



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 12 септември 2019 година¹

Дело C-482/18

Google Ireland Limited
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария)

„Преюдициално запитване — Основни свободи — Свободно предоставяне на услуги — Ограничения и дискриминация — Материално данъчно право и данъчно процесуално право — Базиран на оборота данък „реклама“ — Облагане на чуждестранни дейности на унгарски език — Принцип на териториалност на правото на Съюза — Задължение за данъчна регистрация — Различни процедури по регистрация за местни и чуждестранни данъчнозадължени лица — Санкции при неизпълнение на задължението за регистрация“

I. Въведение

1. В настоящото производство Съдът е сезиран основно с въпроси в областта на данъчното процесуално право, по-специално налагането на санкции за нарушение на задълженията за данъчна регистрация, които служат за определяне и изпълнение на данъчни задължения. В Унгария тези санкции могат да достигнат значителен размер (общо до 1 милиард унгарски форинта (HUF), около 3 милиона евро), за да задължат данъчнозадължените лица, които до този момент не са регистрирани в Унгария, да подадат данъчна декларация. В хода на налагането на тези санкции съществуват известни процесуални пречки, които затрудняват данъчнозадълженото лице да се освободи от глобата, съответно да я обжалва по съдебен ред. Тези две пречки засягат по-специално установени в чужбина данъчнозадължени лица, които до този момент не са реализирали облагаеми доходи в Унгария. Поради това се поставят въпросите относно основните свободи.

2. Освен това Съдът може да се произнесе и по въпроса дали правото на Съюза не възпрепятства Унгария *per se* да начислява данък на чуждестранни (европейски) предприятия, въпреки че тези предприятия не са установени в Унгария. С разглеждания данък се облагат по-точно предприятия, които единствено предлагат услуги на унгарски език в интернет, без да е задължително тези услуги да бъдат „консумирани“ в Унгария. Възможно е също получатели на тези услуги да бъдат лица с познания по унгарски език, които живеят извън Унгария, като например унгарското малцинство, живеещо в Румъния. Ето защо следва да се установи дали, що се отнася до национален данък, правото на Съюза изисква наличието на териториална връзка и ако това е така, дали тя се осигурява чрез унгарския език.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

3. Това е нов въпрос, чийто отговор може да окаже значително въздействие върху данъчните правомощия на държавите членки. Той се поставя по сходен начин например и по отношение на италиански данък върху сделките за чуждестранна търговия с деривати на базата на емитирането на ценни книжа от дружество, установено в Италия².

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Съответните правни норми на правото на Съюза следват от ДФЕС и Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

Б. Националното право

5. Спорът по главното производство се вписва в контекста на A reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (Закон XXII от 2014 г. относно данък „реклама“, наричан по-нататък „Законът за данък „реклама“), в редакцията му, приложима през 2016 г.

6. Този данък „реклама“, който представлява данък върху оборота, е въведен в унгарския правов ред с цел да приложи принципа за пропорционално разпределение на публичните разходи.

7. Според предвиденото в член 2, параграф 1, буква е) от Закона за данък „реклама“ на облагане с данъка подлежи публикуването срещу заплащане на рекламни съобщения в интернет, когато се извършва преимуществено на унгарски език или на интернет страници на унгарски език. Съгласно член 5, параграф 3 от Закона за данък „реклама“ този данък се прилага през разглежданата по делото година единствено за предприятия с оборот, който подлежи на облагане с данък „реклама“, в размер, надхвърлящ 100 милиона форинта през годината, и следователно свидетелства за прогресивна тарифна структура.

8. Член 2, параграф 2, буква б) от Закона за данък „реклама“ предвижда, че данъкът се дължи върху всяка поръчка за публикуване, освен ако клиентът, който е възложил публикуването на рекламното съобщение:

ба) е поискал от данъчнозадълженото лице, посочено в член 3, параграф 1, да му издаде декларацията по член 3, параграф 3 и може надлежно да докаже това обстоятелство; и

бб) не е получил поисканата в съответствие с буква ба) декларация в срок от десет работни дни, считано от датата на получаването на фактурата или счетоводния документ за публикуване на рекламното съобщение, и

бс) е представил пред държавната данъчна администрация декларация относно посоченото в буква ба) обстоятелство, лицето, публикувало рекламното съобщение и насрещната престация за публикуването.

9. Съгласно член 3, параграф 1 от Закона за данък „реклама“ всяко лице, което публикува срещу заплащане рекламни съобщения в интернет преимуществено на унгарски език или на интернет страници на унгарски език, е „данъчнозадължено лице, независимо къде е установено“.

² Вж. висящото дело Société Générale S.A., C-565/18.

10. Член 7/В, параграф 1 от Закона за данък „реклама“ предвижда, че данъчнозадължено лице по смисъла на член 3, параграф 1, което не е регистрирано в държавната данъчна администрация в качеството си на данъчнозадължено лице за целите на каквото и да е данъчно облагане, е длъжно да се регистрира, като подаде съответния формуляр, предоставен за целта от държавната данъчна администрация, в срок от 15 дни, считано от датата на започване на облагаемата дейност съгласно член 2, параграф 1.

11. Според член 7/В, параграф 2 от Закона за данък „реклама“, в случай че данъчнозадълженото лице не изпълни задължението си за регистрация по параграф 1, държавната данъчна администрация, наред с изискването за изпълнение на задължението, му налага първоначална глоба за неизпълнение в размер на 10 милиона форинта.

12. Член 7/В, параграф 3 от Закона за данък „реклама“ допуска, ако бъде установено повторно неизпълнение, държавната данъчна администрация да наложи глоба за неизпълнение, равняваща се на трикратния размер на първоначално наложената глоба.

13. Член 7/В, параграф 4 от Закона за данък „реклама“ предвижда, че държавната данъчна администрация установява с ежедневни решения неизпълнението на задължението за регистрация по параграф 1, които са окончателни и подлежат на изпълнение от момента на съобщаването им, като същите подлежат на обжалване по съдебен ред. В съдебната процедура за обжалване са допустими само писмени доказателства и Съдът постановява решение без провеждане на съдебно заседание.

14. Съгласно член 7/В, параграф 5 от Закона за данък „реклама“ глобата за неизпълнение може да бъде намалена до неограничен размер, ако данъчнозадълженото лице изпълни първоначалното изискване на данъчната администрация за задължението си за регистрация.

15. Член 7/Д от Закона за данък „реклама“ предвижда, че държавната данъчна администрация може да налага глоба за неизпълнение на едно и също данъчнозадължено лице на основание член 7/В в максимален общ размер 1 милиард форинта.

16. За дружествата със седалище в Унгария член 17, параграф 1, буква b) от Закона за общото данъчно производство предвижда, че с представянето пред съда, който води съответния търговски регистър, на молбата за вписване (попълнен формуляр) с приложенията към нея и на молбата за предоставяне на данъчен идентификационен номер данъчнозадълженото лице изпълнява автоматично задължението си за регистрация пред Националната данъчна и митническа администрация.

17. Според член 172 от Закона за общото данъчно производство, ако данъчнозадълженото лице не изпълни задължението си за уведомяване (за регистриране, за съобщаване на промени), за предоставяне на данни, за откриване на разплащателна сметка или задължението си за подаване на данъчна декларация, на същото може да бъде наложена глоба в размер на 500 000 HUF или 1 000 000 HUF, съобразно случая.

18. Член 172, параграф 7 от Закона за общото данъчно производство предвижда, че в случай на неизпълнение на задължението за уведомяване (за регистриране, за съобщаване на промени), за предоставяне на данни или за откриване на разплащателна сметка, както и в случая, посочен в параграф 1, буква f), данъчната администрация едновременно с налагане на глобата за неизпълнение задължава данъчнозадълженото лице — или в случай на неизпълнение на задължението за издаване на оправдателни документи, може да задължи данъчнозадълженото лице — да изпълни съответното задължение в предоставения за тази цел срок. С изключение на глобата за неизпълнение по параграф 1, буква f), ако данъчнозадълженото лице не изпълни задължението си в предоставения с първоначалното решение срок, наложената глоба се удвоява и се предоставя нов срок за изпълнение.

III. Спорът в главното производство

19. Жалбоподателят е капиталово дружество, регистрирано в Ирландия, наречено „Google Ireland Limited“ (наричано по-нататък „Google“). Неговото седалище и мястото на централно управление се намират в Дъблин. През 2016 г. жалбоподателят е осъществявал дейност, която подлежи на облагане с данък „реклама“. До момента Google не е изпълнил задължението си за регистрация при започване на дейност, подлежаща на облагане с данъка, в съответствие с член 7/B, параграф 1 от Закона за данък „реклама“.

20. С решение от 16 януари 2017 г., поради неизпълнение на задължението за регистрация за целите на данък „реклама“, предвидено в членове 7/B и 7/D от Закона за данък „реклама“, данъчната администрация налага на Google първа глоба за неизпълнение в размер на 10 милиона форинта (съответстваща понастоящем на 30 600 EUR), след което за всеки ден неизпълнение му налага глоба в трикратен размер на предходната, като общият размер на глобата достига един милиард форинта (съответстваща понастоящем на 3,06 милиона евро).

21. В резултат на умишленото неизпълнение на данъчните си задължения Google получил конкурентно предимство в Унгария спрямо местните лица, които публикуват рекламни съобщения, изпълнявайки данъчните си задължения в съответствие със законовите разпоредби. Фактът, че Google бил в неизпълнение на задълженията си за плащане на данъка в Унгария, считано от 1 януари 2015 г., представлявало нарушение, чиято тежест обосновавала в достатъчна степен налагането на значителна по размер глоба, която да насърчи изпълнението на данъчните задължения.

22. Google обжалва по съдебен ред решенията на данъчната администрация и иска тяхната отмяна, като оспорва основно размера на глобата. Тази глоба била очевидно (до 2 000 пъти) по-висока от налаганата на местните предприятия, които не подлежат на това специално, а на общо задължение за регистрация. Освен това регистрацията на местните предприятия ставала автоматично с вписването в търговския регистър, така че на санкция подлежали единствено чужденци. Също така правото му на ефективни правни средства за защита било нарушено, тъй като решенията за налагането на глоба били окончателни и подлежали на изпълнение от момента на съобщаването им, възможностите за доказване били ограничени, а чуждестранното лице разполагало с изключително кратък срок да се подготви адекватно за производството и да упражни правата си.

23. Понастоящем запитващата юрисдикция следва да се произнесе по жалбата за отмяна на акта за налагане на глоба.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

24. С определение от 13 юли 2018 г. запитващата юрисдикция решава да отправи преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Следва ли членове 18 ДФЕС и 56 ДФЕС и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчно законодателство на държава членка, чийто санкционен режим предвижда за неизпълнение на задължението за регистрация за целите на данък „реклама“ налагането на глоба за неизпълнение, която за установени извън Унгария дружества може да достигне до 2000 пъти по-висок размер от тази, налагана на дружества, установени в Унгария?
2. Може ли да се приеме, че описаната в предходния въпрос очевидно висока и с наказателен характер санкция може да възпре доставчиците на услуги, които не са установени в Унгария, да предоставят услуги в тази държава?

3. Следва ли член 56 ДФЕС и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба, съгласно която за предприятията, установени в Унгария, задължението за регистрация бива изпълнено автоматично, без подаване на изрична декларация, с предоставянето при вписване в търговския регистър на унгарски данъчен идентификационен номер, независимо дали съответното предприятие публикува или не рекламни съобщения, докато в случая с предприятията, които не са установени в Унгария, но публикуват рекламни съобщения в тази държава, това не става автоматично, а задължението за регистрация се изпълнява чрез изрична декларация, като в случай на неизпълнение може да им бъде наложена изрично предвидена санкция?
 4. При положителен отговор на първия въпрос, следва ли член 56 ДФЕС и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат санкция като разглежданата в главното производство, наложена за неизпълнение на задължението за регистрация за целите на данък „реклама“, доколкото описаната правна уредба противоречи на тази разпоредба?
 5. Следва ли член 56 ДФЕС и забраната за дискриминация да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпоредба, според която, в случаите на предприятия, установени в чужбина, решението, с което им се налага имуществена санкция, е окончателно и подлежи на изпълнение от момента на съобщаването му, като същото може да бъде обжалвано единствено в съдебно производство, в което съответният съд няма право да проведе устно съдебно заседание и се допуска събирането само на писмени доказателства, докато в случаите на предприятия, установени в Унгария, наложената имуществена санкция може да се обжалва по административен ред и освен това съдебното производство не е ограничено по какъвто и да било начин?
 6. В светлината на правото на справедлив съдебен процес, закрепено в член 41, параграф 1 от Хартата на основните права (наричана по-нататък „Хартата“), следва ли член 56 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че това изискване не е спазено, когато имуществената санкцията за неизпълнение се налага ежедневно, с утрояване на размера ѝ, без доставчикът на услуги все още да е уведомен за предходното решение, поради което за него е невъзможно да отстрани неизпълнението преди налагането на следващата имуществена санкция?
 7. Следва ли член 56 ДФЕС във връзка с правото на справедлив съдебен процес, закрепено в член 41, параграф 1 от Хартата, с правото на лицата да бъдат изслушвани, закрепено в член 41, параграф 2, буква а) от Хартата, и с правото на ефективни правни средства за защита и на независим и безпристрастен съд, закрепено в член 47 от Хартата, да се тълкува в смисъл, че тези изисквания не са изпълнени, когато съответното решение не подлежи на обжалване по административен ред, а в съдебното производство се допускат само писмени доказателства и съответният съд няма право да проведе устно съдебно заседание по делото?“.
25. В производството пред Съда писмени становища представят Google, Унгария, Чешката република и Европейската комисия, като същите участват и в съдебното заседание, проведено на 4 юни 2019 г.

V. Правен анализ

26. В главното производство Google оспорва акт за налагане на глоба. Ето защо предмет на преюдициалното запитване основно е съвместимостта на унгарските разпоредби за налагането на глоби във връзка с неизпълнението на задължението за регистрация на данъчнозадължено лице по смисъла на Закона за данък „реклама“. Причина за това отново е обстоятелството, че Законът за данък „реклама“ обявява за данъчнозадължено лице всяко лице, което публикува

срещу заплащане рекламни съобщения в интернет преимуществено на унгарски език или на интернет страници на унгарски език. Мястото на установяване на данъчнозадълженото лице не е от значение в това отношение, така че чуждестранните предприятия също упражняват облагаема в Унгария дейност, доколкото печелят пари от рекламни съобщения в интернет на унгарски език.

27. Същевременно въпросите, поставени от запитващата юрисдикция, могат да бъдат разделени в няколко групи. Един въпрос се отнася до различните системи за регистрация за местни и чуждестранни данъчнозадължени лица по смисъла на Закона за данък „реклама“ (трети въпрос — вж. раздел Б), една част от въпросите — до размера на санкцията (първи и втори, както и четвърти и шести въпрос — вж. раздел В), и друга част — до защитата срещу наложената в такива размери глоба (пети и седми въпрос — вж. раздел Г).

28. Въпреки че предмет на националното производство не е данъчен акт и запитващата юрисдикция няма съмнения относно допустимостта на данъка съгласно правото на Съюза, в съдебното заседание е поставен под въпрос и извънтериториалният обхват на избрания обект на облагане (рекламни съобщения на унгарски език в интернет). Въпреки че в областта на данъчното право, в която не съществува хармонизация, Съдът обикновено не разглежда избора на обект на облагане от страна на националния законодател, в настоящия случай разглеждането на допустимостта на данък „реклама“ от гледна точка на правото на Съюза изглежда обосновано (вж. раздел А). Ако именно стоящият в основата данък е в противоречие с правото на Съюза, е възможно акт за налагане на глоба, основаващ се на този данък, да има същата съдба.

А. Допустимост на данък „реклама“ от гледна точка на правото на Съюза

29. Областта на данъчното право по принцип е от компетентността на държавите членки. Съгласно член 113 ДФЕС изключения представляват данъците върху оборота, акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане. Поради тази причина се срещат ограничен брой разпоредби на правото на Съюза в областта на прякото данъчно облагане. По-специално член 114, параграф 2 ДФЕС изключва данъчни разпоредби, а член 115 ДФЕС допуска само такива законови разпоредби на правото на Съюза, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар.

30. Въпреки че Европейската комисия все пак предлага данък върху цифровите услуги, базиран на оборота³, не е необходимо да се разглежда въпросът дали такъв данък би бил в противоречие с „реклама“, тъй като законодателят на Съюза все още обсъжда предложението на Комисията.

31. Въпреки това недопустимостта на данък „реклама“ с правото на Съюза би могла да следва от два други аспекта. В областта на хармонизираното косвено данъчно облагане недопустимостта би могла да следва от член 401 от Директивата за ДДС⁴. Освен това при упражняването на оргинерните си данъчни правомощия държавите членки все пак са обвързани с първичното право, в настоящия случай по-специално с основните свободи⁵.

3 Предложение за Директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. (COM(2018) 148 окончателен).

4 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

5 Вж. по-специално решения от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 40), от 11 август 1995 г., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, т. 16), и от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21).

1. Нарушение на член 401 от Директивата за ДДС

32. Член 401 от Директивата за ДДС установява, че държавите членки не могат да въвеждат нови данъци, ако те се характеризират като данъци върху оборота. Дори ако е вярно твърдението на запитващата юрисдикция⁶, съгласно което данък „реклама“ представлява данък върху потреблението и се определя въз основа на оборота, член 401 от Директивата за ДДС не би бил пречка за съществуването и на такъв данък, както вече съм отбелязала и по отношение на други базирани на оборота данъци върху дохода⁷. Освен това данък „реклама“ не е данък върху оборота и не се цели тежестта му да бъде прехвърлена на потребителя.

33. В това отношение класифицирането на данъка „реклама“ като базиран на оборота данък върху потреблението не е убедително. Напротив, от концепцията на унгарския данък „реклама“ следва, че доставчикът на услуги подлежи на пряко данъчно облагане. В това отношение следва да се облагат финансовите възможности на тези предприятия, а не финансовите възможности на клиентите им. Това става ясно по-специално от обстоятелството, че клиентите могат да изпълнят данъчното си задължение, като посочат предприятието, публикувало рекламното съобщение, съгласно член 2, параграф 1, буква б) от Закона за данък „реклама“. Следователно по своя характер специалният данък за рекламните предприятия наподобява специален пряк данък върху доходите, при който данъчна основа се изчислява въз основа не на печалбата, а „единствено“ въз основа на реализирания за определен период оборот. Поради това той има характера на *директен* данък върху доходите и следователно не може да се измерва спрямо член 401 от Директивата за ДДС.

2. Нарушение на основните свободи

34. Ето защо се разглежда евентуално нарушение на основните свободи. В настоящия случай би могло да е налице нарушение на свободното предоставяне на услуги съгласно член 56 ДФЕС, тъй като базираният на оборота данък „реклама“ е обвързан с предоставянето на рекламни услуги на съответния език и се начислява независимо от мястото на установяване на предприятието.

а) Критерий за проверка по отношение на свободното предоставяне на услуги

35. Съгласно постоянната съдебна практика ограничения на свободното предоставяне на услуги са всички мерки, които забраняват, възпрепятстват или правят по-слабо привлекателно упражняването на гарантираните с член 56 ДФЕС свободи⁸. По принцип това обхваща случаи на дискриминация, но и недискриминационни ограничения.

36. По отношение на данъците и таксите обаче следва да се има предвид, че те *per se* представляват тежест и поради това намаляват привлекателността на дадена услуга. Следователно проверка на данъците, основана на критерия за недискриминационни ограничения, би довела до това правото на Съюза да се прилага спрямо всички хипотези на данъчно облагане на национално равнище, вследствие на което тя би поставила под въпрос в

⁶ Вж. съображенията на стр. 7 от преюдициалното запитване (текст на френски език).

⁷ За подробен анализ вж. заключенията ми по дела Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) и Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492).

⁸ Решения от 20 декември 2017 г., Global Starnet (C-322/16, EU:C:2017:985, т. 35), от 22 януари 2015 г., Stanley International Betting и Stanleybet Malta (C-463/13, EU:C:2015:25, т. 45), и от 10 май 2012 г., Duomo Гра и др. (C-357/10—C-359/10, EU:C:2012:283, т. 35 и 36). Вж. по аналогия относно свободата на установяване също решения от 21 май 2015 г., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, т. 34), от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 56 и цитираната съдебна практика), и от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 36).

значителна степен суверенитета на държавите членки по данъчни въпроси⁹. Това би противоречало на постоянната съдебна практика, съгласно която при липсата на хармонизиране държавите членки могат свободно да упражняват своите данъчни правомощия в тази област¹⁰.

37. Следователно, ако се цели избягване на неоправдано ограничаване на признатите от Съда данъчни правомощия на държавите членки и на бюджетните правомощия на парламентите, националните данъчни мерки трябва да бъдат измервани само спрямо принципа на недопускане на дискриминация на основните свободи¹¹.

38. Ето защо Съдът многократно е постановявал, че правните норми на държавите членки относно условията и равнището на данъчно облагане са съобразени с данъчната автономия на държавите членки, при условие че трансграничното положение не е третирано дискриминационно в сравнение с вътрешното¹².

39. При задълбочен анализ това ограничение в обхвата на проверката в данъчното право съответства на идеята, от която Съдът изхожда в разсъжденията си в съдебната практика по дело Кеск¹³, за въздържане от обща ограничаваща проверка. Съгласно съдебната практика по дело Кеск недискриминационното данъчно законодателство не може пряко или непряко, действително или потенциално да възпрепятства търговията между държавите членки — следователно вътрешния пазар. Това важи, доколкото тези разпоредби се прилагат към всички заинтересовани оператори, които упражняват дейност в страната, и действително имат същите последици.

б) Наличие на дискриминация

40. Следователно наличието на ограничение на свободното предоставяне на услуги в настоящия случай — в обхвата на автономните данъчни правомощия на държавите членки — предполага две или повече групи за сравнение изобщо да са третирани различно. Ако това е така, на следващо място възниква въпросът дали това неравно третиране на трансгранични в сравнение с чисто вътрешни положения поставя първите в по-неблагоприятно положение.

41. В случая това не е така. В контекста на данък „реклама“ трансграничните и чисто вътрешните положения са третирани еднакво, тъй като няма никакво значение къде е седалището на доставчика. Ако Google беше установен в Унгария и упражняваше рекламната дейност с реклами на унгарски език в интернет, би подлежал на облагане в същия размер, както ако реализира същите обороти от седалището си в Ирландия. Поради липсата на дискриминация в Закона за данък „реклама“, той не попада в обхвата на основните свободи.

9 Вж. в това отношение заключенията ми по дела X (C-498/10, EU:C:2011:870, т. 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 82 и сл.), X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, т. 66) и ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 28).

10 Наскоро отново: решение от 18 юни 2019 г., Австрия/Германия (C-591/17, EU:C:2019:504, т. 54), вж. също решения от 19 септември 2017 г., Комисия/Ирландия (Данък за регистрация) (C-552/15, EU:C:2017:698, т. 71), и от 21 ноември 2013 г., X (C-302/12, EU:C:2013:756, т. 23).

11 Също Kokott, J. Das Steuerrecht der Europäischen Union. München 2018, § 3, pt. 117 sq., Szudoczky, R. The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the field of Taxation. — IBFD, Doctoral Series (vol. 32), Amsterdam 2014, p. 334 sq., 343, 358 sq. По отношение на свободата на установяване също Müller-Graff, P.-C., In: Streinz, R., EUV/AEUV, 3. ed., München 2018, art. 49, pt. 70.

12 Вж. в този смисъл решения от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 47), от 14 април 2016 г., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 29), определение от 4 юни 2009 г., KBC-bank (C-439/07 и C-499/07, EU:C:2009:339, т. 80), и решение от 6 декември 2007 г., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51 и 53).

Специално по отношение на свободното предоставяне на услуги виж само: решения от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 20), и от 11 юни 2009 г., X и Passenheim-van Schoot (C-155/08 и C-157/08, EU:C:2009:368, т. 32 и цитираната съдебна практика).

13 Решение от 24 ноември 1993 г., Keck и Mithouard (C-267/91 и C-268/91, EU:C:1993:905, т. 16).

в) Относно ограниченията на автономните данъчни правомощия

42. Обстоятелството, че в настоящия случай е възможно някои от облагаемите услуги да не бъдат ползвани в Унгария (рекламни съобщения на унгарски език, насочени към населението, говорещо унгарски език, например в Румъния) и данъчнозадълженото лице да не е установено в Унгария (както Google), обаче може да породии проблеми от гледна точка на правото на Съюза. В настоящия случай би могло да бъде поставено под въпрос дали Унгария действа в рамките на (автономните си) данъчни правомощия, признати от Съда (вж. в това отношение т. 36 и сл. по-горе).

43. В това отношение следва да се изясни дали за упражняването на автономните данъчни правомощия правото на Съюза изисква облагаемата дейност да бъде упражнявана или ползвана в Унгария или дали данъчнозадълженото лице трябва да е установено в Унгария. Не ми е известно подобно изискване на правото на Съюза. Още през 2016 г. Съдът изобщо не поставя под въпрос възражението за липса на териториалност срещу облагането на чуждестранни дружества в Белгия¹⁴.

44. Международното право също не може да подкрепи местна връзка в строгия смисъл. По този начин например облагането, основаващо се на гражданството — каквато е практиката в Съединените щати — е призната от международното право система за данъчно облагане дори ако гражданинът нито е установен в Съединените щати, нито е предоставил там някакви услуги. Както е постановил Постоянният съд за международно правосъдие през 1927 г. международното право дава на държавите голяма, само в някои случаи ограничена, свобода на преценката относно разпоредби, които се отнасят до действия, състояли се извън собствената им територия¹⁵. Впоследствие Съдът за международно правосъдие забелязва подобно ограничение в достатъчно тясна връзка (т.нар. *genuine link*) в отчитането на „външното законодателство“ — при признаване на гражданство на друга държава за упражняването на дипломатическа закрила¹⁶.

45. Ето защо в светлината на тези принципи от гледна точка на международното право би представлявало проблем единствено, ако дадена държава облага някои лица и дейности по света без каквато и да е връзка с тях. В това отношение трябва да съществува някаква разумна връзка, за да може националното данъчно законодателство да се позове на факти и обстоятелства, настъпили в чужбина, най-вече за да събере данъци от чуждестранни лица¹⁷. Обикновено дадена държава облага неограничено местните си лица, а чуждестранните — ограничено до доходите, реализирани на територия на държавата (принцип на установяване и облагане при източника). В крайна сметка и в двата случая това е израз на принципа на териториалност, който се прилага и по отношение на мястото на извършване на дейността и потреблението (т.е. мястото на потребление).

46. Ето защо обстоятелството, че облагаемата услуга евентуално не се „потребява“ в Унгария е ирелевантно, доколкото съществува друга връзка. Нито правото на Съюза изисква първото, нито става въпрос за общо условие на международното право за упражняването на собствените данъчни правомощия. Напротив, в правото в областта на подоходните данъци много услуги се

14 Решение от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 45 и сл.).

15 Permanent Court of International Justice, Решение № 9 от 7 септември 1927 г., Lotus, стр. 19.

16 Court of International Justice, Nottebohm Case, решение от 6 април 1955 г., стр. 23 и 24.

17 Kokott, J. The „Genuine Link“ Requirement for Source Taxation in Public International Law. — In: Haslehner/Kofler/Rust, Tax and the Digital Economy, 2019 г., кап 2 (п. 9 sq.).

облагат (или могат да бъдат облагани) на чужда територия само защото данъчнозадълженото лице е установено там. Освен това съгласно член 7, параграф 1 от Модела на спогодба на ОИСР 2017¹⁸ от значение за печалбите на предприятията по принцип е мястото на стопанска дейност, а не мястото на предоставяне на услугите.

47. Също така е без значение обстоятелството, че данъчнозадълженото лице не трябва да бъде установено в Унгария, за да подлежи на облагане с данък „реклама“. В съответствие с международното право някои доходи, които се отнасят до конкретно място, се облагат в държавата, в която се намира това място, а не в държавата на установяване. Съответно например съгласно член 13 от Модела на спогодба на ОИСР 2017 право на данъчно облагане на печалба от продажба на имущество има държавата, в която се намира имуществото.

г) *Езикът като достатъчна териториална връзка*

48. Следователно е спорно само дали връзката на даден данък с езика, на който се предоставя услугата, може да бъде разглеждана като достатъчна териториална връзка (т.нар. *genuine link*)¹⁹. Смятам, че в разглеждания случай това е възможно.

49. Идеята, залегнала в основата на унгарския данък „реклама“ — както Унгария потвърждава в съдебното заседание — явно е, че рекламните съобщения на унгарски език в интернет са насочени основно към унгарскоезични потребители, по-голямата част от които се намират на територията на Унгария. Следователно Google реализира приходи с „помощта“ на населението на Унгария, които обаче не са обложени в Унгария. Ако интернет не съществуваше, голяма част от тези доходи биха били реализирани само чрез установяване в Унгария, така че Унгария лесно щеше да може да начисли съответния данък върху доходите. Трябва ли тази компетентност да бъде отменена само защото техническият напредък създава нови възможности за реализиране на доходи без присъствие в съответната държава членка?

50. Мисля, че не. Връзката с използването на официалния език на собствената страна показва принципно достатъчна разумна („reasonable“) териториална връзка. Никой не може да оспори обстоятелството, че езикът е важна част от идентичността на дадена нация и следователно е тясно свързан с държавата и нейната територия. До каква степен това важи и за английския като „универсалния“ език, може да не се взима под внимание в настоящия случай.

51. Освен това дори правото на Съюза, например член 15, параграф 1, буква в) от Регламент (ЕО) № 44/2001 за определянето на компетентността, е свързано, наред с останалото, с използвания език. В този контекст Съдът вече е постановил, че използването на език, различен от обичайно използвания в държавата членка, където търговецът е установен, позволява да се счита, че дейността на търговеца е насочена към държавата членка по местоживеенето на потребителя²⁰. В това отношение използването на унгарски език показва също, че дейността на Google е насочена към територията на Унгария.

¹⁸ Модел на спогодба от 2017 година за премахване на двойното данъчно облагане и отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, изменен с OECD Update 2017 от 21 ноември 2017 г. (наричан по-нататък „Моделът на спогодба на ОИСР 2017“).

¹⁹ Вж. в това отношение по-подробно *Kokott, J., Das Steuerrecht der Europäischen Union. München 2018, § 2, pt. 142 sq.*

²⁰ Решение от 7 декември 2010 г., *Pammer и Hotel Alpenhof (C-585/08 и C-144/09, EU:C:2010:740, т. 2 от диспозитива)*.

52. Обстоятелството, че в отделните случаи тази териториална връзка невинаги е налице, тъй като е възможно същият език да се използва в други държави (като в разглеждания случай от унгарското малцинство в Румъния), е без значение и е част от правомощията на законодателя за типизиране именно в областта на данъчното право²¹. Със сигурност случаят е такъв, когато използването на собствения официален език в други държави има незначителен характер. Освен това не е от значение, ако унгарският потребител на рекламната услуга пребивава извън територията. На основание националността е налице „genuine link“ дори и в този случай.

53. Обстоятелството, че е възможно насочването към конкретни потребители на рекламни съобщения на унгарски език посредством IP-адресите на интернет потребителите да свидетелства за по-прецизна териториална връзка, също не променя горното заключение. Нито правото на Съюза, нито международното право предвиждат избирането на най-прецизния свързващ фактор, доколкото изобщо съществува такъв. Освен това насочването към IP-адреса би могло да бъде само допълнителен критерий, тъй като този IP-адрес може да бъде прикритан от потребителя почти произволно (например чрез VPN-Clients). Следователно насочването към IP-адрес може да се основава само на предположението, че в повечето случаи потребителят се намира именно в съответната страна. В съответствие с мнението на Комисията, изразено по време на съдебното заседание, унгарската правна уредба се основава на подобно, макар и може би по-грубо обобщение, според което рекламните съобщения на унгарски език в интернет обикновено се потребяват от унгарски граждани или от живеещи в Унгария лица.

54. Дори Румъния да обложи с данък рекламните услуги, насочени към говорещото унгарски език население, живеещо на нейната територия, по отношение на които също би съществувала „genuine link“, това би предизвикало предимно въпроси в областта на двойното данъчно облагане. Тези проблеми в областта на двойното данъчно облагане обаче възникват и по отношение на традиционните връзки (установяване, дейност, националност) и не поставят под съмнение данъчните правомощия на дадена държава (в разглеждания случай Унгария).

55. Съдът е имал възможност няколко пъти да приеме, че при липса на хармонизация на равнището на Съюза неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчни правомощия от различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват ограничения на свободите на движение²². Държавите членки не са задължени да приспособяват собствените си данъчни системи към различните системи на данъчно облагане на другите държави членки по-специално за да премахнат двойното данъчно облагане²³.

3. Заключение

56. Следователно правото на Съюза не възпрепятства Унгария да въведе спорния данък „реклама“.

21 По отношение на правомощието на законодателя за типизиране вж. решения от 24 февруари 2015 г., Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, т. 33 и 34), и от 26 септември 2013 г., Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, т. 70), вж. също заключението ми по дело Sopora (C-512/13, EU:C:2014:2375, т. 51 и сл.).

22 Решения от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 47), от 21 ноември 2013 г., X (C-302/12, EU:C:2013:756, т. 28), и от 8 декември 2011 г., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, т. 38 и цитираната съдебна практика).

23 Решения от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 47), и от 12 февруари 2009 г., Block (C-67/08, EU:C:2009:92, т. 31).

Б. Трети въпрос: задължения за регистрация на данъчнозадължените лица

57. С третия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали специалното задължение за регистрация съгласно член 7/В от Закона за данък „реклама“ представлява нарушение съгласно член 56 ДФЕС във връзка с членове 62 ДФЕС и 54 ДФЕС на свободното предоставяне на услуги от страна на Google. Този въпрос се поставя предвид факта, че ако вече съществува регистрация съгласно други данъчни закони (т.е. друг вид данъчно облагане), не е налице специалното задължение за регистрация съгласно член 7/В от Закона за данък „реклама“.

58. Освен това в това отношение се прилага определеният по-горе (т. 35 и сл.) критерий за проверка на основните свободи в данъчното право, който се ограничава до проверка за наличието на дискриминация. Правната уредба относно ефективното прилагане на данъка не може да бъде отделена от материалноправните разпоредби относно данъка и както и последните, попада в данъчните правомощия на държавите членки.

59. Следователно решаващият въпрос е дали поради специалното задължение за регистрация е налице неравно третиране на чисто вътрешни в сравнение с трансгранични положения, следователно дали местните и чуждестранните предприятия са третирани различно.

60. Както беше потвърдено още веднъж в отговор на въпроси в съдебното заседание, ако все още нямат данъчна регистрация в Унгария, за местните предприятия също е налице специалното задължение за регистрация. Следователно разграничаването в унгарското право не е според това дали данъчнозадълженото лице е местно или чуждестранно. То се прави единствено въз основа на критерия дали вече има или няма данъчна регистрация. Ето защо не е налице неравно третиране на местните в сравнение с чуждестранните положения, а единствено неравно третиране на вече регистрираните спрямо все още нерегистрираните данъчнозадължени лица.

61. Може да се остави отворен въпросът дали в това обстоятелство може да се открие непряка дискриминация на чуждестранни предприятия (в това отношение виж по-подробно т. 70 и сл.). Съдът вече е постановил, че задължението за данъчна регистрация като условие за упражняването на данъчна компетентност може да обоснове само по себе си ограничение на свободното предоставяне на услуги²⁴. В съответствие със становището на Комисията регистрацията в рамките на 15 дни след започване на дейността сама по себе си не е непропорционална, по-специално поради факта, че данъчните задължения за уведомяване и регистрация преди започване на дейността са обичайни и не са неуместни.

62. В резултат на това специалното задължение за регистрация в контекста на специален данък, което имат все още нерегистрираните данъчнозадължени лица, само по себе си при всички случаи е обосновано от гледна точка на правото на Съюза.

В. Първи, втори, четвърти и шести въпрос: вид и размер на специфичните санкции

63. Ето защо продължава да е от решаващо значение въпросът дали специалните санкции съгласно член 7/В от Закона за данък „реклама“, свързани с това специално задължение за регистрация, нарушават свободното предоставяне на услуги съгласно член 56 ДФЕС.

²⁴ Решения от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 59), от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39), и от 19 юни 2014 г., Strojírny Prostějov и ACO Industries Tábor (C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 46).

1. Ограничение на свободното предоставяне на услуги

а) Пряка дискриминация

64. В това отношение също не е налице формално неравно третиране между чисто вътрешните и трансграничните положения. Всички данъчнозадължени лица, които все още нямат данъчна регистрация, попадащи в обхвата на данък „реклама“, трябва да се регистрират по един и същ начин и да бъдат санкционирани по един и същ начин, ако не го направят. Всички данъчнозадължени лица, които вече са регистрирани за данъчни цели в Унгария, са освободени от това задължение за регистрация и не трябва да се опасяват от санкции в това отношение. Това се отнася в еднаква степен както за местни лица, така и за чужденци.

65. Нищо не се променя от обстоятелството, че много унгарски дружества са изключени *per se* от вероятността да им бъдат наложени санкции поради липса на регистрация, тъй като с вписването им в търговския регистър те биват автоматично регистрирани и за данъчни цели. Това важи в еднаква степен и за двата механизма за налагане на санкции (тези съгласно член 7/В от Закона за данък „реклама“ и съгласно член 127 от Закона за общото данъчно производство). В това отношение дружествата, регистрирани във и извън Унгария, не са съпоставими. Съпоставими са само данъчнозадължените лица, които до този момент не са били регистрирани и които упражняват дейности срещу заплащане по смисъла на Закона за данък „реклама“.

66. В това отношение формално всички данъчнозадължени лица се третират еднакво в рамките на Закона за данък „реклама“. Всички вече регистрирани данъчнозадължени лица също се третират по един и същ начин. Единственият проблем е, че нарушението на задължението за регистрация по отношение на *други данъци* води до друга санкция, различна от санкцията при нарушение на специалното задължение за регистрация съгласно Закона за данък „реклама“.

67. Въпреки това правото на Съюза не изисква всяко нарушение на задължението за регистрация да бъде уредено по сходен начин за всеки данък. По този начин от гледна точка на правото на Съюза могат да бъдат налагани други санкции, ако данъчнозадължено лице за целите на облагането с ДДС или данъчнозадължено лице във връзка с данъка върху доходите не се е регистрирало. На основание основните свободи правото на Съюза забранява единствено по-неблагоприятното третиране (дискриминация) на трансграничните положения.

68. Ако обаче местно лице с доходи от реклама, което не се е регистрирало, бъде третирано по същия начин като чужденец с доходи от реклама, който не се е регистрирал, не е налице дискриминация.

69. Поради обстоятелството, че от преюдициалното запитване не става ясно дали местно лице, което *в същото време* нарушава задължението си за регистрация във връзка с данъчното облагане на доходите си, също се санкционира съгласно по-строгите санкции на член 7/В от Закона за данък „реклама“ или само съгласно по-леките санкции на член 172 от Закона за общото данъчно производство, това следва да се прецени от запитващата юрисдикция.

б) Непряка дискриминация

70. Основните свободи обаче забраняват всички скрити или непреки форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат²⁵. Поради това за наличието на дискриминационен характер от значение е дали различното третиране на нарушенията на различните задължения за регистрация е равносилно на различното третиране според произхода, съответно седалището на предприятията.

71. Както вече посочих в заключенията ми по дела Vodafone и Tesco²⁶, необходимо е да се определят строги критерии, по които да се преценява наличието на прикрита дискриминация. Всъщност прикритата дискриминация не бива да води до разширяване на фактическия състав на дискриминацията, а само да обхване и случаи, които, чисто формално погледнато, не съставляват дискриминация, но от материалноправна гледна точка резултатът от тях е такъв²⁷.

72. Ето защо в количествено отношение изобщо не е достатъчно просто да е налице превес — в смисъл на засягане на над 50 % от предприятията; напротив, взаимозависимостта между приложения разграничителен критерий и седалището на дадено предприятие би трябвало да подлежи на установяване в голямото мнозинство случаи²⁸.

73. Струва ми се обаче, че по-важен от този чисто количествен елемент е качественият критерий, междувременно използван все по-често от Съда, според който разграничителният критерий трябва да засяга *поради самото си естество*, съответно *по принципи* чуждестранни дружества²⁹. Следователно наличието на чисто случайна връзка, колкото и да е силна в количествено отношение, по принцип не може да е достатъчно, за да води до непряка дискриминация.

74. От значение обаче е наличието на присъща на разграничителния критерий връзка, която — и абстрактно погледната — позволява недвусмислено да се презумира вероятността да е налице взаимозависимост в преобладаващия брой случаи.

75. Ако тези принципи са приложими към разглеждания случай, въпросът, който има решаващо значение, е дали понастоящем липсата на данъчна регистрация на предприятия в Унгария — което единствено може да породите съответните санкции съгласно Закона за данък „реклама“ — поради самото си естество е свързана с (чуждестранното) седалище на предприятието. В съответствие със становището на Комисията в разглеждания случай следва да се отбележи наличието на такава връзка.

25 Решения 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 30), от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 30), от 8 юли 1999 г., Baxter и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13), и от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 26).

26 Вж. заключенията ми по дела Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) и Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492).

27 Вж. заключенията ми по дела Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 40), ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 38) и Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, т. 36).

28 Вж. заключението ми по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 41).

29 Вж. решения от 2 март 2017 г., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, т. 36), относно свободното движение на работници, от 5 декември 2013 г., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, т. 26), от 28 юни 2012 г., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, т. 41), от 1 юни 2010 г., Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119), относно свободата на установяване, от 10 септември 2009 г., Комисия/Германия (C-269/07, EU:C:2009:527), и от 8 юли 1999 г., Baxter и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13).

Вж. също заключенията ми по дела ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 38) и Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, т. 36); освен това заключението ми по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 42 и сл.).

76. Член 7/В, параграф 1 цели лицето да не бъде разглеждано като подлежащо на каквато и да е форма на данъчно облагане. Подлежащи на каквато и да е друга форма на данъчно облагане в Унгария са всички частноправни дружества, учредени съгласно унгарското право, които с учредяването си биват регистрирани за данъчни цели. Такива са и всички данъчнозадължени лица, които или реализират доходи в Унгария, или упражняват дейност там. Определящ фактор и в двата случая е установеността в Унгария, така че поради естеството си тази правна уредба се отнася преди всичко до местни лица.

77. Следователно по принцип само чуждестранни лица са изправени пред риска да бъдат санкционирани съгласно член 7/В, параграфи 2 и 3 от Закона за данък „реклама“. Тези разпоредби биха се отнасяли само до нетипични вътрешни случаи, например до физическо лице с местожителство в Унгария, което започва да предоставя рекламни услуги на унгарски език в интернет и преди това не е получавало никакви доходи, или юридическо лице, учредено съгласно публичното право, със седалище в Унгария, което за първи път би извършвало икономическа дейност с предоставянето на рекламни услуги. В това отношение, в съответствие със становищата на Google и Комисията, не може да е случайно обстоятелството, че предимно само чуждестранни предприятия са предмет на тази специфична глоба съгласно член 7/В, параграфи 2 и 3 от Закона за данък „реклама“.

78. Поради структурата и правилото на член 7/В, параграф 1 от Закона за данък „реклама“ в разглеждания случай може да бъде потвърдено наличието на непряка дискриминация в резултат от специалното санкциониране на нарушенията за регистрация за целите на данък „реклама“, а следователно и наличието на ограничение на свободното предоставяне на услуги.

2. Обосноваването на непряката дискриминация

79. Ограничение на основни свободи обаче е възможно да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес, стига да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането на тази цел³⁰.

а) Императивните съображения от общ интерес

80. Съдът многократно е постановил, че необходимостта да се гарантира събирането на данъка, може да представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги³¹.

81. Следователно при липса на хармонизация с правото на Съюза националният законодател разполага в областта на данъчното право и прилагането на данъка с известна свобода на преценка. Ето защо тази обосновка допуска да се прави разлика между различните видове данъци, ако прилагането на съответния данък е с различна степен на трудност от гледна точка на държавата членка.

82. Прилагането на данъчно задължение по отношение на данък, който не зависи от установеността на данъчнозадълженото лице в страната — както е в случая на Google — е по-трудно, отколкото по отношение на данъка върху доходите на местно данъчнозадължено лице. В това отношение налагането на различни санкции според вида на данъка е разбираемо и следователно обективно обосновано.

³⁰ Решения от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 42), от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 73), и от 5 октомври 2004 г., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, т. 17).

³¹ Решения от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 59), от 19 юни 2014 г., Strojírny Prostějov и ACO Industries Tábor (C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 46), и от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39).

83. Спорно е единствено дали конкретната форма е обоснована. В това отношение Съдът винаги припомня, че налагането на санкции може да се счита за необходимо, за да се гарантира ефективното спазване на дадена национална правна уредба, стига обаче естеството и размерът на наложената санкция във всеки конкретен случай да са пропорционални на тежестта на нарушението, което тя има за цел да санкционира³².

б) Пропорционалност на ограничението

84. Следователно санкцията сама по себе си трябва да бъде пропорционална. Тя е такава само ако е в състояние да гарантира осъществяването на целта и не надхвърля необходимото за постигането ѝ³³.

85. В съответствие с практиката на Съда националното законодателство следва да е подходящо за гарантиране на осъществяването на търсената цел единствено ако действително отговаря на грижата за постигането на тази цел по съгласуван и систематичен начин³⁴.

86. Възможни са съмнения, от една страна, дали санкциите за първото нарушение, първоначално в размер на 10 милиона форинта (съответстваща на 30 600 EUR), след което за всеки следващ ден в трикратен размер на предходната глоба, общо, но не повече от един милиард форинта (съответстваща на 3,06 милиона евро), изобщо са подходящи за прилагането на данъка. Тази глоба не води до регистрацията на Google в Ирландия. Както самият Google признава в съдебното заседание, той все още не е изпълнил задължението за регистрация съгласно член 7/В от Закона за данък „реклама“.

87. От друга страна, от системното неспазване на закона от отделно предприятие не може да се направи заключение за неподходящия характер на даден закон. В разглеждания случай възможността за налагане на санкция на предприятие със седалище в чужбина, което все още няма данъчна регистрация в страната и не е изпълнило задължението си за подаване на данъчна декларация, най-малкото очевидно не изглежда неподходяща за изпълнението на целта за ефективно събиране на данък „реклама“.

88. Освен това не би трябвало да съществуват по-леки, в същата степен подходящи средства в сравнение с посочените по-горе санкции (т. 86). По-малките суми действително биха представлявали по-леко средство, но не биха били в същата степен подходящи, тъй като биха намалили финансовия натиск.

89. Освен това санкциите трябва да бъдат и пропорционални на легитимната цел да се гарантира ефективно и съразмерно облагане. Гарантирането на ефективно и съразмерно облагане е основна ценност на правовата държава, която се финансира единствено посредством парите на данъкоплатците, и затова винаги засяга основните права на гражданите. В това отношение за приемането и обосновката на даден данък изключително важно значение има изискването за съразмерно облагане³⁵ на всички данъчнозадължени лица.

32 Решения от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 59), от 3 декември 2014 г., De Clercq и др. (C-315/13, EU:C:2014:2408, т. 73 и цитираната съдебна практика).

33 Вж. само решения от 17 юли 2014 г., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 25), от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 42), от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 27), от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 47), от 13 декември 2005 г., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, т. 23), и от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 35).

34 Решения от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 64), от 12 юли 2012 г., HIT и HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, т. 22 и цитираната съдебна практика), и от 17 ноември 2009 г., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, т. 42).

35 Съдът вече е признал това изискване в правото на Съюза (т.е. в правото относно данъка върху добавената стойност) — вж. единствено решение от 25 януари 2001 г. Комисия/Франция (C-429/97, EU:C:2001:54, т. 40). То обаче се прилага и в която и да е област на националното данъчно право или данъчното право на Съюза.

90. Както твърди още преди близо 100 години Albert Hensel — известен германски професор по данъчно право от Ваймарската република, собственото и почти безусловно облагане може да се изтърпи само ако е гарантирано, че съседът (т.е. всяко друго данъчнозадължено лице) в същото положение трябва да понесе същото данъчно задължение³⁶.

91. Тази идея за съразмерно действително облагане на данъчнозадължени лица е противопоставена при преценката в контекста на проверката за подходящия характер на основните свободи и основните права на отделните лица, в настоящия случай на Google.

92. На пръв поглед глобата за неизпълнение в размер на общо приблизително 3 милиона евро за нарушаване на задължение за регистрация за данъчни цели не изглежда непременно подходяща. В допълнение към наистина драстичния размер обаче трябва да се има предвид, че Google принципно е имал възможност да контролира дали ще бъде санкциониран и в какъв размер и че този размер е относителен от гледна точка на оборотите и печалбите на Google. Ако Google бе изпълнил задължението си за регистрация, на него не би му била наложена глоба за неизпълнение. Ако Google бе се регистрирал възможно най-скоро след първото задължаване, най-малкото не би му била наложена глоба за неизпълнение в такъв размер. Съгласно член 7/В, параграф 5 от Закона за данък „реклама“ тя би могла дори да бъде намалена изцяло.

93. Ако обаче законът бъде разгледан по-подробно, няколко точки аргументират непропорционалността на санкциите, които Унгария предвижда в него.

94. Така, от една страна, не съществува връзка с размера на данъка, който следва да се определи посредством санкциите. Чуждестранно данъчнозадължено лице, чийто оборот от рекламни съобщения на унгарски език във форинти надхвърля само с един форинт релевантната за спорната година граница от 100 милиона форинта, на първия ден би трябвало да понесе глоба за неизпълнение, която би трябвало да е в размер на 10 милиона форинта. На втория ден те биха станали приблизително 30 милиона форинта, а на третия ден — 90 милиона форинта. Само след три дни глобата би надхвърлила оборота, който представлява данъчната основа. При марж на печалбата под 10 % още на първия ден глобата би била по-висока от печалбата, която всъщност следва да се обложи с данък. В този пример съотношението спрямо действително дължимия данък е много по-лошо.

95. Освен това законът не взема предвид причините, поради които не е налице регистрация. Винаги следва да се определя една и съща сума. Въпреки това, с оглед на гарантирането на ефективно начисляване на данъка, се прави разлика дали заявлението за регистрация е подадено по-късно поради непредвидими обстоятелства или данъчнозадълженото лице, както в случая с Google, осъзнато и настоятелно отказва да се регистрира.

96. Както подчертават Комисията и Чешката република, експоненциалното увеличение на размера на глобата за неизпълнение с всеки изминал ден при същевременното ограничаване до приблизително 3,06 милиона евро също е непропорционално с оглед на гарантирането на съразмерно облагане. Тази законодателна техника дори изключва възможността да се осъществи целта на имуществената санкция.

³⁶ Hensel, A., Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, p. 62: Всяко данъчнозадължено лице има право да каже: аз изисквам съседът ми да бъде засегнат също толкова тежко от данъчната тежест, колкото и самият аз. Още тогава Albert Hensel определя „универсалния характер и равенството на облагането“ като „върховен принцип на данъчната система, основана на спазването на принципите на правовата държава“.

97. Целта на имуществената санкция е именно да застави данъчнозадълженото лице да извърши определени действия. Тази цел обаче изисква най-малкото да бъде предоставена възможност на данъчнозадълженото лице да се подчини на принудителните мерки, което предполага известно време за действие. Такава възможност не е налице в конкретния случай. Още преди изобщо първата определена глоба за неизпълнение да бъде съобщена на данъчнозадълженото лице по пощата, унгарската администрация определя следващата в трикратен размер. Дори данъчнозадълженото лице да е действало веднага, трудно би избегнало другите — експоненциално увеличени — глоби за неизпълнение.

98. Този начин за налагане на принудителни мерки е неподходящ. Той е непропорционален на преследваната с него цел за съразмерно определяне на данъка.

99. Глобата остава непропорционална въпреки обстоятелството, че е възможно — както изтъква Унгария, за разлика от запитващата юрисдикция — впоследствие да бъде дори изцяло намалена от администрацията. По този начин непропорционална глоба не става пропорционална поради факта, че е възможно впоследствие да бъде намалена до пропорционален размер, щом единствено администрацията има право да я намалява. В това отношение Съдът вече е постановил, че последваща преценка на съд относно дадена санкция не пречи тя да е непропорционална, ако законът не предвижда друга възможност за налагането на не толкова ограничителни санкции в зависимост от тежестта на извършеното нарушение³⁷. Същото обаче трябва да важи и по отношение на последваща административна преценка на вече определена санкция.

100. В заключение, начинът на налагане на принудителни мерки е непропорционален и поради това непрякото ограничение на свободното предоставяне на услуги не е обосновано.

Г. Пети и седми въпрос: специална съдебна защита срещу санкции

101. С пети и седми въпрос запитващата юрисдикция иска в заключение да установи дали, като се вземат предвид член 41, параграф 1 и член 47, параграф 2 от Хартата, е налице необосновано ограничение на свободното предоставяне на услуги, ако срещу глобата за неизпълнение съгласно член 7/В от Закона за данък „реклама“ е възможна само ограничена съдебна защита. Тези ограничения се състоят в това, че не е предвидена административна процедура за обжалване на специалната глоба за неизпълнение, а е възможна единствено съдебна защита, която е ограничена до писмено производство и писмени доказателства.

102. Критерий за проверка за нарушение на свободното предоставяне на услуги в резултат от специално производство по обжалване на глоба за неизпълнение, свързана с данъчното облагане, както споменах и по-горе, е наличието на неравно третиране на чуждестранно положение, което и в настоящия случай формално не е налице. Същата процедура се прилага по отношение на всеки, който извършва действия срещу специалната глоба за неизпълнение съгласно член 7/В от Закона за данък „реклама“. Правото на Съюза по принцип дори не изисква съдебната защита срещу всяка глоба за неизпълнение, независимо от формата, да е идентична.

³⁷ Вж. решение от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 61).

103. Въпреки това, както посочих в точка 75 и сл. по-горе, законодателната техника на член 7/В от Закона за данък „реклама“ води до непряка дискриминация на чуждестранни предприятия. Същото важи и по отношение на ограничената съдебна защита срещу такава наложена глоба за неизпълнение. Отново следва да се разгледа дали това ограничение на свободното предоставяне на услуги е обосновано, което е условие за наличието на императивни съображения от общ интерес³⁸.

104. От преюдициалното запитване не може да се установи кои законодателни основания са от решаващо значение за това ограничено производство по обжалване. Като се зачита и свободата на преценка на държавите членки при приемането на общи закони³⁹, е непонятно защо в случай на особено бързо нарастваща до значителни размери глоба за неизпълнение, която засяга предимно чуждестранни предприятия, държава — членка на Съюза, следователно подчинена на принципите на правовата държава, ограничава съдебната защита срещу евентуално незаконосъобразно определяне.

105. При глоби за неизпълнение в незначителни случаи би било разумно да се ускори преразглеждането и за тази цел да не се провеждат административно предварително производство и съдебно заседание и да се събират допълнителни доказателства. В разглеждания случай като обосновка би могла да се допусне идеята за опростяване на административните процедури, посочена от Унгария в съдебното заседание. Това обаче не се отнася за глоба за неизпълнение в размер до 3,06 милиона евро, чийто максимален размер е достигнат в рамките на няколко дни (според Google в рамките на пет дни) от закъснението поради експоненциално възможното определяне и чийто размер не зависи от размера на данъчното задължение.

106. Следователно не е налице императивно съображение от общ интерес за това разграничение, което поради естеството си се отнася само до чуждестранни предприятия. Следователно ограничението не е обосновано.

107. Ето защо, както и Комисията правилно отбелязва, не е необходимо в разглеждания случай Съдът да се произнася по въпроса дали по-специално основните права, посочени от запитващата юрисдикция, също са засегнати.

VI. Заключение

108. Ето защо предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария) по следния начин:

1. В разглеждания случай правото на Съюза допуска въвеждането на данък върху дохода, свързан с официалния език на съответната държава членка.
2. Специално задължение за регистрация за изпълнението и прилагането на специален данък (в разглеждания случай данък „реклама“) само по себе си не нарушава свободното предоставяне на услуги.

³⁸ Решения от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 42), от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 73), и от 5 октомври 2004 г., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, т. 17).

³⁹ Вж. решения от 6 ноември 2003 г., Gambelli и др. (C-243/01, EU:C:2003:597, т. 63), от 21 септември 1999 г., Läära и др. (C-124/97, EU:C:1999:435, т. 14 и 15), и от 24 март 1994 г., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, т. 61), всички относно хазартната дейност, както и от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, EU:C:1996:79, т. 48 и сл.), относно законодателството в областта на храните.

3. Конкретният начин на налагане на принудителни мерки спрямо предприятия със седалище извън Унгария от унгарския Закон за данък „реклама“ представлява непряко ограничение на свободното предоставяне на услуги, което поради непропорционалността си не е обосновано.
4. С оглед на особено големия размер на имуществената санкция в контекста на унгарския данък „реклама“ ограниченията на възможностите за съдебна защита също представляват необосновано ограничение на свободното предоставяне на услуги“.