



Datum van inontvangstneming : 11/09/2018

Zaak C-482/18**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

24 juli 2018

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de prejudiciële beslissing:

13 juli 2018

Verzoekende partij:

Google Ireland Limited

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hoofdstedelijke bestuurs- en arbeidsrechter; hierna: „verwijzende rechter”) [OMISSIS]

De verwijzende rechter heeft in de zaak tussen [OMISSIS] Google Ireland Limited ([OMISSIS] Dublin, [OMISSIS] Ierland), verzoekster, en [OMISSIS] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (directoraat-generaal voor grote belastingplichtigen van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije) ([OMISSIS] Boedapest, [OMISSIS]), verweerder, betreffende de rechterlijke toetsing van bepaalde administratieve besluiten in een belastingzaak de volgende

beschikking

gegeven:

De verwijzende rechter schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Dienen de artikelen 18 en 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: „VWEU”) en het beginsel van non-discriminatie

- aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat die mogelijk maakt dat de geldboete die bij niet-naleving van de registratieplicht in verband met de advertentiebelasting aan niet in Hongarije gevestigde ondernemingen kan worden opgelegd, in voorkomend geval tot 2 000 keer hoger kan oplopen dan de boete die aan in Hongarije gevestigde ondernemingen kan worden opgelegd?
- 2) Kan de in de vorige vraag omschreven, abnormaal hoge sanctie met een bestraffend karakter niet in Hongarije gevestigde dienstverrichters ervan weerhouden om in Hongarije diensten te verrichten?
 - 3) Dienen artikel 56 VWEU en het beginsel van non-discriminatie aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling volgens welke in Hongarije gevestigde ondernemingen reeds door inschrijving in het Hongaarse handelsregister en ontvangst van een fiscaal nummer automatisch – zonder daartoe strekkend verzoek – hebben voldaan aan hun registratieplicht, ongeacht of zij daadwerkelijk reclame publiceren, terwijl dit in het geval van niet in Hongarije gevestigde ondernemingen die hier te lande reclame publiceren niet automatisch geschiedt, aangezien deze ondernemingen verplicht zijn actief te voldoen aan de registratieplicht en bij niet-naleving van deze plicht een specifieke sanctie opgelegd kunnen krijgen?
 - 4) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend is, dienen artikel 56 VWEU en het non-discriminatiebeginsel dan aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sanctie die is opgelegd wegens niet-naleving van de registratieplicht in verband met de advertentiebelasting, wanneer een dergelijke regeling in strijd blijkt te zijn met dit artikel?
 - 5) Dienen artikel 56 VWEU en het non-discriminatiebeginsel aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling volgens welke het besluit waarbij aan een in het buitenland gevestigde onderneming een geldboete wordt opgelegd, na bekendmaking onherroepelijk en uitvoerbaar is en uitsluitend in rechte kan worden aangevochten, in een procedure zonder zitting en louter op basis van schriftelijke bewijsstukken, terwijl tegen een boete die aan een in Hongarije gevestigde onderneming is opgelegd bezwaar kan worden aangetekend en het voorts zo is dat geen beperkingen [**Or. 2**] aan de gerechtelijke procedure worden gesteld?
- [6] Dient artikel 56 VWEU in het licht van het in artikel 41, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) gewaarborgde recht op een billijke behandeling aldus te worden uitgelegd dat aan deze eis niet wordt voldaan indien de verzuimboete dagelijks wordt opgelegd en telkens verdrievoudigt, ofschoon de betrokken dienstverrichter nog geen kennis heeft kunnen nemen van het eerdere besluit en zijn verzuim bijgevolg onmogelijk heeft kunnen zuiveren?

[7]) Dient artikel 56 VWEU in het licht van het in artikel 41, lid 1, van het Handvest gewaarborgde recht op een billijke behandeling, het in artikel 41, lid 2, onder a), gewaarborgde recht om te worden gehoord en het in artikel 47 gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht aldus te worden uitgelegd dat aan deze eisen niet is voldaan indien tegen het bewuste besluit geen bezwaar kan worden aangetekend en in het kader van de rechterlijke toetsing uitsluitend schriftelijke bewijslevering toegestaan is en geen mondelinge behandeling kan plaatsvinden?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke elementen]

Motivering

Aan de zaak ten grondslag liggende feiten:

Verzoekster is een in Ierland geregistreerde onderneming die gevestigd is en haar hoofdbestuur heeft in Dublin.

Verweerder heeft bij beslissing van 16 januari 2017 [OMISSIS] aan verzoekster eerst een boete van 10 000 000 (tien miljoen) HUF, vervolgens per dag het drievoudige van de eerst opgelegde boete, in totaal ten bedrage van 1 000 000 000 (één miljard) HUF geldboete, opgelegd wegens het niet-naleven van de registratieplicht in verband met § 7/B tot en met § 7/D van de reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (wet XXII op de advertentiebelasting; hierna: „wet op de advertentiebelasting”).

De motivering van de besluiten vermeldt dat verweerder op basis van meldingen van afnemers heeft vastgesteld dat verzoekster in 2016 belastbare activiteiten had verricht terwijl zij niet heeft voldaan aan haar ingevolge § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting geldende registratieplicht.

Geschil tussen partijen:

Verzoekster heeft de verwijzende rechter verzocht bovenvermelde besluiten van verweerder te vernietigen.

Zij is van mening dat verweerder haar in strijd met de artikelen 18 en 56 VWEU een geldboete wegens niet-naleving van de registratieplicht krachtens § 7/B van de wet op de advertentiebelasting heeft opgelegd. In Hongarije gevestigde ondernemingen kunnen makkelijker voldoen aan hun ingevolge deze wet geldende verplichtingen. Ook is het verschil tussen de boete die aan Hongaarse ondernemingen en aan buitenlandse ondernemingen kan worden opgelegd onevenredig groot. **[Or. 3]**

Verzoekster benadrukt dat het Unierecht niet alleen rechtstreekse discriminatie tussen personen gebaseerd op nationaliteit verbiedt – arresten *Eurowings Luftverkehr* (C-294/97), [*Berlington Hungary e.a.*] (C-98/14), [*Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*] [33/74] –, maar ook elke nationale maatregel die kan leiden tot discriminatie (indirecte of verkapte discriminatie, arrest C-134/93).

Zij wijst erop dat de sancties die door de lidstaten kunnen worden opgelegd volgens vaste Unierechtspraak niet verder mogen gaan dan strikt nodig is om het gestelde doel te verwezenlijken en dat de zwaarte van de sanctie in verhouding tot de ernst van de inbreuk niet zodanig onevenredig mag zijn dat de uitoefening van de in de Europese Unie gewaarborgde vrijheden belemmert. De rechtspraak erkent dat, hoewel de keuze van de sancties nog altijd onder de bevoegdheid van de lidstaten valt, de lidstaten deze bevoegdheid evenwel in overeenstemming met het recht van de Unie en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel, dienen uit te oefenen – arresten *Commissie/Griekenland* (C-210/91), [*Commissie/Griekenland*] (C-262/99) en *Commissie/Griekenland* (C-375/95).

Onder verwijzing naar arrest *Reisebüro* [*Reisebüro*] (C-3/95) benadrukt verzoekster dat invoering van een maatregel door een lidstaat die indirecte discriminatie kan opleveren uitsluitend mogelijk is indien voldaan is aan de in dat arrest bepaalde voorwaarden, namelijk: de maatregel moet zonder discriminatie worden toegepast, hij moet zijn rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, hij moet geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en hij mag niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.

Verzoekster stelt zich op het standpunt dat het opleggen van de geldboete aan haar op grond van § 7/B van de wet op de advertentebelasting in strijd is met het Unierecht aangezien op haar, verzoekster, ongunstigere voorwaarden van toepassing zijn dan op in Hongarije gevestigde ondernemingen die dezelfde diensten verrichten. Een geldboete die ten minste 20 maal, maar in voorkomend geval wel 2 000 maal hoger kan oplopen dan de geldboete die aan binnenlandse ondernemingen kan worden opgelegd, is discriminatoir voor in andere lidstaten gevestigde ondernemingen en kan een beperking zijn op de vrijheid van dienstverrichting binnen de Unie.

Zij onderstreept dat de in deze zaak opgelegde geldboete verder gaat dan strikt nodig is voor het bereiken van het nagestreefde doel en dat de nationale regeling, gelet op de korte tijd die tussen het nemen van de besluiten is verstreken, de omstandigheid dat de besluiten na bekendmaking onherroepelijk en uitvoerbaar zijn geworden en de omstandigheid dat in het buitenland gevestigde belastingplichtigen uitgesloten zijn van de mogelijkheid om bezwaar aan te tekenen en geen aanspraak kunnen maken op een mondelinge behandeling van hun zaak, niet in overeenstemming is met de in het arrest *Reisebüro*

■■■■■■■■■■ bepaalde voorwaarden en diens gevolg discriminatoir is. Zij benadrukt voorts dat een fiscale regeling die voor buitenlandse ondernemingen ongunstiger regels bevat alleen al niet te rechtvaardigen is, aangezien het doel van de regeling juist het waarborgen van de uniformiteit van belastingheffing is.

Verzoekster betoogt dat de opgelegde geldboete het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Unie belemmert, zelfs indien de boete die aan in het buitenland gevestigde ondernemingen kan worden opgelegd in vergelijking met de boete die aan Hongaarse ondernemingen die dezelfde diensten verrichten, kan worden opgelegd niet als discriminatoir kan worden aangemerkt. Zij wijst erop dat het Hof in zaak C-98/14 heeft geoordeeld dat artikel 56 VWEU niet alleen de afschaffing van iedere discriminatie van een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter op grond van diens nationaliteit verlangt, maar tevens de opheffing van iedere beperking van de vrijheid van dienstverrichting – ook indien deze zonder onderscheid voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten geldt – die de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig gelijksoortige diensten verricht, verbiedt, belemmert of minder aantrekkelijk maakt. Verzoekster is van mening dat de aan haar opgelegde geldboete van 1 miljard HUF zodanig hoog is dat deze het verrichten van diensten in Hongarije minder aantrekkelijk maakt, terwijl er geen [Or. 4] redenen zijn die deze beperking rechtvaardigen.

Zij merkt op dat buitenlandse dienstverrichters ook uit procedureel oogpunt in een aanzienlijk ongunstiger positie verkeren, aangezien een krachtens § 7/B, lid 4, van de wet op de advertentiebelasting opgelegde geldboete na bekendmaking onherroepelijk en uitvoerbaar is, terwijl tegen een geldboete die aan ingezetene belastingplichtigen op grond van § 172 van az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 betreffende het belastingstelsel; hierna: „wet op het belastingstelsel”) wordt opgelegd, krachtens § 136, lid 1, van de wet op het belastingstelsel bezwaar kan worden aangetekend. Hieraan voegt zij toe dat § 7/B, lid 4, van de wet op de advertentiebelasting uitsluitend schriftelijke bewijslevering toestaat en dat de rechterlijke beslissing zonder mondelinge behandeling wordt genomen, terwijl § 143, lid 1, van de wet op het belastingstelsel en het uit hoofde van die bepaling van toepassing zijnde hoofdstuk XX van polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (wet III van 1952 op de burgerlijke rechtsvordering; hierna: „wetboek burgerlijke rechtsvordering”) dergelijke beperkingen niet stelt.

Zij benadrukt dat de wet op de advertentiebelasting een punitief sanctiestel hanteert dat rechtstreeks en ernstig inbreuk maakt op het in artikel 17 van het Handvest verankerde recht op eigendom.

Verzoekster is van mening dat de bestreden bepalingen niet waarborgen dat de beboete persoon recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte, aangezien de besluiten na bekendmaking onherroepelijk en uitvoerbaar zijn, de bewijsmogelijkheden beperkt zijn en niet-ingezetenen over zeer beperkte tijd beschikken om zich op de procedure voor te bereiden en hun rechten uit te oefenen, hetgeen maakt dat de wet op de advertentiebelasting het in artikel 47 van

het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en recht op een onpartijdig gerecht schendt.

Zij benadrukt dat beperkingen op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden krachtens artikel 52 van het Handvest bij wet dienen te worden gesteld en bovendien de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden dienen te eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

Verweerder concludeert tot verwerping van het beroep.

Verweerder stelt zich op het standpunt dat de wet op de advertentiebelasting niet op grond van nationaliteit discrimineert, aangezien de wet niet-naleving van de registratieplicht niet uitsluitend in het geval van buitenlanders met een geldboete van 1 miljard HUF bestraft, maar ook in geval van ingezetene belastingplichtigen. § 7/B en § 7/C van de wet op de advertentiebelasting bevatten dezelfde sanctie in geval van opzettelijke niet-inachtneming van verplichtingen voortvloeiend uit de belastingwetgeving, waarbij het zo is dat er sprake is van een gecombineerde maximale hoogte van de sanctie.

Verweerder stelt dat verzoekster door haar belastingverplichting opzettelijk niet in acht te nemen concurrentievoordeel heeft genoten ten opzichte van ingezetene ondernemingen die reclame publiceren en die aan hun belastingverplichtingen conform de Hongaarse regelgeving voldoen. Door met ingang van 1 januari 2015 niet te voldoen aan haar fiscale verplichtingen heeft verzoekster een ernstige inbreuk begaan die de aanzienlijke geldboete – waarmee beoogd wordt het nakomen van belastingverplichtingen te bevorderen en welke de vrijheid van dienstverrichting niet beperkt – rechtvaardigt.

Toepasselijke Unierechtelijke bepalingen:

Artikel 18 VWEU bepaalt dat binnen de werkingssfeer van de Verdragen en onverminderd de bijzondere bepalingen, daarin gesteld, elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden is. **[Or. 5]**

Krachtens artikel 56 VWEU zijn de beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Unie verboden ten aanzien van de onderdanen der lidstaten die in een andere lidstaat zijn gevestigd dan die, waarin degene is gevestigd te wiens behoefte de dienst wordt verricht.

Ingevolge artikel 41, lid 1, van het Handvest heeft eenieder er recht op dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen, organen en instanties van de Unie worden behandeld.

Artikel 41, lid 2, van het Handvest bepaalt dat dit recht omvat:

a) het recht van eenieder te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen;

[...]

c) de plicht van de betrokken diensten, hun beslissingen met redenen te omkleden.

Artikel 47 van het Handvest bepaalt dat eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden. Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

Overeenkomstig artikel 48, lid 2, van het Handvest wordt in het kader van de onschuldpresumptie en de rechten van de verdediging aan eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, de eerbiediging van de rechten van de verdediging gegarandeerd.

Toepasselijk Hongaars recht:

De wet op de advertentiebelasting (gepubliceerd op 17 juni 2014, in werking getreden overeenkomstig het bepaalde in § 7, lid 1, van wet XXXIV van 2014) is geïntroduceerd met als doel het beginsel van openbare lastenverdeling te bevorderen.

§ 3, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting is bij § 172, lid 1, van wet LXXIV van 2014 aldus gewijzigd dat de zinsnede „de belastingplichtige” vervangen werd door de zinsnede „de belastingplichtige, ongeacht zijn woon- of vestigingsplaats”.

Overeenkomstig § 2, lid 1, onder e), van de wet op de advertentiebelasting is aan advertentiebelasting onderworpen de publicatie van een advertentie tegen vergoeding via internet voornamelijk in de Hongaarse taal dan wel op een voornamelijk Hongaarstalige internetpagina.

Overeenkomstig § 2, lid 2, onder b), van de wet op de advertentiebelasting is aan advertentiebelasting onderworpen de opdracht tot publicatie van een advertentie, behalve wanneer de opdrachtgever

b bis) de in § 3, lid 1, bedoelde belastingplichtige om afgifte van de in § 3, lid 3, bedoelde verklaring heeft verzocht en dit op bevredigende wijze kan aantonen, en

- b ter) de in b bis) bedoelde verklaring binnen 10 werkdagen na ontvangst van de factuur of boekhoudkundig bewijs van publicatie van de advertentie niet heeft ontvangen, en
- b quater) van het in b bis) bedoelde verzoek, van de identiteit van de persoon die de advertentie heeft gepubliceerd en van de tegenwaarde van de publicatie melding heeft gemaakt [Or. 6] bij de nationale belastingdienst.

Overeenkomstig § 3, lid 3, van de wet op de advertentiebelasting dient de in lid 1 bedoelde belastingplichtige op de factuur, het boekhoudkundig bewijs of ander document (waaronder in het bijzonder de overeenkomst over de publicatie van de advertentie) waarop de tegenwaarde van de publicatie van de advertentie is vermeld, in een verklaring te bevestigen dat de verplichting om belasting te betalen op hem berust en dat hij voldaan heeft aan zijn verplichting om aangifte te doen en belasting te betalen, dan wel dat hij in het betrokken belastingjaar geen advertentiebelasting verschuldigd is.

§ 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting bepaalt dat de in § 3, lid 1, bedoelde belastingplichtige die niet door de belastingdienst als zodanig is geregistreerd, krachtens § 2, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting verplicht is om zich binnen 15 dagen na aanvang van de belastbare activiteit met gebruikmaking van het daarvoor bestemde formulier te registreren bij de belastingdienst.

In lid 2 is bepaald dat indien de in lid 1 bedoelde belastingplichtige verzuimt om aan zijn registratieverplichting te voldoen, de belastingdienst hem sommeert om zijn verplichting alsnog na te komen en hem een eerste verzuimboete van 10 miljoen HUF oplegt.

In geval van herhaalde vaststelling van het verzuim legt de belastingdienst overeenkomstig lid 3 een geldboete op die gelijk is aan het drievoudige van de eerder opgelegde geldboete.

Op grond van lid 4 stelt de belastingdienst dagelijks bij besluit het verzuim om aan de in lid 1 bedoelde registratieverplichting te voldoen vast. Dit besluit is na bekendmaking onherroepelijk en uitvoerbaar en is voor gerechtelijke toetsing vatbaar. In het kader van de gerechtelijke toetsing is uitsluitend schriftelijke bewijslevering toegestaan. De rechter neemt de beslissing zonder mondelinge behandeling.

Overeenkomstig § 7/D van de wet op de advertentiebelasting kan de belastingdienst aan een belastingplichtige krachtens § 7/B en § 7/C in totaal hoogstens 1 miljard HUF geldboete opleggen.

In Hongarije gevestigde ondernemingen voldoen aan hun registratieplicht bij de Hongaarse belastingdienst automatisch door indiening, krachtens § 17, lid 1, onder b), van de wet op het belastingstelsel, van een aanvraag tot registratie

(ingevuld formulier) in het Handelsregister en de bijbehorende bijlagen, en een aanvraag van een fiscaal nummer. Het gevolg hiervan is dat de bepalingen van § 7/B en § 7/D van de wet op de advertentiebelasting geen toepassing kunnen vinden op in Hongarije gevestigde ondernemingen en dat uitsluitend buitenlandse ondernemingen onder de werkingssfeer van deze bepalingen vallen.

Krachtens § 172 van de wet op het belastingstelsel krijgt de belastingplichtige die verzuimt gevolg te geven aan zijn meldingsverplichting (de verplichting om zich aan te melden en om wijzigingen door te geven) en aan de verplichting om gegevens te verstrekken, een bankrekening te openen en belastingaangiften te doen, een boete van 500 000 HUF of 1 000 000 HUF opgelegd.

Overeenkomstig § 172, lid 7, van de wet op het belastingstelsel sommeert de belastingdienst de belastingplichtige in geval van niet-naleving van de meldingsverplichting, de aanmeldingsplicht of de verplichting om wijzigingen door te geven, belastingaangiften te doen, gegevens te verstrekken en een bankrekening te openen, alsmede in het in lid 1, onder f), omschreven geval, gelijktijdig met de vaststelling van de boete, om zijn verplichting alsnog na te komen. Indien de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn aan zijn verplichtingen voldoet wordt – met uitzondering van het geval waarin de boete krachtens lid 1, onder f), is opgelegd – een boete opgelegd die het dubbele van het oorspronkelijke bedrag belooft en een nieuwe termijn vastgesteld. Indien de belastingplichtige zijn verplichtingen binnen de gestelde termijn nakomt, kan de boete onbeperkt worden verlaagd. Indien de belastingplichtige in staat van faillissement of liquidatie verkeert of voorwerp is van een procedure tot gedwongen verwijdering uit het register en ten tijde van de vaststelling van de geldboete niet meer tot nakoming in staat is [**Or. 7**], laat de belastingdienst de in de eerste zin van dit artikellid bedoelde sommatie achterwege.

Noodzaak van het verzoek om een prejudiciële beslissing:

Het Hof heeft reeds in diverse arresten geoordeeld dat het Unierecht zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan onderdanen en ondernemingen van andere lidstaten zonder geldige redenen minder gunstig worden behandeld dan onderdanen of ondernemingen van de eigen lidstaat. Het verbod op deze speciale vorm van discriminatie heeft tevens betrekking op indirecte discriminatie, waarbij de ongunstige behandeling niet rechtstreeks en openlijk op de nationaliteit van de betrokken onderdaan of op de vestigingsplaats van de betrokken onderneming is gebaseerd, maar de bewuste regeling feitelijk en in het bijzonder buitenlandse onderdanen en ondernemingen benadeelt. Indirecte discriminatie is slechts toelaatbaar wanneer dwingende redenen van algemeen belang rechtvaardigen dat het gekozen instrument geschikt is om het nagestreefde doel te bereiken en het niet verder gaat dan wat nodig is om die doelstelling te verwezenlijken.

Het Hof heeft ook geoordeeld dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zij deze bevoegdheid uitsluitend met inachtneming van de Unierechtelijke bepalingen mogen uitoefenen, de administratieve maatregelen of sancties niet verder mogen gaan dan wat strikt noodzakelijk is om de nagestreefde doelstelling te bereiken en de sanctie ten opzichte van de ernst van de inbreuk niet dermate onevenredig mag zijn dat deze de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde vrijheden kan belemmeren.

De memorie van toelichting bij § 7/B van de wet op de advertentiebelasting luidt als volgt:

Wet XXII van 2014 op de advertentiebelasting voorziet in een algemeen wettelijk kader voor de publicatie van advertenties via verschillende platforms, aangezien een platformafhankelijke belastingheffing het best beantwoordt aan de eis van mededingingsneutraliteit. Dat de publicatie van advertenties via internet aan de belasting is onderworpen, vormt een kritisch onderdeel van de regeling, aangezien – hoewel de onderworpenheid van dergelijke publicaties aan de belasting ondubbelzinnig duidelijk is – de publicerende belastingplichtige makkelijk voorbij kan gaan aan de belastingverplichting, in het bijzonder wanneer hij niet in Hongarije is gevestigd. Met de geldende regeling – de opdrachtgever tot publicatie van de advertentie is belastingplichtig en de mogelijkheid bestaat om de identiteit van de opdrachtgever/publicerende partij te melden bij de belastingdienst – wordt al getracht de onderworpenheid van de publicatie van advertenties (aanmeldingsplicht, informatieplicht, de verplichting om aangifte te doen en belasting te betalen) op individuele wijze af te dwingen. De ervaring leert echter dat verdergaande stappen nodig zijn om de publicerende partij ertoe te bewegen aan haar belastingverplichtingen conform de regels te voldoen.

De verwijzende rechter is tot de conclusie gekomen dat de verenigbaarheid van § 7/B van de wet op de advertentiebelasting met het Unierecht twijfelachtig is. Deze twijfel wordt verder versterkt door besluit (EU) 2017/329 van de Commissie, waarvan de kennisgeving is geschied onder nummer C(2016) 6929. In dat besluit heeft de Commissie vastgesteld dat de wet op de advertentiebelasting op meerdere punten in strijd is met de Unierechtelijke bepalingen inzake staatssteun. Als gevolg hiervan heeft het Hongaarse parlement op 16 mei 2017 wetsvoorstel T/14684 tot wijziging van de regeling aangenomen en daarmee het onrechtmatige karakter van de regeling indirect erkend. De verwijzende rechter meent dat hoewel de wijziging betrekking had op de verplichting om advertentiebelasting te betalen en niet op de registratieplicht (waar het in de onderhavige zaak om draait), een onrechtmatige, met terugwerkende kracht afgeschafte belasting nimmer als grondslag kan dienen voor de verplichting tot inschrijving in het register van de belastingdienst.

In de wet op de advertentiebelasting zijn bepalingen opgenomen over het dagelijks nemen van besluiten, over de geldboete die binnen vijf dagen tot 1 miljard HUF kan oplopen, en over op dezelfde rechtsgrond genomen besluiten waarbij de dagelijks verdrievoudigde boete op zodanige wijze **[Or. 8]** wordt

opgelegd dat de belastingplichtige nog geen kennis heeft kunnen nemen van het eerder genomen besluit en zijn verzuim derhalve vóór het opleggen van de volgende boete ook niet heeft kunnen herstellen. Met andere woorden, de in de wet op de advertentiebelasting opgenomen bepalingen inzake de verzuimboete houden een zwaar repressief, punitief sanctiestelsel in. Bovendien zijn de relevante bepalingen mogelijk in strijd met het Unierecht, aangezien op een in het buitenland gevestigde onderneming die verzuimt om aan haar krachtens § 7/B, lid 1, geldende registratieplicht te voldoen volgens § 7/D een boete ter hoogte van maximaal 1 miljard HUF kan worden opgelegd, terwijl de boete die aan Hongaarse ondernemingen die niet aan hun krachtens § 172, lid 2, juncto lid 7, van de wet op het belastingstelsel geldende verplichting tot melding, registratie, melding van wijzigingen of betaling van belasting voldoen een boete kan worden opgelegd die aanzienlijk lager (namelijk 500 000 HUF of 1 miljoen HUF) ligt. Daarnaast is het voor ondernemingen die dezelfde diensten verrichten als verzoekster, maar in Hongarije gevestigd zijn, aanzienlijk makkelijker om te voldoen aan hun krachtens de wet op de advertentiebelasting geldende verplichtingen en zijn de sancties die hen kunnen treffen onevenredig lager. Aangezien de totale som van de verzuimboete – gelet op de omstandigheid dat er dagelijks een nieuw besluit kan worden genomen – binnen vijf dagen kan worden opgelegd, kan een in het buitenland gevestigde onderneming de vermenigvuldiging van de boete onmogelijk tegengaan.

De verwijzende rechter is van oordeel dat voor de in deze zaak gerezen vragen geen eenduidige aanwijzingen voor de nationale rechter voorhanden zijn. De registratieplicht krachtens § 7/B lid 1, van de wet op de advertentiebelasting en de in geval van niet-naleving van die plicht opgelegde boete zijn evenwel hoogst discriminerend voor in andere lidstaten opgerichte overnemingen die niet in Hongarije gevestigd zijn, zoals verzoekster, en staan als zodanig het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Unie in de weg. Bij de keuze van de sancties dienen lidstaten rekening te houden met het evenredigheidsbeginsel. Een geldboete die tot 2 000 maal hoger kan oplopen is uitsluitend verenigbaar met het evenredigheidsbeginsel indien deze – mede gelet op de ernst van de inbreuk – uit het oogpunt van handhaving en preventie nodig is. Het is evenwel twijfelachtig of de bepalingen van § 7/B van de wet op de advertentiebelasting aan deze eis voldoen.

Naar het oordeel van de verwijzende rechter rijst bovendien de vraag of het in artikel 41, lid 1, van het Handvest gewaarborgde recht op een eerlijke procedure is geschonden, aangezien de verzuimboete dagelijks wordt opgelegd en telkens verdrievoudigt, ofschoon de in het buitenland gevestigde dienstverrichter nog geen kennis heeft kunnen nemen van het eerdere besluit en dientengevolge zijn verzuim onmogelijk heeft kunnen zuiveren, waardoor het bedrag van de geldboete uiteindelijk zeker tot 1 miljard HUF zal oplopen.

De verwijzende rechter vraagt zich af of het een schending van artikel 41, lid 1 en lid 2, onder a), van het Handvest oplevert wanneer tegen een besluit geen bezwaar kan worden aangetekend en het besluit slechts door een rechter kan worden

getoetst, waarbij in het kader van de rechterlijke toetsing uitsluitend schriftelijke bewijslevering is toegestaan en geen mondelinge behandeling kan plaatsvinden.

De verwijzende rechter wenst ten slotte van het Hof te vernemen of de hierboven geschetste nationale regeling in overeenstemming is met het bepaalde in de artikelen 18 en 56 VWEU en in artikel 41, lid 1 en lid 2, onder a), van het Handvest.

[OMISSIS] **[Or. 9]** [OMISSIS]

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke elementen]

Boedapest, 13 juli 2018

[OMISSIS]

[OMISSIS] [ondertekeningen]