

Laikina versija

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 administracinis 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,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą R. Ąere, administratorą,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Google Ireland Limited*, atstovaujamos *ügyvédek* Z. Szűr ir D. Kelemen,
 - Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér,
 - čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement, L. Malferrari ir A. Sipos,
- susipažinęs su 2019 m. rugsėjo 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 18 ir 56 straipsnių ir Europos

S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 41 ir 47 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Airijoje ?steigtos bendrov?s *Google Ireland Limited* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (mokes?i? administratorius, Vengrija) gin?? d?l šio administratoriaus sprendim? skirti šiai bendrovei kelias baudas už tai, kad ji pažeid? Vengrijos teis?s aktuose numatyt? reklamos mokes?iu apmokestinam? veikl? vykdančioms asmenims tenkan?i? pareig? deklaruoti.

Teisinis pagrindas

Vengrijos ?statymas d?l reklamos mokes?io

3 2017 m. sausio mėn. 1 d. galiojusios redakcijos *reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény* (2014 m. ?statymas Nr. XXII d?l reklamos mokes?io; toliau – ?statymas d?l reklamos mokes?io) 2 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta, kad reklamos mokestis mokamas už bet kok? reklamos skelbim? ar skleidim? internete iš esm?s vengr? kalba arba interneto svetain?je, kurios pagrindin? kalba vengr?.

4 To ?statymo 2 straipsnio 2 dalies b punkte nustatyta:

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

ba) pateik? prašym? 3 straipsnio 1 dalyje nurodytam apmokestinamajam asmeniui pateikti 3 straipsnio 3 dalyje nurodyt? deklaracij? ir gali nepaneigiamai tai ?rodyti;

bb) per 10 darbo dien? nuo s?skaitos fakt?ros ar kitokio mok?jimo dokumento d?l reklamos skelbimo, viešinimo ar skleidimo gavimo negavo prašomos deklaracijos pagal ba punkt?;

bc) nacionalin? mokes?i? administratori? informavo apie ba punkte nurodyt? aplinkyb? ir nurod? reklam? skelbusio, viešinusio ar skleidusio asmens tapatyb? bei sumok?t? kain? už skelbim?, viešinim? ar skleidim?.“

5 Pagal to ?statymo 3 straipsnio 1 dal? kiekvienas asmuo, skelbiantis reklam? internete iš esm?s vengr? kalba arba interneto svetain?je, kurios pagrindin? kalba vengr?, yra „apmokestinamasis asmuo neatsižvelgiant ? rezidavimo viet?“.

6 Reklamos mokes?io ?statymo 3 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„1 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo privalo s?skaitose fakt?rose, apskaitos dokumentuose ar kitame dokumente (vis? pirma sutartyje d?l reklamos skelbimo, viešinimo ar skleidimo), kuriame nurodyta už skelbim?, viešinim? ar skleidim? sumok?ta kaina, deklaruoti, kad jis yra apmokestintas mokes?iu ir vykdo pareig? pateikti mokes?i? deklaracij? ir sumok?ti mokest? arba kad jis neprivalo mok?ti mokes?io už tam tikrais finansiniais metais paskelbt?, paviešint? ar paskleist? reklam?. <...>“

7 Šio ?statymo 7/B straipsnis suformuluotas taip:

„1. Visi 3 straipsnio 1 dalyje apibr?žti apmokestinamieji asmenys kuri? mokes?i? administratorius neužregistravo kaip bet kokio mokes?io mok?tojų, privalo per 15 dien? nuo mokes?iu apmokestinamos veiklos pradžios pagal 2 straipsnio 1 dal? pateikti nacionalinio mokes?i? administratoriaus nustatytos formos deklaracij?. <...>

2. Jeigu 1 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo ne?vykdo pareigos registruotis,

nacionalinis mokes?i? administratorius jam ne tik nurodo ?vykdyti ši? pareig?, bet ir skiria pirm? 10 milijon? forint? [HUF] [apie 31 000 eur?] baud? už pareigos ne?vykdyt?.

3. Kas kart? iš naujo konstatav?s, kad pareiga ne?vykdyta, nacionalinis mokes?i? administratorius skiria baud? už pareigos ne?vykdyt?, kurios dydis yra tris kartus didesnis už anks?iau skirt? baud? už pareigos ne?vykdyt?.

4. 1 dalyje nustatytos pareigos užsiregistruoti ne?vykdyt? nacionalinis mokes?i? administratorius konstatuoja kiekvien? dien? priimamu nauju sprendimu, kuris yra galutinis ir vykdytinas nuo paskelbimo apie jo pri?mim? dienos ir gali b?ti skundžiamas teismine tvarka. Pareiškus ieškin? teisme, tyrimas vykdomas rašytinio proceso tvarka, o sprendim? teismas priima nerengdamas pos?džio.

5. Jei apmokestinamasis asmuo ?vykdo pareig? deklaruoti gav?s pirm?j? mokes?i? administratoriaus raginim?, 2 ir 3 dalyse numatyta bauda gali b?ti neribotai sumažinta.“

8 To ?statymo 7/D straipsnyje nurodyta:

„Pagal 7/B ir 7/C straipsnius nacionalinio mokes?i? administratoriaus skiriamos baudos tam pa?iam apmokestinamajam asmeniui už pareigos nevykdym? negali viršyti 1 mlrd. HUF [apie 3,1 mln. eur?].“

Vengrijos ?statymas d?l apmokestinimo taisykli?

9 *Adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. ?statymas Nr. XCII d?l apmokestinimo taisykli?, toliau – ?statymas d?l apmokestinimo taisykli?) 17 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo rezidentas automatiškai ?vykdo pareig? užsiregistruoti nacionalin?je mokes?i? administracijoje, kai pateikia registracijos prekybos registre prašym? ir paprašo suteikti mokes?i? mok?tojo identifikacin? numer?.

10 To ?statymo 172 straipsnyje nustatyta, kad pareigos deklaruoti (pareigos užsiregistruoti ir pateikti informacij? apie pasikeitusi? pad?t?), pateikti duomenis ir atsidaryti banko s?skait?, taip pat pareigos pateikti mokes?i? deklaracij? ne?vykdydamas baudžiamas bauda nuo 500 000 HUF (apie 1 550 eur?) iki 1 000 000 HUF (apie 3 100 eur?), nelygu atvejis. Šiuo pagrindu skirdamas baud?, mokes?i? administratorius taip pat privalo ?pareigoti mokes?io mok?toj? ?vykdyti pareig?, kurios jis nesilaik?, ir tuo tikslu nustatyti termin?. Jei apmokestinamasis asmuo nesilaiko ?pareigojimui ?vykdyti nustatyto termino, baudos dydis dvigubinamas. Jei ?pareigojimas ?vykdomas, paskirta bauda gali b?ti sumažinta be apribojim?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 2017 m. sausio 16 d. sprendimu mokes?i? administratorius konstatavo, kad, viena vertus, *Google Ireland* vykdo veikl?, kuri patenka ? ?statymo d?l reklamos mokes?io taikymo srit?, ir, kita vertus, ji nepraneš? mokes?i? administratoriui per 15 dien? nuo veiklos pradžios ir taip pažeid? šio ?statymo 7/B straipsnio 1 dalies reikalavimus. Tod?l pagal to ?statymo 7/B straipsnio 2 dal? mokes?i? administratorius jai skyr? dešimties milijon? HUF (apie 31 000 eur?) baud?.

12 Per keturias paskesnes dienas priimtais sprendimais mokes?i? administratorius skyr? *Google Ireland* keturias naujas baudas, kuri? kiekvienos dydis buvo tris kartus didesnis už prieš tai skirtos baudos dyd? pagal ?statymo d?l reklamos mokes?io 7/B straipsnio 3 dal?. 2017 m. sausio 20 d. sprendimu *Google Ireland* buvo skirta bendra maksimali teis?s aktuose nustatyta 1 mlrd. HUF (apie 3,1 mln. eur?) bauda, kaip nustatyta to ?statymo 7/D straipsnyje.

13 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme *Google Ireland* pareišk? ieškin?

d?l ši? sprendim? panaikinimo.

14 Gr?sdama savo ieškin? *Google Ireland* vis? pirma teigia, kad baud? skyrimas d?l to, kad ne?vykdyta ?statymo d?l reklamos mokes?io 7/B straipsnyje nustatyta pareiga pranešti, prieštarauja SESV 18 ir 56 straipsniams. Paskui ji teigia, kad Vengrijos teritorijoje ?steigtos bendrov?s gali lengviau ?vykdyti šiame ?statyme nustatytas pareigas nei tos, kurios ?steigtos už šios teritorijos rib?. Galiausiai ji teigia, kad pastarosioms bendrov?ms skirtos baudos d?l to, kad jos ne?vykdyt? pareigos deklaruoti, skiriasi nuo baud?, kurios taikomos panašios pareigos ne?vykdytoms Vengrijoje ?steigtoms bendrov?ms, ir yra neproporcingos, palyginti su padaryto pažeidimo sunkumu, o tai yra laisvo paslaug? teikimo Europos S?jungoje ribojimas.

15 Pasak *Google Ireland*, užsienyje ?sisteig? apmokestinamieji asmenys taip pat yra mažiau palankesn?je pad?tyje nei Vengrijoje ?steigtos bendrov?s, kiek tai susij? su teis?s ? veiksming? teisin? gynyb? ?gyvendinimu. Iš ties?, nors jie turi teis? pareikšti ieškin? teisme d?l sprendimo jiems skirti baud?, kuris pagal ?statymo d?l reklamos mokes?io 7/B ir 7/D straipsnius yra galutinis ir vykdytinas vien apie j? pranešus, to ieškinio pateikimo tvarka vis d?lto riboja j? teis?s apimt?. Konkre?iai kalbant, ?statymo d?l reklamos mokes?io 7/B straipsnio 4 dalyje numatytas skundas byl? nagrin?jan?iame teisme nagrin?jamas rašytinio proceso tvarka ir sprendimas priimamas nerengiant teismo pos?džio, nors nacionaliniams mokes?i? mok?tojams pagal ?statym? d?l apmokestinimo taisykl? taikamai gin?o proced?rai tokie apribojimai netaikomi, nes šie mokes?i? mok?tojai, be kita ko, turi teis? pateikti administracin? skund?. Taigi ?statymo d?l reklamos mokes?io nuostatomis asmeniui, kuriam skirta tokia bauda, neužtikrinama Chartijos 47 straipsnyje numatyta teis? ? veiksming? teismin? gynyb? ir teising? bylos nagrin?jim?.

16 Tokiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas d?l ?statymo d?l reklamos mokes?io 7/B ir 7/D straipsni? suderinamumo su SESV 56 straipsniu ir nediskriminavimo principu. Šio teismo teigimu, pareiga pranešti ir už šios pareigos nevykdym? skiriamos baudos, t. y. baudos, priskiriamos ypa? represinio baudžiamojo pob?džio sankcij? sistemai, labai kenkia ne Vengrijos teritorijoje ?steigtoms bendrov?ms ir iš tikr?j? riboja laisv? teikti paslaugas S?jungoje. Tas teismas konkre?iai teigia, kad, kiek tai susij? su toms bendrov?ms skiriamomis baudomis už pareigos pranešti ne?vykdyt?, šiuo atveju veikiausiai nesilaikyta proporcingumo principo. Šiuo klausimu jis nurodo, kad, viena vertus, šiems apmokestinamiesiems asmenims gali b?ti skirtos kelios baudos per penkias dienas, nes mokes?i? administratorius kiekvien? dien? gali skirti trigubai didesn? baud?, palyginti su ankstesne bauda. Ta?iau šios sankcijos taikomos apmokestinamiesiems asmenims dar nesužinojus apie kas dien? trigubinam? ankstesn?s baudos dyd? ir netur?jus galimyb?s ištaisyti pažeidim?, taip atimant iš j? galimyb? užkirsti keli? tam, kad galutin? mok?tina bauda nepasiekt? 1 mlrd. HUF (3,1 mln. eur?) viršutin?s ribos. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nuomone, d?l šios aplinkyb?s taip pat gal?t? kilti klausimas d?l šios administracin?s proced?ros suderinamumo su Chartijos 41 straipsniu. Kita vertus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas pažymi, kad pagal ?statymo d?l reklamos mokes?io 7/D straipsn? skirtos baudos dydis iš viso yra iki 2 000 kart? didesnis už baudos, kuri gali b?ti skirta Vengrijoje ?steigta bendrovei, ne?vykdytoms ?statymo d?l apmokestinimo taisykl? 172 straipsnyje numatytos pareigos registruotis mokes?i? tikslais, dyd?.

17 Galiausiai tam teismui kyla klausimas d?l Chartijos 47 straipsnio laikymosi, nes per ?statymo d?l reklamos mokes?io 7/B straipsnio 4 dalyje numatyt? teismin?s kontrol?s proced?r?, skirtingai nei per ?prast? administracinio skundo nagrin?jimo proced?r?, priimtini tik rašytiniai ?rodymai, nes byl? nagrin?jantis teismas negali surengti teismo pos?džio.

18 ?vertin?s, kad remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija negalima atsakyti ? šiuos klausimus, *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracin? ir darbo byl?

teismas, Vengrija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 18 ir 56 straipsnius bei draudim? diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad jais remiantis draudžiami valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktai, pagal kuriuos nustatytoje sankcij? skyrimo tvarkoje už pareigos užsiregistruoti kaip reklamos mokes?io mok?tojai ne?vykdyt? numatyta bauda, kuri ne Vengrijoje ?steigtoms bendrov?ms gali b?ti iš viso iki 2 000 kart? didesn? už taikom? Vengrijoje ?steigtoms bendrov?ms?

2. Ar galima teigti, kad pirmajame klausime nurodyta akivaizdžiai didel? baudžiamoji sankcija gali atgrasyti ne Vengrijoje ?steigtus paslaug? teik?jus nuo paslaug? teikimo šioje valstyb?je?

3. Ar SESV 56 straipsn? ir draudim? diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad jais remiantis draudžiami taikyti teis?s aktai, kuriuose nustatyta, kad Vengrijoje ?steigt? ?moni? atveju pareiga užsiregistruoti vykdoma automatiškai, t. y. nereikia teikti atskiro prašymo, ir [vien] suteikiant Vengrijos mokes?i? mok?tojo identifikacin? numer?, kai ?mon? ?traukiama ? teismo vedam? Vengrijos prekybos registr?, neatsižvelgiant ? tai, kad ta ?mon? nevykdo reklamos skelbimo, viešinimo ar skleidimo veiklos, o ne Vengrijoje ?steigt? ?moni? atveju, kurios šioje valstyb?je skelbia, viešina ar skleidžia reklam?, pareiga užsiregistruoti ne?vykdoma automatiškai ir jos privalo j? ?vykdyti, laikydamosi tam tikros proced?ros, o už šios pareigos ne?vykdyt? gali b?ti skirta konkreti sankcija?

4. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar SESV 56 straipsn? ir draudim? diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama pagrindin?je byloje nagrin?jama sankcija, taikoma už pareigos užsiregistruoti kaip reklamos mokes?io mok?tojai ne?vykdyt?, nes tie teis?s aktai yra nesuderinami su šia nuostata?

5. Ar SESV 56 straipsn? ir draudim? diskriminuoti reikia aiškinti taip, kad jais remiantis draudžiami teis?s aktai, kuriuose nustatyta, kad sprendimas, kuriuo skiriama bauda užsienyje ?steigtai ?monei, yra galutinis ir vykdytinas nuo jo paskelbimo momento ir kad toks sprendimas gali b?ti skundžiamas tik pareiškus ieškin? teisme, kur? nagrin?damas teismas negali rengti pos?džio ir per kur? priimami tik dokumentiniai ?rodymai, kai Vengrijoje ?steigtos ?mon?s gali gin?yti skirt? baud? teikdamos administracinius skundus, o teismo procesas, be kita ko, n?ra niekaip apribotas?

[6.] Ar, atsižvelgiant ? [Chartijos] 41 straipsnio 1 dalyje ?tvirtint? teis? ? teising? teismo proces?, SESV 56 straipsn? reikia aiškinti taip, kad toks reikalavimas netenkinamas, kai bauda už pareigos registruotis ne?vykdyt? skiriama ir kiekvien? dien? trigubinama, nors paslaug? teik?jas dar nieko nežino apie ankstesn? sprendim? ir negali ištaisyti pažeidimo, kol jam bus skirta kita bauda?

[7.] Ar SESV 56 straipsn?, aiškinam? atsižvelgiant ? Chartijos 41 straipsnio 1 dalyje ?tvirtint? teis? ? teising? teismo proces?, ? Chartijos 41 straipsnio 2 dalies a punkte ?tvirtint? teis? b?ti išklaustam ir ? Chartijos 47 straipsnyje ?tvirtint? teis? ? veiksming? teisin? gynyb? bei teising? bylos nagrin?jim?, reikia aiškinti taip, kad šie reikalavimai netenkinami tuo atveju, kai sprendimas skirti baud? negali b?ti gin?ijamas administracine tvarka, o nagrin?jant teisme pareikšt? ieškin? priimami tik dokumentiniai ?rodymai, o teismas negali surengti pos?džio?“

D?I prejudicini? klausim?

19 Septyniais klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s kelia toliau nurodytas tris klausim? 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 mokesčių tikslais, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsisteigę tokie 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, nevykdžiusiems pareigos deklaruoti apmokestinimo reklamos mokesčių 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 nevykdyta, kol bendra jų suma pasiekia kelių milijonų eurų dydį, tiems teikėjams neturint galimybės vykdyti tą pareigą deklaruoti, kol bus gautas sprendimas, kuriuo galutinai nustatomas bendras tų baudų dydis, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsteigtiems teikėjams, nevykdžiusiems panašios pareigos deklaruoti ar užsiregistruoti ir pažeidusiems bendrąsias nacionalinio mokesčio teisės aktų nuostatas, skiriamos baudos dydis yra gerokai mažesnis ir tų pačių tos pareigos nesilaikymo atveju nedidindamas 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 įsteigtiems paslaugų teikėjams, nevykdžiusiems jo nustatytos pareigos deklaruoti, suteikiama galimybė pareikšti ieškinį teisme, kurį nagrinėdamas nacionalinis teismas, priešingai nei per prastą 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 yra 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 teikėjo 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 punktą ir nurodyta jurisprudenciją). 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, sukelianti 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 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 7/B straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga deklaruoti nedaro tokios 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 visą šią paslaugų teikėjų sistėgimo vietą.

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

30 Iš tiesų visiškai negalima teigti, kad 7/B straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga deklaruoti reklamos paslaugų teikėjams, kurie nėra sistėgę Vengrijos teritorijoje, lemia papildomą administracinį naštį, palyginti su ta, kuri tenka šioje teritorijoje sistėgusiems reklamos paslaugų teikėjams.

31 Žinoma, Vengrijoje sistėgę reklamos paslaugų teikėjai atleidžiami nuo šios pareigos. Iš tiesų, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jie pagal nacionalinį mokesčių teisę laikomi automatiškai vykdytisiais tų pareigų.

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

33 Iš tiesų, pirma, neginėjama, kad pastarieji paslaugų teikėjai taip pat atleidžiami nuo pareigos deklaruoti pagal 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 sistėgusiems 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 galimybes mokesčių administratoriui identifikuoti reklamos mokesčių apmokestinamus asmenis. Konkrečiai kalbant, remiantis Teisingumo Teismo turimais duomenimis, galima teigti, kad Vengrijoje sistėgęs 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 vykdyti aptariamą pareigą deklaruoti, yra sudėtingesni už veiksmus, kurių turi būti imamasi tiek užsiregistruojant mokesčių administracijoje dėl kito mokesčio, tiek teikiant prašymą traukti į nacionalinį komercinį registrą.

36 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į trečiąją 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 mokesčių tikslais, kai apmokestinimo valstybėje narėje įsisteigę tokie 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 nustatytą laisvę (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 25 d. Sprendimo *Drexel*, 299/86, EU:C:1988:103, 17 punktą).

38 Taigi, kaip išvados 63 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, reikia išnagrinėti, ar sankcijos, taikomos už įstatymo dėl reklamos mokesčių 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 mokesčių apmokestinamiems asmenims, kurie dar neįsiregistravę nacionalinėje mokesčių administracijoje kaip kito mokesčio mokėtojai ir kurie nevykdo 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 nevykdymą, kol per kelias dienas pagal to įstatymo 7/B straipsnio 1 dalį pasiekia maksimali 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 mokesčių, neatsižvelgiant į valstybę narę, kurios teritorijoje jie įsteigti.

41 Vis dėlto, kaip išvados 77 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, iš tikrųjų tik asmenys, kurie nėra Vengrijos rezidentai mokesčių tikslais, realiai rizikuoja užsitraukti įstatymo dėl reklamos mokesčių 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 panašią deklaravimo ir registravimo pareigą, jiems nustatytą pagal bendrąsias nacionalinės mokesčių teisės aktų nuostatas, nevykdymą.

43 Vis dėlto įstatymo dėl reklamos mokesčių 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 įsisteigusiųs reklamos paslaugų teikėjams 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 mokesčių numatytą sankcijų sistemą.

44 Atsižvelgiant į pagrindinį je byloje nagrinėjama sankcijų sistema tvirtinti reklamos paslaugų teikėjui skirtingą vertinimą pagal tai, ar jie mokesčių tikslais jau yra registruoti Vengrijoje, ar ne, ta sistema yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, kuris iš esmės draudžiamas pagal SESV 56 straipsnį.

45 Tokių ribojimų taikyti vis dėlto gali būti leidžiama, jeigu jis grindžiamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir jeigu tokiu atveju šis apribojimas yra tinkamas siekiamam tikslui gyvendinti 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 mokesčių 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 kiekvieną konkrečiu atveju skiriamos sankcijos pobūdis ir dydis būtų proporcingi pažeidimo, už kurį siekiama nubauti, 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 mokesčių 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 nevykdymą, 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 mokesčių taikymo ir atleidimo nuo jo sąlygas.

49 Antra, dėl klausimo, ar pagrindinį je byloje nagrinėjama 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 tvirtinta sankcijų sistema, pagal kurią paslaugų teikėjui, nevykdžiusiam 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 nevykdymą, kol galiausiai pasiekia bendrą 1 mlrd. HUF (apie 3,1, mln. eurų) dydį, nors kompetentinga valdžios institucija nesuteikė tam paslaugos teikėjui reikiamo laiko vykdyti 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 mokesčių 7/B straipsnio 1 dalyje nustatytos pareigos deklaruoti, nevykdymo per tokį terminą sunkumo. Akivaizdu, kad paskirtų baudų dydis nustatomas neatsižvelgiant į apyvartą, kuri yra privalomo sumokėti mokesčių bazė. Tokiomis aplinkybėmis visiškai manoma, kad pagal įstatymo dėl reklamos mokesčių 7/B straipsnio 2 ir 3 dalis skirtą sankcijų bendrą sumą 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, pirmo ir pranešimo apie ją 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 vykdyti pareigos deklaruoti apmokestinimo valstybėje narėje, prieš tai negavęs minėto paskutinio sprendimo sistėigimo valstybėje narėje, todėl negalėtų išvengti didelių ankstesnių baudų padidinimų. Tai taip pat rodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatytame baudų apskaičiavimo metode neatsižvelgiama į pareigą deklaruoti pažeidusių reklamos paslaugų teikėjų elgesio sunkumą.

52 Tiesa, kaip rašytinai se pastabose nurodė Vengrijos vyriausybė, pagal šio statymo dėl reklamos mokesčių 7/B straipsnio 5 dalį mokesčių administratorius gali „neribotai“ sumažinti šio statymo 7/B straipsnio 2 ir 3 dalyse numatytą baudų dydį, jei apmokestinamasis asmuo vykdo pareigą deklaruoti, kai mokesčių administratorius pirmą kartą paragino ją 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, pirmąją, antrąją, ketvirtąją ir šeštąją klausimus reikia atsakyti, kad SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje steigtiems paslaugų teikėjams, nevykdžiusiems pareigos deklaruoti apmokestinimo reklamos mokesčių 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 nevykdyta, 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 vykdyti pareigas, nedavė progos pateikti pastabas ir pati neišanalizavo pažeidimo sunkumo, kai apmokestinimo valstybėje narėje steigtam teikėjui, nevykdžiusiam panašios pareigos deklaruoti ar užsiregistruoti ir pažeidusiam bendros nacionalinės mokesčių teisės aktų nuostatas, skiriamos baudos dydis yra gerokai mažesnis ir tų stinios tos pareigos nesilaikymo atveju nedidindamas nei tokia pačia proporcija, nei būtinai per tokius trumpus terminus.

Dėl penktojo ir septintojo klausimų

55 Iš atsakymo pirmąją, antrąją, ketvirtąją ir šeštąją 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 penktąją ir septintąją 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 steigusiems reklamos paslaugų teikėjams nustatoma pareiga deklaruoti jų apmokestinimo reklamos mokesčių tikslais, kai**

apmokestinimo valstybėje narėje? sistėig? toki? paslaug? teik?jai atleidžiami nuo šios pareigos dėl to, kad jiems taikomos deklaravimo ar registravimo pareigos j? apmokestinimo bet kuriuo kitu mokes?iu, taikomu tos valstyb?s nar?s teritorijoje, tikslais.

2. SESV 56 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos kitoje valstybėje narėje? steigtiems paslaug? teik?jams, ne?vykdžiusiems pareigos deklaruoti apmokestinimo reklamos mokes?iu tikslais, per kelias dienas skiriamos kelios baudos, kuri? dydis, skai?iuojant nuo antrosios, trigubinamas, palyginti su prieš tai skirtos baudos dydžiu, kas kart? iš naujo konstatavus, jog ta pareiga ne?vykdyta, kol bendra j? suma pasiekia keli? milijon? eur? dyd?, nors kompetentinga valdžios institucija, prieš priimdama sprendim?, kuriuo galutinai nustatomas bendras t? baud? dydis, nesuteik? tiems paslaug? teik?jams reikiamo laiko?vykdyti pareigas, nedav? progos pateikti pastabas ir pati neišanalizavo pažeidimo sunkumo, kai apmokestinimo valstybėje narėje? steigtam teik?jui, ne?vykdžiusiam panašios pareigos deklaruoti ar užsiregistruoti ir pažeidusiam bendr?sias nacionalini? mokes?i? teis?s akt? nuostatas, skiriamos baudos dydis yra gerokai mažesnis ir t?stinio tos pareigos nesilaikymo atveju nedidindamas nei tokia pa?ia proporcija, nei b?tinai per tokius trumpus terminus.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.