

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

3. března 2020 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb služeb – Článek 56 SFEU – Omezení – Daňová ustanovení – Daň z reklamních činností založená na obratu – Povinnosti týkající se registrace u daňové správy – Zásada zákazu diskriminace – Pokuty – Zásada proporcionality“

Ve věci C-482/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Budapešti, Maďarsko) ze dne 13. července 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 24. července 2018, v řízení

Google Ireland Limited

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (zpravodajka) a I. Jarukaitis, předsedové senátů, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen a K. Jürimäe, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Fereš, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. června 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Google Ireland Limited Z. Szűrem a D. Kelemenem, ügyvédek,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem, jako zmocněncem,
- za českou vládu M. Smolkem, J. Vlášilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi N. Gossement, L. Malferrarim a A. Sipošem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 12. září 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18 a 56 SFEU, jakož i

?lánek 41 a 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Google Ireland Limited, společností usazenou v Irsku, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (daňová správa, Maňarsko) ve věci rozhodnutí, kterými tato správa uložila této společnosti sérii pokut za nesplnění povinnosti registrace poskytlující osobám vykonávajícíminnost podléhající dani z reklamy stanovené maňarskými právními předpisy.

Právní rámec

Ma?arský zákon o dani z reklamy

3 Ustanovení § 2 odst. 1 písm. e) reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (zákon ? XXII z roku 2014 o dani z reklamy), ve znění úinném k 1. lednu 2017 (dále jen „zákon o dani z reklamy“), stanoví, že dani z reklamy podléhá zveřejování reklamy, které se uskutečuje na internetu pevážně v maarském jazyce nebo na pevážně maarskojazyných internetových stránkách.

4 Podle § 2 odst. 2 písm. b) tohoto zákona:

„[d]ani podléhá každá objednávka na zveřejnění reklamy, ledaže [...] zadavatel zveřejnění reklamy

ba) požádal osobu povinnou k dani uvedenou v § 3 odst. 1 o vydání prohlášení podle § 3 odst. 3 a může to v rozhodnutí prokázat; a

bb) neobdržel prohlášení uvedené v písmeni ba) do 10 pracovních dnů od převzetí faktury nebo účetního dokladu týkajících se zveřejnění reklamy, a

bc) podal ke státní daňové správě prohlášení o skutečnosti uvedené v písmeni ba), osobě, která reklamu zveřejnila, a o protiplnění za zveřejnění.“

5 Podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o dani z reklamy je každý, kdo zveřejní reklamu v ma?arském jazyce nebo na internetových stránkách, které jsou p?evážn? v ma?arském jazyce, „osobou povinnou k dani, nezávisle tom, kde má sídlo.“

6 Ustanovení § 3 odst. 3 zákona o dani z reklamy stanoví:

„Osoba povinná k dani ve smyslu odstavce 1 je povinna uvést na každé faktuře, účetním dokladu nebo jiném dokladu (zejména ve smlouvě o zveřejnění reklamy) uvádějícím cenu zaplacenou za zveřejnění reklamy, prohlášení, že podléhá dani a plní své povinnosti podat daňové přiznání a odvést daň, nebo že v daném daňovém období není povinna odvádět daň ze zveřejňované reklamy. [...]“.

7 Ustanovení § 7/B tohoto zákona zní takto:

„1. Osoba povinná k dani ve smyslu § 3 odst. 1, která není zaregistrována u státní daňové správy jako daňový poplatník pro účely nějaké daně, je povinna se zaregistrovat prostřednictvím formuláře vydaného za tím účelem státní daňovou správou ve lhůtě 15 dní od zahájení činnosti, která podléhá dani podle § 2 odst. 1. [...]

2. Pokud osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 nesplní registrační povinnost, státní daňová správa ji vyzve ke splnění této povinnosti a kromě toho jí uloží první pokutu za nesplnění povinnosti ve výši 10 milionů maďarských forintů [HUF] [přibližně 31 000 eur].

3. V případě, že nesplnění povinnosti bude zjištěno opakovaně, uloží státní daňová správa pokutu za nesplnění povinnosti ve výši trojnásobku předchozí pokuty.

4. Státní daňová správa konstatuje nesplnění povinnosti zaregistrovat se v souladu s odstavcem 1 na denním základě, přičemž toto rozhodnutí je konečné a vykonatelné od svého doručení a lze jej napadnout soudní cestou. V řízení před soudem jsou pak přípustné výlučné listinné důkazy a soud rozhoduje bez jednání.

5. Pokud osoba povinná k dani splní svou registrační povinnost po první výzvě, lze pokutu podle odstavců 2 a 3 bez omezení snížit.“

8 Ustanovení § 7/D uvedeného zákona stanoví:

„Pokuty za nesplnění povinnosti uložené státní daňovou správou téže osobě povinné k dani na základě § 7/B a 7/C nemohou překročit celkem 1 miliardy HUF [přibližně 3,1 milionu eur].“

Maďarský daňový řád

9 Z ustanovení § 17 odst. 1 písm. b) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňových pravidlech, dále jen „daňový řád“) vyplývá, že osoba povinná k dani, která je rezidentem, splní automaticky povinnost registrace u státní daňové správy, pokud podá žádost o zápis do obchodního rejstříku a požádá o přidělení daňového identifikačního čísla.

10 Za nesplnění ohlašovacích povinností, ať již jde o povinnost registrovat se nebo oznámit jakoukoli změnu situace, povinností poskytnout údaje nebo otevřít si bankovní účet a povinností podat daňové přiznání lze uložit, jak vyplývá z § 172 uvedeného zákona, podle konkrétního případu pokutu ve výši 500 000 HUF (přibližně 1 550 eur) nebo 1 000 000 HUF (přibližně 3 100 eur). Daňová správa je rovněž povinna, uloží-li pokutu na tomto základě, vyzvat osobu povinnou k dani, aby splnila nesplněnou povinnost a stanovit za tímto účelem lhůtu. V případě nedodržení stanovené lhůty osobou povinnou k dani se výše pokuty zdvojnásobuje. V případě splnění povinnosti lze uloženou pokutu bez omezení snížit.

Spor v prvodním řízení a předběžné otázky

11 Rozhodnutím ze dne 16. ledna 2017 daňová správa konstatovala, že společnost Google Ireland vykonává činnost, která spadá do působnosti zákona o dani z reklamy, a že se nezaregistrovala ve lhůtě 15 dnů od zahájení činnosti u daňové správy v rozporu s požadavky § 7/B odst. 1 tohoto zákona. V důsledku toho jí daňová správa uložila na základě § 7/B odst. 2 uvedeného zákona pokutu ve výši deset milionů HUF (přibližně 31 000 eur).

12 Rozhodnutími přijatými v následujících čtyřech dnech uložila daňová správa společnosti Google Ireland čtyři nové pokuty, z nichž každá se rovnala trojnásobku předtím uložené pokuty, v souladu s § 7/B odst. 3 zákona o dani z reklamy. V důsledku rozhodnutí ze dne 20. ledna 2017 byla společnost Google Ireland uložena celkem maximální zákonná částka 1 miliardy HUF (přibližně 3,1 milionu eur), stanovená v § 7/D tohoto zákona.

13 Společnost Google Ireland podala k předkládajícímu soudu žalobu znějící na zrušení těchto rozhodnutí.

14 Na podporu své žaloby společnost Google Ireland především tvrdí, že uložení pokut z důvodu nesplnění povinnosti registrace podle § 7/B zákona o dani z reklamy je v rozporu s články 18 a 56 SFEU. Dále tvrdí, že společnosti usazené na maarském území mohou splnit povinnosti stanovené tímto zákonem snáze než ty, které jsou usazeny mimo toto území. Konečně má za to, že pokuty, které jsou ukládány posledně uvedeným společnostem z důvodu, že nesplnily svou povinnost registrace, jsou odlišné od pokut vztahujících se na společnosti usazené v Maarsku, které porušily podobnou povinnost, a jsou nepřiměřené závažnosti spáchaného protiprávního jednání, takže představují omezení volného pohybu služeb v Evropské unii.

15 Podle společnosti Google Ireland se osoby povinné k dani usazené v zahraničí nacházejí v méně příznivé situaci než společnosti usazené v Maarsku rovněž pokud jde o výkon práva na účinný procesní prostředek. I když totiž mají právo podat proti rozhodnutí, kterým jim byla uložena pokuta, jež je na základě § 7/B a 7/D zákona o dani z reklamy konečné a vykonatelné již doručením, žalobu k soudu, podmínky uplatnění této žaloby rozsah jejich práva omezují. Konkrétně, v rámci řízení o opravném prostředku upraveném v § 7/B odst. 4 zákona o dani z reklamy může soud, jemuž byla věc předložena, připustit pouze listinné důkazy a rozhoduje bez jednání, zatímco řízení o opravném prostředku použitelné v případě vnitrostátních daňových poplatníků na základě daňového řádu takovým omezením nepodléhá, jelikož tito daňoví poplatníci mají zejména právo podat správní opravný prostředek. Ustanovení zákona o dani z reklamy tedy nezaručují osobě, které byla taková pokuta uložena, právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces, jak jej stanoví článek 47 Listiny.

16 V této souvislosti si předkládající soud klade otázku ohledně slučitelnosti § 7/B a 7/D zákona o dani z reklamy s článkem 56 SFEU a zásadou zákazu diskriminace. Podle tohoto soudu povinnost registrace, jakož i pokuty ukládané v případě nesplnění této povinnosti – pokuty, které jsou součástí velmi represivního sankčního režimu a mají trestní charakter – značně poškozují společnosti usazené mimo maarské území a skutečně mohou omezit volný pohyb služeb v Unii. Má zejména za to, pokud jde o pokuty za nesplnění povinnosti registrace, které lze uložit tímto společnostem, že v projednávaném případě pravděpodobně nebyla dodržena zásada proporcionality. V tomto ohledu uvádí, že tímto osobám povinným k dani může být za přítomnosti uložena série pokut, přičemž daňová správa může každý den ztrojnásobit výši předchozí pokuty. Tyto sankce se přitom použijí ještě před tím, než se osoby povinné k dani mohou dozvědět o každodenním ztrojnásobení výše předchozí pokuty a mohou nesplnění povinnosti napravit, což jim znemožňuje zabránit tomu, aby konečná pokuta dosáhla maximální výše 1 miliardy HUF (3,1 milionu eur). Tato okolnost může podle názoru předkládajícího soudu vyvolávat rovněž otázku slučitelnosti tohoto správního řízení s článkem 41 Listiny. Předkládající soud dále uvádí, že výše pokuty ukládané na základě § 7/D zákona o dani z reklamy je celkově až 2 000krát vyšší než výše pokuty, kterou lze uložit společnosti usazené v Maarsku, která nesplní povinnost daňové registrace stanovenou v § 172 daňového řádu.

17 Uvedený soud si konečně klade otázku ohledně dodržení článku 47 Listiny, jelikož v rámci soudního přezkumu podle § 7/B odst. 4 zákona o dani z reklamy jsou na rozdíl od běžného řízení o správním opravném prostředku připuštěny pouze listinné důkazy a soud, jemuž byla věc předložena, nemůže nařídit jednání.

18 Vzhledem k tomu, že Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Budapešti, Maarsko) má za to, že judikatura Soudního dvora mu neumožňuje na tyto otázky odpovědět, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být články 18 a 56 [SFEU] a zákaz diskriminace vykládány tak, že brání daňovým předpisům členského státu, jejichž sankční režim stanoví za nesplnění povinnosti registrace pro

účely daně z reklamy uložení pokuty, která může být v případě společností neusazených v Maarsku celkově až 2000krát vyšší než pokuta vztahující se na společnosti usazené v Maarsku?

2) Lze mít za to, že sankce popsaná v předchozí otázce, neobvykle písná a trestní povahy, může odrazovat poskytovatele služeb, kteří nejsou usazeni v Maarsku, od poskytování služeb v této zemi?

3) Má být článek 56 SFEU a zákaz diskriminace vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě, podle které je v případě podniků usazených v Maarsku povinnost registrace splněna automaticky, bez výslovné žádosti, přidělením maarského daňového identifikačního čísla v průběhu jejich zápisu do obchodního rejstříku, bez ohledu na to, zda podnik provádí reklamní činnost či nikoliv, zatímco u podniků, které nejsou usazeny v Maarsku, ale provádějí v této zemi reklamní činnost, k tomu nedochází automaticky, nýbrž musí tuto povinnost konkrétně splnit a pokud tak neučiní, lze jim uložit zvláštní sankci?

4) Pokud je odpověď na první otázku kladná, má být článek 56 SFEU a zákaz diskriminace vykládán v tom smyslu, že brání takové sankci, jaká je předmětem povodního sporu, uložené za nesplnění povinnosti registrace pro účely daně z reklamy, v rozsahu, v němž je uvedená právní úprava v rozporu s uvedeným článkem?

5) Má být článek 56 SFEU a zákaz diskriminace vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení, podle něž se v případě podniků usazených v zahraničí rozhodnutí, kterým se ukládá pokuta, stává konečným a vykonatelným jeho doručením a lze jej napadnout pouze prostřednictvím soudního řízení, v němž se nemůže konat jednání a jsou přípustné pouze listinné důkazy, zatímco v případě podniků usazených v Maarsku lze podat proti jim uloženým pokutám správní odvolání a navíc neexistují žádná omezení soudního řízení?

[6]) Má být článek 56 SFEU, ve světle práva na spravedlivý postup stanoveného v čl. 41 odst. 1 Listiny, vykládán v tom smyslu, že tento požadavek není splněn, pokud pokuta za nesplnění povinnosti je uložena formou pokuty, jejíž výše se každý den ztrojnásobí, aniž je poskytovateli služeb známo předchozí rozhodnutí, takže je nemožné, aby své nesplnění povinnosti napravil, než je mu uložena následující pokuta?

[7]) Má být článek 56 SFEU, ve světle práva na spravedlivý postup stanoveného v čl. 41 odst. 1 Listiny, práva být vyslechnut stanoveného v čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny a práva na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces stanoveného v článku 47 Listiny, vykládán v tom smyslu, že tyto požadavky nejsou splněny, pokud toto rozhodnutí nelze napadnout ve správním řízení a pokud v rámci soudního řízení správního jsou přípustné pouze listinné důkazy a ve věci se nemůže konat jednání?

K předběžným otázkám

19 Svými sedmi otázkami vznáší předkládající soud v podstatě následující tři kategorie otázek.

20 Zprvé, svou třetí otázkou se táže, zda článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ukládá poskytovateli reklamních služeb usazeným v jiném členském státě povinnost registrace pro účely jejich zdanění daní z reklamy, zatímco poskytovatelé takových služeb usazení v členském státě zdanění jsou této povinnosti zproštěni z toho důvodu, že se na ně vztahuje ohlašovací nebo registrační povinnost na základě toho, že podléhají jakékoli jiné dani platné na území uvedeného členského státu.

21 Zadruhé, podstatou první, druhé, třetí a šesté otázky předkládajícího soudu je, zda článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které se

poskytovatelům služeb usazeným v jiném členském státě, kteří nesplnili povinnost registrace pro účely jejich zdanění daní z reklamy, uloží v průběhu několika dní série pokut, jejichž výše, počinaje druhou pokutou, se ztrojnásobuje oproti výši předchozí pokuty při každém novém zjištění nesplnění této povinnosti a dosahuje v souhrnu částky několika milionů eur, aniž tito poskytovatelé jsou schopni takovou povinnost registrace splnit před doručením rozhodnutí, které s konečnou platností stanoví celkovou výši těchto pokut, zatímco výše pokuty, která se uloží poskytovateli usazenému v členském státě zdanění, který v rozporu s obecnými ustanoveními vnitrostátních daňových předpisů nesplnil podobnou povinnost oznámení nebo registrace, je výrazně nižší a v případě trvajícího neplnění takové povinnosti se nezvyšuje ve stejném poměru, ani nutně v takto krátkých lhůtách.

22 Zatěetí, podstatou páté a sedmé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 56 SFEU ve světle článků 41 a 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že rozhodnutí daňové správy o uložení sankce, která byla přijata vůči poskytovateli služeb usazenému v jiném členském státě, jenž nesplnil povinnost registrace, kterou tato právní úprava stanoví, lze napadnout oprávněným prostředkem k soudu, v jehož rámci, na rozdíl od běžného správního řízení v daňových věcech, rozhoduje příslušný vnitrostátní soud pouze na základě písemných důkazů a nemá možnost nařídít jednání.

23 Tyto otázky je třeba přezkoumat v uvedeném pořadí.

K třetí otázce

24 Nejprve je třeba uvést, že předkládající soud se Soudního dvora táže na případné omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 56 SFEU, které vyplývá nikoliv ze zdanění poskytovatelů reklamních služeb takovou daní z reklamy šířené na internetu, jako je daň platná v Maarsku, ale pouze z povinnosti registrace uložené v tomto členském státě uvedeným poskytovatelům na základě toho, že podléhají uvedené dani.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 56 SFEU brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která omezuje pohyb služeb mezi členskými státy obtížnějším než vnitrostátní pohyb služeb v určitém členském státě (rozsudek ze dne 18. června 2019, Rakousko v. Nemecko, C-591/17, EU:C:2019:504, bod 135 a citovaná judikatura). Článek 56 SFEU totiž požaduje odstranění jakýchkoli omezení volného pohybu služeb uložených z toho důvodu, že poskytovatel služby je usazen v jiném členském státě, než kde je služba poskytována (viz zejména rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, bod 28 a citovaná judikatura).

26 Vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují taková omezení volného pohybu služeb. Zákaz stanovený v článku 56 SFEU se oproti tomu nevztahuje na opatření, jejichž jediným účinkem je zvýšení nákladů na dotčené služby a která se vztahují stejným způsobem na poskytování služeb mezi členskými státy jako na vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 18. června 2019, Rakousko v. Nemecko, C-591/17, EU:C:2019:504, body 136 a 137, jakož i citovaná judikatura).

27 V projednávané věci je třeba upřesnit, že podle § 7/B odst. 1 zákona o dani z reklamy je každá osoba povinná k uvedené dani, která není zaregistrována u státní daňové správy jako daňový poplatník pro účely nějaké daně, povinna se zaregistrovat prostřednictvím formuláře u uvedené daňové správy ve lhůtě 15 dní od zahájení činnosti podléhající dani.

28 Z toho vyplývá, že povinnost registrace stanovená v § 7/B odst. 1 tohoto zákona nepodmiňuje výkon činnosti šíření reklamy na maarském území a že této povinnosti podléhají

poskytovatelé reklamních služeb, kteří před zahájením své zdanitelné reklamní činnosti nejsou v Maarsku dařov registrováni, zatímco poskytovatelé reklamních služeb, kteří jsou již dařov registrováni v tomto řlenském státě z titulu jakékoli daně, jsou této povinnosti zproštěni, a to nezávisle na místě usazení všech těchto poskytovatelů.

29 Tato povinnost registrace, která je administrativní formalitou, sama o sobě nepředstavuje překážku volného pohybu služeb.

30 Nic totiž nenasvědčuje tomu, že povinnost registrace stanovená v § 7/B odst. 1 zákona o dani z reklamy znamená pro poskytovatele reklamních služeb, kteří nejsou usazení na maarském území, dodatečnou administrativní zátěž ve srovnání se zátěží, která se vztahuje na poskytovatele reklamních služeb usazené na tomto území.

31 Je pravda, že poskytovatelé reklamních služeb usazení v Maarsku jsou této povinnosti zproštěni. Jak uvádí předkládající soud, o těchto subjektech se totiž má podle vnitrostátního dařového práva za to, že splňují uvedenou povinnost automaticky.

32 Nicméně okolnost, že tito poskytovatelé jsou této povinnosti registrace zproštěni, nezakládá ve vztahu k poskytovatelům reklamních služeb usazeným v jiných řlenských státech rozdílné zacházení, které by mohlo představovat omezení volného pohybu služeb.

33 Především je totiž nesporné, že tito poskytovatelé služeb jsou rovněž zproštěni povinnosti registrace podle § 7/B odst. 1 zákona o dani z reklamy, pokud se již přihlásili nebo registrovali u dařové správy na základě jakéhokoli jiného přímého či nepřímého zdanění v Maarsku.

34 Dále je třeba uvést, že zproštění od této povinnosti registrace, třebaže z něj mají prospěch převážně poskytovatelé služeb usazení na maarském území, nevede k odrazení od přeshraničního poskytování reklamních služeb, ale k tomu, že poskytovatelé již registrovaní u dařové správy nemusí plnit zbytečnou administrativní formalitu, jelikož účelem uvedené povinnosti registrace je umožnit této dařové správě identifikaci osob povinných k dani z reklamy. Z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, zejména vyplývá, že poskytovatel služeb usazený v Maarsku je povinen podat žádost o zápis do obchodního rejstříku a o přidělení dařového řísla.

35 Konečně žádná skutečnost, se kterou se Soudní dvůr seznámil v rámci tohoto řízení, nenaznačuje, že kroky ke splnění dotčené povinnosti registrace jsou náročnější než ty, které je třeba provést jak za účelem registrace u dařové správy na základě jiné daně, tak za účelem zápisu do vnitrostátního obchodního rejstříku.

36 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na této otázku odpovědět tak, že řlánek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě řlenského státu, která ukládá poskytovatelům reklamních služeb usazeným v jiném řlenském státě povinnost registrace pro účely jejich zdanění daní z reklamy, zatímco poskytovatelé takových služeb usazení v řlenském státě zdanění jsou této povinnosti zproštěni z toho důvodu, že se na ně vztahuje ohlašovací nebo registrační povinnost na základě toho, že podléhají jakékoli jiné dani platné na území uvedeného řlenského státu.

K první, druhé, třetí a šesté otázce

37 Je třeba připomenout, že i když sankční režimy v oblasti daní spadají, vzhledem k neexistenci harmonizace na úrovni Unie, do pravomoci řlenských států, nemohou takové režimy ohrožovat svobody stanovené Smlouvou o FEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, bod 17).

38 Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 63 svého stanoviska, je tedy třeba posoudit, zda sankce spojené s neprovedením registrace podle § 7/B odst. 1 zákona o dani z reklamy jsou v rozporu s volným pohybem služeb podle článku 56 SFEU.

39 Z informací předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že podle § 7/B odst. 2 a 3 tohoto zákona osoby povinné k dani z reklamy, která dosud není zaregistrována u státní daňové správy jako daňový poplatník pro účely jiného zdanění, jež nesplní svou registrační povinnost, hrozí placení série pokut, přičemž výše první z nich, stanovená na 10 milionů HUF (přibližně 31 000 eur), se ztrojnásobí každý den při každém novém zjištění nesplnění této povinnosti, a to podle § 7/D uvedeného zákona až do dosažení maximální souhrnné částky 1 miliardy HUF (přibližně 3,1 milionů eur).

40 Z formálního hlediska platí tento sankční režim bez rozdílu pro všechny osoby povinné k dani, které nesplní povinnost registrace podle zákona o dani z reklamy, nezávisle na maďarském státě, na jehož území jsou usazeny.

41 Nicméně, jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 77 svého stanoviska, pouze osobám, které nejsou daňovými rezidenty v Maďarsku, skutečně hrozí riziko, že jim budou uloženy sankce stanovené v § 7/B odst. 2 a 3 a § 7/D zákona o dani z reklamy, jelikož s ohledem na osobní působnost § 7/B odst. 1 uvedeného zákona jsou poskytovatelé, které státní daňová správa zaregistrovala jako plátce z titulu jakékoliv daně v Maďarsku, povinnosti registrace zproštěni.

42 Je pravda, že poskytovatelé reklamních služeb usazení v Maďarsku mohou být sankcionováni za nesplnění podobných ohlašovacích a registračních povinností, které jsou jim uloženy na základě obecných ustanovení vnitrostátních daňových předpisů.

43 Sankční režim stanovený v § 7/B a 7/D zákona o dani z reklamy však umožňuje uložit značně vyšší pokuty, než jsou pokuty vyplývající z uplatnění § 172 daňového řádu v případě, že poskytovatel reklamních služeb usazený v Maďarsku nesplní registrační povinnost stanovenou v § 17 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona. Krom toho výše pokut ukládaných v rámci posledně uvedeného režimu se v případě trvajícího neplnění dotyčné povinnosti registrace nezvyšuje v takovém poměru, ani nutně v tak krátkých lhůtách, jaké platí v rámci sankčního režimu stanoveného zákonem o dani z reklamy.

44 Vzhledem k rozdílnému zacházení, které zavádí mezi poskytovateli reklamních služeb podle toho, zda jsou v Maďarsku již daňově registrováni, představuje sankční režim dotčený v původním řízení omezení volného pohybu služeb, které článek 56 SFEU v zásadě zakazuje.

45 Takové omezení může být nicméně přípustné, pokud je odvodné no naléhavými důvody obecného zájmu a je-li v takovém případě zpusobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné [v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 26. května 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 58, a ze dne 25. července 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 52].

46 V projednávaném případě se maďarská vláda za účelem odvodnění tohoto omezení formálně dovolává nezbytnosti zachovat soudržnost svého daňového systému, avšak uplatňuje v zásadě důvody související se zajištěním účinnosti daňového dohledu a výběru daní.

47 V tomto ohledu již Soudní dvůr připustil, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu, jakož i nezbytnost zajistit výběr daní, mohou představovat naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odvodnit omezení volného pohybu služeb. Rozhodl rovněž, že pro účely záruky účinného dodržování vnitrostátní právní úpravy lze považovat uložení sankcí, včetně sankcí

trestn?právní povahy, za nezbytné, avšak za podmínky, že povaha a výše uložené sankce jsou v každém jednotlivém p?ípad? p?im??ené závažnosti porušení, které má být sankcionováno [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. kv?tna 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 59, a ze dne 25. ?ervence 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 57].

48 Pokud jde zaprvé o vhodnost sank?ního režimu zavedeného § 7/B a 7/D zákona o dani z reklamy z hlediska cí? uvád?ných ma?arskou vládou, je třeba uvést, že uložení dostate?n? vysokých pokut za nespln?ní povinnosti registrace, stanovené v § 7/B odst. 1 tohoto zákona, m?že odrazovat poskytovatele reklamních služeb, na které se taková povinnost vztahuje, od jejího nespln?ní, a zabránit tak tomu, aby ?lenský stát zdan?ní byl p?ipraven o možnost ú?inn? kontrolovat podmínky uplat?ování p?edm?tné dan? a osvobození od ní.

49 Zadruhé, co se tý?e otázky, zda vnitrostátní právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení nep?ekračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení cí? uvád?ných Ma?arskem, pokud jde o výši pokut hrozících v p?ípad? nespln?ní povinnosti registrace, je třeba konstatovat, že tato právní úprava zavádí sank?ní režim, v rámci kterého lze poskytovateli služeb, jenž nesplnil tuto administrativní formalitu, uložit v pr?b?hu n?kolika dní, s pouze jednodenními intervaly, pokuty, jejichž výše, po?ínaje druhou pokutou, se ztrojnásobuje oproti výši p?edchozí pokuty p?i každém novém zjišt?ní nespln?ní této povinnosti, p?i?emž souhrnná výše m?že dosáhnout 1 miliardy HUF (p?ibližn? 3,1 milion? eur), aniž p?íslušný orgán poskytne tomuto poskytovateli ?as nezbytný ke spln?ní jeho povinností, umožní mu p?edložit vyjád?ení a posoudí sám závažnost protiprávního jednání. Za t?chto podmínek je tato právní úprava nep?im??ená.

50 Neexistuje totiž žádná souvislost mezi exponenciálním r?stem - v obzvlášt? krátkých lh?tách - souhrnné ?ástky pokut, která m?že dosáhnout n?kolika milion? eur, a závažností nespln?ní administrativní formality, kterou p?edstavuje povinnost registrace stanovená v § 7/B odst. 1 zákona o dani z reklamy, v takových lh?tách. V této souvislosti se ukazuje, že výše ukládaných pokut je stanovena bez ohledu na obrat, který p?edstavuje základ dan?, jež má být vybrána. Za t?chto podmínek je zcela možné, že souhrnná výše sankcí uložených na základ? § 7/B odst. 2 a 3 zákona o dani z reklamy p?esáhne obrat dosažený osobou povinnou k dani.

51 A dále, vzhledem k tomu, že dot?ená právní úprava po?ítá s tím, že da?ová správa bude p?ijímat taková rozhodnutí o uložení sankce, jaká byla p?ijata ve v?ci v p?vodním ?ízení, automaticky a „den po dni“, d?lí p?íjetí a oznámení prvního rozhodnutí, kterým se osob? povinné k dani ukládá pokuta ve výši 10 milion? HUF (p?ibližn? 31 000 eur), od oznámení posledního rozhodnutí o uložení sankce, z n?hož vyplývá, že souhrnná výše pokut dosahuje zákonem stanovenou hranici 1 miliardy HUF (p?ibližn? 3,1 milion? eur), pouze n?kolik dní. I kdyby tato osoba povinná k dani jednala s ?ádnou pé?í, nemohla by každopádn? fakticky splnit povinnost registrace v ?lenském stát? zdan?ní p?ed obdržením tohoto posledního rozhodnutí v ?lenském stát? jejího usazení a nemohla by tedy zabránit zna?nému zvýšení p?edchozích pokut. To rovn?ž prokazuje, že metoda výpo?tu pokut stanovená vnitrostátní právní úpravou dot?enou v p?vodním ?ízení nezohled?uje závažnost jednání poskytovatel? reklamních služeb, kte?í nesplnili povinnost registrace.

52 Je pravda, jak uvedla ma?arská vláda ve svém písemném vyjád?ení, že podle § 7/B odst. 5 zákona o dani z reklamy m?že da?ová správa „bez omezení“ snížit výši pokut stanovených v § 7/B odst. 2 a 3 tohoto zákona, pokud osoba povinná k dani splní svou registra?ní povinnost, jakmile ji k tomu tato správa poprvé vyzve.

53 Ze samotného znění tohoto ustanovení však vyplývá, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že daňová správa má v tomto ohledu pouhou možnost. Pokuta přitom neztrácí svou nepřiměřený charakter pouze z důvodu, že orgány členského státu mohou na základě svého uvážení snížit její výši.

54 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první, druhou, třetí a šestou otázku odpovědět tak, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které se poskytovatelům služeb usazeným v jiném členském státě, kteří nesplnili povinnost registrace pro účely jejich zdanění daní z reklamy, uloží v průběhu několika dní série pokut, jejichž výše, počinaje druhou pokutou, se ztrojnásobuje oproti výši předchozí pokuty při každém novém zjištění nesplnění této povinnosti a dosahuje v souhrnu částky několika milionů eur, aniž příslušný orgán před přijetím rozhodnutí, které s konečnou platností stanoví celkovou výši těchto pokut, poskytne těmto poskytovatelům služeb čas nezbytný ke splnění jejich povinností, umožní jim předložit vyjádření a posoudí sám závažnost protiprávního jednání, zatímco výše pokuty, která se uloží poskytovateli usazenému v členském státě zdanění, který v rozporu s obecnými ustanoveními vnitrostátních daňových předpisů nesplnil podobnou povinnost oznámení nebo registrace, je výrazně nižší a v případě trvajícího neplnění takové povinnosti se nezvyšuje ve stejném poměru, ani nutně v takto krátkých lhůtách.

K páté a sedmé otázce

55 Z odpovědi na první, druhou, třetí a šestou otázku vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, která stanoví takový režim pokut, jaký je použitelný v případě nesplnění povinnosti registrace dotčené v původním řízení, je neslučitelná s článkem 56 SFEU. Na pátou a sedmou otázku tedy není třeba odpovídat.

K nákladům řízení

56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která ukládá poskytovatelům reklamních služeb usazeným v jiném členském státě povinnost registrace pro účely jejich zdanění daní z reklamy, zatímco poskyvatelé takových služeb usazení v členském státě zdanění jsou této povinnosti zproštěni z toho důvodu, že se na ně vztahuje ohlašovací nebo registrační povinnost na základě toho, že podléhají jakékoli jiné dani platné na území uvedeného členského státu.

2) Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které se poskytovatelům služeb usazeným v jiném členském státě, kteří nesplnili povinnost registrace pro účely jejich zdanění daní z reklamy, uloží v průběhu několika dní série pokut, jejichž výše, počinaje druhou pokutou, se ztrojnásobuje oproti výši předchozí pokuty při každém novém zjištění nesplnění této povinnosti a dosahuje v souhrnu částky několika milionů eur, aniž příslušný orgán před přijetím rozhodnutí, které s konečnou platností stanoví celkovou výši těchto pokut, poskytne těmto poskytovatelům služeb čas nezbytný ke splnění jejich povinností, umožní jim předložit vyjádření a posoudí sám závažnost protiprávního jednání, zatímco výše pokuty, která se uloží poskytovateli usazenému v členském státě zdanění, který v rozporu s obecnými ustanoveními vnitrostátních daňových předpisů nesplnil podobnou povinnost oznámení nebo registrace, je výrazně nižší a v případě trvajícího neplnění takové povinnosti se nezvyšuje ve stejném

pom?ru, ani nutn? v takto krátkých lh?tách.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: ma?arština.