



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 12. rujna 2019.¹

Predmet C-482/18

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Temeljne slobode – Sloboda pružanja usluga – Ograničenja i diskriminacija – Materijalno porezno pravo i porezno postupovno pravo – Porez na oglašavanje utemeljen na prometu – Oporezivanje inozemnih djelatnosti na mađarskom jeziku – Načelo teritorijalnosti u pravu Unije – Obveza porezne registracije – Različiti postupci registracije za državljane i strance – Sankcije u slučaju neregistracije”

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud se primarno bavi pitanjima poreznog postupovnog prava, osobito sankcioniranjem povreda obveza porezne registracije na temelju kojih se utvrđuje i izvršava porezna obveza. U Mađarskoj te sankcije mogu dosegnuti velike iznose (ukupno do jedne milijarde forinti (HUF), odnosno približno tri milijuna eura), čime se porezne obveznike koji još nisu registrirani u Mađarskoj želi prisiliti na podnošenje porezne prijave. U pogledu tih sankcija postoje određene postupovne prepreke kojima se poreznom obvezniku otežava izbjegavanje plaćanja novčane kazne, odnosno mogućnost pobijanja te novčane kazne pred sudom. Oboje osobito pogađa porezne obveznike sa sjedištem u inozemstvu koji dosad još nisu ostvarili prihode za koje bi morali platiti porez u Mađarskoj. Stoga se postavljaju pitanja koja se odnose na temeljne slobode.

2. Osim toga, Sud također može postaviti pitanje sprječava li Mađarsku pravo Unije samo po sebi da od inozemnih (europskih) poduzetnika naplaćuje porez, iako ti poduzetnici nemaju sjedište u Mađarskoj. Predmetni porez obuhvaća poduzetnike koji na internetu nude samo usluge na mađarskom jeziku a da se pritom te usluge nužno ne „konzumiraju” u Mađarskoj. Naime, također je moguće da te usluge primaju osobe sa znanjem mađarskog jezika koje žive izvan Mađarske, kao što je mađarska manjina koja živi u Rumunjskoj. Stoga valja pojasniti zahtijeva li se pravom Unije teritorijalnost nacionalnog poreza i, u slučaju potvrdnog odgovora, osigurava li se ta teritorijalnost stvaranjem poveznice s mađarskim jezikom.

¹ Izvorni jezik: njemački

3. Potonje pitanje je novo pitanje i odgovor na njega može značajno utjecati na poreznu nadležnost država članica. Slično se pitanje na primjer postavlja i u pogledu talijanskog poreza na transakcije za inozemno trgovanje izvedenicama, koji se temelji na vrijednosnim papirima koje izdaje društvo sa sjedištem u Italiji².

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Relevantne odredbe prava Unije proizlaze iz UFEU-a i Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

B. Nacionalno pravo

5. Spor u glavnom postupku proizlazi iz A reklámádóró l szóló 2014. évi XXII. törvényja (Zakon XXII iz 2014. o porezu na oglašavanje; u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na oglašavanje) u verziji koja je bila na snazi 2016.

6. Taj je porez na oglašavanje, kao porez utemeljen na prometu, uveden u nacionalni pravni poredak kako bi se osnažilo načelo pravedne raspodjele opterećenja.

7. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (e) Zakona o porezu na oglašavanje, objavljivanje reklama uz naknadu, koje se na internetu uglavnom odvija na mađarskom jeziku ili uglavnom na internetskim stranicama mađarskog govornog područja, podliježe porezu na oglašavanje. U skladu s člankom 5. stavkom 3. Zakona o porezu na oglašavanje, taj se porez u spornoj godini primjenjuje samo na poduzetnike s prometom većim od 100 milijuna forinti godišnje za koji se naplaćuje porez na oglašavanje, što upućuje na progresivnu tarifnu strukturu tog poreza.

8. U skladu s člankom 2. stavkom 2. točkom (b) Zakona o porezu na oglašavanje za svaki nalog za objavljivanje reklama postoji obveza plaćanja poreza na oglašavanje, osim ako je naručitelj oglasa

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

(bb) nije primio traženu izjavu u skladu s točkom (ba) u roku od deset radnih dana od primitka računa ili računovodstvenog dokumenta u vezi s objavom oglasa, i

(bc) obavijestio državnu poreznu upravu o činjenici iz točke (ba), o subjektu koji je objavio oglas i o protučinidbi za objavu.

9. Na temelju članka 3. stavka 1. Zakona o porezu na oglašavanje, svatko tko objavljuje reklame uz naknadu, što se na internetu uglavnom odvija na mađarskom jeziku ili uglavnom na internetskim stranicama mađarskog govornog područja, jest „porezni obveznik neovisno o svojoj rezidentnosti”.

10. U skladu s člankom 7/B stavkom 1. Zakona o porezu na oglašavanje, porezni obveznik u smislu članka 3. stavka 1. koji u državnoj poreznoj upravi nije registriran kao porezni dužnik u pogledu neke vrste poreza, obavezan je u roku od 15 dana od pokretanja oporezive djelatnosti u smislu članka 2. stavka 1. prijaviti se putem obrasca koji je odredila državna porezna uprava.

² Vidjeti predmet C-565/18 – Société Générale S. A. koji je u tijeku.

11. U skladu s člankom 7/B stavkom 2. Zakona o porezu na oglašavanje, u slučaju da porezni obveznik ne ispuni svoju obvezu registracije u skladu sa stavkom 1., državna porezna uprava, osim što će mu naložiti da ispuni svoju obvezu izreći će mu novčanu kaznu zbog neispunjenja u iznosu od 10 milijuna forinti.

12. Člankom 7/B stavkom 3. Zakona o porezu na oglašavanje dopušta se državnoj poreznoj upravi da, u slučaju da se utvrdi ponovno neispunjenje, izrekne novčanu kaznu zbog neispunjenja čiji iznos će doseći trostruki iznos ranije izrečene novčane kazne.

13. Člankom 7/B stavkom 4. Zakona o porezu na oglašavanje predviđa se da će državna porezna uprava putem dnevne odluke utvrditi neispunjenje obveze registracije u skladu sa stavkom 1. i ta će odluka biti konačna i izvršna od trenutka dostave a moći će se pobijati u upravnom sporu. U njemu će biti prihvaćena samo dokazna dokumentacija a sud će odlučiti bez održavanja rasprave.

14. U skladu s člankom 7/B stavkom 5. Zakona o porezu na oglašavanje, ako porezni obveznik ispuni obvezu registracije nakon prve opomene porezne uprave, novčana kazna zbog neispunjenja može se neograničeno smanjiti.

15. Članak 7/D Zakona o porezu na oglašavanje određuje da državna porezna uprava može istom poreznom obvezniku izreći novčanu kaznu zbog neispunjenja u najvišem ukupnom iznosu od milijardu forinti, na temelju članka 7/B.

16. U slučaju društava sa sjedištem u Mađarskoj, članak 17. stavak 1. točka (b) Zakona o općem poreznom postupku propisuje da, zahtjevom registracije sudu koji je zadužen za registar poslovnih subjekata, (ispunjeni obrazac) s priložima i zahtjevom za dodjelu poreznog identifikacijskog broja, porezni obveznik automatski ispunjava svoju obvezu registracije pred državnom poreznom i carinskom upravom.

17. U skladu s člankom 172. Zakona o općem poreznom postupku, u slučaju da porezni obveznik ne ispuni svoju obvezu obavješćivanja (registracija, priopćenje izmjena), podnošenja podataka ili otvaranja tekućeg računa, ili obvezu podnošenja porezne prijave, može mu se izreći novčana kazna u iznosu od 500 000 forinti ili, ovisno o slučaju, 1 000 000 forinti.

18. U članku 172. stavku 7. Zakona o općem poreznom postupku propisano je da, u slučaju neispunjavanja obveze obavješćivanja (registracija, priopćenje izmjena), podnošenja podataka ili otvaranja tekućeg računa, kao i u slučaju navedenom u stavku 1. točki (f), porezna uprava će istodobno s izdavanjem novčane kazne zbog neispunjenja, od poreznog obveznika zatražiti, ili u slučaju neispunjavanja obveze podnošenja opravdanja od poreznog obveznika moći zatražiti, da obvezu ispuni u za to navedenom roku. Osim u slučaju novčane kazne zbog neispunjenja, predviđene u stavku 1. točki (f), ako porezni obveznik ne ispuni svoju obvezu u roku navedenom u ranijoj odluci, kazna će se udvostručiti i propisat će se novi rok.

III. Glavni postupak

19. Tužitelj je društvo kapitala registrirano u Irskoj, pod imenom „Google Ireland Limited” (u daljnjem tekstu: Google). Njegovo sjedište i središnja uprava nalaze se u Dublinu. To je društvo 2016. obavljalo djelatnost podložnu porezu na oglašavanje. Međutim, Google do danas nije ispunio svoju obvezu registracije povezanu s početkom obavljanja djelatnosti podložne porezu, u skladu s člankom 7/B stavkom 1. Zakona o porezu na oglašavanje.

20. Odlukom od 16. siječnja 2017., porezna uprava je Googleu izrekla novčanu kaznu u iznosu od deset milijuna forinti (što trenutno odgovara iznosu od oko 30 600 eura), a zatim mu je izrekla dnevne novčane kazne čiji je dnevni iznos odgovarao trostrukom iznosu ranije kazne, iznoseći ukupno milijardu forinti (što trenutno odgovara iznosu od oko 3,06 milijuna eura), zbog neispunjenja obveze registracije u svrhu poreza na oglašavanje, uvedene člancima 7/B do 7/D Zakona o porezu na oglašavanje.

21. Namjernim zanemarivanjem svoje porezne obveze Google je stekao tržišnu prednost u odnosu na subjekte s poslovnim nastanom u navedenoj zemlji koji objavljuju oglase ispunjavajući svoje porezne obveze u skladu s propisima. Činjenica da Google ne ispunjava svoje obveze plaćanja poreza u Mađarskoj od 1. siječnja 2015. predstavlja toliko ozbiljnu povredu da dovoljno opravdava primjenu novčane kazne u velikom iznosu koja potiče ispunjavanje poreznih obveza.

22. Google je podnio tužbu protiv odluka porezne uprave i zahtijevao ukidanje tih odluka, pri čemu je prije svega osporavao iznos novčane kazne. Ta je novčana kazna znatno (i do 2000 puta) veća nego kada je riječ o domaćim poduzetnicima na koje se ne odnosi ta posebna obveza registracije, nego samo opća. Osim toga, kada je riječ o domaćim poduzetnicima registracija se odvija automatski upisom u sudski registar poslovnih subjekata, tako da se sankcija odnosi samo na strance. Usto, povređuje se i njihovo pravo na djelotvoran pravni lijek, s obzirom na to da su odluke o novčanoj kazni konačne i izvršne od njihove dostave, da su mogućnosti podnošenja dokaza ograničene i da stranci imaju iznimno kratak rok da se prikladno pripreme za postupak i izvršavanje svojih prava.

23. Sud koji je uputio zahtjev sada mora odlučiti o tužbi za poništenje odluke o novčanoj kazni.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

24. Odlukom od 13. srpnja 2018., sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku odlučio je u skladu s člankom 267. UFEU-a pokrenuti prethodni postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li članke 18. i 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivan porezni propis države članice čiji sustav sankcija za povredu obveze registracije u svrhu poreza na oglašavanje predviđa izricanje novčane kazne zbog propusta, čiji iznos za društva koja nemaju poslovni nastan u Mađarskoj može biti i do 2000 puta veći od one koja se primjenjuje na društva s poslovnim nastanom u Mađarskoj?
2. Treba li smatrati da novčana kazna opisana u prethodnom pitanju, u izrazito visokom iznosu i kaznene naravi, može odvratiti pružatelje usluga bez poslovnog nastana u Mađarskoj od toga da pružaju usluge u toj zemlji?
3. Treba li članak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivan propis prema kojem se u slučaju poduzeća s poslovnim nastanom u Mađarskoj, obveza registracije ispunjava automatski bez izričitog zahtjeva, dodjelom poreznog identifikacijskog broja tijekom njegova upisa u sudski registar poslovnih subjekata, neovisno o tome objavljuje li poduzeće oglase ili ne, dok se u slučaju poduzeća bez poslovnog nastana u Mađarskoj koja objavljuju oglase u toj zemlji to ne događa automatski, nego moraju izričito ispuniti obvezu registracije i u slučaju da to ne učine može im se izreći posebna sankcija?
4. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivna sankcija poput one koja je predmet glavnog postupka, izrečena zbog neispunjenja obveze registracije u svrhu poreza na oglašavanje, ako se taj propis pokaže protivnim navedenom članku?

5. Treba li članak 56. UFEU-a i zabranu diskriminacije tumačiti na način da im je protivna odredba prema kojoj je, u slučaju poduzeća s poslovnim nastanom u inozemstvu, odluka kojom im se izriče kazna konačna i izvršna od njezine dostave i može se pobijati samo u sudskom postupku u kojem sud ne može održati raspravu i u kojem su dopušteni samo dokumentirani dokazi, dok se u slučaju poduzeća s poslovnim nastanom u Mađarskoj nametnute novčane kazne mogu pobijati u upravnom postupku i k tome sudski postupak nije ograničen ni na koji način?
 6. Treba li članak 56. UFEU-a tumačiti uzimajući u obzir pravo na pravični postupak iz članka 41. stavka 1. Povelje, na način da taj zahtjev nije ispunjen kada je izrečena novčana kazna zbog neispunjenja po danu, utrostručujući svaki put njezin iznos a da pružatelj usluga koji još nema saznanja o ranijoj odluci, nije u mogućnosti svoj propust ispraviti prije nego mu se izrekne sljedeća novčana kazna?
 7. Treba li članak 56. UFEU-a tumačiti uzimajući u obzir pravo na pravični postupak utvrđeno u članku 41. stavku 1. Povelje, pravo na saslušanje iz članka 41. stavka 2. točke (a) Povelje i pravo na djelotvoran pravni lijek te pravo na pošteno suđenje utvrđeno u članku 47. Povelje na način da ti zahtjevi nisu ispunjeni kada se odluka ne može pobijati u upravnom postupku dok je u sudskom postupku dopušteno podnositi samo dokumentirane dokaze te sud ne može održati raspravu u predmetu?
25. U postupku pred Sudom o tim su pitanjima Google, Mađarska, Češka Republika i Europska komisija podnijeli pisana očitovanja te sudjelovali na raspravi održanoj 4. lipnja 2019.

V. Pravna analiza

26. Google u glavnom postupku osporava odluku o novčanoj kazni. Glavni predmet zahtjeva za prethodnu odluku stoga je usklađenost mađarskih odredbi o novčanoj kazni u vezi s činjenicom da se porezni obveznik u smislu Zakona o porezu na oglašavanje nije registrirao. To je pak posljedica činjenice da se na temelju Zakona o porezu na oglašavanje poreznim obveznikom smatra svaka osoba koja uz naknadu objavljuje reklame na internetu, uglavnom na mađarskom jeziku ili uglavnom na mađarskim internetskim stranicama. Poslovni nastan poreznog obveznika pritom nije relevantan, tako da i inozemni poduzetnici obavljaju djelatnost koja je oporeziva u Mađarskoj u slučaju da zarade novac preko mađarskih reklama na internetu.
27. Pritom se pitanja suda koji je uputio zahtjev mogu svrstati u nekoliko skupina. Jedno se pitanje odnosi na različite načine registracije za domaće i strane porezne obveznike u smislu Zakona o porezu na oglašavanje (treće pitanje – vidjeti odjeljak B), jedan dio pitanja odnosi se na iznos sankcije (prvo, drugo, četvrto i šesto pitanje – vidjeti odjeljak C), a drugi dio pitanja na obranu u slučaju izricanja takve novčane kazne (peto i sedmo pitanje – vidjeti odjeljak D).
28. Iako porezno rješenje nije predmet postupka pred nacionalnim sudom te sud koji je uputio zahtjev ne dovodi u pitanje dopuštenost poreza s obzirom na pravo Unije, na raspravi se također razmatrao izvanteritorijalni doseg odabranog predmeta oporezivanja (internetsko oglašavanje na mađarskom jeziku). Točno je da Sud u području neusklađenog poreznog prava u pravilu ne ispituje odabir nacionalnog zakonodavca u pogledu predmeta oporezivanja, ali u ovom se slučaju čini da je ispitivanje dopuštenosti poreza na oglašavanje s obzirom na pravo Unije opravdano (vidjeti odjeljak A). Naime, ako se pokaže da je predmetni porez u suprotnosti s pravom Unije, već bi se samim time isto moglo dogoditi i u pogledu odluke o novčanoj kazni koja se na njemu temelji.

A. Dopuštenost poreza na oglašavanje s obzirom na pravo Unije

29. Područje poreznog prava u načelu je obuhvaćeno nadležnošću država članica. U skladu s člankom 113. UFEU-a iznimke su porez na promet, trošarine i ostali oblici posrednih poreza. Iz tog razloga postoji samo mali broj propisa prava Unije u području izravnih poreza. Konkretno, člankom 114. stavkom 2. UFEU-a isključuju se fiskalne odredbe, a člankom 115. UFEU-a predviđaju se samo propisi prava Unije koji neposredno utječu na uspostavu i funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

30. Iako je točno da je Europska komisija ipak predložila porez na digitalne usluge utemeljen na prometu³, nije potrebno odgovoriti na pitanje protivi li se takav porez mađarskom porezu na oglašavanje, s obzirom na to da zakonodavac Unije još razmatra Komisijin prijedlog.

31. Međutim, nedopuštenost poreza na oglašavanje s obzirom na pravo Unije može proizlaziti iz dvaju drugih aspekata. U području usklađenih neizravnih poreza to može proizlaziti iz članka 401. Direktive o PDV-u⁴. Osim toga, prilikom izvršavanja poreznih nadležnosti koje im pripadaju, države članice ipak obvezuju primarno pravo, u ovom slučaju među ostalim temeljne slobode⁵.

1. Povreda članka 401. Direktive o PDV-u?

32. Člankom 401. Direktive o PDV-u pojašnjava se da države članice ne mogu uvesti nove poreze ako se oni mogu odrediti kao porez na promet. Čak i pod pretpostavkom da je pravilno stajalište suda koji je uputio zahtjev⁶, u skladu s kojim porez na oglašavanje predstavlja trošarinu utemeljenu na prometu, taj porez ne bi bio protivan članku 401. Direktive o PDV-u, kao što sam već pojasnila u pogledu drugih poreza na prihod utemeljenih na prometu⁷. K tomu, porez na oglašavanje nije niti (opći) porez na promet niti se taj porez prebacuje na potrošača.

33. U tom pogledu kvalifikacija poreza na oglašavanje kao trošarine utemeljene na prometu nije uvjerljiva. Naprotiv, pojam mađarskog poreza na oglašavanje podrazumijeva izravno oporezivanje pružatelja usluga. U tom pogledu potrebno je oporezivati financijsku sposobnost tih poduzetnika, a ne financijsku sposobnost njihovih kupaca. To postaje osobito jasno iz okolnosti da se kupci mogu osloboditi porezne obveze na temelju članka 2. stavka 1. točke (b) Zakona o porezu na oglašavanje, tako da navedu poduzetnika koji objavljuje oglas. Stoga je posebni porez za društva za oglašavanje po svojim obilježjima sličan posebnom izravnom porezu na prihod u pogledu kojeg se „samo” umjesto na dobit, porezna osnovica odnosi na ostvaren promet u određenom razdoblju. Prema tome, taj porez ima obilježja *izravnog* poreza na prihod te se, posljedično, ne može ispitati s obzirom na članak 401. Direktive o PDV-u.

2. Povreda temeljnih sloboda?

34. To svakako pretpostavlja mogućnost povrede temeljnih sloboda. U ovom slučaju može biti riječ o povredi slobode pružanja usluga iz članka 56. UFEU-a jer je porez na oglašavanje utemeljen na prometu povezan s pružanjem usluga oglašavanja na odgovarajućem jeziku i naplaćuje se neovisno o poslovnom nastanu poduzetnika.

3 Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018. (COM(2018) 148 *final*)

4 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5 Vidjeti osobito: presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 40.), od 11. kolovoza 1995., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, t. 16.) i od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 21.).

6 Vidjeti razmatranja u zahtjevu za prethodnu odluku na stranici 7. (francuska jezična verzija).

7 Za više pojedinosti vidjeti moje mišljenje u predmetu Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) i u predmetu Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492).

a) Kriterij ocjenjivanja slobode pružanja usluga

35. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenjima slobode pružanja usluga smatraju se sve mjere kojima se zabranjuje, ometa ili čini manje privlačnim ostvarivanje slobode zajamčene člankom 56. UFEU-a⁸. To u načelu obuhvaća diskriminaciju, ali i nediskriminatorna ograničenja.

36. Međutim, u vezi s porezima i pristojbama valja voditi računa o tome da oni sami po sebi predstavljaju opterećenje i time smanjuju privlačnost usluge. Ispitivanje porezâ u pogledu nediskriminatornih ograničenja stoga bi sve nacionalne oporezive događaje podvrglo pravu Unije, čime bi se ozbiljno ugrozila suverenost država članica u odnosu na porezna pitanja⁹. To nije u skladu s ustaljenom sudskom praksom, prema kojoj su države članice u uvjetima neusklađenog oporezivanja u Uniji slobodne izvršavati svoju poreznu nadležnost u tom području¹⁰.

37. Kako se ne bi prekomjerno ograničila porezna nadležnost država članica koju je priznao Sud te pravo parlamenata da odlučuju o državnom proračunu, nacionalne porezne mjere u načelu valja ocijeniti samo s obzirom na zabranu diskriminacije koja proizlazi iz temeljnih sloboda¹¹.

38. Stoga je Sud u nekoliko navrata ocijenio da su pravila država članica o uvjetima i visini oporezivanja obuhvaćena poreznom autonomijom tih država članica, u mjeri u kojoj prekogranična situacija nije predmet diskriminatornog postupanja u odnosu na tuzemnu situaciju¹².

39. Pri pomnijem promatranju, to smanjenje pomnosti ispitivanja u poreznom pravu odgovara ideji koja je u presudi Keck¹³ potaknula Sud na to da ne provede opće ispitivanje ograničenja. Stoga se nediskriminatornim poreznim zakonima ne može neposredno ili posredno, stvarno ili potencijalno ograničiti trgovinu između država članica, uključujući unutarnje tržište. To vrijedi ako se te odredbe primjenjuju na sve dotične gospodarske subjekte koji svoju djelatnost obavljaju u tuzemstvu i ako stvarno imaju isti učinak.

b) Postojanje diskriminacije?

40. Ograničenje slobode pružanja usluga u ovom slučaju, odnosno u području primjene autonomne porezne nadležnosti država članica, pretpostavlja, dakle, ponajprije različito postupanje s dvjema ili više usporedivih skupina. Ako je to slučaj, postavlja se kao sljedeće pitanje utječe li se tim različitim postupanjem s prekograničnim i isključivo unutarnjim situacijama negativno na prekogranične situacije.

8 Presude od 20. prosinca 2017., Global Starnet (C-322/16, EU:C:2017:985, t. 35.), od 22. siječnja 2015., Stanley International Betting i Stanleybet Malta (C-463/13, EU:C:2015:25, t. 45.), i od 10. svibnja 2012., Duomo Gpa i dr. (C-357/10 do C-359/10, EU:C:2012:283, t. 35. i 36.).

Vidjeti u pogledu slobode poslovnog nastana također presude od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 34.), od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka (C-591/13, EU:C:2015:230, t. 56. i navedenu sudsku praksu) i presudu od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36.).

9 Vidjeti u tom pogledu moja mišljenja u predmetima X (C-498/10, EU:C:2011:870, t. 28.), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 82. i sljedeće točke), X (C-686/13, EU:C:2015:31, t. 40.), C (C-122/15, EU:C:2016:65, t. 66.) i ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 28.).

10 Vidjeti nedavno donesenu presudu od 18. lipnja 2019., Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:504, t. 54.), kao i presude od 19. rujna 2017., Komisija/Irska (Registracijska pristojba) (C-552/15, EU:C:2017:698, t. 71.) i od 21. studenoga 2013., X (C-302/12, EU:C:2013:756, t. 23.).

11 Vidjeti u tom pogledu Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018., odlomak 3., t. 117. i sljedeće točke, Szudoczky, R., *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the field of Taxation*, IBFD, Doctoral Series (Vol. 32), Amsterdam, 2014., str. 334. i sljedeće stranice, str. 343., str. 358. i sljedeće stranice.

U pogledu slobode poslovnog nastana vidjeti također Müller-Graff, P.-C., u: Streinz, R., *EUV/AEUV*, München, 3. izdanje 2018., članak 49., točka 70.

12 Vidjeti u tom smislu presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 47.) i od 14. travnja 2016., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, t. 29.), rješenje od 4. lipnja 2009., KBC-bank (C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 80.), presudu od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, t. 51. i 53.).

U pogledu slobode pružanja usluga vidjeti osobito presude od 18. listopada 2012., X (C-498/10, EU:C:2012:635, t. 20.) i od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 32. i navedena sudska praksa).

13 Presuda od 24. studenoga 1993., Keck i Mithouard (C-267/91 i C-268/91, EU:C:1993:905, t. 16.)

41. Ovdje to nije slučaj. Prekogranična i isključivo tuzemna situacija tretiraju se jednako u okviru poreza na oglašavanje jer je potpuno nevažno gdje osoba koja pruža neku uslugu ima sjedište. Kada bi Google imao sjedište u Mađarskoj i kada bi odande obavljao marketinšku djelatnost internetskim oglašavanjem na mađarskom, podlijegao bi tom porezu u istom opsegu kao i u slučaju da ostvaruje isti promet u svojem sjedištu u Irskoj. Budući da se Zakonom o porezu na oglašavanje ne provodi diskriminacija, taj propis nije obuhvaćen područjem primjene temeljnih sloboda.

c) *Granice autonomne porezne nadležnosti*

42. Međutim, činjenica da se u ovom slučaju neke od oporezivih usluga možda niti ne upotrebljavaju u Mađarskoj (mađarske reklame namijenjene stanovništvu koje govori mađarskim jezikom, npr. u Rumunjskoj) niti porezni obveznik ima sjedište u Mađarskoj (npr. Google), mogla bi biti problematična u pogledu prava Unije. U tom se pogledu može dovesti u pitanje djeluje li Mađarska zaista i dalje u okviru svoje (autonomne) *porezne nadležnosti* koju je priznao Sud (vidjeti u tom pogledu t. 36. i sljedeće točke ovog mišljenja).

43. S tim u vezi valja pojasniti zahtijeva li se pravom Unije u pogledu izvršavanja autonomne porezne nadležnosti da se oporeziva djelatnost obavlja ili koristi u Mađarskoj ili da porezni obveznik mora imati sjedište u Mađarskoj. Nije mi poznato da u pravu Unije postoji takav zahtjev. Još 2016. Sud se ni jednom riječju nije osvrnuo na prigovor o nedostatku teritorijalnosti u pogledu jednog belgijskog poreza na inozemne oblike društava¹⁴.

44. Nacionalno područje primjene koje se tako usko tumači ne može se temeljiti ni na međunarodnom pravu. Stoga je, na primjer, oporezivanje na temelju nacionalnosti, koje se primjenjuje u Sjedinjenim Američkim Državama, neovisno o tome što državljanin ondje ne boravi niti je ondje pružao bilo kakve usluge, također porezni sustav priznat međunarodnim pravom. Kao što je Stalni međunarodni sud presudio već 1927., međunarodno pravo državama ostavlja široku, i samo u određenim slučajevima ograničenu diskrecijsku ovlast u pogledu pravila koja se odnose na djelovanja do kojih je došlo izvan vlastitog državnog područja¹⁵. Međunarodni sud je kasnije, u slučaju u kojem je bila riječ o priznavanju državljanstva druge države radi ostvarivanja diplomatske zaštite, takvom granicom u pogledu uzimanja u obzir „vanjskih zakonodavnih ovlasti” smatrao dovoljno usku povezanost (takozvani *genuine link*)¹⁶.

45. S obzirom na ta načela, u pogledu međunarodnog prava sporni su slučajevi kada država oporezuje osobe ili djelovanja bilo gdje u svijetu, s kojima nije ni na koji način povezana. U tom pogledu mora postojati bilo kakva razumna poveznica kako bi se nacionalnim poreznim zakonima mogle obuhvatiti i situacije u inozemstvu, a osobito kako bi se nerezidentima mogao naplatiti porez¹⁷. Država u pravilu rezidente oporezuje neograničeno, a nerezidente ograničeno, s obzirom na prihode ostvarene na državnom području (načelo rezidentnosti i izvora prihoda).

46. Činjenica da se usluga koja se oporezuje možda ne „konzumira” u Mađarskoj stoga nije relevantna ako postoji druga poveznica. Prvonavedeno se ne zahtijeva niti pravom Unije, niti je riječ o općem uvjetu međunarodnog prava u pogledu izvršavanja vlastite porezne nadležnosti. Naprotiv: u zakonodavstvu o porezu na prihod brojne se usluge na stranim državnim područjima oporezuju

14 Presuda od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 45. i sljedeće točke)

15 Permanent Court of International Justice, presuda br. 9 od 7. rujna 1927., Lotus, str. 19.

16 Court of International Justice, Nottebohm Case, presuda od 6. travnja 1955., str. 23. i 24.

17 Kokott, J., The „Genuine Link” Requirement for Source Taxation in Public International Law, u: Haslehner/Kofler/Rust, *Tax and the Digital Economy*, 2019., poglavlje 2. (str. 9. i sljedeće stranice)

(odnosno, mogu se oporezivati samo na temelju toga) jer porezni obveznik ima sjedište na vlastitom državnom području. U skladu s člankom 7. stavkom 1. Predložka porezne konvencije OECD-a iz 2017.¹⁸, u pogledu oporezivanja dobiti društava u načelu je relevantno mjesto poslovnog nastana, a ne mjesto pružanja usluge.

47. Usto nije relevantna ni činjenica da porezni obveznik ne mora imati sjedište u Mađarskoj kako bi se na njega primjenjivao porez na oglašavanje. Neki prihodi koji se odnose na određeno mjesto oporezuju se u skladu s međunarodnim pravom u državi u kojoj se ostvaruju a ne državi u kojoj se nalazi poslovni nastan. Posljedično se na primjer člankom 13. Predložka porezne konvencije OECD-a iz 2017. predviđa porezna nadležnost države u kojoj se nalazi poslovni nastan i u pogledu dobiti od prodaje imovine.

d) Jezik kao dostatna teritorijalna poveznica

48. Stoga je upitno samo to može li se stvaranje poveznice između poreza i jezika na kojem se pruža usluga smatrati dostatnom teritorijalnom poveznicom (tzv. *genuine link*)¹⁹. Smatram da se na to u ovom slučaju može odgovoriti potvrdno.

49. Ideja iza mađarskog poreza na oglašavanje je, kao što je Mađarska i potvrdila na raspravi, očito to da su mađarske reklame na internetu prije svega namijenjene korisnicima koji govore mađarski i koji se velikim dijelom nalaze na mađarskom državnom području. Stoga Google ostvaruje prihode „s pomoću” mađarskog stanovništva, ali se ti dobiti ne oporezuju u Mađarskoj. Kada ne bi bilo interneta, veliki dio tih prihoda mogao bi se ostvariti samo osnivanjem poslovnog nastana u Mađarskoj tako da bi Mađarska bez daljnega mogla naplatiti odgovarajući porez na prihod. Treba li tu nadležnost ukinuti samo zato što se s tehničkim napretkom pojavljuju nove mogućnosti ostvarivanja prihoda a da nije potrebno prisustvo u dotičnoj državi članici?

50. Smatram da ne treba. Stvaranje poveznice s uporabom službenog jezika vlastite države u načelu upućuje na dovoljno razumnu („reasonable”) teritorijalnu povezanost. Nitko ne može osporiti činjenicu da je jezik važan dio nacionalnog identiteta i da je stoga čvrsto povezan s državom i njezinim državnim područjem. U kojoj mjeri to vrijedi za engleski, jezik kojim govori cijeli svijet, u ovom slučaju nije relevantno.

51. Osim toga se, na primjer, i u pravu Unije, u članku 15. stavku 1. točki (c) Uredbe (EZ) br. 44/2001, za određivanje nadležnosti naposljetku upućuje, među ostalim, na upotrijebljeni jezik. U tom pogledu Sud je već odlučio da uporaba drukčijeg jezika od onog koji se uobičajeno upotrebljava u državi članici poslovnog nastana pružatelja usluga dovodi do utvrđenja da je djelatnost pružatelja usluga usmjerena na državu članicu u kojoj potrošač boravi²⁰. U tom pogledu uporaba mađarskog jezika upućuje to da je djelatnost društva Google usmjerena na mađarsko državno područje.

52. Činjenica da te teritorijalne povezanosti u pojedinačnom slučaju nekad nema jer se u drugim zemljama možda upotrebljava isti jezik (kao što to u ovom slučaju čini mađarska manjina u Rumunjskoj) nije relevantna i obuhvaćena je zakonodavčevom ovlašću konkretizacije upravo u poreznom pravu²¹. To je ovdje u svakom slučaju točno, ako uporaba vlastitog službenog jezika u drugim zemljama ima manje značenje. Također je irelevantno ako mađarski korisnik usluge oglašavanja boravi izvan državnog područja. „Genuine link” tada postoji još i na temelju državljanstva.

18 Predložak porezne konvencije OECD-a iz 2017. o ukidanju dvostrukog oporezivanja te sprečavanja utaje i izbjegavanja plaćanja poreza u području oporezivanja na dohodak i imovinu, u verziji OECD-a Update 2017 od 21. studenoga 2017. (u daljnjem tekstu: OECD-MA 2017)

19 Vidjeti u tom pogledu Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018., odlomak 2., t. 142. i sljedeće točke.

20 Presuda Suda od 7. prosinca 2010., Pammer i Hotel Alpenhof (C-585/08 i C-144/09, EU:C:2010:740, točka 2. izreke)

21 U pogledu zakonodavčeve ovlasti konkretizacije vidjeti presude od 24. veljače 2015., Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, t. 33. i 34.) i od 26. rujna 2013., Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, t. 70.), vidjeti također moje mišljenje u predmetu Sopora (C-512/13, EU:C:2014:2375, t. 51. i sljedeće točke).

53. Ni činjenica da se uzimanjem u obzir konkretnih potrošača mađarskih reklama na temelju IP-adresa internetskih korisnika možda može doći do preciznije teritorijalne povezanosti, ne mijenja ništa u pogledu prethodnog utvrđenja. Ni pravom Unije, ni međunarodnim pravom ne nalaže se odabir najpreciznije poveznice, pod uvjetom da ona uopće postoji. Uostalom, uzimanje u obzir IP-adrese samo je sporedni kriterij jer korisnik tu IP-adresu može prikriti gotovo proizvoljno (npr. preko VPN-a). Stoga se uzimanje u obzir IP-adrese također temelji na pretpostavci da se korisnik u većini slučajeva nalazi upravo u dotičnoj zemlji. Prema Komisijinu stajalištu iznesenom na raspravi, mađarski propis temelji se na sličnoj, iako možda nešto većoj generalizaciji u skladu s kojom mađarske reklame na internetu u pravilu koriste mađarski državljani ili osobe koje žive u Mađarskoj.

54. Čak i kada bi Rumunjska također oporezivala usluge oglašavanja namijenjene stanovništvu koje živi na njezinom državnom području i koje govori mađarskim jezikom, u pogledu kojih dakle također postoji „genuine link”, to bi prije svega dovelo do pitanja koja se odnose na dvostruko oporezivanje. Međutim, ti problemi dvostrukog oporezivanja javljaju se i u pogledu uobičajenih poveznica (rezidentnost, djelatnost, nacionalnost) i njima se ne dovodi u pitanje porezna nadležnost države (u ovom slučaju Mađarske).

55. Naime, Sud je mnogo puta presudio da u nedostatku usklađivanja na razini Unije, nepogodnosti koje mogu proisteći iz usporednog izvršavanja porezne nadležnosti različitih država članica, dokle god takvo izvršavanje nije diskriminatorno, ne predstavljaju ograničenja slobodnom kretanju²². Države članice nemaju obvezu prilagoditi svoj porezni sustav različitim poreznim sustavima drugih država članica, osobito s ciljem da uklone dvostruko oporezivanje²³.

3. Zaključak

56. Stoga pravo Unije nije sprečavalo Mađarsku da uvede sporni porez na oglašavanje.

B. Treće pitanje: obveze poreznog obveznika u pogledu registracije

57. Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita povređuje li se posebnom obvezom registracije na temelju članka 7/B Zakona o porezu na oglašavanje sloboda pružanja usluga društva Google u skladu s člankom 56. UFEU-a u vezi s člancima 62. i 54. UFEU-a. Razlog tomu jest činjenica da je već obavljena registracija u skladu s drugim poreznim zakonima (odnosno drukčijim poreznim utvrđenjem) oslobođena posebne obveze registracije u skladu s člankom 7/B Zakona o porezu na oglašavanje.

58. U tom pogledu također vrijedi prethodno (točka 35. i sljedeće točke) utvrđen kriterij ocjenjivanja temeljnih sloboda u poreznom pravu koji se ograničava na ispitivanje postojanja diskriminacije. Propisi o učinkovitoj provedbi poreza ne mogu se odvojiti od materijalnih propisa koji se odnose na porez te su, isto kao i potonji propisi obuhvaćeni poreznom nadležnošću država članica.

59. Stoga je odlučujuće pitanje dolazi li na temelju posebne obveze registracije do različitog postupanja u pogledu isključivo tuzemne situacije i inozemne situacije, te posljedično, postupa li se različito prema domaćim i stranim poduzetnicima.

22 Presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 47.), od 21. studenoga 2013., X (C-302/12, EU:C:2013:756, t. 28.) i od 8. prosinca 2011., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, t. 38. i navedena sudska praksa).

23 Presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 47.) i od 12. veljače 2009., Block (C-67/08, EU:C:2009:92, t. 31.).

60. Kao što je na upit još jednom potvrđeno u okviru rasprave, i domaći poduzetnici podliježu posebnoj obvezi registracije, ako u Mađarskoj još nisu registrirani u porezne svrhe. Stoga razlikovanje u mađarskom pravu ne proizlazi iz toga je li riječ o domaćem ili stranom poreznom obvezniku. Ono proizlazi isključivo iz kriterija koji se odnosi na pitanje je li već došlo do registracije ili nije. Prema tome, nije riječ o različitom postupanju u pogledu tuzemne situacije i inozemne situacije, nego je samo riječ o različitom postupanju prema poreznom obvezniku koji je već registriran i prema onome koji to još nije.

61. Pitanje može li se već u tome eventualno prepoznati neizravna diskriminacija stranih poduzetnika (vidjeti u tom pogledu točku 70. i sljedeće točke) nije riješeno. Sud je već presudio da obveza porezne registracije kao uvjet izvršavanja porezne nadležnosti kao takve može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga²⁴. Registracija u roku od 15 dana *nakon* pokretanja djelatnosti kao takva, prema Komisijinu stajalištu, također nije neproporcionalna, osobito zato što su obveze poreznog obavješćivanja i porezne registracije *prije* početka obavljanja djelatnosti sasvim uobičajene i nisu neprimjerene.

62. Naposljetku, posebna obveza registracije u okviru posebnog poreza za porezne obveznike koji još nisu registrirani kao takva je u svakom slučaju opravdana.

C. Prvo, drugo, četvrto i šesto pitanje: vrsta i iznos posebnih sankcija

63. Stoga ključno ostaje pitanje jesu li posebne sankcije koje su povezane s tom posebnom obvezom registracije u skladu s člankom 7/B Zakona o porezu na oglašavanje protivne slobodi pružanja usluga predviđenoj člankom 56. UFEU-a.

1. Ograničenje slobode pružanja usluga

a) Izravna diskriminacija

64. Ni u tom pogledu u formalnom smislu nema različitog postupanja kada je riječ o isključivo tuzemnoj situaciji i inozemnoj situaciji. Svi porezni obveznici koji još nisu registrirani u porezne svrhe, a koji su obuhvaćeni područjem primjene poreza na oglašavanje, također se moraju registrirati te ih se sankcionira na isti način ako to ne učine. Svi porezni obveznici koji su već registrirani u Mađarskoj izuzeti su od te obveze registracije i u tom pogledu im ne prijete sankcije. To se u jednakoj mjeri odnosi na rezidente i nerezidente.

65. U tom pogledu ništa se ne mijenja zbog činjenice da se na mnoga mađarska društva takva sankcija zbog neobavljanja registracije sama po sebi ne može primijeniti, s obzirom na to da se ta društva upisom u trgovački registar automatski registriraju i u porezne svrhe. To naime vrijedi u jednakoj mjeri kada je riječ o obama mehanizmima sankcija (onima iz članka 7/B Zakona o porezu na oglašavanje i onima iz članka 127. Zakona o općem poreznom postupku). U tom pogledu društva osnovana u Mađarskoj nisu usporediva s društvima osnovanima izvan Mađarske. Usporedivi su samo porezni obveznici koji dosad nisu registrirani i koji obavljaju djelatnosti uz naplatu u smislu Zakona o porezu na oglašavanje.

²⁴ Presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 59.), od 18. listopada 2012., X (C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39.) i od 19. lipnja 2014., Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor (C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, t. 46.).

66. U tom se pogledu u okviru Zakona o porezu na oglašavanje sa svim poreznim obveznicima u formalnom smislu postupa jednako. Sa svim već registriranim poreznim obveznicima također se postupa jednako. Jedini je problem to što povreda obveze registracije u pogledu *drugih poreza* ima za posljedicu drukčiju sankciju od povrede posebne obveze registracije na temelju Zakona o porezu na oglašavanje.

67. Međutim, pravom Unije ne zahtijeva se da se svaka povreda obveze registracije treba smatrati povredom u pogledu svakog poreza. S gledišta prava Unije, druge se sankcije svakako mogu primijeniti ako se ne registrira obveznik PDV-a ili ako se ne registrira obveznik poreza na dohodak. Temeljnim slobodama pravo Unije zabranjuje samo lošije postupanje (diskriminaciju) u pogledu prekogranične situacije.

68. Međutim, to nije slučaj ako se jednako postupa prema neregistriranom rezidentu koji ostvaruje prihode oglašavanjem i neregistriranom nerezidentu koji ostvaruje prihode oglašavanjem.

69. Budući da iz zahtjeva za prethodnu odluku jasno ne proizlazi sankcionira li se rezident koji *istodobno* povrijedi i svoju obvezu registracije poreza na prihod također primjenom strožih sankcija članka 7/B Zakona o porezu na oglašavanje ili samo primjenom blažih sankcija članka 172. Zakona o općem poreznom postupku, to treba ocijeniti sud koji je uputio zahtjev.

b) Neizravna diskriminacija

70. Međutim, temeljnim slobodama zabranjuju se i svi oblici prikrivene ili neizravne diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata²⁵. Stoga je u pogledu diskriminatornog obilježja odlučujuće pitanje je li različito postupanje u pogledu povreda raznih obveza registracije istovjetno nejednakom postupanju na temelju podrijetla odnosno sjedišta poduzeća.

71. Kao što sam već navela u svojem mišljenju u predmetima Vodafone i Tesco²⁶, potrebno je primijeniti strože kriterije u pogledu priznanja prikrivene diskriminacije. Naime, prikrivena diskriminacija ne bi trebala dovesti do proširenja definicije diskriminacije, nego bi se njome trebali obuhvatiti slučajevi koji strogo formalno promatrani nisu diskriminacija, ali u materijalnom smislu imaju takve učinke²⁷.

72. U kvantitativnom smislu, stoga, jednostavan povećani utjecaj na 50 % poduzeća nije ni u kojem slučaju dovoljan; naprotiv, korelacija između razlikovnog obilježja i sjedišta poduzeća mora se moći utvrditi u velikoj većini slučajeva²⁸.

25 Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 30.), od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 30.), od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.) i od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 26.).

26 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) i u predmetu Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492).

27 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 40.), u predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 38.) i u predmetu Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, t. 36.).

28 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 41.).

73. Međutim, važnijim od tog isključivo kvantitativnog elementa čini mi se kvalitativni kriterij, koji Sud češće upotrebljava, prema kojem se razlikovno obilježje *prema svojoj prirodi* odnosno *obično* mora odnositi na strana društva²⁹. Puka slučajna povezanost, koliko god bila znatna u kvantitativnom smislu, ne može u načelu biti dovoljna za postojanje neizravne diskriminacije.

74. Naprotiv, bitna je povezanost svojstvena razlikovnom obilježju, koja čak i u apstraktnom smislu upućuje u velikoj većini slučajeva na vjerojatnost korelacije.

75. Ako se ta načela primijene na ovaj slučaj, tada je odlučujuće pitanje korelira li porezna registracija poduzeća u Mađarskoj, koja je dosad nedostajala, po svojoj prirodi s (inozemnim) sjedištem poduzeća, pri čemu jedino ta registracija podrazumijeva odgovarajuće sankcije u skladu sa Zakonom o porezu na oglašavanje. Prema Komisijinu mišljenju, tu povezanost valja utvrditi u ovom slučaju.

76. U skladu s člankom 7/B stavkom 1., ne treba smatrati da postoji porezna obveza u pogledu bilo koje vrste poreza. Poreznu obvezu u pogledu bilo koje druge vrste poreza u Mađarskoj imaju sva društva privatnog prava osnovana u skladu s mađarskim zakonom, koja od svojeg osnivanja podliježu toj poreznoj obvezi. Porezni obveznici su također svi koji ostvaruju promet u Mađarskoj ili ondje obavljaju djelatnosti. U oba je slučaja rezidentnost u Mađarskoj odlučujući faktor, tako da se to pravilo u biti prije svega primjenjuje na porezne rezidente.

77. Stoga jedino poreznim nerezidentima prijeti opasnost od sankcija predviđenih člankom 7/B stavkom 2. i 3. Zakona o porezu na oglašavanje. Obuhvaćeni su samo netipični tuzemni slučajevi, npr. fizička osoba s boravištem u Mađarskoj, koja počne pružati internetske usluge oglašavanja na mađarskom i prije toga još nije imala nikakve prihode ili pravna osoba javnog prava sa sjedištem u Mađarskoj koja prvi put obavlja gospodarsku djelatnost pružanjem usluga oglašavanja. U tom pogledu, u skladu sa stajalištem društva Google i u skladu s Komisijinim stajalištem, ne može se smatrati slučajnošću činjenica da u velikoj većini samo inozemna društva podliježu toj posebnoj novčanoj kazni na temelju članka 7/B stavaka 2. i 3. Zakona o porezu na oglašavanje.

78. Na temelju strukture i pravila iz članka 7/B stavka 1. Zakona o porezu na oglašavanje može se potvrditi da je u ovom slučaju riječ o neizravnoj diskriminaciji zbog posebnih sankcija za povrede koje se odnose na registraciju u pogledu poreza na oglašavanje i, posljedično, o ograničenju slobode pružanja usluga.

2. Opravdanje neizravne diskriminacije

79. Međutim, ograničenje temeljnih sloboda može se opravdati važnim razlozima u općem interesu, pod uvjetom da je prikladno za postizanje zadanog cilja i da ne nadilazi ono što je nužno za njegovo ostvarenje³⁰.

29 Vidjeti presude od 2. ožujka 2017., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, t. 36.) o slobodnom kretanju radnika, od 5. prosinca 2013., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, t. 26.), od 28. lipnja 2012., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, t. 41.), od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.) o slobodi poslovnog nastana, od 10. rujna 2009., Komisija/Njemačka (C-269/07, EU:C:2009:527) i od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.).

Vidjeti osim toga moje mišljenje u predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 38.) i u predmetu Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, t. 36.); usto, za razliku od prethodno navedenog, vidjeti još i moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 42. i sljedeće točke).

30 Presude od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 42.), od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 73.) i od 5. listopada 2004., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, t. 17.).

a) Važni razlozi u općem interesu

80. Sud je nekoliko puta presudio da potreba jamčenja učinkovitosti naplate poreza može predstavljati važan razlog od općeg interesa koji može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga³¹.

81. Zbog nepostojanja usklađenosti na razini Unije nacionalni zakonodavac ima određeno diskrecijsko pravo u području poreznog prava i učinkovite provedbe oporezivanja. Stoga se na temelju tog opravdanja također može razlikovati između pojedinačnih vrsta poreza ako, prema mišljenju države članice, zahtjevnost provedbe konkretnog poreza varira.

82. Kada je riječ o porezu koji ne ovisi o rezidentnosti poreznog obveznika u tuzemstvu, provedba porezne obveze, kao što se vrlo jasno može vidjeti na primjeru društva Google, zahtjevnija je nego provedba poreza na dohodak poreznog obveznika koji boravi ili ima sjedište u toj državi. U tom je pogledu različito sankcioniranje, ovisno o vrsti poreza, razumljivo i stoga objektivno opravdano.

83. Dvojbeno je samo to je li konkretni način provedbe opravdan. Sud je u tom pogledu uvijek podsjećao da se uvođenje sankcija može smatrati nužnim u cilju jamčenja djelotvornog poštovanja nacionalnog propisa, pod uvjetom, međutim, da su narav i iznos nametnute sankcije u svakom pojedinačnom slučaju proporcionalni težini povrede koja se njome sankcionira³².

b) Proporcionalnost ograničenja

84. Stoga sankcija kao takva mora biti proporcionalna. To se postiže samo ako je ta sankcija prikladna za osiguranje ostvarenja cilja i ako ne nadilazi ono što je nužno za postizanje tog cilja³³.

85. Prema sudskoj praksi Suda, nacionalni propis treba se smatrati prikladnim za osiguranje ostvarenja zadanog cilja isključivo ako stvarno odražava brigu za ostvarenje tog cilja na dosljedan i sustavan način³⁴.

86. S jedne strane može se dvojiti u pogledu pitanja jesu li sankcije od početnih 10 milijuna forinti (približno 30 600 eura) za prvu povredu, koje se zatim utrostručuju sa svakim idućim danom na temelju prethodne novčane kazne, ali su ograničene na ukupno 1 milijardu forinti (približno 3,06 milijuna eura) uopće prikladne za provedbu poreza. Ta novčana kazna nije dovela do toga da se Google registrira u Mađarskoj. Kao što je Google sam istaknuo na raspravi, do danas nije ispunio obvezu registracije predviđenu člankom 7/B Zakona o porezu na oglašavanje.

87. S druge strane, iz činjenice da pojedinačni poduzetnik uporno ne poštuje zakon, ne može se zaključiti da je taj zakon neprikladan. U ovom slučaju, mogućnost da se odredi sankcija poduzetnicima sa sjedištem u inozemstvu koji dosad još nisu obavili poreznu registraciju u tuzemstvu i koji ne ispunjavaju svoju obvezu podnošenja porezne prijave, nipošto nije očigledno neprikladna za ostvarenje cilja učinkovite naplate poreza na oglašavanje.

31 Presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 59.), od 19. lipnja 2014., Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor (C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, t. 46.) i od 18. listopada 2012., X (C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39.).

32 Presude od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 59.), od 3. prosinca 2014., De Clercq i dr. (C-315/13, EU:C:2014:2408, t. 73. i navedena sudska praksa).

33 Vidjeti samo presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 25.), od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42.), od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 27.), od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 47.), od 13. prosinca 2005., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, t. 23.) i od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 35.).

34 Presude od 11. lipnja 2015., Berlington Hungary i dr. (C-98/14, EU:C:2015:386, t. 64.), od 12. srpnja 2012., HIT i HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, t. 22. i navedena sudska praksa) i od 17. studenoga 2009., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, t. 42.).

88. U odnosu na prethodno navedene sankcije (točka 86.) ne bi trebalo postojati blaže, jednako prikladno sredstvo. Točno je da su manji iznosi blaže sredstvo, ali oni nisu jednako prikladni jer bi smanjili financijsko opterećenje.

89. Osim toga, sankcije također moraju biti proporcionalne u odnosu na legitimni cilj osiguravanja učinkovitog i jednakog oporezivanja. Osiguravanje učinkovitog i jednakog oporezivanja važna je vrijednost pravne države koja se financira samo poreznim sredstvima i pritom uvijek zadire u temeljna prava svojih građana. Načelo jednakog oporezivanja³⁵ svih poreznih obveznika od iznimne je važnosti za prihvaćanje i opravdanje poreza.

90. Kao što je prije gotovo 100 godina već pojasnio Albert Hensel, poznati njemački profesor poreznog prava u Weimarskoj Republici, vlastito i gotovo bezuvjetno oporezivanje može se podnositi samo ako se osigura da susjed (odnosno, svaki drugi porezni obveznik) u istoj situaciji treba snositi istu poreznu obvezu³⁶.

91. Ta zamisao o jednakom stvarnom oporezivanju poreznih obveznika, prilikom odvagivanja u okviru provjere primjerenosti protiv se temeljnim slobodama i temeljnim pravima pojedinca, u ovom slučaju onima koje ima Google.

92. Novčana kazna zbog neispunjenja obveze registracije određene poreznim pravom, u ukupnom iznosu od približno 3 milijuna eura na prvi se pogled nužno ne čini primjerenom. Međutim, osim prilično velikog iznosa također treba uzeti u obzir to da je Google u načelu kontrolirao hoće li se sankcija primijeniti i koliko će iznositi, i da se taj iznos s obzirom na promet i dobit društva Google ipak donekle relativizira. Da je Google ispunio svoju obvezu registracije, ne bi nastala novčana kazna zbog neispunjenja obveze. Da se Google nakon prve opomene registrirao što je moguće prije, novčana kazna zbog neispunjenja obveze u svakom slučaju ne bi bila tako visoka. U skladu s člankom 7/B stavkom 5. Zakona o porezu na oglašavanje, u određenim je okolnostima čak mogla biti potpuno smanjena.

93. Međutim, ako se zakon pomnije razmotri, postoji nekoliko točaka koje govore o neproporcionalnosti sankcija koje je Mađarska predvidjela u zakonu.

94. Tako prije svega nedostaje povezanost s iznosom poreza čije se utvrđenje treba osigurati sankcijama. Strani porezni obveznik koji je zahvaljujući „mađarskim reklamama” ostvario promet u forintama u iznosu koji prelazi granicu od 100 milijuna forinti koja je relevantna u spornoj godini, s prvim bi danom morao platiti novčanu kaznu zbog neispunjenja obveze koja bi iznosila 10 milijuna forinti. Drugog dana kazna bi iznosila već približno 30 milijuna forinti i trećeg dana 90 milijuna forinti. Novčana kazna bi već nakon tri dana premašila promet koji predstavlja poreznu osnovicu. Uz profitnu maržu manju od 10 %, novčana kazna bi već prvoga dana bila veća od dobiti koja se u biti oporezuje. Odnos u pogledu poreza koji se u biti duguje u ovom je primjeru još puno gori.

95. U skladu sa zakonom, ni razlozi zbog kojih nije izvršena registracija ne uzimaju se u obzir. Valja uvijek utvrditi isti iznos. Međutim, kako bi se osigurala učinkovita naplata poreza, razliku čini već pitanje je li zahtjev za registraciju zbog nepredviđenih okolnosti podnesen sa zakašnjenjem ili se porezni obveznik svjesno i uporno odbija registrirati, kao što je slučaj s društvom Google.

35 To je načelo Sud već priznao u pravu Unije (odnosno u propisima o PDV-u) – vidjeti osobito presudu od 25. siječnja 2001., Komisija/Francuska (C-429/97, EU:C:2001:54, t. 40.). Međutim, ono vrijedi i u svakom drugom pravnom području poreza na nacionalnoj razini ili na razini Unije.

36 Hensel, A., *Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927., str. 62.: Svaki porezni obveznik ima pravo reći: zahtijevam da moj susjed snosi isto porezno opterećenje kao i ja. Albert Hensel već je tada naveo da su „općenitost i jednakost oporezivanja [...] najviše načelo poreznog sustava vladavine prava”.

96. Eksponencijalno povećanje novčane kazne zbog neispunjenja obveze sa svakim sljedećim danom, uz istodobno ograničenje na približno 3,06 milijuna eura, u pogledu osiguravanja jednakog oporezivanja također je neproporcionalno, kao što ističu Komisija i Češka Republika. Ta zakonodavna tehnika čak isključuje mogućnost postizanja svrhe koju ima novčana kazna.

97. Naime, svrha novčane kazne jest potaknuti poreznog obveznika na to da izvrši određeno djelovanje. Međutim, tom se svrhom zahtijeva da porezni obveznik barem ima priliku podvrgnuti se sredstvima prisile, što podrazumijeva određeno razdoblje djelovanja. U ovom slučaju toga nema. Prije nego što se poreznog obveznika poštom uopće stigne obavijestiti o prvoj utvrđenoj novčanoj kazni, mađarska porezna uprava određuje iduću novčanu kaznu u trostruko većem iznosu. Čak i kada bi porezni obveznik odmah djelovao, gotovo da ne bi mogao izbjeći iduće, eksponencijalno uvećane novčane kazne.

98. Taj je način primjene sredstava prisile neprimjeren. Nije u skladu s ciljem jednakog utvrđivanja poreza koji se tim sredstvima želi postići.

99. Neproporcionalnost novčane kazne ne mijenja se ni na temelju činjenice da možda, kao što navodi Mađarska za razliku od suda koji je uputio zahtjev, porezna uprava može poslije u cijelosti smanjiti izrečenu novčanu kaznu. Stoga neproporcionalna novčana kazna ne postaje proporcionalna jer ju se kasnije može eventualno smanjiti na proporcionalan iznos, ako je to smanjenje u isključivoj nadležnosti tog tijela. U tom pogledu Sud je već presudio da naknadna sudska ocjena sankcije ne sprječava neproporcionalnost te sankcije, ako se zakonom ne predviđa nikakva druga mogućnost da se, ovisno o težini počinjenog prekršaja, izrekne manje stroga sankcija³⁷. Međutim, navedeno mora vrijediti i u pogledu naknadne provjere već utvrđene sankcije pred nadležnim tijelom.

100. U konačnici, način na koji se izriču prisilne mjere neproporcionalan je i stoga neizravno ograničenje slobode pružanja usluga nije opravdano.

D. Peto i sedmo pitanje: posebna pravna zaštita od sankcija

101. Svojim petim i sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev naposljetku pita je li riječ o neopravdanom ograničenju slobode pružanja usluga, s obzirom na članak 41. stavak 1. i članak 47. stavak 2. Povelje, ako je u pogledu posebne novčane kazne u skladu s člankom 7/B Zakona o porezu na oglašavanje moguća samo ograničena pravna zaštita. Ta se ograničenja očituju u činjenici da se protiv posebne novčane kazne zbog neispunjenja obveze ne predviđa nikakav žalbeni postupak pred nadležnim tijelom, nego je moguća samo sudska zaštita koja se svodi na pisani postupak i dokumentirane dokaze.

102. Kriterij ocjenjivanja povrede slobode pružanja usluga zbog posebno ustrojenog postupka pravne zaštite od plaćanja porezne naknade zbog neispunjenja obveze smatra se, kao i ranije, različitim postupanjem u pogledu inozemne situacije o kojoj ni u ovom slučaju službeno nije riječ. Isti postupak primjenjuje se na sve osobe koje podnesu pravni lijek protiv posebne novčane kazne zbog neispunjenja obveze u skladu s člankom 7/B Zakona o porezu na oglašavanje. U načelu se pravom Unije niti ne zahtijeva da pravna zaštita u pogledu svake naknade zbog neispunjenja obveze bilo koje vrste bude osmišljena na isti način.

³⁷ Vidjeti presudu od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 61.).

103. Međutim, kao što sam prethodno navela u točki 75. i sljedećim točkama ovog mišljenja, zakonodavna tehnika članka 7/B Zakona o porezu na oglašavanje dovodi do neizravne diskriminacije stranih društava. To vrijedi i za ograničenu pravnu zaštitu u slučaju izricanja takve novčane kazne zbog neispunjenja obveze. I u ovom slučaju valja provjeriti je li to ograničenje slobode pružanja usluga opravdano, što pretpostavlja postojanje važnog razloga u općem interesu³⁸.

104. Iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi koji su zakonodavni razlozi bili relevantni za taj ograničeni postupak pravne zaštite. Usto, ni ako se uzme u obzir diskrecijska ovlast država članica prilikom donošenja općih zakona³⁹, ne dolazi se do zaključka zašto država članica Unije, odnosno država uređena vladavinom prava, smanjuje pravnu zaštitu od eventualnog nezakonitog utvrđenja, u slučaju novčane kazne koja drastično raste i koja pogađa prvenstveno strane poduzetnike.

105. U slučaju plaćanja naknade zbog neispunjenja obveze manje vrijednosti bilo bi razumljivo ubrzati ispitivanje i izostaviti upravni prethodni postupak, raspravu i dodatne dokaze. Ideja o administrativnom pojednostavljenju koju je Mađarska iznijela na raspravi u tom bi slučaju došao u obzir kao opravdanje. Međutim, to ne vrijedi za naknadu zbog neispunjenja obveze u iznosu od približno 3,06 milijuna eura, čiji se maksimalni iznos postiže u roku od nekoliko dana (u skladu s tvrdnjama društva Google u roku od pet dana) nakon zakašnjenja, na temelju eksponencijalno mogućeg utvrđenja i čiji je iznos neovisan o iznosu porezne obveze.

106. Stoga za to razlikovanje, koje u skladu sa svojom prirodom obuhvaća samo strane poduzetnike, nedostaje važan razlog u općem interesu. Posljedično, ograničenje nije opravdano.

107. Stoga Sud, kao što to pravilno ističe Komisija, ne treba odlučivati o tome utječe li se ustoj i na pojedinačna temeljna prava koja navodi sud koji je uputio zahtjev.

VI. Zaključak

108. Zbog tih razloga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Budimpešti, Mađarska) odgovori kako slijedi:

1. Pravu Unije u ovom se slučaju ne protivi uvođenje poreza na prihod povezanog sa službenim jezikom dotične države članice.
2. Posebna obveza registracije radi provedbe i primjene posebnog poreza (u ovom slučaju poreza na oglašavanje) nije sama po sebi protivna slobodi pružanja usluga.
3. Konkretna način na koji se u skladu s mađarskim Zakonom o porezu na oglašavanje primjenjuju sredstva prisile u pogledu poduzetnika sa sjedištem izvan Mađarske predstavlja neizravno ograničenje slobode pružanja usluga, koje zbog svoje neproporcionalnosti nije opravdano.
4. I ograničenja mogućnosti pružanja pravne zaštite u pogledu osobito visokih novčanih kazni u okviru mađarskog poreza na oglašavanje predstavljaju neopravdano ograničenje slobode pružanja usluga.

³⁸ Presude od 5. veljače 2014., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 42.), od 24. ožujka 2011., *Komisija/Španjolska* (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 73.) i od 5. listopada 2004., *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, t. 17.).

³⁹ Vidjeti presude od 6. studenoga 2003., *Gambelli i dr.* (C-243/01, EU:C:2003:597, t. 63.), od 21. rujna 1999., *Läärä i dr.* (C-124/97, EU:C:1999:435, t. 14. i 15.) i od 24. ožujka 1994., *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, t. 61.), koje se odnose na područje igara na sreću; kao i od 5. ožujka 1996., *Brasserie du pêcheur i Factortame* (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, t. 48. i sljedeće točke) u pogledu propisa o hrani.