš?ina.