



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 3 mars 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Frihet att tillhandahålla tjänster – Artikel 56 FEUF – Restriktioner – Bestämmelser om skatter och avgifter – Skatt på reklam som är grundad på omsättningen – Skyldighet att vara registrerad hos skattemyndigheten – Icke-diskrimineringsprincipen – Administrativ straffavgift – Proportionalitetsprincipen”

I mål C-482/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 13 juli 2018, som inkom till domstolen den 24 juli 2018, i målet

Google Ireland Limited

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L.S. Rossi (referent) och I. Jarukaitis samt domarna E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen och K. Jürimäe,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Șereș,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 juni 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Google Ireland Limited, genom Z. Szür och D. Kelemen, ügyvédek,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér, i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlácil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement, L. Malferrari och A. Sipos, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

och efter att den 12 september 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 och 56 FEUF samt artiklarna 41 och 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Google Ireland Limited, ett bolag med hemvist i Irland, och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Skattemyndigheten, Ungern). Målet rör skattemyndighetens beslut att ålägga Google Ireland en rad på varandra följande administrativa straffavgifter för att ha åsidosatt den anmälningsskyldighet som åvilar personer som bedriver sådan verksamhet som innebär att de är skyldiga att betala den reklamskatt som är föreskriven enligt ungersk lagstiftning.

Tillämpliga bestämmelser

Den ungerska lagen om reklamskatt

- 3 I 2 § första stycket punkt e reklamadórol szóló 2014. évi XXII. törvény (2014 års lag nr XXII om reklamskatt), i den lydelse som var i kraft den 1 januari 2017 (nedan kallad reklamskattelagen), föreskrivs att reklamskatt ska betalas vid all publicering eller spridning av reklam på internet som huvudsakligen sker på ungerska eller på en huvudsakligen ungerskspråkig webbplats.
- 4 I 2 § andra stycket punkt b nämnda lag föreskrivs följande:

”Skatten ska betalas på varje beställning av publicering, reklamplats eller spridning, såvida inte ... beställaren

 - ba) har begärt att den skattskyldige, såsom definierad i 3 § första stycket, gör den anmälan som är föreskriven i 3 § tredje stycket och kan styrka detta,
 - bb) inte har erhållit anmälan enligt led ba) inom 10 arbetsdagar efter mottagandet av faktura eller räkenskapshandling avseende publiceringen av reklamen, köpet av reklamplats eller spridningen av reklamen, och
 - bc) har underrättat skattemyndigheten om den omständighet som avses i led ba) samt om identiteten hos den person som publicerat reklamen, upplåtit reklamplats eller spridit reklamen, och det pris som betalats för publiceringen, reklamplatsen eller spridningen.”
- 5 Enligt 3 § första stycket reklamskattelagen anses alla som publicerar annonser på internet som huvudsakligen är på ungerska eller huvudsakligen publiceras på ungerskspråkiga webbplatser som ”skattskyldiga personer oavsett var de har hemvist”.
- 6 I 3 § tredje stycket reklamskattelagen föreskrivs följande:

”Den skattskyldiga person som avses i första stycket ska på varje faktura, räkenskapshandling eller annan handling (särskilt avtal om publicering av reklam, försäljning av reklamplats eller spridning av reklam) på vilken det pris som betalats för publiceringen, reklamplatsen eller spridningen anges, avge en förklaring om att vederbörande är skattskyldig till skatten och har uppfyllt sina skyldigheter i fråga

om anmälan och betalning av skatten, eller om att vederbörande, för det aktuella räkenskapsåret, inte är skyldig att betala skatten för den publicerade eller spridda reklamen eller den köpta reklamplatsen. ...”

7 7/B § i denna lag har följande lydelse:

”1. En skattskyldig person enligt 3 § första stycket som inte är registrerad hos skattemyndigheten som skattskyldig person avseende någon skatt eller avgift är skyldig att anmäla sig som sådan inom 15 dagar efter inledandet av sådan verksamhet som omfattas av skatten i den mening som avses i 2 § första stycket på den blankett som skattemyndigheten upprättat för detta ändamål. ...

2. Om den skattskyldiga person som avses i första stycket inte fullgör skyldigheten att anmäla sig ska skattemyndigheten, utöver att förelägga vederbörande att fullgöra denna skyldighet, fastställa en första administrativ straffavgift på 10 miljoner ungerska forint [HUF] [(cirka 31 000 euro)].

3. Vid varje nytt tillfälle som skattemyndigheten konstaterar att anmälningsskyldigheten inte har fullgjorts ska den meddela en administrativ straffavgift vars storlek ska vara tre gånger högre än den tidigare meddelade straffavgiften.

4. Skattemyndigheten konstaterar löpande att anmälningsskyldigheten enligt första stycket inte har uppfyllts. Besluten är slutgiltiga och får verkställas efter delgivning. De kan överklagas till domstol. Vid överklagande får endast skriftlig bevisning åberopas. Domstolen avgör målet utan muntlig förhandling.

5. Om den skattskyldige fullgör sin anmälningsskyldighet när skattemyndigheten för första gången anmodar vederbörande att göra detta, får den administrativa straffavgift som föreskrivs i styckena 2 och 3 sättas ned utan begränsning.”

8 I 7/D § i samma lag anges följande:

”De administrativa straffavgifter för underlåtenhet att uppfylla anmälningsskyldigheten som skattemyndigheten ålägger en och samma beskattningsbara person med stöd av 7/B och 7/C §§ får inte överstiga sammanlagt 1 miljard HUF [(cirka 3, 1 miljoner euro)].”

Den ungerska lagen om regler för beskattning

9 Det framgår av 17 § första stycket b Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om regler för beskattning) (nedan kallad lagen om regler för beskattning) att en skattskyldig person med hemvist i landet med automatik uppfyller skyldigheten att anmäla sig till skattemyndigheten när vederbörande ansöker om registrering i handelsregistret och ansöker om ett skatteregistreringsnummer.

10 Underlåtenhet att uppfylla anmälningsskyldigheter, oavsett om det rör sig om skyldigheten att anmäla sig eller att anmäla ändrade förhållanden, skyldigheten att lämna uppgifter eller att öppna bankkonto eller skyldigheten att inkomma med en skattedeklaration, kan enligt 172 § i nämnda lag medföra en administrativ straffavgift på 500 000 HUF (cirka 1 550 euro) eller 1 000 000 HUF (cirka 3 100 euro), beroende på omständigheterna. Skattemyndigheten är även skyldig att, när den utfärdar en administrativ straffavgift på denna grund, förelägga den skattskyldige att inom en angiven frist fullgöra den skyldighet som denne har åsidosatt. Storleken på den administrativa straffavgiften fördubblas om den skattskyldige inte iakttar den föreskrivna fristen för att fullgöra den åsidosatta skyldigheten. Om skyldigheten fullgörs får den administrativa straffavgiften sättas ned utan begränsning.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 11 Skattemyndigheten konstaterade genom beslut av den 16 januari 2017 dels att Google Ireland bedrev en verksamhet som omfattades av reklamskattelagens tillämpningsområde, dels att Google Ireland i strid med 7/B § första stycket i samma lag inte hade anmält sig till skattemyndigheten inom 15 dagar från det att bolaget hade inlett sin verksamhet. Skattemyndigheten påförde därför i enlighet med 7/B § andra stycket i samma lag bolaget en administrativ straffavgift på 10 miljoner HUF (cirka 31 000 euro).
- 12 Genom beslut som antogs under de fyra följande dagarna påförde skattemyndigheten Google Ireland fyra nya administrativa straffavgifter. Respektive straffavgift uppgick i enlighet med 7/B § tredje stycket reklamskattelagen till tre gånger den tidigare påförda straffavgiften. Genom beslut av den 20 januari 2017 påfördes Google Ireland sammantaget det lagstadgade högsta beloppet på 1 miljard HUF (cirka 3,1 miljoner euro), vilket föreskrivs i 7/D § i denna lag.
- 13 Google Ireland väckte talan om ogiltigförklaring av dessa beslut vid den hänskjutande domstolen.
- 14 Google Ireland har till stöd för sin talan för det första gjort gällande att påförandet av administrativa straffavgifter på grund av att bolaget underlåtit att uppfylla anmälningsskyldigheten i 7/B § reklamskattelagen strider mot artiklarna 18 och 56 FEUF. Google Ireland har därefter gjort gällande att bolag med hemvist i Ungern lättare kan uppfylla de skyldigheter som föreskrivs i denna lag än bolag som har hemvist utanför Ungern. Google Ireland anser slutligen att de administrativa straffavgifter som påförs sistnämnda bolag på grund av att de har underlåtit att uppfylla sin anmälningsskyldighet skiljer sig från de straffavgifter som tillämpas på bolag med hemvist i Ungern, vilka har åsidosatt en liknande skyldighet, och är oproportionerliga i förhållande till överträdelsens svårighetsgrad, och att de sålunda utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster inom Europeiska unionen.
- 15 Enligt Google Ireland befinner sig även skattskyldiga personer med hemvist i utlandet i en mindre fördelaktig situation än bolag med hemvist i Ungern när det gäller utövandet av rätten till ett effektivt rättsmedel. Även om de har rätt att överklaga ett beslut om påförande av administrativ straffavgift till domstol, vilket enligt 7/B och 7/D §§ reklamskattelagen är slutgiltigt och endast behöver delges för att vara verkställbart, är räckvidden av denna rätt emellertid begränsad genom de närmare bestämmelserna för att utöva rättigheten. I det överklagandeförfarande som avses i 7/B § fjärde stycket reklamskattelagen får den domstol som prövar överklagandet endast lägga skriftlig bevisning till grund för sin prövning och avgör målet utan att hålla muntlig förhandling, medan det överklagandeförfarande som enligt lagen om beskattningsregler gäller för skattskyldiga med hemvist i landet inte är föremål för några sådana begränsningar, eftersom sådana skattskyldiga bland annat har rätt att begära omprövning hos myndigheten. Bestämmelserna i reklamskattelagen garanterar således inte den person som påförs en administrativ straffavgift rätten till ett effektivt rättsmedel och till en rättvis rättegång, såsom föreskrivs i artikel 47 i stadgan.
- 16 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang frågat sig huruvida 7/B och 7/D §§ reklamskattelagen är förenliga med artikel 56 FEUF och icke-diskrimineringsprincipen. Enligt den domstolen är både anmälningsskyldigheten och de administrativa straffavgifter som påförs vid underlåtenhet att uppfylla denna skyldighet (vilka tillhör en grupp mycket repressiva påföljder och är av bestraffningskaraktär) mycket skadliga för bolag som inte har hemvist i Ungern och de kan i praktiken inskränka det fria tillhandahållandet av tjänster i unionen. Den hänskjutande domstolen anser att det är troligt att proportionalitetsprincipen inte har uppfyllts i förevarande fall med avseende på de administrativa straffavgifterna för underlåtenhet att uppfylla anmälningsskyldigheten. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende angett att de skattskyldiga kan åläggas en rad på varandra följande straffavgifter under en tid av fem dagar, varvid skattemyndigheten varje dag får tredubbla den föregående straffavgiftens storlek. Dessa avgifter blir emellertid tillämpliga redan innan de skattskyldiga personerna kan få kännedom om den dagliga tredubblingen av storleken på den föregående straffavgiften och utan att de kan åtgärda underlåtenheten. Det är således omöjligt för dem

att förhindra att straffavgifterna uppnår takbeloppet på 1 miljard HUF (3,1 miljoner euro). Denna omständighet kan enligt den hänskjutande domstolen även väcka frågan huruvida detta administrativa förfarande är förenligt med artikel 41 i stadgan. Den hänskjutande domstolen har påpekat att beloppet av den administrativa straffavgift som påförs enligt 7/D § reklamskattelagen sammantaget är upp till 2 000 gånger högre än den administrativa straffavgift som kan påföras ett bolag med hemvist i Ungern som inte uppfyller kravet på skatteregistrering enligt 172 § lagen om beskattningsregler.

- 17 Den hänskjutande domstolen ställer sig slutligen frågan huruvida artikel 47 i stadgan har iakttagits, eftersom – till skillnad från vad som gäller beträffande överklagande av förvaltningsbeslut i allmänhet – endast skriftlig bevisning tillåts enligt det förfarande för domstolskontroll som föreskrivs i 7/B § fjärde stycket reklamskattelagen, och den domstol som prövar överklagandet inte får hålla muntlig förhandling.
- 18 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) anser att det inte är möjligt att utifrån EU-domstolens hittillsvarande praxis besvara dessa frågor och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
 - ”1) Ska artiklarna 18 och 56 [FEUF] och förbudet mot diskriminering tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning som vid åsidosättande av skyldigheten att registrera sig för reklamskatt föreskriver åläggande av administrativa straffavgifter för underlåtenhet, vilka administrativa straffavgifter, när det gäller bolag som inte är etablerade i Ungern, totalt kan bli upp till 2 000 gånger högre än de administrativa straffavgifter som är tillämpliga för bolag som är etablerade i Ungern?
 - 2) Kan de administrativa straffavgifter som beskrivs i föregående fråga, som är anmärkningsvärt höga och har straffliknande karaktär, medföra att tillhandahållare av tjänster som inte är etablerade i Ungern avskräcks från att tillhandahålla tjänster i det landet?
 - 3) Ska artikel 56 FEUF och förbudet mot diskriminering tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse enligt vilken, i fråga om företag som är etablerade i Ungern, skyldigheten att registrera sig uppfylls automatiskt, utan uttrycklig begäran, vid tilldelning av ett ungerskt skatteregistreringsnummer i samband med registrering i handelsregistret, oavsett om företaget publicerar annonser eller ej, samtidigt som denna skyldighet, för företag som inte är etablerade i Ungern men som publicerar annonser i landet, inte uppfylls automatiskt, utan företagen måste uppfylla registreringsskyldigheten genom ett särskilt förfarande och företagen kan åläggas en särskild sanktion om de inte uppfyller denna skyldighet?
 - 4) I händelse av ett jakande svar på den första frågan: Ska artikel 56 FEUF och förbudet mot diskriminering tolkas så, att de utgör hinder för en sådan sanktionsåtgärd som den som är i fråga i det nationella målet, som tillämpas vid överträdelse av skyldigheten att registrera sig för reklamskatt, i den mån denna lagstiftning visar sig vara oförenlig med denna artikel?
 - 5) Ska artikel 56 FEUF och förbudet mot diskriminering tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse enligt vilken, i fråga om bolag som är etablerade utomlands, beslut att ålägga bolag administrativa straffavgifter är slutliga och verkställbara från och med delgivningen och besluten endast kan angripas genom överklagande till domstol, i vilka förfaranden domstolen inte kan hålla muntlig förhandling och endast skriftlig bevisning är tillåten, medan det för att angripa sådana beslut avseende företag som är etablerade i Ungern räcker att inge klagomål till myndighet, och domstolsprövningen dessutom inte begränsas på något sätt?
 - [6) Ska artikel 56 FEUF, mot bakgrund av rätten till en rättvis rättegång som stadfästs i artikel 41.1 i stadgan, tolkas så, att kraven enligt denna rätt inte är uppfyllda om de administrativa straffavgifterna för underlåtenhet påförs på daglig basis, vilket medför att deras belopp tredubblas

varje gång utan att tjänsteleverantören ännu har erhållit kännedom om det tidigare beslutet, varför det varit omöjligt för denne att avhjälpa sin underlåtenhet innan de påföljande administrativa straffavgifterna påfördes?

- [7]) Ska artikel 56 FEUF i förening med rätten till en rättvis rättegång, som slås fast i artikel 41.1 i stadgan, och med rätten att bli hörd enligt artikel 41.2 a i stadgan och rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol som slås fast i artikel 47 i stadgan, tolkas så, att kraven enligt dessa rättigheter inte är uppfyllda om beslutet inte kan angripas genom klagomål till en myndighet och endast skriftlig bevisning är tillåten i domstolsförfarandet och domstolen inte kan hålla muntlig förhandling i målet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 19 Den hänskjutande domstolens sju frågor kan indelas i följande tre kategorier.
- 20 För det första söker den hänskjutande domstolen med fråga 3 klarhet i huruvida artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat enligt vilken leverantörer av reklamtjänster som har hemvist i en annan medlemsstat är skyldiga att anmäla sig i syfte att betala en reklamskatt, medan leverantörer av sådana tjänster med hemvist i beskattningsmedlemsstaten är undantagna från denna skyldighet med hänvisning till att de omfattas av anmälnings- och registreringsskyldigheter i kraft av att de är skattskyldiga till andra skatter och avgifter i nämnda medlemsstat.
- 21 För det andra söker den hänskjutande domstolen med frågorna 1, 2, 4 och 6 klarhet i huruvida artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat enligt vilken tjänsteleverantörer som har hemvist i en annan medlemsstat, vilka inte har fullgjort skyldigheten att anmäla sig för betalning av en reklamskatt, genom en rad på varandra följande administrativa straffavgifter som påförs under några dagar och vilkas belopp – från och med straffavgift nr 2 – vid varje nytt konstaterande av att skyldigheten inte fullgjorts tredubblas i förhållande till föregående straffavgifts belopp, för att slutligen uppgå till ett sammanlagt belopp av flera miljoner euro, utan att leverantörerna beretts möjlighet att fullgöra anmälningskyldigheten före mottagandet av det beslut som slutgiltigt fastställer straffavgifternas sammanlagda belopp, medan beloppet för de straffavgifter som skulle åläggas en leverantör med hemvist i beskattningsmedlemsstaten som har underlåtit att uppfylla en liknande anmälnings- eller registreringsskyldighet enligt bestämmelser i den nationella skattelagstiftningen i allmänhet är betydligt lägre och varken ökar i samma proportion eller inom en lika kort tidsrymd för det fall underlåtenheten att uppfylla skyldigheten består.
- 22 För det tredje söker den hänskjutande domstolen med frågorna 5 och 7 klarhet i huruvida artikel 56 FEUF, tolkad mot bakgrund av artiklarna 41 och 47 i stadgan, ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken skattemyndighetens beslut om administrativa påföljder gentemot en tjänsteleverantör som har hemvist i en annan medlemsstat, och som inte har uppfyllt en anmälningskyldighet som myndigheten fastställt, får överklagas till domstol enligt ett förfarande där, till skillnad från vad som gäller enligt det förfarande för överklagande av skattebeslut som gäller i allmänhet, den nationella domstol som prövar överklagandet endast får avgöra målet på handlingarna, utan möjlighet att hålla en muntlig förhandling.
- 23 Dessa frågor ska prövas i ovan angiven ordning.

Fråga 3

- 24 Det ska inledningsvis påpekas att den hänskjutande domstolen endast har frågat EU-domstolen om den eventuella inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 FEUF som den skyldighet som i Ungern åläggs leverantörer av reklamtjänster att anmäla sig för betalning av en skatt på reklam som sprids på internet medför, och inte om den eventuella inskränkning i nämnda frihet som leverantörernas skyldighet att betala en sådan skatt, såsom den som är tillämplig i den staten, medför.
- 25 I detta avseende finns det anledning att erinra om att artikel 56 FEUF utgör hinder för tillämpningen av all nationell lagstiftning som får till följd att tillhandahållandet av tjänster mellan medlemsstater blir svårare än tillhandahållandet av tjänster inom en och samma medlemsstat (dom av den 18 juni 2019, Österrike/Ungern, C-591/17, EU:C:2019:504, punkt 135 och där angiven rättspraxis). Artikel 56 FEUF innebär nämligen ett krav på avskaffandet av alla hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som grundar sig på att tjänsteleverantören har hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten tillhandahålls (se, bland annat, dom av den 22 november 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 26 Nationella åtgärder som förbjuder, försvårar eller gör det mindre attraktivt att utöva friheten att tillhandahålla tjänster utgör sådana inskränkningar i denna frihet. Åtgärder som endast får till följd att ytterligare kostnader uppkommer för tillhandahållandet av den ifrågavarande tjänsten och som påverkar tillhandahållandet av tjänster mellan medlemsstater och inom en och samma medlemsstat på samma sätt, omfattas däremot inte av förbudet i artikel 56 FEUF (se, bland annat, dom av den 18 juni 2019, Österrike/Tyskland, C-591/17, EU:C:2019:504, punkterna 136 och 137 och där angiven rättspraxis).
- 27 I förevarande fall ska det preciseras att enligt 7/B § första stycket reklamskattelagen är varje person som är skyldig att betala denna skatt, som skattemyndigheten inte redan har registrerat som betalningsansvarig för någon skatt eller avgift, skyldig att, inom femton dagar från det att den skattepliktiga verksamheten inleddes, på en blankett anmäla sig till skattemyndigheten.
- 28 Av detta följer dels att den anmälningsskyldighet som föreskrivs i 7/B § första stycket i denna lag inte utgör ett villkor för att bedriva reklamverksamhet i Ungern, dels att det är leverantörer av reklamtjänster som inte är skatteregistrerade i Ungern innan de inleder den skattepliktiga reklamverksamheten som är föremål för denna skyldighet, medan leverantörer av reklamtjänster som redan är skatteregistrerade i den medlemsstaten, oavsett för vilken skatt eller avgift, är befriade från denna skyldighet. Detta gäller oberoende av var respektive leverantör har hemvist.
- 29 Anmälningsskyldigheten, som är en administrativ formalitet, utgör inte i sig ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster.
- 30 Det framgår nämligen inte på något sätt att den anmälningsskyldighet som föreskrivs i 7/B § första stycket reklamskattelagen medför en ytterligare administrativ börda för reklamföretag som inte har hemvist i Ungern i förhållande till den administrativa börda som drabbar leverantör av reklamtjänster som har hemvist i den medlemsstaten.
- 31 Leverantörer av reklamtjänster som har hemvist i Ungern är visserligen befriade från denna skyldighet. Såsom den hänskjutande domstolen har angett, anses dessa leverantörer nämligen med automatik uppfylla den skyldigheten.
- 32 Den omständigheten att dessa tjänsteleverantörer är befriade från anmälningsskyldigheten är emellertid inte en sådan skillnad i behandling, i förhållande till leverantörer av reklamtjänster med hemvist i andra medlemsstater, som kan utgöra en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

- 33 För det första är det nämligen utrett att sistnämnda leverantörer också är befriade från anmälningsskyldigheten enligt 7/B § första stycket reklamskattelagen om de redan har anmält sig till eller är registrerade hos skattemyndigheten för någon annan direkt eller indirekt skatt eller avgift som tas ut i Ungern.
- 34 Det är visserligen huvudsakligen leverantörer av reklamtjänster med hemvist i Ungern som drar fördel av befrielsen från anmälningsskyldigheten, men den får till följd att det förhindras att leverantörer som redan är registrerade hos skattemyndigheten behöver genomföra en onödig administrativ formalitet, och inte att leverantörer avhålls från ett gränsöverskridande tillhandahållande av reklamtjänster. Anmälningsskyldigheten har nämligen just till syfte att göra det möjligt för skattemyndigheten att identifiera de personer som är skattskyldiga till reklamskatten. Det framgår särskilt av de uppgifter som domstolen har tillgång till att en tjänsteleverantör med hemvist i Ungern är skyldig att lämna in en ansökan om inskrivning i handelsregistret och om tilldelning av ett skatteregistreringsnummer.
- 35 Det finns vidare ingen omständighet som bringats till domstolens kännedom som antyder att de formaliteter som måste genomföras för att uppfylla den aktuella anmälningsskyldigheten skulle vara mer betungande än de formaliteter som måste uppfyllas såväl för att registrera sig hos skattemyndigheten för en annan skatt eller avgift, som för att skriva in sig i det nationella handelsregistret.
- 36 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 3 besvaras enligt följande. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken leverantörer av reklamtjänster med hemvist i en annan medlemsstat är skyldiga att anmäla sig för betalningen av en reklamskatt, medan leverantörer av sådana tjänster med hemvist i beskattningsmedlemsstaten är befriade från denna skyldighet med hänvisning till att de är underkastade en skyldighet att anmäla eller registrera sig för betalningen av andra skatter och avgifter som tas ut i nämnda medlemsstat.

Frågorna 1, 2, 4 och 6

- 37 Domstolen erinrar om att det visserligen är riktigt att regelverket för påföljder på skatteområdet, i avsaknad av harmonisering på unionsnivå, omfattas av medlemsstaternas befogenhet, men att sådana regelverk inte får ha som följd att de friheter som är föreskrivna i EUF-fördraget undergrävs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, punkt 17).
- 38 Det ska således, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 63 i sitt förslag till avgörande, prövas huruvida de påföljder som är förenade med en underlåtenhet att göra den anmälan som föreskrivs i 7/B § första stycket reklamskattelagen strider mot friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 FEUF.
- 39 Det framgår av de uppgifter som lagts fram för domstolen att varje person som är skattskyldig till reklamskatt, som ännu inte är registrerad hos den nationella skattemyndigheten i egenskap av betalningsansvarig för en annan skatt eller avgift och som inte uppfyller sin anmälningsskyldighet, enligt 7/B § andra och tredje styckena reklamskattelagen löper risken att bli skyldig att betala en rad på varandra följande administrativa straffavgifter, där storleken på den första straffavgiften (cirka 10 miljoner HUF, cirka 31 000 euro) tredubblas varje dag som det på nytt konstateras att anmälningsskyldigheten inte har uppfyllts, för att inom några dagar, i enlighet med 7/D § i samma lag, uppnå det högsta sammanlagda beloppet på 1 miljard HUF (cirka 3,1 miljoner euro).
- 40 Formellt sett är detta påföljdsregelverk tillämpligt utan åtskillnad på samtliga skattskyldiga som inte uppfyller sin anmälningsskyldighet enligt reklamskattelagen, oberoende av i vilken medlemsstat de har hemvist.

- 41 Sålösom generaladvokaten har funnit i punkt 77 i sitt förslag till avgörande, förhåller det sig emellertid så, att det endast är de personer som inte har skatterättsligt hemvist i Ungern som i praktiken löper risken att åläggas de påföljder som är föreskrivna i 7/B § andra och tredje styckena och 7/D § reklamskattelagen, eftersom tjänsteleverantörer som är registrerade som betalningsansvariga i Ungern för någon annan skatt eller avgift enligt 7/B § första stycket i samma lag, som reglerar den personkrets som lagen är tillämplig på, är befriade från anmälningsskyldigheten.
- 42 Det är visserligen riktigt att leverantörer av reklamtjänster med hemvist i Ungern kan åläggas påföljder för underlåtenhet att uppfylla liknande anmälningsskyldigheter eller registreringsskyldigheter som åvilar dem enligt den nationella skattelagstiftningen i allmänhet.
- 43 Det regelverk för påföljder som föreskrivs i 7/B och 7/D §§ reklamskattelagen gör det emellertid möjligt att ålägga administrativa straffavgifter som uppgår till väsentligt högre belopp än straffavgifter enligt 172 § lagen om beskattningsregler för åsidosättande, av en leverantör av reklamtjänster med hemvist i Ungern, av skyldigheten att registrera sig enligt 17 § första stycket b nämnda lag. Dessutom höjs inte, vid fortgående underlåtenhet att uppfylla den aktuella registreringsskyldigheten, beloppet på de administrativa straffavgifter som åläggs enligt sistnämnda regelverk i sådan omfattning eller inom en så kort tidsrymd, som de administrativa straffavgifter som är tillämpliga enligt det system för påföljder som föreskrivs i reklamskattelagen.
- 44 Det regelverk för påföljder som är aktuellt i det nationella målet utgör, på grund av den skillnad i behandling som det inför mellan tjänsteleverantörer beroende på huruvida de är skatteregistrerade i Ungern eller inte, en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är förbjuden enligt artikel 56 FEUF.
- 45 En sådan inskränkning kan emellertid vara tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse och såvitt dess tillämpning i ett sådant fall är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av 26 maj 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 58, och dom av den 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 52).
- 46 För att motivera denna inskränkning har den ungerska regeringen i förevarande fall formellt åberopat behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, men har i princip fört fram skäl som är kopplade till säkerställandet av en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd.
- 47 Domstolen har härvidlag redan slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och av att säkerställa skatteuppbörden kan utgöra tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Domstolen har även funnit att det kan anses som nödvändigt att ålägga påföljder, inbegripet av straffrättsligt slag, för att säkerställa att en nationell lagstiftning verkligen efterlevs, dock på villkor att den ålagda påföljden till sin natur och till sitt belopp i varje enskilt fall står i proportion till hur allvarlig den överträdelsen är som påföljden avser att beivra (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59 och dom av den 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 57).
- 48 Vad för det första gäller frågan huruvida det regelverk för påföljder som inrättats genom 7/B och 7/D §§ reklamskattelagen är lämpligt med hänsyn till de mål som den ungerska regeringen har åberopat, konstaterar domstolen att åläggande av en administrativ straffavgift, vars belopp är tillräckligt högt för att beivra en underlåtenhet att uppfylla den anmälningsskyldighet som föreskrivs i 7/B § första stycket reklamskattelagen, är ägnat att avskräcka de leverantörer av reklamtjänster som är underkastade en sådan skyldighet från att underlåta att uppfylla den och sålunda förhindra att beskattningsmedlemsstaten berövas möjligheten att på ett effektivt sätt kontrollera villkoren för tillämpning och undantag från den aktuella skatten eller avgiften.

- 49 Vad för det andra gäller frågan huruvida, med avseende på storleken på de administrativa straffavgifter som kan åläggas vid underlåtenhet att fullgöra anmälningsskyldigheten, den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som Ungern har anfört, konstaterar domstolen att denna lagstiftning inrättar ett regelverk för påföljder enligt vilken en leverantör som inte har uppfyllt denna administrativa formalitet inom en tidsrymd av några dagar, med ett intervall av endast en dag, kan åläggas att betala administrativa straffavgifter, vilkas storlek från och med den andra straffavgiften – vid varje nytt konstaterande att anmälningsskyldigheten inte har fullgjorts – tredubblas i förhållande till storleken på föregående straffavgift för att uppnå ett sammanlagt belopp på 1 miljard HUF (cirka 3,1 miljoner euro), utan att den behöriga myndigheten ger leverantören den tid som krävs för att fullgöra sina skyldigheter eller ger denne tillfälle att yttra sig och utan att myndigheten själv bedömer överträdelsens allvar. Denna lagstiftning är under dessa omständigheter oproportionerlig.
- 50 För det första finns det nämligen inget samband mellan den exponentiella ökningen, inom en mycket kort tidsrymd, av de administrativa straffavgifternas sammanlagda belopp, som kan uppgå till flera miljoner euro, och allvaret av den underlåtenhet att, inom denna tidsrymd, fullgöra den administrativa formaliteten i form av den anmälningsskyldighet som föreskrivs i 7/B § första stycket reklamskattelagen. Storleken på de administrativa straffavgifterna fastställs således utan beaktande av omsättningen, vilken utgör beskattningsunderlaget för den skatt som ska drivas in. Under dessa omständigheter är det fullt möjligt att det sammanlagda beloppet av de administrativa straffavgifter som åläggs enligt 7/B § andra och tredje styckena reklamskattelagen överstiger den skattskyldiges omsättning.
- 51 För det andra går det endast några dagar mellan antagandet av det första beslutet om en administrativ straffavgift på 10 miljoner HUF (cirka 31 000 euro) och delgivningen av det sista påföljdsbeslutet av vilket det framgår att de administrativa straffavgifternas sammanlagda belopp uppgår till det lagstadgade takbeloppet på 1 miljard HUF (cirka 3,1 miljoner euro), eftersom det i den aktuella lagstiftningen föreskrivs att skattemyndigheten "dag efter dag" med automatik ska anta påföljdsbeslut, såsom de beslut som har fattats i det nationella målet. Det skulle därför, även om den skattskyldige agerade med största omsorg, vara praktiskt omöjligt för vederbörande att uppfylla sin anmälningsskyldighet i beskattningsmedlemsstaten före det att denne mottagit det sista påföljdsbeslutet i sin hemvistmedlemsstat och det skulle vara omöjligt för den skattskyldige att undgå de väsentliga ökningarna av de föregående administrativa straffavgifterna. Detta visar även att den metod för att beräkna de administrativa straffavgifterna som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte beaktar allvaret i agerandet hos de leverantörer av reklamtjänster som har åsidosatt sin anmälningsskyldighet.
- 52 Såsom den ungerska regeringen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, får skattemyndigheten enligt 7/B § femte stycket reklamskattelagen visserligen "utan begränsning" sätta ned beloppet för de administrativa straffavgifter som föreskrivs i 7/B § andra och tredje styckena i samma lag om den skattskyldige fullgör sin anmälningsskyldighet när denne för första gången anmodas av skattemyndigheten att göra detta.
- 53 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, framgår det emellertid av denna bestämmelses lydelse att skattemyndigheten endast har en rätt att göra detta. En administrativ straffavgift förlorar emellertid inte sin oproportionerliga karaktär enbart på grund av att myndigheterna i en medlemsstat efter eget skön får sänka avgiftens belopp.
- 54 Mot bakgrund av det anförda ska frågorna 1, 2, 4 och 6 besvaras enligt följande. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken tjänsteleverantörer med hemvist i en annan medlemsstat, som inte har fullgjort en skyldighet att anmäla sig för betalning av en reklamskatt, inom en tidsrymd av några dagar åläggs en rad på varandra följande administrativa straffavgifter, vilkas belopp från och med straffavgift nr 2 tredubblas i förhållande till föregående straffavgifts belopp varje gång det på nytt konstateras att skyldigheten inte har fullgjorts och vilkas

sammanlagda belopp kommer att uppgå till flera miljoner euro, utan att den behöriga myndigheten innan den antar det beslut som slutgiltigt fastställer straffavgifternas sammanlagda belopp ger leverantörerna den tid som krävs för att fullgöra sina skyldigheter eller ger dem möjlighet att yttra sig och utan att myndigheten själv bedömer överträdelsens allvar, medan beloppet på den administrativa straffavgift som skulle åläggas en leverantör med hemvist i beskattningsmedlemsstaten som, i strid med generellt tillämpliga bestämmelser i den nationella skattelagstiftningen, underlåtit att fullgöra en liknande anmälnings- eller registreringskyldighet är väsentligt lägre och inte är föremål, vid fortgående åsidosättande av en sådan skyldighet, för ökningarna i samma omfattning eller nödvändigtvis inom en lika kort tidsrymd.

Frågorna 5 och 7

- 55 Det framgår av svaret på frågorna 1, 2, 4 och 6 att en nationell lagstiftning som föreskriver ett sådant regelverk för administrativa straffavgifter som det som är tillämpligt vid bristande fullgörelse av den anmälningskyldighet som är aktuell i det nationella målet är oförenlig med artikel 56 FEUF. Under dessa omständigheter saknas anledning att besvara frågorna 5 och 7.

Rättegångskostnader

- 56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken leverantörer av reklamtjänster med hemvist i en annan medlemsstat är skyldiga att anmäla sig för betalningen av en reklamskatt, medan leverantörer av sådana tjänster med hemvist i beskattningsmedlemsstaten är befriade från denna skyldighet med hänvisning till att de är underkastade en skyldighet att anmäla eller registrera sig för betalningen av andra skatter och avgifter som tas ut i nämnda medlemsstat.
- 2) Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken tjänsteleverantörer med hemvist i en annan medlemsstat, som inte har fullgjort en skyldighet att anmäla sig för betalning av en reklamskatt, inom en tidsrymd av några dagar åläggs en rad på varandra följande administrativa straffavgifter, vilkas belopp från och med straffavgift nr 2 tredubblas i förhållande till föregående straffavgifts belopp varje gång det på nytt konstateras att skyldigheten inte har fullgjorts och vilkas sammanlagda belopp kommer att uppgå till flera miljoner euro, utan att den behöriga myndigheten innan den antar det beslut som slutgiltigt fastställer straffavgifternas sammanlagda belopp ger leverantörerna den tid som krävs för att fullgöra sina skyldigheter eller ger dem möjlighet att yttra sig och utan att myndigheten själv bedömer överträdelsens allvar, medan beloppet på den administrativa straffavgift som skulle åläggas en leverantör med hemvist i beskattningsmedlemsstaten som, i strid med generellt tillämpliga bestämmelser i den nationella skattelagstiftningen, underlåtit att fullgöra en liknande anmälnings- eller registreringskyldighet är väsentligt lägre och inte är föremål, vid fortgående åsidosättande av en sådan skyldighet, för ökningarna i samma omfattning eller nödvändigtvis inom en lika kort tidsrymd.

Underskrifter