



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 12 septembrie 2019¹

Cauza C-482/18

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Fővárosi közigazgatási és munkaügyi bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria)]

„Cerere de decizie preliminară – Libertăți fundamentale – Libertatea de a presta servicii – Restricții și discriminări – Drept fiscal material și drept fiscal procedural – Taxa pe publicitate bazată pe cifra de afaceri – Impozitarea activităților străine în limba maghiară – Principiul teritorialității în dreptul Uniunii – Obligația de înregistrare fiscală – Proceduri de înregistrare diferite pentru resortisanți și pentru străini – Sancțiuni în cazul neînregistrării”

I. Introducere

1. În prezenta procedură, Curtea este sesizată în principal cu chestiuni privind dreptul procedural fiscal, în special aplicarea de sancțiuni ca urmare a încălcării obligației de înregistrare fiscală, care are ca scop constatarea și punerea în aplicare a unei datorii fiscale. În Ungaria, aceste sancțiuni pot avea un quantum semnificativ [în total până la 1 miliard de forinți (HUF), aproximativ 3 milioane de euro], pentru a constrânge persoanele impozabile neînregistrate până la acea dată în Ungaria să depună o declarație fiscală. În cursul aplicării acestor sancțiuni, există anumite obstacole procedurale, care fac mai dificilă sustragerea unei persoane impozabile de la aplicarea amenzii sau contestarea acesteia pe cale judiciară. De ambele sunt afectate în special persoanele impozabile rezidente în străinătate, care nu obțin încă venituri impozabile în Ungaria. Din acest motiv, se ridică întrebări cu privire la libertățile fundamentale.

2. În plus, Curtea își poate pune de asemenea întrebarea dacă Ungaria nu este împiedicată *per se* de dreptul Uniunii să perceapă un impozit de la întreprinderile străine (europene), deși aceste întreprinderi nu sunt rezidente în Ungaria. Impozitul în cauză se aplică întreprinderilor care oferă numai servicii în limba maghiară pe internet, fără ca acestea să fie „consumate” în mod necesar în Ungaria. Astfel, poate fi conceput de asemenea cazul în care de aceste servicii beneficiază persoane rezidente în afara Ungariei care cunosc limba maghiară, cum este de exemplu minoritatea maghiară care trăiește în România. Prin urmare, este necesar să se clarifice dacă dreptul Uniunii impune ca un impozit național să fie justificat de o legătură teritorială și, în caz afirmativ, dacă această legătură este stabilită prin raportare la limba maghiară.

¹ Limba originală: germana.

3. Aceasta din urmă este o problemă nouă, a cărei soluționare poate avea efecte semnificative în ceea ce privește competențele fiscale ale statelor membre. Aceasta se pune în mod comparabil în raport, de exemplu, cu o taxă italiană pe tranzacții financiare aplicabilă contractelor privind instrumentele derivate negociate în străinătate și care se bazează pe emisiunile de valori mobiliare ale unei întreprinderi cu sediul în Italia².

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Dispozițiile juridice relevante din dreptul Uniunii sunt cele din TFUE și din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

B. Dreptul național

5. Contextul litigiului îl constituie A reklámaedőről szóló 2014. évi XXII. törvény (Legea nr. XXII din 2014 privind taxa pe publicitate, denumită în continuare „Legea privind taxa pe publicitate”), în versiunea în vigoare în anul 2016.

6. Această taxă pe publicitate a fost introdusă în ordinea juridică internă – ca taxă pe cifra de afaceri – pentru a reflecta principiul repartizării echitabile a obligațiilor.

7. În conformitate cu articolul 2 alineatul 1 litera e) din Legea privind taxa pe publicitate, este supusă taxei pe publicitate publicarea de publicitate efectuată cu titlu oneros pe internet în mod preponderent în limba maghiară sau în mod preponderent pe site-uri în limba maghiară. În conformitate cu articolul 5 alineatul 3 din Legea privind taxa de publicitate, această taxă se aplică în anul în cauză numai întreprinderilor cu o cifră de afaceri pentru care este datorată taxa de publicitate de peste 100 de milioane HUF pe an, având astfel structura unui impozit progresiv.

8. În conformitate cu articolul 2 alineatul 2 litera b) din Legea privind taxa de publicitate, orice contract de publicare de publicitate este supus taxei pe publicitate, cu excepția cazului în care persoana care a comandat publicitatea:

- ba) i-a solicitat persoanei impozabile în sensul articolului 3 alineatul 1 declarația prevăzută la articolul 3 alineatul 3 și poate demonstra în mod credibil această împrejurare și
- bb) nu a primit declarația solicitată în conformitate cu litera ba) în termen de 10 zile lucrătoare de la primirea facturii sau a documentului contabil privind publicarea anunțului și
- bc) a notificat administrația fiscală națională cu privire la împrejurarea menționată la litera ba), la persoana care a publicat anunțul și la plata pentru publicare.

9. În conformitate cu articolul 3 alineatul 1 din Legea privind taxa de publicitate, orice persoană care își asumă publicarea de publicitate efectuată cu titlu oneros pe internet în mod preponderent în limba maghiară sau în mod preponderent pe site-uri în limba maghiară este o „persoană impozabilă, indiferent de locul în care este stabilită”.

² A se vedea pentru comparație cauza pendinte C-565/18, Société Générale S.A.

10. Conform articolului 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa de publicitate, o persoană impozabilă în sensul articolului 3 alineatul 1, care nu este înregistrată de administrația fiscală națională într-o anumită categorie fiscală, are obligația de a se înregistra în termen de 15 de zile de la începerea activității impozabile în sensul articolului 2 alineatul 1 utilizând formularul furnizat de către administrația fiscală națională.

11. Conform articolului 7/B alineatul 2 din Legea privind taxa de publicitate, administrația fiscală națională, în cazul în care persoana impozabilă nu își îndeplinește obligația de înregistrare în conformitate cu alineatul 1, pe lângă faptul că îi va solicita să se conformeze obligației care îi revine, îi va aplica într-o primă fază o amendă în cuantum de 10 milioane HUF pentru neîndeplinirea în termen a obligației.

12. Articolul 7/B alineatul 3 din Legea privind taxa de publicitate permite autorității fiscale naționale ca, în cazul în care se constată din nou neîndeplinirea obligației, să aplice o amendă pentru încălcarea obligației, a cărei valoare va fi de trei ori mai mare decât valoarea amenzii aplicate anterior.

13. Articolul 7/B alineatul 4 din Legea privind taxa de publicitate prevede că autoritatea fiscală națională constată neîndeplinirea obligației de înregistrare printr-o decizie emisă zilnic în conformitate cu alineatul 1, care este definitivă și executorie de la data comunicării sale și care poate fi atacată în fața instanțelor administrative. În cadrul procedurii de contencios administrativ, se admit doar mijloace de probă scrise, iar instanța se pronunță fără organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor.

14. Potrivit articolului 7/B alineatul 5 din Legea privind taxa de publicitate, în cazul în care persoana impozabilă își îndeplinește obligația de înregistrare în urma primei somații a autorității fiscale, amenda aplicată pentru neîndeplinirea acestei obligații poate fi redusă fără nicio limitare.

15. În conformitate cu articolul 7/D din Legea privind taxa de publicitate, autoritatea fiscală națională poate aplica aceleași persoane impozabile, în temeiul articolului 7/B, o amendă pentru neîndeplinirea obligației de înregistrare în valoare totală maximă de 1 miliard HUF.

16. În cazul societăților cu sediul social în Ungaria, conform articolului 17 alineatul 1 litera b) din Codul de procedură fiscală, persoana impozabilă își îndeplinește automat obligația de înregistrare la Administrația Națională Fiscală și Vamală prin depunerea la instanța competentă în materia registrului comerțului a cererii de înregistrare (formular completat) împreună cu anexele sale și a cererii privind atribuirea unui cod de identificare fiscală.

17. În temeiul articolului 172 din Codul de procedură fiscală, în cazul neîndeplinirii obligației de înregistrare (de notificare a înregistrării sau de notificare a modificărilor survenite), de furnizare a datelor, de deschidere a unui cont curent sau a obligației de depunere a unei declarații fiscale, se poate aplica o amendă în valoare de 500 000 sau, după caz, de 1 000 000 HUF.

18. În conformitate cu articolul 172 alineatul 7 din Codul de procedură fiscală, în cazul în care persoana impozabilă nu își îndeplinește obligația de înregistrare (de notificare a înregistrării sau de notificare a modificărilor survenite), de furnizare a datelor, de deschidere a unui cont curent, precum și în cazul menționat la alineatul 1 litera f), autoritatea fiscală îi va aplica o amendă și îi va transmite acesteia o somație pentru a-și îndeplini obligația într-un anumit termen sau, în cazul nerespectării obligației de a prezenta documentele justificative, îi poate transmite acesteia o somație prin care îi solicită acest lucru. Cu excepția cazului în care se aplică o amendă pentru neîndeplinirea obligației de înregistrare prevăzute la alineatul 1 litera f), dacă persoana impozabilă nu își îndeplinește obligația în termenul stabilit în acest scop în decizia anterioară, amenda se dublează și se stabilește un nou termen de plată.

III. Litigiul principal

19. Reclamanta este o societate de capital înregistrată în Irlanda, denumită „Google Ireland Limited” (denumită în continuare „Google”). Sediul social și administrația centrală ale acesteia se află în Dublin. În anul 2016, aceasta a desfășurat o activitate supusă taxei pe publicitate. Cu toate acestea, Google nu și-a îndeplinit până în prezent obligația de înregistrare în legătură cu începerea activității impozabile, astfel cum prevede articolul 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa de publicitate.

20. Prin decizia adoptată la 16 ianuarie 2017, autoritatea fiscală a stabilit în sarcina Google o amendă în cuantum inițial de 10 milioane HUF (sumă echivalentă în prezent cu aproximativ 30 600 de euro) pentru neîndeplinirea obligației de înregistrare în legătură cu taxa pe publicitate în conformitate cu articolele 7/B-7/D din Legea privind taxa de publicitate, iar apoi o amendă zilnică în cuantum de trei ori mai mare decât valoarea amenzii aplicate anterior, în total fiind cumulate amenzi în cuantum de 1 miliard HUF (sumă echivalentă în prezent cu aproximativ 3,06 milioane de euro).

21. Aceasta consideră că, încălcându-și în mod deliberat obligațiile fiscale, Google a obținut un avantaj concurențial în raport cu persoanele stabilite în Ungaria, care au publicat anunțuri publicitare și care și-au îndeplinit obligațiile fiscale în conformitate cu legislația. Faptul că Google nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale în Ungaria de la 1 ianuarie 2015 ar constitui o încălcare atât de gravă încât ar justifica aplicarea unei amenzi substanțiale, care să asigure respectarea obligațiilor fiscale.

22. Google a formulat o acțiune împotriva deciziilor autorității fiscale, solicitând anularea acestora, contestând în principal cuantumul amenzii. Aceasta ar fi considerabil mai mare (de până la 2 000 ori) decât cea aplicabilă întreprinderilor naționale, care nu sunt supuse acestei obligații specifice de înregistrare, ci doar unei obligații generale de înregistrare. În plus, în cazul întreprinderilor naționale, înregistrarea s-ar efectua în mod automat, odată cu înscrierea în Registrul Comerțului, astfel încât sancțiunea ar fi aplicabilă doar resortisanților străini. Mai mult, ar fi de asemenea încălcat dreptul acestora la o cale de atac eficientă, întrucât deciziile privind amenda sunt definitive și executorii de la data comunicării lor, mijloacele de probă sunt limitate, iar resortisanții străini dispun de o perioadă extrem de scurtă pentru a se pregăti în mod corespunzător pentru procedură și pentru a-și exercita drepturile.

23. Instanța națională trebuie să se pronunțe în prezent cu privire la acțiunea în anulare a deciziei de aplicare a unei amenzi.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții de Justiție

24. Prin decizia din 13 iulie 2017, instanța de trimitere a hotărât inițierea unei proceduri preliminare în temeiul articolului 267 TFUE și a adresat Curții de Justiție următoarele întrebări:

- „1) Articolele 18 și 56 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (denumit în continuare «TFUE») și interzicerea discriminării trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru al cărui regim de sancțiuni prevede, pentru neîndeplinirea obligației de înregistrare în scopul perceperii taxei de publicitate, aplicarea unei amenzi pentru neîndeplinirea acestei obligații care, în cazul societăților care nu sunt stabilite în Ungaria, poate să fie în total de până la 2 000 de ori mai mare decât cea aplicabilă societăților stabilite în Ungaria?
- 2) Sancțiunea extrem de ridicată și deosebit de punitivă descrisă la întrebarea anterioară este de natură să îi descurajeze pe prestatorii de servicii care nu sunt stabiliți în Ungaria să presteze servicii în această țară?

- 3) Articolul 56 TFUE și interzicerea discriminării trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări conform căreia, în cazul societăților stabilite în Ungaria, obligația de înregistrare este îndeplinită automat, fără să se formuleze o cerere expresă, prin atribuirea unui cod de identificare fiscală maghiar în cursul înregistrării în Registrul Comerțului, indiferent dacă societatea publică sau nu anunțuri, în timp ce, în cazul societăților care nu sunt stabilite pe teritoriul Ungariei, dar care publică anunțuri în această țară, executarea obligației de înregistrare nu este automată, ci aceasta trebuie îndeplinită în mod expres, iar în cazul neîndeplinirii, societăților li se poate aplica o sancțiune specifică?
 - 4) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 56 TFUE și interzicerea discriminării trebuie interpretate în sensul că se opun unei sancțiuni precum cea care face obiectul litigiului principal, aplicată ca urmare a neîndeplinirii obligației de înregistrare în scopul perceperii taxei de publicitate, în măsura în care o astfel de reglementare se dovedește a fi contrară articolului menționat anterior?
 - 5) Articolul 56 TFUE și interzicerea discriminării trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții potrivit căreia, în cazul societăților stabilite în străinătate, decizia prin care li se aplică o amendă este definitivă și executorie începând cu data comunicării sale și poate fi atacată numai într-o procedură jurisdicțională în care instanța nu poate dispune organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor și în care sunt admise doar mijloace de probă scrise, în timp ce, în cazul societăților stabilite în Ungaria, se poate introduce un recurs administrativ împotriva amenzilor impuse și, în plus, procedura jurisdicțională nu este limitată în niciun mod?
 - 6) Articolul 56 TFUE trebuie interpretat, în lumina dreptului la un tratament echitabil prevăzut la articolul 41 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale (denumită în continuare «carta»), în sensul că această cerință nu este respectată în cazul în care amenda pentru neîndeplinirea obligației de înregistrare se aplică zilnic, triplându-și valoarea, fără ca prestatorul serviciilor să aibă cunoștința de decizia anterioară, ceea ce face imposibilă rectificarea de către acesta a omisiunii înainte să i se aplice următoarea amendă?
 - 7) Având în vedere dreptul la un tratament echitabil prevăzut la articolul 41 alineatul (1) din cartă, dreptul de a fi ascultat prevăzut la articolul 41 alineatul (2) litera (a) din cartă și dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil prevăzut la articolul 47 din cartă, articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că aceste cerințe nu sunt respectate în cazul în care decizia nu poate fi atacată pe cale administrativă, iar în cadrul procedurii în contencios-administrativ sunt admise numai mijloace de probă scrise, iar instanța nu poate dispune organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor în cadrul procedurii?”
25. În procedura în fața Curții, Google, Ungaria, Republica Cehă și Comisia Europeană au depus observații scrise cu privire la aceste întrebări și au participat la ședința din 4 iunie 2019.

V. Apreciere juridică

26. În litigiul principal, Google se îndreaptă împotriva unei decizii de aplicare a unei amenzi. Prin urmare, obiectul principal al cererii de decizie preliminară îl reprezintă compatibilitatea dispozițiilor maghiare privind aplicarea unor amenzi în legătură cu neînregistrarea unei persoane impozabile în sensul Legii privind taxa de publicitate. Această chestiune este pusă în discuție, la rândul său, pentru motivul că Legea privind taxa de publicitate declară drept persoană impozabilă orice persoană care publică, cu titlu oneros, anunțuri publicitare pe internet preponderent în limba maghiară sau preponderent pe site-uri maghiare. În acest context, este lipsit de relevanță locul în care este stabilită persoana impozabilă, astfel încât întreprinderile străine desfășoară de asemenea o activitate impozabilă în Ungaria, din moment ce câștigă bani din publicitate în limba maghiară pe internet.

27. Întrebările adresate de către instanța de trimitere pot fi împărțite în mai multe categorii. O întrebare se referă la sistemele de înregistrare diferite prevăzute pentru persoanele impozabile naționale și pentru cele străine în sensul Legii privind taxa de publicitate (întrebarea 3 – a se vedea secțiunea B), unele întrebări se referă la quantumul sancțiunii (întrebările 1 și 2, precum și întrebările 4 și 6 – a se vedea secțiunea C) și alte întrebări se referă la mijloacele de apărare împotriva aplicării unei astfel de amenzi (întrebările 5 și 7 – a se vedea secțiunea D).

28. Deși obiectul procedurii naționale nu este un aviz de impozitare, iar instanța de trimitere nu are îndoieli cu privire la legalitatea taxei în raport cu dreptul Uniunii, în cadrul ședinței a fost de asemenea pus în discuție impactul extrateritorial al obiectului taxării ales (publicitate în limba maghiară pe internet). Cu toate că, în domeniul dreptului fiscal nearmonizat, Curtea nu ia în considerare în mod normal alegerea obiectului taxării de către legiuitorul național, în cazul de față pare justificată examinarea legalității taxei de publicitate în raport cu dreptul Uniunii (a se vedea secțiunea A). Astfel, în cazul în care taxa în cauză ar fi contrară dreptului Uniunii, același lucru ar fi valabil în privința deciziei de aplicare a amenzii bazate pe aceasta.

A. Legalitatea taxei de publicitate în temeiul dreptului Uniunii

29. În principiu, domeniul dreptului fiscal ține de competența statelor membre. Reprezintă derogări de la această regulă, în conformitate cu articolul 113 TFUE, impozitul pe cifra de afaceri, accizele și alte impozite indirecte. Din acest motiv, există doar un număr limitat de norme ale Uniunii în domeniul impozitelor directe. În special, articolul 114 alineatul (2) TFUE exclude dispozițiile fiscale, iar articolul 115 TFUE autorizează adoptarea doar a acelor dispoziții de drept al Uniunii care au o incidență directă asupra instituirii și funcționării pieței interne.

30. Deși Comisia Europeană a propus o taxă pe serviciile digitale bazată pe cifra de afaceri³, putem face abstracție de aspectul dacă o astfel de taxă s-ar opune taxei de publicitate din Ungaria, întrucât legiuitorul Uniunii încă discută propunerea Comisiei.

31. În orice caz, taxa de publicitate ar putea fi contrară dreptului Uniunii cel puțin pentru două alte motive. În domeniul impozitării indirecte armonizate, acest lucru ar putea decurge din articolul 401 din Directiva TVA⁴. În plus, în exercitarea competențelor lor fiscale inerente, statele membre sunt obligate totuși să respecte dreptul primar, în cazul de față, în special libertățile fundamentale⁵.

1. O încălcare a articolului 401 din Directiva TVA?

32. Articolul 401 din Directiva TVA prevede în mod clar că statele membre nu sunt împiedicate să introducă taxe sau impozite noi, cu condiția ca acestea să nu aibă caracterul unor taxe pe cifra de afaceri. Chiar dacă opinia instanței de trimitere⁶, conform căreia taxa de publicitate este o taxă pe consum bazată pe cifra de afaceri, ar fi corectă, articolul 401 din Directiva TVA nu s-ar opune unei astfel de taxe, astfel cum am explicat deja în privința altor impozite pe profit bazate pe cifra de afaceri⁷. De asemenea, taxa de publicitate nu este o taxă (generală) pe cifra de afaceri și nici nu este concepută pentru a fi repercutată asupra consumatorului.

3 Propunere de Directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018 (COM[2018] 148 final).

4 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

5 A se vedea în această privință printre altele Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 40), Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punctul 16), și Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 21).

6 A se vedea motivarea din cererea de decizie preliminară, pagina 7 (versiunea în limba română).

7 A se vedea în detaliu Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruzak (C-323/18, EU:C:2019:567), precum și în cauza Vodafone Magyarországi (C-75/18, EU:C:2019:492).

33. În acest sens, calificarea taxei pe publicitate ca taxă pe consum bazată pe cifra de afaceri nu este convingătoare. Dimpotrivă, din modul în care a fost concepută taxa de publicitate maghiară rezultă că furnizorii de servicii trebuie să fie impozitați în mod direct. Astfel, ar trebui avută în vedere capacitatea financiară a acestor întreprinderi, iar nu capacitatea financiară a clienților lor. Acest lucru reiese deosebit de clar din faptul că clienții se pot achita de obligația lor fiscală prin indicarea întreprinderii care publică anunțul publicitar, în conformitate cu articolul 2 alineatul 1 litera b) din Legea privind taxa de publicitate. Astfel, această taxă specială aplicabilă întreprinderilor de publicitate este similară, prin caracterul său, unui impozit direct pe profit, în cazul căruia este luată în considerare ca bază de calcul, în loc de câștig, „doar” cifra de afaceri realizată într-o anumită perioadă. Prin urmare, aceasta are caracterul unui impozit *direct* pe profit și, prin urmare, nu trebuie să fie evaluată în raport cu articolul 401 din Directiva TVA.

2. O încălcare a libertăților fundamentale?

34. Astfel, rămâne să fie luată în considerare, eventual, o încălcare a libertăților fundamentale. În acest caz, ar putea exista o încălcare a libertății de a presta servicii prevăzute la articolul 56 TFUE, întrucât taxa de publicitate bazată pe cifra de afaceri este legată de furnizarea de servicii de publicitate într-o anumită limbă și este percepută indiferent de locul în care își are sediul întreprinderea.

a) Criteriul de apreciere în ceea ce privește libertatea de a presta servicii

35. Potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libertatea de a presta servicii toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea libertății garantate de articolul 56 TFUE⁸. În principiu, aceasta include situațiile discriminatorii, dar și restricțiile nediscriminatorii.

36. Cu toate acestea, în cazul impozitelor și taxelor, trebuie să se țină seama de faptul că acestea reprezintă *prin ele însele* o sarcină, reducând astfel atractivitatea unui serviciu. Prin urmare, o evaluare a impozitelor pe baza restricțiilor nediscriminatorii ar supune dreptului Uniunii toate faptele naționale generatoare de impozite, punând astfel serios în discuție suveranitatea statelor membre în materie fiscală⁹. Acest lucru ar fi contrar jurisprudenței constante potrivit căreia, în lipsa unei armonizări în cadrul Uniunii, statele membre sunt libere să își exercite suveranitatea fiscală în acest domeniu¹⁰.

37. Așadar, dacă nu se dorește o restricționare excesivă a suveranității fiscale a statelor membre, astfel cum a fost recunoscută de Curte, și a competențelor bugetare ale parlamentelor, atunci măsurile fiscale naționale trebuie, în principiu, evaluate numai în raport cu principiul nediscriminării aplicabil libertăților fundamentale¹¹.

8 Hotărârea din 20 decembrie 2017, Global Starnet (C-322/16, EU:C:2017:985, punctul 35), Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Stanley International Betting und Stanleybet Malta (C-463/13, EU:C:2015:25, punctul 45), și Hotărârea din 10 mai 2012, Duomo Gpa și alții (C-357/10-C-359/10, EU:C:2012:283, punctele 35 și 36).

A se vedea prin analogie, cu privire la libertatea de stabilire, Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 34), Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 56 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 36).

9 A se vedea cu privire la acest aspect Concluziile noastre prezentate în cauzele X (C-498/10, EU:C:2011:870, punctul 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 82 și urm.), X (C-686/13, EU:C:2015:31, punctul 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, punctul 66), și ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 28).

10 Doar recent, Hotărârea din 18 iunie 2019, Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:504, punctul 54). A se vedea de asemenea Hotărârea din 19 septembrie 2017, Comisia/Irlanda (Taxa de înmatriculare) (C-552/15, EU:C:2017:698, punctul 71), precum și Hotărârea din 21 noiembrie 2013, X (C-302/12, EU:C:2013:756, punctul 23).

11 A se vedea Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union [Dreptul fiscal al Uniunii Europene]*, München 2018, capitolul 3, punctul 117 și urm., 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 și urm., 343, 358 și urm.

În ceea ce privește libertatea de stabilire, a se vedea de asemenea Müller-Graff, P.-Ch., în Streinz, R., *EUV/AEUV [TUE/TFUE]*, München, ediția a 3-a 2018, articolul 49, punctul 70.

38. Astfel, Curtea a statuat deja în repetate rânduri că dispozițiile statelor membre privind condițiile și nivelul de impozitare sunt acoperite de autonomia fiscală a statelor membre, cu condiția ca situațiile transfrontaliere să nu facă obiectul unui tratament discriminatoriu în raport cu tratamentul aplicat situațiilor interne¹².

39. Această rezervă privind întinderea controlului în dreptul fiscal, în cadrul unei analize mai amănunțite, este conformă cu abordarea care a determinat Curtea de Justiție, în așa-numita jurisprudență Keck¹³, să renunțe la un control general al restricțiilor. Potrivit acesteia, legislațiile fiscale nediscriminatorii nu sunt de natură să constituie, în mod direct sau indirect, efectiv sau potențial, un obstacol în calea comerțului dintre statele membre și, astfel, în calea pieței interne. Acest lucru este valabil numai dacă aceste dispoziții se aplică tuturor operatorilor economici în cauză care își desfășoară activitățile pe teritoriul național și numai dacă îi afectează în același mod.

b) Existența unei discriminări?

40. Prin urmare, o restricție privind libera prestare a serviciilor presupune, în primul rând, în situația din speță – mai exact, în domeniul de aplicare al suveranității fiscale autonome a statelor membre –, că două sau mai multe grupuri comparate sunt tratate în mod diferit. În acest caz, următoarea întrebare care se pune este dacă această inegalitate de tratament a situațiilor transfrontaliere în raport cu situațiile pur interne este în defavoarea celor dintâi.

41. Această situație nu se regăsește în speță. Situațiile transfrontaliere și cele pur interne sunt tratate în același mod în ceea ce privește taxa de publicitate, deoarece este complet irelevant locul în care este stabilit furnizorul serviciului. Dacă Google ar fi stabilită în Ungaria și ar coordona din această țară operațiunile de publicitate online maghiară, Google ar fi supusă acestei taxe în aceeași măsură ca și în cazul în care acesta ar efectua aceleași operațiuni de la sediul său din Irlanda. Întrucât Legea privind taxa de publicitate nu determină o discriminare, ea nu intră în domeniul de aplicare al libertăților fundamentale.

c) Cu privire la limitele suveranității fiscale autonome

42. Cu toate acestea, faptul că, în speță, este posibil ca unele dintre serviciile impozitate să nu fie utilizate în Ungaria (publicitatea maghiară care se adresează unei populații vorbitoare de limbă maghiară, de exemplu din România) și că este posibil ca persoana impozabilă să nu fie stabilită în Ungaria (precum Google) ar putea fi problematic în raport cu dreptul Uniunii. Acest lucru ridică îndoieli cu privire la aspectul dacă Ungaria se află încă în limitele *suveranității fiscale* (autonome) recunoscute de Curtea de Justiție (punctul 36 și următoarele de mai sus).

43. Astfel, este necesar să se clarifice dacă, pentru exercitarea suveranității fiscale autonome, dreptul Uniunii impune ca activitatea impozitată să fie exercitată sau utilizată în Ungaria sau dacă persoana impozabilă trebuie să fie stabilită în Ungaria. Nu avem cunoștința de nicio astfel de cerință a dreptului Uniunii. Încă din anul 2016, Curtea nu a reținut nicio parte din argumentul lipsei unei legături teritoriale în ceea ce privește o taxă belgiană aplicabilă societăților constituite conform unui drept străin¹⁴.

12 A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 47), Hotărârea din 14 aprilie 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punctul 29), Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC-bank (C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 80), și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctele 51 și 53).

În special în ceea ce privește libertatea de a presta servicii, a se vedea printre altele Hotărârea din 18 octombrie 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 20), și Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot (C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctul 32 și jurisprudența citată).

13 Hotărârea din 24 noiembrie 1993, Keck și Mithouard (C-267/91 și C-268/91, EU:C:1993:905, punctul 16).

14 Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 45 și urm.).

44. O legătură teritorială înțeleasă într-un sens atât de strict nu poate fi întemeiată nici pe dreptul internațional. Astfel, de exemplu, impozitarea pe criterii de cetățenie – astfel cum este practică în Statele Unite – este de asemenea un sistem fiscal recunoscut în temeiul dreptului internațional, chiar dacă cetățeanul nu este nici stabilit în Statele Unite și nici nu a furnizat vreun serviciu în acest stat. Astfel cum a hotărât încă din anul 1927 Curtea Permanentă de Justiție Internațională, dreptul internațional lasă statelor o putere decizională largă, limitată numai în anumite cazuri, de a crea norme privind actele care au avut loc în afara teritoriilor proprii¹⁵. Ulterior, Curtea Internațională a considerat – în cazul recunoașterii cetățeniei unui alt stat în scopul exercitării protecției diplomatice – că o astfel de limită în ceea ce privește luarea în considerare a „puterii de legiferare pe plan extern” o reprezintă existența unei legături suficient de strânse (așa-numita „genuine link”)¹⁶.

45. În lumina acestor principii, ar trebui, prin urmare, să ridice probleme sub aspectul dreptului internațional numai cazul în care un stat impozitează persoane sau tranzacții pe plan mondial fără a avea vreo legătură cu acestea. În acest sens, trebuie să existe o corelație rezonabilă pentru a putea extinde legislațiile fiscale naționale la situații din străinătate și cu atât mai mult pentru a colecta impozite de la nerezidenți¹⁷. În mod normal, un stat își impozitează rezidenții în mod nelimitat și nerezidenții într-un mod limitat la veniturile generate pe teritoriul său (principiul reședinței și al sursei). Ambele practici sunt, în cele din urmă, expresia principiului teritorialității, același lucru fiind valabil în ceea ce privește locul desfășurării activității și consumul (cu alte cuvinte, locul de consum).

46. Prin urmare, faptul că serviciul impozitat nu este, eventual, „consumat” în Ungaria nu prezintă relevanță, în măsura în care este stabilit un alt element de legătură. Dreptul Uniunii nu impune acest aspect și nici nu reprezintă o condiție generală a dreptului internațional pentru exercitarea propriei competențe fiscale. Dimpotrivă: în dreptul privind impozitul pe profit, multe servicii furnizate pe teritorii străine sunt impozitate numai pentru că (sau pot fi impozitate numai pentru că) persoana impozabilă își are reședința pe teritoriul național. De asemenea, în temeiul articolului 7 alineatul 1 din Modelul de convenție fiscală al OCDE din 2017¹⁸, criteriul determinant în stabilirea câștigului unei întreprinderi este în principiu locul în care aceasta își are sediul, iar nu locul prestării serviciilor.

47. În mod similar, faptul că persoana impozabilă nu trebuie să fie stabilită în Ungaria pentru a fi supusă taxei de publicitate este irelevant. Unele venituri, care sunt legate de un anumit loc, sunt impozitate, în conformitate cu dreptul internațional, în țara în care sunt generate, iar nu în țara de reședință. Astfel, articolul 13 din Modelul de convenție 2017 al OCDE, de exemplu, atribuie de asemenea competența fiscală în privința profitului din vânzarea de active statului membru în care acesta este generat.

d) Limba ca legătură teritorială suficientă

48. Prin urmare, este discutabil numai aspectul dacă corelarea unei taxe cu limba în care este prestat serviciul poate fi considerată o legătură suficientă (o așa-numită „genuine link”)¹⁹ cu principiul teritorialității. Consider că această chestiune poate primi un răspuns afirmativ în cazul de față.

49. Ideea care a stat la baza taxei de publicitate maghiare – astfel cum a confirmat și Ungaria în ședință –, este evident aceea că publicitatea maghiară pe internet se adresează în primul rând utilizatorilor vorbitori de limbă maghiară, dintre care majoritatea se găsesc pe teritoriul maghiar. Prin urmare, Google generează venituri „cu ajutorul” populației Ungariei, venituri care însă nu sunt

15 Permanent Court of International Justice, Hotărârea nr. 9 din 7 septembrie 1927, Lotus, p. 19.

16 Court of International Justice, Nottebohm Case, Hotărârea din 6 aprilie 1955, p. 23 și 24.

17 Kokott, J., „The «Genuine Link» Requirement for Source Taxation in Public International Law”, în Haslehner/Kofler/Rust, *Tax and the Digital Economy*, 2019, capitolul 2 (p. 9 și urm.).

18 Modelul de convenție 2017 al OCDE privind eliminarea dublei impuneri și a evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere, astfel cum a fost modificată de OCDE Update 2017 din 21 noiembrie 2017 (denumită în continuare „Convenția-model 2017 a OCDE”).

19 A se vedea pentru mai multe detalii Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018, capitolul 2, punctul 142 și urm.).

impozitate în Ungaria. Dacă internetul nu s-ar fi inventat, cea mai mare parte din aceste venituri ar fi putut fi, probabil, obținute numai prin înființarea unui sediu în Ungaria, astfel încât Ungaria ar fi putut percepe cu ușurință un anumit impozit pe profit. Ar trebui ca această competență să fie eliminată doar pentru că progresele tehnologice creează noi oportunități de a genera venituri fără o prezență în respectivul stat membru?

50. Răspunsul nostru este negativ. Corelația cu utilizarea limbii oficiale a propriei țări prezintă, în principiu, o legătură rezonabilă („reasonable”) suficientă cu principiul teritorialității. Nimeni nu contestă faptul că limba reprezintă o parte importantă a identității unei națiuni și, prin urmare, se află într-o strânsă legătură cu un stat și cu teritoriul acestuia. În ce măsură acest lucru se aplică, de asemenea, în cazul limbii „universale”, engleza, este un aspect de care se poate face abstracție în cazul de față.

51. În plus, chiar dreptul Uniunii stabilește, de exemplu, o corelație cu limba utilizată în determinarea instanței competente, astfel cum este prevăzut la articolul 15 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul (CE) nr. 44/2001. În acest context, Curtea a stabilit deja că utilizarea unei alte limbi decât cea utilizată în mod obișnuit în statul membru în care comerciantul își are sediul, permite concluzia că activitatea comerciantului este direcționată către statul membru pe teritoriul căruia este domiciliat consumatorul²⁰. În acest sens, utilizarea limbii maghiare indică de asemenea o orientare a activității Google către teritoriul maghiar.

52. Faptul că, în unele cazuri concrete, nu există întotdeauna această legătură cu principiul teritorialității, întrucât este posibil ca în alte țări să fie utilizată aceeași limbă (precum în cazul minorității maghiare din România) este irelevant și face parte din competența legiuitorului de standardizare, în special în materia dreptului fiscal²¹. Acest lucru este în orice caz valabil în speță, dacă utilizarea propriei limbi oficiale în alte țări prezintă o importanță secundară. Este de asemenea irelevant aspectul dacă utilizatorul maghiar al publicității se află în afara teritoriului național. Legătura reală (genuine link) există chiar și în acest caz, ca urmare a cetățeniei.

53. Nici faptul că luarea în considerare a adreselor IP ale utilizatorilor de internet pentru identificarea consumatorilor efectivi ai publicității maghiare ar putea constitui o legătură mai precisă cu principiul teritorialității nu modifică cu nimic constatările de mai sus. Nici dreptul Uniunii, nici dreptul internațional nu impun alegerea celui mai precis factor de legătură, în măsura în care un astfel de factor ar exista. În plus, luarea în considerare a adreselor IP ar fi doar un criteriu auxiliar, întrucât această adresă IP poate fi ascunsă de către utilizator aproape în orice mod (de exemplu, prin intermediul clienților VPN). Astfel, luarea în considerare a adreselor IP se bazează numai pe presupunerea că, în majoritatea cazurilor, utilizatorul se află tocmai în țara respectivă. Reglementarea maghiară se bazează, în conformitate cu opinia exprimată de Comisie în ședință, pe o generalizare similară, chiar dacă probabil mai puțin nuanțată, potrivit căreia publicitatea maghiară pe internet este utilizată, în general, de cetățeni maghiari sau de persoane care trăiesc în Ungaria.

54. Chiar dacă România ar impozita de asemenea serviciile de publicitate direcționate către populația maghiară care locuiește pe teritoriul său, în cazul căror ar exista, deci, o „legătură reală” („genuine link”), acest lucru ar ridica în primul rând problema dublei impunerii. Aceste probleme privind dubla impunere apar însă și în cazul elementelor de legătură tradiționale (reședință, activitate, naționalitate), fără a pune sub semnul întrebării competența fiscală a vreunui stat (în acest caz, a Ungariei).

20 Hotărârea din 7 decembrie 2010, Pammer și Hotel Alpenhof (C-585/08 și C-144/09, EU:C:2010:740, punctul 2 din dispozitiv).

21 Cu privire la competența de standardizare a legiuitorului, a se vedea Hotărârea din 24 februarie 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punctele 33 și 34), și Hotărârea din 26 septembrie 2013, Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, punctul 70). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Sopora (C-512/13, EU:C:2014:2375, punctul 51 și urm.).

55. Astfel, Curtea a statuat în mod repetat că, în lipsa unei armonizări la nivelul Uniunii, dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale diverselor state membre, în măsura în care această exercitare nu este discriminatorie, nu constituie restricții privind libertățile de circulație²². Statele membre nu au obligația să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre în scopul, printre altele, de a elimina dubla impunere²³.

3. Concluzie

56. Prin urmare, adoptarea de către Ungaria a taxei pe publicitate în litigiu nu este contrară dreptului Uniunii.

B. Întrebarea 3: obligațiile de înregistrare ale persoanei impozabile

57. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă libertatea de a presta servicii de care beneficiază Google în temeiul articolului 56 TFUE coroborat cu articolele 62 TFUE și 54 TFUE este încălcată prin obligația de înregistrare specială prevăzută la articolul 7/B din Legea privind taxa pe publicitate. Motivul îl constituie faptul că o înregistrare deja efectuată în temeiul altor legi fiscale (cu alte cuvinte, în temeiul unei alte impozitări) determină scutirea de obligația de înregistrare specială în temeiul articolului 7/B din Legea privind taxa pe publicitate.

58. Și în această privință, se aplică criteriul de apreciere menționat anterior (punctul 35 și următoarele), cel al libertăților fundamentale în dreptul fiscal, care se limitează la aprecierea discriminării. Normele privind aplicarea efectivă a unei taxe nu pot fi separate de normele fiscale materiale și, ca și acestea din urmă, țin de suveranitatea fiscală a statelor membre.

59. Astfel, întrebarea decisivă este dacă, având în vedere obligația specială de înregistrare, există o diferență de tratament între situațiile pur interne și cele transfrontaliere și, prin urmare, dacă întreprinderile naționale și cele străine sunt tratate în mod diferit.

60. Astfel cum a fost încă o dată confirmat ca urmare a întrebărilor puse în cadrul ședinței, întreprinderile naționale sunt de asemenea supuse obligației de înregistrare specială dacă nu sunt încă înregistrate în scop fiscal în Ungaria. Astfel, în dreptul maghiar, diferențierea nu este efectuată în funcție de aspectul dacă persoana impozabilă este o întreprindere națională sau una străină. Aceasta este efectuată în funcție de existența sau inexistența unei înregistrări fiscale. Nu suntem astfel în prezența unei inegalități de tratament între situațiile interne în raport cu cele străine, ci doar a unei inegalități de tratament între persoanele impozabile deja înregistrate și cele care încă nu sunt înregistrate.

²² Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 47), Hotărârea din 21 noiembrie 2013, X (C-302/12, EU:C:2013:756, punctul 28), și Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 38 și jurisprudența citată).

²³ Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 47), și Hotărârea din 12 februarie 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punctul 31).

61. Nu este necesar să se determine dacă această inegalitate ar putea constitui o discriminare indirectă a întreprinderilor străine (mai multe detalii, la punctul 70 și urm.). Curtea a statuat deja că obligația de înregistrare fiscală, fiind o condiție a exercitării suveranității fiscale ca atare, poate justifica o restricție privind libera prestare a serviciilor²⁴. Înregistrarea în termen de 15 de zile *de la* începerea activității nu este, în conformitate cu opinia Comisiei, nici disproporționată, în special deoarece obligațiile de notificare și înregistrare fiscală *înainte de* începerea activității sunt întru totul obișnuite și nu sunt nerezonabile.

62. În consecință, o obligație de înregistrare specială în contextul unui impozit special aplicabil persoanelor impozabile care nu sunt încă înregistrate este, ca atare, în orice caz, justificată în temeiul dreptului Uniunii.

C. Întrebările 1, 2, 4 și 6: natura și cuantumul sancțiunilor speciale

63. Aspectul decisiv este, prin urmare, dacă sancțiunile speciale, care sunt asociate acestei obligații de înregistrare specifice în conformitate cu articolul 7/B din Legea privind taxa de publicitate, încalcă libertatea de a presta servicii prevăzută la articolul 56 TFUE.

1. Restricția privind libera prestare a serviciilor

a) Discriminarea directă

64. Nici în această privință, nu există o diferență formală de tratament între situațiile pur interne și cele transfrontaliere. Orice persoană impozabilă neînregistrată încă în scop fiscal, care intră în domeniul de aplicare al taxei pe publicitate, trebuie în egală măsură să se înregistreze și să fie sancționată în cazul în care nu face acest lucru. Orice persoană impozabilă care este deja înregistrată în scop fiscal în Ungaria este scutită de această obligație de înregistrare, nefiindu-i aplicabilă niciuna dintre sancțiunile prevăzute în acest sens. Acest aspect se aplică în egală măsură resortisanților naționali și resortisanților străini.

65. Faptul că, pentru multe societăți din Ungaria, este exclusă *per se* o sancțiune ca urmare a neînregistrării, întrucât acestea sunt de asemenea înregistrate automat în scopuri fiscale atunci când se înregistrează în Registrul Comerțului, nu schimbă cu nimic această situație. Acest lucru este valabil în cazul ambelor mecanisme de sancționare (cel prevăzut la articolul 7/B din Legea fiscală privind taxa de publicitate și cel prevăzut la articolul 127 din Codul de procedură fiscală). În această privință, societățile stabilite în interiorul și în afara Ungariei nu sunt comparabile. Sunt comparabile numai persoanele impozabile neînregistrate, care desfășoară o activitate remunerată în sensul Legii privind taxa de publicitate.

66. În acest sens, sub aspect formal, toate persoanele impozabile sunt tratate în mod egal de Legea privind taxa pe publicitate. De asemenea, toate persoanele impozabile deja înregistrate sunt tratate în mod egal. Singura problemă este că o încălcare a obligației de înregistrare în legătură cu *alte impozite* determină o altă sancțiune decât o încălcare a obligației de înregistrare speciale prevăzute de Legea privind taxa pe publicitate.

²⁴ Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 59), Hotărârea din 18 octombrie 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39), și Hotărârea din 19 iunie 2014, Strojírny Prostějov și ACO Industries Tábor (C-53/13 și C-80/13, EU:C:2014:2011, punctul 46).

67. Cu toate acestea, dreptul Uniunii nu impune ca orice încălcare a obligației de înregistrare în legătură cu orice impozit să fie tratată în același mod. Astfel, din perspectiva dreptului Uniunii, pot fi aplicate sancțiuni total diferite în cazul în care o persoană obligată la plata TVA-ului nu se înregistrează sau în cazul în care o persoană obligată la plata impozitului pe venit nu se înregistrează. Dreptul Uniunii interzice, prin intermediul libertăților fundamentale, numai tratamentul dezavantajos (discriminatoriu) al situațiilor transfrontaliere.

68. Cu toate acestea, dacă un resortisant național cu venituri din publicitate care nu este înregistrat și un străin cu venituri din publicitate care nu este înregistrat sunt tratați în mod egal, atunci un astfel de tratament nu există.

69. Întrucât din trimiterea preliminară nu reiese în mod clar dacă un resortisant național care încalcă *simultan* obligația de înregistrare în scopul impozitului pe profit este supus de asemenea sancțiunilor mai severe prevăzute la articolul 7/B din Legea privind taxa pe publicitate sau doar sancțiunilor mai indulgente prevăzute la articolul 172 din Codul de procedură fiscală, acest aspect trebuie apreciat de către instanța de trimitere.

b) Discriminarea indirectă

70. Cu toate acestea, libertățile fundamentale interzic nu numai discriminările evidente, ci și toate formele de discriminare disimulată sau indirectă, care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc la același rezultat²⁵. Așadar, determinant pentru caracterul discriminatoriu este aspectul dacă tratamentul diferit al încălcărilor diferitor obligații de înregistrare este echivalent cu o inegalitate de tratament ca urmare a originii sau a sediului întreprinderii.

71. După cum am arătat deja în Concluziile noastre prezentate în cauzele Vodafone și Tesco²⁶, pentru acceptarea unei discriminări disimulate, trebuie să fie utilizate criterii stricte. Întrucât discriminarea disimulată nu ar trebui să determine o extindere a definiției discriminării, ci ar trebui să cuprindă doar acele cazuri, care, privite din punct de vedere pur formal, nu reprezintă o discriminare, însă din punct de vedere material, au efectul unei discriminări²⁷.

72. Astfel, nu poate fi în niciun caz suficientă o simplă preponderență – în sensul afectării a peste 50 % dintre întreprinderi –, ci ar trebui să se stabilească corelația dintre criteriul de diferențiere aplicat și sediul unei întreprinderi în marea majoritate a cazurilor²⁸.

73. Mai important decât acest element pur cantitativ ni se pare însă criteriul calitativ, pe care Curtea îl utilizează mai frecvent, potrivit căruia criteriul de diferențiere ar trebui să vizeze, *prin natura sa sau în mod tipic*, societățile străine²⁹. O simplă corelație aleatorie, chiar dacă ar fi importantă din punct de vedere cantitativ, nu poate fi, în principiu, suficientă pentru a justifica o discriminare indirectă.

25 Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 30), Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 30), Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13), și Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 26).

26 A se vedea în detaliu Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruzak (C-323/18, EU:C:2019:567) și în cauza Vodafone Magyarországi (C-75/18, EU:C:2019:492).

27 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauzele Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 40), ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 38), și Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punctul 36).

28 A se vedea de asemenea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 41).

29 A se vedea pentru comparație Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 36), privind libera circulație a lucrătorilor, Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 26), Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctul 41), Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119), privind libertatea de stabilire, Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania (C-269/07, EU:C:2009:527), și Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13).

A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 38) și în cauza Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punctul 36), de asemenea, sub alt aspect, Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 42 și urm.).

74. Determinantă este, mai curând, o legătură interentă criteriului de diferențiere care, chiar și în cazul unei analize abstracte, indică în mod clar, în marea majoritate a cazurilor, probabilitatea unei corelații.

75. Dacă aceste principii sunt aplicate la situația din prezenta cauză, întrebarea decisivă este dacă lipsa înregistrării fiscale a unei întreprinderi în Ungaria – care, ca atare, determină aplicarea sancțiunilor corespunzătoare în temeiul Legii privind taxa de publicitate – este, prin natura sa, corelată cu sediul (din străinătate) al întreprinderii. Astfel cum consideră și Comisia, o astfel de legătură trebuie stabilită în speță.

76. Articolul 7/B alineatul 1 stabilește că o persoană nu este considerată ca fiind supusă unei forme de impozitare. În Ungaria, sunt supuse unor alte forme de impozitare toate societățile de drept privat înființate în temeiul dreptului maghiar, care sunt înregistrate în scopuri fiscale de la data înființării. Același lucru este valabil și în cazul tuturor persoanelor impozabile care efectuează operațiuni în Ungaria sau care desfășoară activități în Ungaria. În ambele cazuri, reședința în Ungaria este un factor determinant, astfel încât această reglementare include, prin natura sa, în principal rezidenții fiscali.

77. Astfel, în principiu, numai nerezidenții fiscali sunt supuși riscului de a fi sancționați în conformitate cu articolul 7/B alineatele 2 și 3 din Legea privind taxa pe publicitate. Singurele cazuri în care rezidenții ar fi vizați sunt cazuri atipice, de exemplu cazul unei persoane fizice cu domiciliul în Ungaria care începe să furnizeze servicii de publicitate în limba maghiară pe internet și care anterior nu a avut venituri sau cazul unei persoane juridice de drept public cu sediul în Ungaria, care ar desfășura pentru prima oară o activitate economică, furnizând servicii de publicitate. În acest sens, astfel cum susțin Google și Comisia, nu poate fi considerat o întâmplare faptul că, în imensa majoritate a cazurilor, numai întreprinderile străine sunt supuse acestei amenzi speciale în conformitate cu articolul 7/B alineatele 2 și 3 din Legea privind taxa de publicitate.

78. Având în vedere structura și normele prevăzute la articolul 7/B alineatul 1 din Legea privind taxa de publicitate, se poate afirma în acest caz că există o discriminare indirectă prin impunerea unor sancțiuni speciale pentru nerespectarea obligației de înregistrare în scopul taxei de publicitate și, prin urmare, o restricție privind libera prestare a serviciilor.

2. *Justificarea discriminării indirecte*

79. Cu toate acestea, o restrângere a libertăților fundamentale poate fi justificată de motive imperative de interes general, cu condiția ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia³⁰.

a) *Motive imperative de interes general*

80. Curtea a statuat deja în repetate rânduri că necesitatea de a asigura colectarea impozitelor și a taxelor poate reprezenta un motiv imperativ de interes general, susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor³¹.

³⁰ Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, punctul 42), Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 73), și Hotărârea din 5 octombrie 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punctul 17).

³¹ Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 59), Hotărârea din 19 iunie 2014, Strojírny Prostějov și ACO Industries Tábor (C-53/13 și C-80/13, EU:C:2014:2011, punctul 46), precum și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39).

81. În lipsa unei armonizări la nivelul dreptului Uniunii, legiuitorul național dispune de o anumită putere de apreciere în domeniul dreptului fiscal și în ceea ce privește executarea efectivă a normelor fiscale. Această justificare permite de asemenea diferențierea între diferitele tipuri de taxe, în cazul în care aplicarea fiecăreia dintre taxe are, din punctul de vedere al statului membru, grade de dificultate diferite.

82. În cazul unei taxe care este independentă de reședința în țară a persoanei impozabile, punerea în aplicare a obligației fiscale – astfel cum se poate ușor observa în exemplul Google – este mai dificilă decât punerea în aplicare a impozitului pe venit în sarcina unei persoane impozabile care are reședința în țară. În această privință, diferitele sancțiuni impuse în funcție de tipul taxei sunt rezonabile, fiind astfel justificate în mod obiectiv.

83. Singurul aspect discutabil este dacă forma concretă este justificată. În acest sens, Curtea a arătat în mod constant că impunerea de sancțiuni poate fi considerată necesară pentru a garanta respectarea efectivă a unei reglementări naționale, cu condiția însă ca natura și cuantumul sancțiunii impuse să fie, în fiecare caz, proporționale cu gravitatea încălcării pe care urmărește să o sancționeze³².

b) Proporționalitatea restricției

84. Prin urmare, sancțiunea trebuie să fie proporțională. În aceste sens, ea trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în discuție, fără să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv³³.

85. Conform jurisprudenței Curții de Justiție, o reglementare națională este adecvată pentru a asigura realizarea obiectivului invocat numai atunci când răspunde cu adevărat unei preocupări privind atingerea acestuia în mod coerent și sistematic³⁴.

86. Pe de o parte, s-ar putea pune la îndoială faptul că sancțiunile prevăzute, inițial în cuantum de 10 milioane HUF (aproximativ 30 600 de euro) pentru prima încălcare, iar apoi de trei ori mai mult pentru fiecare zi ulterioară, pe baza amenziilor anterioare, dar limitate la un cuantum total de 1 miliard HUF (echivalentul a aproximativ 3,06 milioane de euro) sunt adecvate pentru a garanta punerea în aplicare a taxei. Această amendă nu a determinat înregistrarea Google în Ungaria. Astfel cum chiar Google a recunoscut în cursul ședinței, aceasta nu a dat curs până în prezent obligației de înregistrare prevăzute la articolul 7/B din Legea privind taxa de publicitate.

87. Pe de altă parte, din persistența în nerespectarea legii a unei întreprinderi nu poate fi dedus caracterul inadecvat al unei legi. În cazul de față, posibilitatea de a aplica o sancțiune întreprinderilor stabilite în străinătate și care nu sunt înregistrate fiscal în țară, care nu își îndeplinesc obligația de a depune o declarație fiscală, nu este în mod vădit inadecvată pentru îndeplinirea obiectivului de colectare eficientă a taxei de publicitate.

88. De asemenea, în raport cu sancțiunile menționate anterior (punctul 86), nu ar trebui să existe o măsură mai puțin restrictivă, dar la fel de adecvată. Sumele mai mici ar constitui o măsură mai puțin restrictivă, dar nu ar fi la fel de adecvate, deoarece ar reduce presiunea financiară.

32 Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 59), Hotărârea din 3 decembrie 2014, De Clercq și alții, C-315/13, EU:C:2014:2408, punctul 73 și jurisprudența citată).

33 A se vedea Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 25), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 42), Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 27), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 47), Hotărârea din 13 decembrie 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punctul 23), și Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 35).

34 Hotărârea din 11 iunie 2015, Berlington Hungary și alții (C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 64), Hotărârea din 12 iulie 2012, HIT și HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punctul 22 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 42).

89. În plus, sancțiunile trebuie să fie de asemenea proporționale cu obiectivul legitim de a asigura o impozitare efectivă și uniformă. Asigurarea unei impozitări efective și uniforme este un interes de importanță strategică al statului de drept, care este finanțat exclusiv prin intermediul resurselor fiscale și care a intervenit întotdeauna în acest scop în drepturile fundamentale ale cetățenilor săi. Pentru acceptarea și justificarea unei taxe, o importanță primordială o are, în acest sens, principiul impozitării uniforme³⁵ a tuturor persoanelor impozabile.

90. Astfel cum Albert Hensel – un cunoscut profesor german de drept fiscal din perioada Republicii de la Weimar – a explicat cu 100 de ani în urmă, propria noastră taxare, practic necondiționată, este tolerabilă numai dacă suntem asigurați că vecinul nostru (cu alte cuvinte, orice altă persoană impozabilă) aflat în aceeași situație trebuie să suporte aceeași datorie fiscală³⁶.

91. Libertățile fundamentale și drepturile fundamentale ale particularilor, în speță cele ale Google, trebuie supuse unei evaluări comparative în raport cu această idee a unei taxări uniforme efective a persoanelor impozabile.

92. O amendă pentru neîndeplinirea obligațiilor în quantum total de 3 milioane de euro pentru încălcarea unei obligații fiscale de înregistrare pare, la prima vedere, să nu fie în mod necesar adecvată. Cu toate acestea, pe lângă quantumul într-adevăr drastic, trebuie să se țină seama de faptul că atât aplicarea sancțiunii, cât și quantumul ei depindeau de Google și că, având în vedere cifra de afaceri și profitul realizate de Google, acest quantum poate fi relativizat. Dacă Google și-ar fi îndeplinit obligația de înregistrare, nu ar fi existat nicio amendă pentru neîndeplinirea obligațiilor. Dacă Google s-ar fi înregistrat cât mai curând posibil după prima somație, nu ar fi existat, în orice caz, o amendă pentru neîndeplinirea obligațiilor în acest quantum. Conform articolului 7/B alineatul (5) din Legea privind taxa de publicitate, aceasta ar fi putut fi chiar redusă integral.

93. Cu toate acestea, dacă este examinată legea în mod mai detaliat, apar mai multe argumente în favoarea caracterului disproporționat al sancțiunilor prevăzute de legislația maghiară.

94. Astfel, în primul rând, nu există nicio legătură cu quantumul taxei care trebuie asigurată prin stabilirea de sancțiuni. O persoană impozabilă străină a cărei cifră de afaceri ar depăși, prin efectuarea de „publicitate maghiară”, doar cu 1 HUF limita de 100 de milioane HUF relevantă în anul în litigiu, ar trebui să suporte din prima zi o amendă pentru neîndeplinirea obligațiilor în quantum de 10 milioane HUF. În a doua zi, acesta ar fi deja de aproximativ 30 milioane HUF, iar în a treia zi de 90 milioane HUF. După numai trei zile, amenda ar depăși cifra de afaceri care reprezintă baza de calcul a taxei. În cazul unei marje de profit mai mici de 10 %, amenda ar fi încă din prima zi mai mare decât profitul efectiv care ar urma să fie impozitat. Raportul față de taxa efectiv datorată este, în acest exemplu, și mai disproporționat.

95. De asemenea, legea nu ține seama de motivele neînregistrării. În orice situație, urmează să fie aplicată aceeași sumă. Cu toate acestea, pentru a garanta colectarea eficientă a impozitelor, contează dacă cererea de înregistrare a fost depusă cu întârziere din cauza unor circumstanțe neprevăzute sau dacă persoana impozabilă refuză în mod deliberat și în mod repetat să se înregistreze, cum se întâmplă în cazul Google.

35 Curtea însăși a recunoscut deja acest principiu în dreptul Uniunii (mai exact în dreptul privind taxa pe valoarea adăugată) – a se vedea printre altele Hotărârea din 25 ianuarie 2001, Comisia/Franța (C-429/97, EU:C:2001:54, punctul 40). Principiul este însă aplicabil de asemenea în orice alt domeniu de drept fiscal, la nivel național sau la nivelul dreptului Uniunii.

36 Hensel, A., *Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*, Buletinul trimestrial de drept fiscal și financiar 1927, pagina 62: orice persoană impozabilă are dreptul de a spune: cer ca vecinul meu să fie afectat de sarcina fiscală în același mod cum sunt eu însumi. Albert Hensel a descris încă de atunci „caracterul general și uniform al impozitării” drept „principiul fundamental al sistemului fiscal al unui stat de drept”.

96. De asemenea, creșterea exponențială a amenzii cu fiecare zi suplimentară, în condițiile stabilirii limitei de aproximativ 3,06 milioane euro, este disproporționată dacă se are în vedere garantarea unei colectări uniforme a impozitelor, astfel cum subliniază Comisia și de asemenea Republica Cehă. Această tehnică legislativă exclude chiar realizarea scopului unei penalități cu titlu cominatoriu.

97. Scopul unei penalități cu titlu cominatoriu este tocmai acela de a obliga persoana impozabilă să acționeze într-un anumit fel. Acest scop impune, însă, ca persoana impozabilă să aibă posibilitatea de a da curs măsurilor de constrângere, ceea ce implică o anumită perioadă în care poate acționa. Această situație nu se regăsește în speță. Încă înainte ca prima amendă stabilită să poată fi comunicată prin poștă persoanei impozabile, autoritatea maghiară a stabilit-o deja pe următoarea, în cuantum de trei ori mai mare. Chiar dacă persoana impozabilă ar acționa imediat, aceasta aproape că nu ar putea evita următoarele amenzi, majorate în mod exponențial.

98. Această modalitate de a impune măsuri coercitive este nerezonabilă. Aceasta este disproporționată în raport cu obiectivul urmărit de o impozitare uniformă.

99. Caracterul disproporționat al amenzii nu este schimbat nici de posibilitatea ca amenda aplicată să fie ulterior redusă chiar în cuantum integral de către administrație, astfel cum susține Ungaria, spre deosebire de instanța de trimitere. Astfel, o amendă disproporționată nu devine proporțională întrucât există posibilitatea reducerii ulterioare a acesteia până la un cuantum proporțional, dacă această reducere depinde doar de voința discreționară a autorității. În această privință, Curtea a statuat deja că aprecierea ulterioară a unei sancțiuni de către o instanță judecătorească nu anulează caracterul disproporționat al acesteia, în cazul în care legea nu prevede nicio altă posibilitate de a aplica o sancțiune mai puțin restrictivă, în funcție de gravitatea încălcării comise³⁷. Însă același lucru trebuie să fie valabil și în ceea ce privește o reexaminare ulterioară de către autoritate a unei sancțiuni deja stabilite.

100. Prin urmare, modalitatea de aplicare a măsurilor coercitive este disproporționată și, prin urmare, restrângerea indirectă a libertății de a presta servicii nu este justificată.

D. Întrebările 5 și 7: cale de atac specială împotriva sancțiunilor

101. Prin intermediul celei de a cincea și al celei de a șaptea întrebări, instanța de trimitere solicită, în sfârșit, să se stabilească dacă există o restricție nejustificată privind libera prestare a serviciilor, ținând seama de articolul 41 alineatul (1) și de articolul 47 alineatul (2) din cartă, în cazul în care există doar o cale de atac limitată împotriva amenzii speciale pentru neîndeplinirea obligațiilor prevăzute la articolul 7/B din Legea privind taxa de publicitate. Aceste restricții constau în faptul că, împotriva amenzii speciale pentru neîndeplinirea obligațiilor, nu este prevăzută nicio cale de atac administrativă, ci este posibilă numai formularea unei căi de atac jurisdicționale, limitată la o procedură scrisă și în care este admisă doar proba cu înscrisuri.

102. Criteriul pentru stabilirea unei încălcări a libertății de a presta servicii ca urmare a unei proceduri de protecție jurisdicțională speciale împotriva unor penalități fiscale pentru neîndeplinirea obligației este tot o diferență de tratament a situației de fapt străine, care, din punct de vedere formal, nu există nici în acest caz. Orice persoană care introduce o acțiune împotriva amenzii speciale pentru neîndeplinirea obligațiilor prevăzute la articolul 7/B din Legea privind taxa de publicitate este supusă aceleiași proceduri. În principiu, nici dreptul Uniunii nu impune ca protecția juridică să aibă o formă identică indiferent de tipul penalităților aplicate pentru neîndeplinirea obligației.

³⁷ A se vedea Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 61).

103. Cu toate acestea, tehnica legislativă a articolului 7/B din Legea privind taxa de publicitate determină – astfel cum am menționat anterior la punctul 75 și următoarele – o discriminare indirectă a întreprinderilor străine. Acest lucru este de asemenea valabil în ceea ce privește protecția juridică limitată împotriva unei astfel de amenzi. Și în acest caz, trebuie să se examineze dacă această restricție privind libera prestare a serviciilor este justificată, ceea ce presupune existența unui motiv imperativ de interes general³⁸.

104. Din cererea de decizie preliminară nu reies motivele care au determinat legiuitorul să adopte o astfel de procedură jurisdicțională de limitată. Nici dacă se ține seama de puterea de apreciere a statelor membre în adoptarea legilor generale³⁹, nu este clar motivul pentru care un stat membru al Uniunii, și anume un stat de drept, în cazul unei amenzi care crește deosebit de repede în dimensiuni considerabile, care afectează în principal întreprinderile străine, reduce protecția jurisdicțională împotriva stabilirii unei sancțiuni ilegale.

105. În cazul unor penalități pentru neîndeplinirea obligațiilor în quantum nesemnificativ, ar fi logic să se accelereze controlul, renunțându-se în acest sens la procedura administrativă prealabilă, la ședință și la administrarea unor elemente de probă suplimentare. Într-un astfel de caz, ar putea fi luată în considerare, ca justificare, ideea simplificării administrative menționată de Ungaria în ședință. Acest lucru nu este însă valabil în cazul unor penalități pentru neîndeplinirea obligației de aproximativ 3,06 milioane de euro, sumă maximă care este atinsă în doar câteva zile (potrivit Google, în 5 zile) de întârziere, ca urmare a posibilei creșteri exponențiale și a căror valoare este datorată independent de valoarea taxei datorate.

106. Așadar, nu există niciun motiv imperativ de interes general pentru această diferențiere, care, prin natura sa, vizează numai întreprinderile străine. În consecință, restricția nu este justificată.

107. Curtea nu este obligată să se pronunțe – după cum subliniază în mod întemeiat Comisia – în ceea ce privește aspectul dacă, în plus, se aduce atingere vreunui dintre drepturile fundamentale menționate de instanța de trimitere.

VI. Concluzie

108. Pentru aceste motive, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Fővárosi közigazgatási és munkaügyi bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) după cum urmează:

- „1) În situația din speță, dreptul Uniunii nu se opune introducerii unei taxe pe profit legate de limba oficială a statului membru în cauză.
- 2) O obligație de înregistrare specială în vederea punerii în aplicare și a executării unei taxe speciale (în acest caz, taxa pe publicitate) nu este, în sine, contrară libertății de a presta servicii.
- 3) Modalitatea concretă de aplicare a unor măsuri coercitive unor întreprinderi cu sediul în afara Ungariei, impusă de Legea privind taxa de publicitate maghiară, constituie o restricție indirectă privind libera prestare a serviciilor care, având în vedere caracterul disproportionat al acesteia, nu este justificată.

³⁸ Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, punctul 42), Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 73), și Hotărârea din 5 octombrie 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punctul 17).

³⁹ A se vedea de asemenea Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Gambelli și alții (C-243/01, EU:C:2003:597, punctul 63), Hotărârea din 21 septembrie 1999, Läärä și alții (C-124/97, EU:C:1999:435, punctele 14 și 15), și Hotărârea din 24 martie 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punctul 61), toate privind domeniul jocurilor de noroc, precum și Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79, punctul 48 și urm.), privind dreptul alimentară.

- 4) De asemenea, restricțiile privind posibilitatea de formulare a unei căi de atac jurisdicționale, având în vedere quantumul deosebit de ridicat al penalităților asociate taxei de publicitate maghiare, constituie o restricție nejustificată privind libera prestare a serviciilor.”