TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. kovo 3 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvė teikti paslaugas – SESV 56 straipsnis – Apribojimai – Mokesčių nuostatos – Reklamos veiklai taikomas ir apyvarta grindžiamas mokestis – Su pareiga užsiregistruoti mokesčių administracijoje susijusios pareigos – Nediskriminavimo principas – Baudos – Proporcingumo principas“

Byloje C-482/18

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2018 m. liepos 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. liepos 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Google Ireland Limited

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, kolegijų pirmininkai J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (pranešėja) ir I. Jarukaitis, teisėjai E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen ir K. Jürimäe,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Şereş, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. birželio 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Google Ireland Limited*, atstovaujamos *ügyvédek* Z. Szür ir D. Kelemen,

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér,

– Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vláčil ir O. Serdula,

– Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement, L. Malferrari ir A. Sipos,

susipažinęs su 2019 m. rugsėjo 12 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: vengrų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 18 ir 56 straipsnių ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 41 ir 47 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Airijoje įsteigtos bendrovės *Google Ireland Limited* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (mokesčių administratorius, Vengrija) ginčą dėl šio administratoriaus sprendimų skirti šiai bendrovei kelias baudas už tai, kad ji pažeidė Vengrijos teisės aktuose numatytą reklamos mokesčiu apmokestinamą veiklą vykdantiems asmenims tenkančią pareigą deklaruoti.

Teisinis pagrindas

Vengrijos įstatymas dėl reklamos mokesčio

3 2017 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos *reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény* (2014 m. Įstatymas Nr. XXII dėl reklamos mokesčio; toliau – Įstatymas dėl reklamos mokesčio) 2 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta, kad reklamos mokestis mokamas už bet kokį reklamos skelbimą ar skleidimą internete iš esmės vengrų kalba arba interneto svetainėje, kurios pagrindinė kalba vengrų.

4 To įstatymo 2 straipsnio 2 dalies b punkte nustatyta:

„mokestis mokamas už visus reklamos skelbimo, viešinimo ar skleidimo užsakymus, nebent užsakovas:

ba) pateikė prašymą 3 straipsnio 1 dalyje nurodytam apmokestinamajam asmeniui pateikti 3 straipsnio 3 dalyje nurodytą deklaraciją ir gali nepaneigiamai tai įrodyti;

bb) per 10 darbo dienų nuo sąskaitos faktūros ar kitokio mokėjimo dokumento dėl reklamos skelbimo, viešinimo ar skleidimo gavimo negavo prašomos deklaracijos pagal ba punktą;

bc) nacionalinį mokesčių administratorių informavo apie ba punkte nurodytą aplinkybę ir nurodė reklamą skelbusio, viešinusio ar skleidusio asmens tapatybę bei sumokėtą kainą už skelbimą, viešinimą ar skleidimą.“

5 Pagal to įstatymo 3 straipsnio 1 dalį kiekvienas asmuo, skelbiantis reklamą internete iš esmės vengrų kalba arba interneto svetainėje, kurios pagrindinė kalba vengrų, yra „apmokestinamasis asmuo neatsižvelgiant į rezidavimo vietą“.

6 Reklamos mokesčio įstatymo 3 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„1 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo privalo sąskaitose faktūrose, apskaitos dokumentuose ar kitame dokumente (visų pirma sutartyje dėl reklamos skelbimo, viešinimo ar skleidimo), kuriame nurodyta už skelbimą, viešinimą ar skleidimą sumokėta kaina, deklaruoti, kad jis yra apmokestintas mokesčiu ir vykdo pareigą pateikti mokesčių deklaraciją ir sumokėti mokestį arba kad jis neprivalo mokėti mokesčio už tam tikrais finansiniais metais paskelbtą, paviešintą ar paskleistą reklamą. <…>“

7 Šio įstatymo 7/B straipsnis suformuluotas taip:

„1. Visi 3 straipsnio 1 dalyje apibrėžti apmokestinamieji asmenys kurių mokesčių administratorius neužregistravo kaip bet kokio mokesčio mokėtojų, privalo per 15 dienų nuo mokesčiu apmokestinamos veiklos pradžios pagal 2 straipsnio 1 dalį pateikti nacionalinio mokesčių administratoriaus nustatytos formos deklaraciją. <…>

2. Jeigu 1 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo neįvykdo pareigos registruotis, nacionalinis mokesčių administratorius jam ne tik nurodo įvykdyti šią pareigą, bet ir skiria pirmą 10 milijonų forintų [HUF] [apie 31 000 eurų] baudą už pareigos neįvykdymą.

3. Kas kartą iš naujo konstatavęs, kad pareiga neįvykdyta, nacionalinis mokesčių administratorius skiria baudą už pareigos neįvykdymą, kurios dydis yra tris kartus didesnis už anksčiau skirtą baudą už pareigos neįvykdymą.

4. 1 dalyje nustatytos pareigos užsiregistruoti neįvykdymą nacionalinis mokesčių administratorius konstatuoja kiekvieną dieną priimamu nauju sprendimu, kuris yra galutinis ir vykdytinas nuo paskelbimo apie jo priėmimą dienos ir gali būti skundžiamas teismine tvarka. Pareiškus ieškinį teisme, tyrimas vykdomas rašytinio proceso tvarka, o sprendimą teismas priima nerengdamas posėdžio.

5. Jei apmokestinamasis asmuo įvykdo pareigą deklaruoti gavęs pirmąjį mokesčių administratoriaus raginimą, 2 ir 3 dalyse numatyta bauda gali būti neribotai sumažinta.“

8 To įstatymo 7/D straipsnyje nurodyta:

„Pagal 7/B ir 7/C straipsnius nacionalinio mokesčių administratoriaus skiriamos baudos tam pačiam apmokestinamajam asmeniui už pareigos nevykdymą negali viršyti 1 mlrd. HUF [apie 3,1 mln. eurų].“

Vengrijos įstatymas dėl apmokestinimo taisyklių

9 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl apmokestinimo taisyklių, toliau – Įstatymas dėl apmokestinimo taisyklių) 17 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo rezidentas automatiškai įvykdo pareigą užsiregistruoti nacionalinėje mokesčių administracijoje, kai pateikia registracijos prekybos registre prašymą ir paprašo suteikti mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį.

10 To įstatymo 172 straipsnyje nustatyta, kad pareigos deklaruoti (pareigos užsiregistruoti ir pateikti informaciją apie pasikeitusią padėtį), pateikti duomenis ir atsidaryti banko sąskaitą, taip pat pareigos pateikti mokesčių deklaraciją neįvykdymas baudžiamas bauda nuo 500 000 HUF (apie 1 550 eurų) iki 1 000 000 HUF (apie 3 100 eurų), nelygu atvejis. Šiuo pagrindu skirdamas baudą, mokesčių administratorius taip pat privalo įpareigoti mokesčio mokėtoją įvykdyti pareigą, kurios jis nesilaikė, ir tuo tikslu nustatyti terminą. Jei apmokestinamasis asmuo nesilaiko įpareigojimui įvykdyti nustatyto termino, baudos dydis dvigubinamas. Jei įpareigojimas įvykdomas, paskirta bauda gali būti sumažinta be apribojimų.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 2017 m. sausio 16 d. sprendimu mokesčių administratorius konstatavo, kad, viena vertus, *Google Ireland* vykdė veiklą, kuri patenka į Įstatymo dėl reklamos mokesčio taikymo sritį, ir, kita vertus, ji nepranešė mokesčių administratoriui per 15 dienų nuo veiklos pradžios ir taip pažeidė šio įstatymo 7/B straipsnio 1 dalies reikalavimus. Todėl pagal to įstatymo 7/B straipsnio 2 dalį mokesčių administratorius jai skyrė dešimties milijonų HUF (apie 31 000 eurų) baudą.

12 Per keturias paskesnes dienas priimtais sprendimais mokesčių administratorius skyrė *Google Ireland* keturias naujas baudas, kurių kiekvienos dydis buvo tris kartus didesnis už prieš tai skirtos baudos dydį pagal Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 3 dalį. 2017 m. sausio 20 d. sprendimu *Google Ireland* buvo skirta bendra maksimali teisės aktuose nustatyta 1 mlrd. HUF (apie 3,1 mln. eurų) bauda, kaip nustatyta to įstatymo 7/D straipsnyje.

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme *Google Ireland* pareiškė ieškinį dėl šių sprendimų panaikinimo.

14 Grįsdama savo ieškinį *Google Ireland* visų pirma teigia, kad baudų skyrimas dėl to, kad neįvykdyta Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnyje nustatyta pareiga pranešti, prieštarauja SESV 18 ir 56 straipsniams. Paskui ji teigia, kad Vengrijos teritorijoje įsteigtos bendrovės gali lengviau įvykdyti šiame įstatyme nustatytas pareigas nei tos, kurios įsteigtos už šios teritorijos ribų. Galiausiai ji teigia, kad pastarosioms bendrovėms skirtos baudos dėl to, kad jos neįvykdė pareigos deklaruoti, skiriasi nuo baudų, kurios taikomos panašios pareigos neįvykdžiusioms Vengrijoje įsteigtoms bendrovėms, ir yra neproporcingos, palyginti su padaryto pažeidimo sunkumu, o tai yra laisvo paslaugų teikimo Europos Sąjungoje ribojimas.

15 Pasak *Google Ireland*, užsienyje įsisteigę apmokestinamieji asmenys taip pat yra mažiau palankesnėje padėtyje nei Vengrijoje įsteigtos bendrovės, kiek tai susiję su teisės į veiksmingą teisinę gynybą įgyvendinimu. Iš tiesų, nors jie turi teisę pareikšti ieškinį teisme dėl sprendimo jiems skirti baudą, kuris pagal Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B ir 7/D straipsnius yra galutinis ir vykdytinas vien apie jį pranešus, to ieškinio pateikimo tvarka vis dėlto riboja jų teisės apimtį. Konkrečiai kalbant, Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 4 dalyje numatytas skundas bylą nagrinėjančiame teisme nagrinėjamas rašytinio proceso tvarka ir sprendimas priimamas nerengiant teismo posėdžio, nors nacionaliniams mokesčių mokėtojams pagal Įstatymą dėl apmokestinimo taisyklių taikomai ginčo procedūrai tokie apribojimai netaikomi, nes šie mokesčių mokėtojai, be kita ko, turi teisę pateikti administracinį skundą. Taigi Įstatymo dėl reklamos mokesčio nuostatomis asmeniui, kuriam skirta tokia bauda, neužtikrinama Chartijos 47 straipsnyje numatyta teisė į veiksmingą teisminę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą.

16 Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B ir 7/D straipsnių suderinamumo su SESV 56 straipsniu ir nediskriminavimo principu. Šio teismo teigimu, pareiga pranešti ir už šios pareigos nevykdymą skiriamos baudos, t. y. baudos, priskiriamos ypač represinio baudžiamojo pobūdžio sankcijų sistemai, labai kenkia ne Vengrijos teritorijoje įsteigtoms bendrovėms ir iš tikrųjų riboja laisvę teikti paslaugas Sąjungoje. Tas teismas konkrečiai teigia, kad, kiek tai susiję su toms bendrovėms skiriamomis baudomis už pareigos pranešti neįvykdymą, šiuo atveju veikiausiai nesilaikyta proporcingumo principo. Šiuo klausimu jis nurodo, kad, viena vertus, šiems apmokestinamiesiems asmenims gali būti skirtos kelios baudos per penkias dienas, nes mokesčių administratorius kiekvieną dieną gali skirti trigubai didesnę baudą, palyginti su ankstesne bauda. Tačiau šios sankcijos taikomos apmokestinamiesiems asmenims dar nesužinojus apie kas dieną trigubinamą ankstesnės baudos dydį ir neturėjus galimybės ištaisyti pažeidimą, taip atimant iš jų galimybę užkirsti kelią tam, kad galutinė mokėtina bauda nepasiektų 1 mlrd. HUF (3,1 mln. eurų) viršutinės ribos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, dėl šios aplinkybės taip pat galėtų kilti klausimas dėl šios administracinės procedūros suderinamumo su Chartijos 41 straipsniu. Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/D straipsnį skirtos baudos dydis iš viso yra iki 2 000 kartų didesnis už baudos, kuri gali būti skirta Vengrijoje įsteigtai bendrovei, neįvykdžiusiai Įstatymo dėl apmokestinimo taisyklių 172 straipsnyje numatytos pareigos registruotis mokesčių tikslais, dydį.

17 Galiausiai tam teismui kyla klausimas dėl Chartijos 47 straipsnio laikymosi, nes per Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 4 dalyje numatytą teisminės kontrolės procedūrą, skirtingai nei per įprastą administracinio skundo nagrinėjimo procedūrą, priimtini tik rašytiniai įrodymai, nes bylą nagrinėjantis teismas negali surengti teismo posėdžio.

18 Įvertinęs, kad remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija negalima atsakyti į šiuos klausimus, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 18 ir 56 straipsnius bei draudimą diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad jais remiantis draudžiami valstybės narės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos nustatytoje sankcijų skyrimo tvarkoje už pareigos užsiregistruoti kaip reklamos mokesčio mokėtojui neįvykdymą numatyta bauda, kuri ne Vengrijoje įsteigtoms bendrovėms gali būti iš viso iki 2 000 kartų didesnė už taikomą Vengrijoje įsteigtoms bendrovėms?

2. Ar galima teigti, kad pirmajame klausime nurodyta akivaizdžiai didelė baudžiamoji sankcija gali atgrasyti ne Vengrijoje įsteigtus paslaugų teikėjus nuo paslaugų teikimo šioje valstybėje?

3. Ar SESV 56 straipsnį ir draudimą diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad jais remiantis draudžiami taikyti teisės aktai, kuriuose nustatyta, kad Vengrijoje įsteigtų įmonių atveju pareiga užsiregistruoti vykdoma automatiškai, t. y. nereikia teikti atskiro prašymo, ir [vien] suteikiant Vengrijos mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį, kai įmonė įtraukiama į teismo vedamą Vengrijos prekybos registrą, neatsižvelgiant į tai, kad ta įmonė nevykdo reklamos skelbimo, viešinimo ar skleidimo veiklos, o ne Vengrijoje įsteigtų įmonių atveju, kurios šioje valstybėje skelbia, viešina ar skleidžia reklamą, pareiga užsiregistruoti neįvykdoma automatiškai ir jos privalo ją įvykdyti, laikydamosi tam tikros procedūros, o už šios pareigos neįvykdymą gali būti skirta konkreti sankcija?

4. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar SESV 56 straipsnį ir draudimą diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama pagrindinėje byloje nagrinėjama sankcija, taikoma už pareigos užsiregistruoti kaip reklamos mokesčio mokėtojui neįvykdymą, nes tie teisės aktai yra nesuderinami su šia nuostata?

5. Ar SESV 56 straipsnį ir draudimą diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad jais remiantis draudžiami teisės aktai, kuriuose nustatyta, kad sprendimas, kuriuo skiriama bauda užsienyje įsteigtai įmonei, yra galutinis ir vykdytinas nuo jo paskelbimo momento ir kad toks sprendimas gali būti skundžiamas tik pareiškus ieškinį teisme, kurį nagrinėdamas teismas negali rengti posėdžio ir per kurį priimami tik dokumentiniai įrodymai, kai Vengrijoje įsteigtos įmonės gali ginčyti skirtą baudą teikdamos administracinius skundus, o teismo procesas, be kita ko, nėra niekaip apribotas?

[6.] Ar, atsižvelgiant į [Chartijos] 41 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą teisę į teisingą teismo procesą, SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad toks reikalavimas netenkinamas, kai bauda už pareigos registruotis neįvykdymą skiriama ir kiekvieną dieną trigubinama, nors paslaugų teikėjas dar nieko nežino apie ankstesnį sprendimą ir negali ištaisyti pažeidimo, kol jam bus skirta kita bauda?

[7.] Ar SESV 56 straipsnį, aiškinamą atsižvelgiant į Chartijos 41 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą teisę į teisingą teismo procesą, į Chartijos 41 straipsnio 2 dalies a punkte įtvirtintą teisę būti išklausytam ir į Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintą teisę į veiksmingą teisinę gynybą bei teisingą bylos nagrinėjimą, reikia aiškinti taip, kad šie reikalavimai netenkinami tuo atveju, kai sprendimas skirti baudą negali būti ginčijamas administracine tvarka, o nagrinėjant teisme pareikštą ieškinį priimami tik dokumentiniai įrodymai, o teismas negali surengti posėdžio?“

Dėl prejudicinių klausimų

19 Septyniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės kelia toliau nurodytas tris klausimų kategorijas.

20 Pirma, trečiuoju klausimu jis siekia išsiaiškinti, ar SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems reklamos paslaugų teikėjams nustatoma pareiga deklaruoti jų apmokestinimo reklamos mokesčiu tikslais, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsisteigę tokių paslaugų teikėjai atleidžiami nuo šios pareigos dėl to, kad jiems taikomos deklaravimo ar registravimo pareigos jų apmokestinimo bet kuriuo kitu mokesčiu, taikomu tos valstybės narės teritorijoje, tikslais.

21 Antra, pirmuoju, antruoju, ketvirtuoju ir šeštuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje įsteigtiems paslaugų teikėjams, neįvykdžiusiems pareigos deklaruoti apmokestinimo reklamos mokesčiu tikslais, per kelias dienas skiriamos kelios baudos, kurių dydis, skaičiuojant nuo antrosios, trigubinamas, palyginti su prieš tai skirtos baudos dydžiu, kas kartą iš naujo konstatavus, jog ta pareiga neįvykdyta, kol bendra jų suma pasiekia kelių milijonų eurų dydį, tiems teikėjams neturint galimybės įvykdyti tą pareigą deklaruoti, kol bus gautas sprendimas, kuriuo galutinai nustatomas bendras tų baudų dydis, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsteigtam teikėjui, neįvykdžiusiam panašios pareigos deklaruoti ar užsiregistruoti ir pažeidusiam bendrąsias nacionalinių mokesčių teisės aktų nuostatas, skiriamos baudos dydis yra gerokai mažesnis ir tęstinio tos pareigos nesilaikymo atveju nedidinamas nei tokia pačia proporcija, nei būtinai per tokius trumpus terminus.

22 Trečia, penktuoju ir septintuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 56 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant į Chartijos 41 ir 47 straipsnius, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad mokesčių administratoriaus sprendimams skirti sankcijas kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugų teikėjui, neįvykdžiusiam jo nustatytos pareigos deklaruoti, suteikiama galimybė pareikšti ieškinį teisme, kurį nagrinėdamas nacionalinis teismas, priešingai nei per įprastą administracinio skundo mokesčių srityje nagrinėjimo procedūrą, sprendimą priima remdamasis tik dokumentais ir neturėdamas galimybės surengti posėdį.

23 Šiuos klausimus reikia nagrinėti tokia tvarka, kokia jie čia išdėstyti.

Dėl trečiojo klausimo

24 Pirmiausia reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo dėl galimo laisvės teikti paslaugas, numatytos SESV 56 straipsnyje, ribojimo, kurį lemia ne reklamos paslaugų teikėjų apmokestinimas Vengrijoje taikomu mokesčiu už internete skleidžiamą reklamą, o tik šioje valstybėje narėje tiems paslaugų teikėjams nustatyta pareiga deklaruoti apmokestinimo tokiu mokesčiu tikslais.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 56 straipsnį draudžiama taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, dėl kurio teikti paslaugas tarp valstybių narių tampa sudėtingiau nei vienos valstybės narės teritorijoje (2019 m. birželio 18 d. Sprendimo *Austrija / Vokietija*, C-591/17, EU:C:2019:504, 135 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Iš tiesų SESV 56 straipsniu reikalaujama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas ribojimus, nustatytus dėl to, kad paslaugų teikėjas įsteigtas kitoje valstybėje nei ta, kurioje teikiama paslauga (žr., be kita ko, 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

26 Tokie laisvės teikti paslaugas ribojimai yra nacionalinės priemonės, kuriomis draudžiama naudotis šia laisve, sukeliama nepatogumų tai daryti ar dėl kurių naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus. Vis dėlto SESV 56 straipsnyje nustatytas draudimas netaikomas priemonėms, dėl kurių teikiant aptariamą paslaugą tik atsiranda papildomų sąnaudų ir kurios daro tokį patį poveikį tiek paslaugų teikimui tarp valstybių narių, tiek vienos valstybės narės teritorijoje (žr., be kita ko, 2019 m. birželio 18 d. Sprendimo *Austrija / Vokietija*, C-591/17, EU:C:2019:504, 136 ir 137 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

27 Šiuo atveju reikia pažymėti, kad pagal Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 1 dalį bet kuris tuo mokesčiu apmokestinamas asmuo, kurio mokesčių administratorius neįregistravo kaip bet kokio mokesčio mokėtojo, turi per penkiolika dienų nuo apmokestinamosios veiklos pradžios užsiregistruoti, naudodamas mokesčių administratoriaus nustatytą formą.

28 Darytina išvada, kad, viena vertus, to įstatymo 7/B straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga deklaruoti nedaro įtakos reklamos skleidimo veiklos vykdymo Vengrijos teritorijoje ir, kita vertus, ši pareiga taikoma reklamos paslaugų teikėjams, kurie iki jų apmokestinamos reklamos veiklos pradžios nėra įregistruoti Vengrijoje mokesčių tikslais, o reklamos paslaugų teikėjai, kurie šioje valstybėje narėje jau yra įregistruoti bet kokio mokesčio tikslais, nuo šios pareigos atleidžiami neatsižvelgiant į visų šių paslaugų teikėjų įsisteigimo vietą.

29 Ši pareiga deklaruoti, kuri yra administracinis formalumas, savaime nėra laisvės teikti paslaugas kliūtis.

30 Iš tiesų visiškai negalima teigti, kad Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga deklaruoti reklamos paslaugų teikėjams, kurie nėra įsisteigę Vengrijos teritorijoje, lemia papildomą administracinę naštą, palyginti su ta, kuri tenka šioje teritorijoje įsisteigusiems reklamos paslaugų teikėjams.

31 Žinoma, Vengrijoje įsisteigę reklamos paslaugų teikėjai atleidžiami nuo šios pareigos. Iš tiesų, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jie pagal nacionalinę mokesčių teisę laikomi automatiškai įvykdžiusiais tą pareigą.

32 Vis dėlto aplinkybė, kad šie paslaugų teikėjai atleidžiami nuo pareigos deklaruoti, kitose valstybėse narėse įsisteigusių reklamos paslaugų teikėjų atžvilgiu nėra skirtingas vertinimas, galintis lemti laisvės teikti paslaugas ribojimą.

33 Iš tiesų, pirma, neginčijama, kad pastarieji paslaugų teikėjai taip pat atleidžiami nuo pareigos deklaruoti pagal Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 1 dalį, jeigu jie jau yra deklaravę arba užsiregistravę mokesčių administracijoje dėl bet kokio kito tiesioginio ar netiesioginio Vengrijoje taikomo mokesčio.

34 Be to, atleidimu nuo šios pareigos deklaruoti, nors jis daugiausia taikomas Vengrijos teritorijoje įsisteigusiems paslaugų teikėjams, siekiama ne atgrasyti nuo tarpvalstybinio reklamos paslaugų teikimo, o išvengti atvejų, kai mokesčių administracijoje jau užsiregistravę paslaugų teikėjai turi atlikti nereikalingus administracinius formalumus, nes aptariama pareiga deklaruoti siekiama konkretaus tikslo sudaryti galimybę mokesčių administratoriui identifikuoti reklamos mokesčiu apmokestinamus asmenis. Konkrečiai kalbant, remiantis Teisingumo Teismo turimais duomenimis, galima teigti, kad Vengrijoje įsisteigęs paslaugų teikėjas privalo pateikti prašymą įregistruoti jį komerciniame registre ir suteikti mokesčių mokėtojo kodą.

35 Galiausiai jokie Teisingumo Teismui šioje byloje žinomi duomenys neleidžia daryti prielaidos, kad veiksmai, kurių reikia imtis įvykdyti aptariamą pareigą deklaruoti, yra sudėtingesni už veiksmus, kurių turi būti imamasi tiek užsiregistruojant mokesčių administracijoje dėl kito mokesčio, tiek teikiant prašymą įtraukti į nacionalinį komercinį registrą.

36 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems reklamos paslaugų teikėjams nustatoma pareiga deklaruoti jų apmokestinimo reklamos mokesčiu tikslais, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsisteigę tokių paslaugų teikėjai atleidžiami nuo šios pareigos dėl to, kad jiems taikomos deklaravimo ar registravimo pareigos jų apmokestinimo bet kuriuo kitu mokesčiu, taikomu tos valstybės narės teritorijoje, tikslais.

Dėl pirmojo, antrojo, ketvirtojo ir šeštojo klausimų

37 Reikia priminti, kad nors sankcijų mokesčių srityje sistema, nesant suderinimo Sąjungos lygmeniu, priskiriama valstybių narių kompetencijai, tokios sistemos negali pažeisti SESV nustatytų laisvių (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 25 d. Sprendimo *Drexl*, 299/86, EU:C:1988:103, 17 punktą).

38 Taigi, kaip išvados 63 punkte iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, reikia išnagrinėti, ar sankcijos, taikomos už Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 1 dalyje numatytos deklaracijos nepateikimą, prieštarauja SESV 56 straipsnyje įtvirtintai laisvei teikti paslaugas.

39 Remiantis Teisingumo Teismui pateiktais duomenimis, galima teigti, kad pagal šio įstatymo 7/B straipsnio 2 ir 3 dalis visiems reklamos mokesčiu apmokestinamiems asmenims, kurie dar neįsiregistravę nacionalinėje mokesčių administracijoje kaip kito mokesčio mokėtojai ir kurie neįvykdė jiems nustatytos pareigos deklaruoti, privaloma sumokėti kelias baudas, iš kurių pirmosios dydis (apie 10 mln. HUF (apie 31 000 eurų)) kiekvieną dieną trigubinamas iš naujo konstatavus tos pareigos neįvykdymą, kol per kelias dienas pagal to įstatymo 7/D straipsnį pasiekia maksimalią bendrą 1 mlrd. HUF (apie 3,1 mln. eurų) sumą.

40 Formaliai ši sankcijų sistema vienodai taikoma visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nesilaiko pareigos deklaruoti pagal Įstatymą dėl reklamos mokesčio, neatsižvelgiant į valstybę narę, kurios teritorijoje jie įsteigti.

41 Vis dėlto, kaip išvados 77 punkte iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, iš tikrųjų tik asmenys, kurie nėra Vengrijos rezidentai mokesčių tikslais, realiai rizikuoja užsitraukti Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 2 ir 3 dalyse ir 7/D straipsnyje numatytas sankcijas, nes, atsižvelgiant į to įstatymo 7/B straipsnio 1 dalies asmeninio taikymo sritį, nuo pareigos deklaruoti atleidžiami tie paslaugų teikėjai, kuriuos nacionalinis mokesčių administratorius įregistravo kaip bet kokio mokesčio mokėtojus Vengrijoje.

42 Žinoma, Vengrijoje įsisteigusiems reklamos paslaugų teikėjams gali būti taikomos sankcijos už panašių deklaravimo ir registravimo pareigų, jiems nustatytų pagal bendrąsias nacionalinės mokesčių teisės aktų nuostatas, nevykdymą.

43 Vis dėlto Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B ir 7/D straipsniuose numatyta sankcijų sistema leidžia skirti gerokai didesnes baudas nei tos, kurios skiriamos pagal Įstatymo dėl apmokestinimo taisyklių 172 straipsnį tuo atveju, kai Vengrijoje įsisteigęs reklamos paslaugų teikėjas nesilaiko šio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytos pareigos registruotis. Beje, pagal pastarąją sistemą skirtų baudų dydis nuolatinio atitinkamos pareigos registruotis nesilaikymo atveju nėra didinamas nei tokia didele proporcija, nei būtinai per tokiu trumpus terminus, kokie taikomi pagal Įstatyme dėl reklamos mokesčio numatytą sankcijų sistemą.

44 Atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjama sankcijų sistema įtvirtintą reklamos paslaugų teikėjų skirtingą vertinimą pagal tai, ar jie mokesčių tikslais jau yra įregistruoti Vengrijoje, ar ne, ta sistema yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kuris iš esmės draudžiamas pagal SESV 56 straipsnį.

45 Tokį ribojimą taikyti vis dėlto gali būti leidžiama, jeigu jis grindžiamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir jeigu tokiu atveju šis apribojimas yra tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 58 punktą ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 52 punktą).

46 Šiuo atveju siekdama pagrįsti šį ribojimą Vengrijos vyriausybė formaliai remiasi būtinybe išsaugoti savo mokesčių sistemos darną, tačiau iš esmės – motyvais, susijusiais su mokesčių kontrolės ir mokesčių rinkimo veiksmingumo užtikrinimu.

47 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir vykdyti mokesčio surinkimą gali būti privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pagrįsti laisvės teikti paslaugas ribojimą. Jis taip pat nusprendė, kad sankcijų, taip pat baudžiamųjų, skyrimas gali būti laikomas būtinu veiksmingam nacionalinės teisės aktų laikymuisi užtikrinti, tačiau su sąlyga, kad kiekvienu konkrečiu atveju skiriamos sankcijos pobūdis ir dydis būtų proporcingi pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, sunkumui (šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 59 punktą ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 57 punktą).

48 Pirma, kiek tai susiję su Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B ir 7/D straipsniuose nustatytos sankcijų sistemos tinkamumu atsižvelgiant į Vengrijos vyriausybės nurodytus tikslus, reikia pažymėti, kad, skiriant pakankamai dideles baudas už to įstatymo 7/B straipsnio 1 dalyje nustatytos pareigos deklaruoti neįvykdymą, siekiama reklamos paslaugų teikėjus, kuriems taikoma tokia pareiga, atgrasyti nuo tos pareigos nesilaikymo ir taip nesudaryti sąlygų apmokestinimo valstybei narei netekti galimybės veiksmingai kontroliuoti aptariamo mokesčio taikymo ir atleidimo nuo jo sąlygas.

49 Antra, dėl klausimo, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais neviršijama tai, kas būtina Vengrijos nurodytiems tikslams pasiekti, kiek tai susiję su baudų, skiriamų pažeidus pareigą deklaruoti, dydžiu, reikia konstatuoti, kad šiuose teisės aktuose įtvirtinta sankcijų sistema, pagal kurią paslaugų teikėjui, neįvykdžiusiam šio administracinio formalumo, per kelias dienas ir tik su vienos dienos tarpu gali būti skirtos baudos, kurių dydis, pradedant nuo antrosios, trigubinamas, palyginti su ankstesnės baudos dydžiu, kiekvieną kartą iš naujo konstatavus tos pareigos neįvykdymą, kol galiausiai pasiekia bendrą 1 mlrd. HUF (apie 3,1, mln. eurų) dydį, nors kompetentinga valdžios institucija nesuteikė tam paslaugos teikėjui reikiamo laiko įvykdyti pareigą, nedavė progos pateikti pastabas ir pati neišanalizavo pažeidimo sunkumo. Tokiomis aplinkybėmis šie teisės aktai yra neproporcingi.

50 Iš tiesų, viena vertus, nėra jokios koreliacijos tarp bendro baudos dydžio eksponentinio didinimo, kuris gali pasiekti kelis milijonus eurų, per labai trumpą terminą ir administracinio formalumo, t. y. Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 1 dalyje nustatytos pareigos deklaruoti, neįvykdymo per tokį terminą sunkumo. Akivaizdu, kad paskirtų baudų dydis nustatomas neatsižvelgiant į apyvartą, kuri yra privalomo sumokėti mokesčio bazė. Tokiomis aplinkybėmis visiškai įmanoma, kad pagal Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 2 ir 3 dalis skirtų sankcijų bendra suma gali viršyti apmokestinamojo asmens pasiektą apyvartą.

51 Kita vertus, kadangi nagrinėjamuose teisės aktuose nustatyta, kad mokesčių administratorius tokius sprendimus dėl sankcijų, kaip antai priimtus pagrindinėje byloje, priima automatiškai ir „kiekvieną dieną“, nuo pirmojo sprendimo dėl sankcijos, kuriuo apmokestinamajam asmeniui skiriama 10 mln. HUF (apie 31 000 eurų) bauda, priėmimo ir pranešimo apie jį iki pranešimo apie paskutinį sprendimą dėl sankcijos, iš kurio matyti, kad bendra baudų suma pasiekė teisės aktuose nustatytą 1 mlrd. HUF viršutinę ribą (apie 3,1 mln. eurų), praeina vos kelios dienos. Taip pat pažymėtina, kad net jei šis apmokestinamasis asmuo veiktų ypač rūpestingai, jis bet kuriuo atveju faktiškai negalėtų įvykdyti pareigos deklaruoti apmokestinimo valstybėje narėje, prieš tai negavęs minėto paskutinio sprendimo

įsisteigimo valstybėje narėje, todėl negalėtų išvengti didelių ankstesnių baudų padidinimų. Tai taip pat įrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatytame baudų apskaičiavimo metode neatsižvelgiama į pareigą deklaruoti pažeidusių reklamos paslaugų teikėjų elgesio sunkumą.

52 Tiesa, kaip rašytinėse pastabose nurodė Vengrijos vyriausybė, pagal Įstatymo dėl reklamos mokesčio 7/B straipsnio 5 dalį mokesčių administratorius gali „neribotai“ sumažinti šio įstatymo 7/B straipsnio 2 ir 3 dalyse numatytų baudų dydį, jei apmokestinamasis asmuo įvykdo pareigą deklaruoti, kai mokesčių administratorius pirmą kartą paragino jį tai padaryti.

53 Remiantis šios nuostatos formuluote teigtina, kad šiuo klausimu mokesčių administratorius turi tik paprastą teisę, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Vis dėlto bauda netampa proporcinga tik todėl, kad valstybės narės valdžios institucijos gali sumažinti jos dydį, naudodamosi turima diskrecija.

54 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į pirmąjį, antrąjį, ketvirtąjį ir šeštąjį klausimus reikia atsakyti, kad SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje įsteigtiems paslaugų teikėjams, neįvykdžiusiems pareigos deklaruoti apmokestinimo reklamos mokesčiu tikslais, per kelias dienas skiriamos kelios baudos, kurių dydis, skaičiuojant nuo antrosios, trigubinamas, palyginti su prieš tai skirtos baudos dydžiu, kas kartą iš naujo konstatavus, jog ta pareiga neįvykdyta, kol bendra jų suma pasiekia kelių milijonų eurų dydį, nors kompetentinga valdžios institucija, prieš priimdama sprendimą, kuriuo galutinai nustatomas bendras tų baudų dydis, nesuteikė tiems paslaugų teikėjams reikiamo laiko įvykdyti pareigas, nedavė progos pateikti pastabas ir pati neišanalizavo pažeidimo sunkumo, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsteigtam teikėjui, neįvykdžiusiam panašios pareigos deklaruoti ar užsiregistruoti ir pažeidusiam bendrąsias nacionalinių mokesčių teisės aktų nuostatas, skiriamos baudos dydis yra gerokai mažesnis ir tęstinio tos pareigos nesilaikymo atveju nedidinamas nei tokia pačia proporcija, nei būtinai per tokius trumpus terminus.

Dėl penktojo ir septintojo klausimų

55 Iš atsakymo į pirmąjį, antrąjį, ketvirtąjį ir šeštąjį klausimus matyti, kad nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta tokia baudų sistema, kokia taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjamos pareigos deklaruoti nesilaikymo atveju, yra nesuderinami su SESV 56 straipsniu. Todėl į penktąjį ir septintąjį klausimus atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

56 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. **SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje įsisteigusiems reklamos paslaugų teikėjams nustatoma pareiga deklaruoti jų apmokestinimo reklamos mokesčiu tikslais, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsisteigę tokių paslaugų teikėjai atleidžiami nuo šios pareigos dėl to, kad jiems taikomos deklaravimo ar registravimo pareigos jų apmokestinimo bet kuriuo kitu mokesčiu, taikomu tos valstybės narės teritorijoje, tikslais.**

2. SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje įsteigtiems paslaugų teikėjams, neįvykdžiusiems pareigos deklaruoti apmokestinimo reklamos mokesčiu tikslais, per kelias dienas skiriamos kelios baudos, kurių dydis, skaičiuojant nuo antrosios, trigubinamas, palyginti su prieš tai skirtos baudos dydžiu, kas kartą iš naujo konstatavus, jog ta pareiga neįvykdyta, kol bendra jų suma pasiekia kelių milijonų eurų dydį, nors kompetentinga valdžios institucija, prieš priimdama sprendimą, kuriuo galutinai nustatomas bendras tų baudų dydis, nesuteikė tiems paslaugų teikėjams reikiamo laiko įvykdyti pareigas, nedavė progos pateikti pastabas ir pati neišanalizavo pažeidimo sunkumo, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsteigtam teikėjui, neįvykdžiusiam panašios pareigos deklaruoti ar užsiregistruoti ir pažeidusiam bendrąsias nacionalinių mokesčių teisės aktų nuostatas, skiriamos baudos dydis yra gerokai mažesnis ir tęstinio tos pareigos nesilaikymo atveju nedidinamas nei tokia pačia proporcija, nei būtinai per tokius trumpus terminus.

Parašai.