

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 marca 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda świadczenia usług – Artykuł 56 TFUE – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek od działalności reklamowej oparty na obrocie – Obowiązki dotyczące rejestracji w organach podatkowych – Zasada niedyskryminacji – Grzywny – Zasada proporcjonalności

W sprawie C-482/18

mając za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 13 lipca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 lipca 2018 r., w postępowaniu:

Google Ireland Limited

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L.S. Rossi (sprawozdawca) i I. Jarukaitis, prezesi izb, E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Ferey, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 czerwca 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Google Ireland Limited – Z. Szür i D. Kelemen, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – N. Gossement, L. Malferrari i A. Sipos, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 września 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 i 56 TFUE oraz art. 41 i 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Google Ireland Limited, spółką z siedzibą w Irlandii, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (organem podatkowym, Węgry) w przedmiocie decyzji, w których organ ten nałożył na tę spółkę szereg grzywien za naruszenie obowiązku dokonania zgłoszenia, ciążącego na osobach wykonujących działalność podlegającą podatkowi od reklamy przewidzianemu w przepisach węgierskich.

Ramy prawne

Węgierska ustawa o podatku od reklamy

3 Paragraf 2 ust. 1 lit. e) reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (ustawy XXII z 2014 r. o podatku od reklamy), w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 stycznia 2017 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku od reklamy”), przewiduje, że podatek od reklamy jest należny od każdej publikacji lub rozpowszechniania reklam w Internecie głównie w języku węgierskim lub na stronach internetowych, których głównym językiem jest język węgierski.

4 Zgodnie z brzmieniem § 2 ust. 2 lit. b) tej ustawy:

„[p]odatek jest należny od każdego zlecenia publikacji, wyświetlania lub rozpowszechniania reklam, chyba że [...] podmiot zlecający:

ba) zwróci się do podatnika, o którym mowa w § 3 ust. 1, o złożenie oświadczenia określonego w § 3 ust. 3 i może wykazać te okoliczności w sposób wiarygodny;

bb) nie otrzymał danego oświadczenia zgodnie z lit. ba) w terminie 10 dni roboczych od dnia otrzymania faktury lub dokumentu księgowego dotyczącego publikacji, wyświetlania lub rozpowszechniania reklamy; oraz

bc) złożył przed krajowym organem podatkowym oświadczenie dotyczące okoliczności, o której mowa w lit. ba), informacji o podmiocie, który opublikował, wyświetlił lub rozpowszechnił reklamę, i o cenie zapłaconej za publikację, wyświetlenie lub rozpowszechnienie”.

5 Zgodnie z § 3 ust. 1 omawianej ustawy każdy, kto dokonuje rozpowszechniania reklamy w Internecie, gdy jest ona głównie w języku węgierskim lub na stronach internetowych, których głównym językiem jest język węgierski, jest „podatnikiem, niezależnie od swojej rezydencji podatkowej”.

6 Paragraf 3 ust. 3 ustawy o podatku od reklamy stanowi:

„Podatnik, o którym mowa w ust. 1, jest zobowiązany do złożenia na fakturach, dokumentach księgowych lub innych dokumentach (w szczególności w umowie publikacji, wyświetlania lub rozpowszechniania reklam) wykazujących cenę zapłaconą za publikację, wyświetlenie lub rozpowszechnienie oświadczenia, że podlega on podatkowi i spełnia swoje obowiązki w zakresie deklaracji podatkowej i zapłaty podatku lub że nie jest on zobowiązany do zapłaty podatku od opublikowanych, wyświetlonych lub rozpowszechnionych reklam za dany rok podatkowy [...]”.

7 Paragraf 7/B tej ustawy brzmi następująco:

„1. Podatnik w rozumieniu § 3 ust. 1, który nie jest zarejestrowany przez krajowy organ podatkowy jako podatnik do celów jakiegokolwiek podatku, jest zobowiązany do dokonania zgłoszenia poprzez złożenie przewidzianego w tym celu przez krajowy organ podatkowy formularza w terminie 15 dni od daty rozpoczęcia działalności objętej podatkiem zgodnie z § 2 ust. 1 [...].

2. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 1, nie wy pełni obowiązku dokonania zgłoszenia, krajowy organ podatkowy, oprócz wezwania podatnika do wywiązania się z obowiązku, nałoży na niego pierwszą grzywnę za zaniechanie w wysokości 10 mln forintów węgierskich [HUF] [około 31 000 EUR].

3. W przypadku każdego ponownego stwierdzenia niewypełnienia obowiązku krajowy organ podatkowy nakłada grzywnę za zaniechanie, której wysokość jest równa trzykrotnie poprzednio nałożonej grzywny.

4. Krajowy organ podatkowy stwierdza, w drodze codziennie wydawanej decyzji, niewykonanie obowiązku dokonania zgłoszenia określonego w ust. 1, która to decyzja jest ostateczna i wykonalna z chwilą jej doręczenia i od której przysuguje środek zaskarżenia do sądu. W postępowaniu przed sądem dopuszczalne są wyłącznie dowody z dokumentów, a sąd rozstrzyga sprawę bez przeprowadzenia rozprawy.

5. Jeżeli podatnik wywiąże się z obowiązku dokonania zgłoszenia po pierwszym wezwaniu ze strony organu podatkowego, grzywna przewidziana w ust. 2 i 3 może zostać obniżona bez ograniczeń”.

8 Paragraf 7/D wspomnianej ustawy brzmi następująco:

„Grzywny za zaniechanie nałożone przez krajowy organ podatkowy na tego samego podatnika na podstawie § 7/B i 7/C nie mogą łącznie przekraczać 1 mld HUF [około 3,1 mln EUR]”.

Węgierska ustawa o zasadach opodatkowania

9 Z § 17 ust. 1 lit. b) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. o zasadach opodatkowania, zwanej dalej „ustawą o zasadach opodatkowania”) wynika, że podatnik będący rezydentem automatycznie spełnia obowiązek zgłoszenia do krajowego organu podatkowego poprzez złożenie wniosku o wpis do rejestru handlowego i wniosku o nadanie numeru identyfikacji podatkowej.

10 Niewykonanie obowiązków dokonania zgłoszenia, niezależnie od tego, czy dotyczyć one obowiązku dokonania zgłoszenia lub zgłoszenia zmian, obowiązku przekazania danych lub otwarcia rachunku bankowego, czy obowiązku złożenia deklaracji podatkowej, podlega, jak wynika z § 172 tej ustawy, grzywnie w wysokości 500 000 HUF (około 1550 EUR) lub 1 000 000 HUF (około 3100 EUR), w zależności od przypadku. Organ podatkowy jest również przy wymierzaniu grzywny na tej podstawie zobowiązany wezwać podatnika do wykonania obowiązku, któremu ten uchybił, wyznaczając w tym celu termin. Kwota grzywny zostaje podwojona w przypadku niedotrzymania przez podatnika wyznaczonego terminu na wykonanie obowiązku. W przypadku wykonania obowiązku orzeczona grzywna może zostać obniżona bez ograniczeń.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Decyzją z dnia 16 stycznia 2017 r. organ podatkowy stwierdził, po pierwsze, że Google

Ireland prowadzi działalność objętą zakresem stosowania ustawy o podatku od reklamy, a po drugie, że nie dokonała ona zgłoszenia do organu podatkowego w terminie 15 dni od rozpoczęcia działalności, naruszając wymogi § 7/B ust. 1 tej ustawy. W konsekwencji organ podatkowy nałożył na Google Ireland grzywnę w wysokości 10 mln HUF (około 31 000 EUR) na podstawie § 7/B ust. 2 tej ustawy.

12 Decyzjami wydanymi w ciągu kolejnych czterech dni organ podatkowy nałożył na Google Ireland cztery nowe grzywny, z których każda była równa trzykrotnie kwoty grzywny wymierzonej poprzednio, zgodnie z § 7/B ust. 3 ustawy o podatku od reklamy. Na mocy decyzji z dnia 20 stycznia 2017 r. na Google Ireland została nałożona w sumie maksymalna ustawowa kwota 1 mld HUF (około 3,1 mln EUR), przewidziana w § 7/D tej ustawy.

13 Google Ireland wniosła skargę o stwierdzenie nieważności tych decyzji do sądu odsyłającego.

14 Na poparcie swojej skargi Google Ireland podnosi przede wszystkim, że wymierzenie grzywny ze względu na uchybienie obowiązkowi dokonania zgłoszenia przewidzianemu w § 7/B ustawy o podatku od reklamy jest sprzeczne z art. 18 i 56 TFUE. Twierdzi ona następnie, że spółki mające siedzibę na terytorium Węgier mogą łatwiej spełnić obowiązki określone w tej ustawie niż spółki mające siedzibę poza tym terytorium. Wreszcie uważa ona, że grzywny nałożone na te ostatnie spółki z tego powodu, że uchybiły one częściowo na nich obowiązkom dokonania zgłoszenia, różni się od grzywny mających zastosowanie do spółek z siedzibą na Węgrzech, które naruszyły podobny obowiązek, i są nieproporcjonalne do wagi popełnionego naruszenia, stanowiąc tym samym ograniczenie swobody świadczenia usług w Unii Europejskiej.

15 Zdaniem Google Ireland podatnicy mający siedzibę za granicą znajdują się również w sytuacji mniej korzystnej niż spółki z siedzibą na Węgrzech w zakresie korzystania z prawa do skutecznego środka prawnego. O ile bowiem dysponują oni prawem do wniesienia do sądu skargi na decyzję nakładającą na nich grzywnę, która na podstawie § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy jest ostateczna i wykonalna poprzez samo doręczenie, o tyle szczególne zasady skorzystania z tego środka zaskarżenia ograniczają jednak zakres ich prawa. W szczególności w ramach postępowania odwoławczego, o którym mowa w § 7/B ust. 4 ustawy o podatku od reklamy, sąd rozpoznaje sprawy może dopuścić wyjątkowo dowody z dokumentów i orzec bez przeprowadzenia rozprawy, podczas gdy postępowanie odwoławcze mające zastosowanie do podatników krajowych na mocy ustawy o zasadach opodatkowania nie podlega takim ograniczeniom, ponieważ tym podatnikom przysuguje między innymi prawo do wszczęcia administracyjnej procedury odwoławczej. Przepisy ustawy o podatku od reklamy nie gwarantują zatem osobie, na którą nałożono taką grzywnę, prawa do skutecznego środka prawnego i do rzetelnego procesu sądowego, o którym mowa w art. 47 karty.

16 W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy z art. 56 TFUE oraz zasadą niedyskryminacji. Zdaniem tego sądu obowiązek dokonania zgłoszenia oraz grzywny nałożone w przypadku uchybienia temu obowiązkowi – należą do systemu sankcji o charakterze nader represyjnym i karnym – godzą w interesy spółek z siedzibą poza terytorium Węgier i rzeczywiście mogą ograniczać swobodę świadczenia usług w Unii. Uważa on w szczególności, w odniesieniu do grzywny za uchybienie obowiązkowi dokonania zgłoszenia, jakim podlegają te spółki, że zasada proporcjonalności najprawdopodobniej nie była przestrzegana w niniejszej sprawie. W tym względzie wskazuje on, po pierwsze, że na tych podatników można nałożyć szereg grzywny w ciągu pięciu dni, przy czym organ podatkowy każdego dnia może potroić kwotę poprzedniej grzywny. Sankcje te mają zastosowanie nawet zanim podatnicy mogą dowiedzieć się o codziennym potrojeniu kwoty poprzedniej grzywny i zarządzić uchybieniu, nie mogą więc zapobiec temu, że ostatecznie należą

grzywna osiągnie pułap 1 mld HUF (3,1 mln EUR). Zdaniem sądu odsyłać tego okoliczności ta może również rodzić pytanie o zgodność tego postępowania administracyjnego z art. 41 karty. Po drugie, sąd odsyłający wskazuje, że kwota grzywny wymierzonej na podstawie § 7/D ustawy o podatku od reklamy jest znacznie do 2000 razy wyższa niż kwota grzywny, jaka może zostać nałożona na spółkę z siedzibą na Węgrzech, która nie wywiada się z obowiązku rejestracji podatkowej przewidzianego w § 172 ustawy o zasadach opodatkowania.

17 Wreszcie wspomniany sąd zastanawia się nad kwestią przestrzegania art. 47 karty, ponieważ w ramach procedury kontroli sądowej przewidzianej w § 7/B ust. 4 ustawy o podatku od reklamy, w odróżnieniu od zwykłej administracyjnej procedury odwoławczej, dopuszczalne są jedynie dowody z dokumentów, a sąd rozpatrujący sprawę nie może przeprowadzić rozprawy.

18 Uznając, że orzecznictwo Trybunału nie pozwala mu na udzielenie odpowiedzi na te pytania, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 18 i 56 [TFUE] oraz zakaz dyskryminacji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego, którego system sankcji za niewykonanie obowiązku zgłoszenia do celów podatku od reklamy przewiduje nałożenie grzywny za zaniechanie, która w przypadku spółek niemających siedziby na Węgrzech może być znacznie nawet do 2000 razy wyższa niż grzywna mająca zastosowanie do spółek z siedzibą na Węgrzech?

2) Czy można uznać, że opisana w poprzednim pytaniu sankcja o nader wysokiej kwocie i represyjnym charakterze może zniechęcić usługodawców, którzy nie mają siedziby na Węgrzech, do świadczenia usług w tym państwie?

3) Czy art. 56 TFUE i zakaz dyskryminacji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom, zgodnie z którymi w przypadku spółek mających siedzibę na Węgrzech obowiązek zgłoszenia jest spełniany automatycznie, bez wyrażnego wniosku, wraz z nadaniem węgierskiego numeru identyfikacji podatkowej podczas wpisywania spółki do rejestru handlowego, niezależnie od tego, czy spółka publikuje reklamy, wywiewa lub rozpowszechnia, czy nie, natomiast w przypadku spółek niemających siedziby na Węgrzech, które publikują reklamy w tym państwie, nie dzieje się to automatycznie, lecz muszą one wyrazić spełnienie obowiązku zgłoszenia, a jeżeli tego nie uczyni, można na nie nałożyć określoną sankcję?

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – czy art. 56 TFUE i zakaz dyskryminacji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one sankcji takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, nałożonej z powodu niewypełnienia obowiązku zgłoszenia na potrzeby podatku od reklamy, w zakresie, w jakim wspomniane przepisy są sprzeczne z powyższym artykułem?

5) Czy art. 56 TFUE i zakaz dyskryminacji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisowi, zgodnie z którym w przypadku spółek mających siedzibę za granicą decyzja o nałożeniu kary jest ostateczna i podlega wykonaniu z chwilą jej doręczenia oraz można się od niej odwoływać jedynie w drodze postępowania sądowego, w którym sąd nie może przeprowadzić rozprawy i dopuszczalne są jedynie dowody z dokumentów, natomiast w przypadku spółek mających siedzibę na Węgrzech nałożone na nie grzywny można zaskarżyć na drodze administracyjnej, a ponadto postępowanie sądowe nie jest w żaden sposób ograniczone?

[6)] Czy art. 56 TFUE, w świetle prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy ustanowionego

w art. 41 ust. 1 karty, należy interpretować w ten sposób, że powyższy wymóg nie jest spełniony, gdy grzywna za zaniechanie jest naliczana codziennie, a jej kwota jest każdorazowo zwiększana trzykrotnie, przy czym usługodawca, który jeszcze nie wie o wydaniu poprzedniej decyzji, nie może w związku z tym zarządzić uchybieniu, zanim nie zostanie na niego nałożona kolejna grzywna.

[7]) Czy art. 56 TFUE w związku z prawem do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy ustanowionym w art. 41 ust. 1 karty, prawem do bycia wysłuchanym ustanowionym w art. 41 ust. 2 lit. a) karty oraz prawem do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu ustanowionym w art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że wspomniane wymogi nie są spełnione, gdy decyzja nie podlega zaskarżeniu w postępowaniu administracyjnym, a w postępowaniu sądowoadministracyjnym dopuszczalne są tylko dowody z dokumentów i sąd nie może przeprowadzić rozprawy w sprawie?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 W swych siedmiu pytaniach sąd odsyłający podnosi zasadniczo trzy następujące kategorie pytań.

20 Po pierwsze, poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które nakładają na podmioty świadczące usługi w zakresie reklamy mające siedzibę w innym państwie członkowskim obowiązek dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, podczas gdy podmioty świadczące takie usługi mające siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania są z niego zwolnione z tego względu, że podlegają obowiązkowi dokonania zgłoszenia lub rejestracji w związku z ich opodatkowaniem jakimikolwiek innymi podatkami obowiązującymi na terytorium tego państwa członkowskiego.

21 Po drugie, poprzez pytania pierwsze, drugie, czwarte i szóste sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których na usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, którzy nie wywiązali się z obowiązku dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, zostaje nałożony w ciągu kilku dni szereg grzywien, których kwota, począwszy od drugiej z nich, stanowi trzykrotność kwoty poprzedniej grzywny przy każdym ponownym stwierdzeniu niewykonania tego obowiązku i prowadzi do nałożenia rocznej kwoty kilku milionów euro, przy czym usługodawcy ci nie są w stanie spełnić takiego obowiązku dokonania zgłoszenia przed otrzymaniem decyzji ostatecznie ustalającej roczną kwotę tych grzywien, podczas gdy kwota grzywny nałożonej na usługodawcę mającego siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, który nie wywiązał się z podobnego obowiązku dokonania zgłoszenia lub rejestracji, naruszając ogólne przepisy krajowego prawa podatkowego, jest znacznie niższa i w przypadku dalszego niewywiązywania się z takiego obowiązku nie ulega podwyższeniu w takim samym stopniu lub w tak bezwzględnie krótkim terminie.

22 Po trzecie, poprzez pytania piąte i siódme sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 56 TFUE, analizowany w świetle art. 41 i 47 karty, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, iż decyzje organu podatkowego wymierzające sankcje wobec usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który nie wywiązał się z ustanowionego przez nie obowiązku dokonania zgłoszenia, podlegają zaskarżeniu na drodze sądowej, w ramach którego to postępowania, w odróżnieniu od zwykłej administracyjnej procedury odwoławczej w sprawach podatkowych, sąd krajowy rozpoznający sprawę orzeka wyrocznie na podstawie dokumentów, bez możliwości przeprowadzenia rozprawy.

23 Pytania te należą zbadać w przedstawionej powyżej kolejności.

W przedmiocie pytania trzeciego

24 Na wstępie należy zauważyć, że sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem dotyczącym ewentualnego ograniczenia swobody świadczenia usług, o którym mowa w art. 56 TFUE, które dotyczy nie opodatkowania podmiotów świadczących usługi reklamowe podatkiem od reklamy rozpowszechnianej w Internecie, takim jak mający zastosowanie na Węgrzech, lecz jedynie obowiązku dokonania zgłoszenia nałożonego w tym państwie członkowskim na owe podmioty z uwagi na objęcie ich tym podatkiem.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 56 TFUE sprzeciwia się stosowaniu jakichkolwiek przepisów krajowych, które sprawiają, że świadczenie usług pomiędzy państwami członkowskimi jest trudniejsze niż świadczenie usług w obrębie tylko jednego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 18 czerwca 2019 r., Austria/Niemcy, C-591/17, EU:C:2019:504, pkt 135 i przytoczone tam orzecznictwo). Artykuł 56 TFUE wymaga bowiem zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług wynikających z okoliczności, że usługodawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo świadczenia usługi (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Takie ograniczenia swobody świadczenia usług stanowiłyby środki krajowe, które zakazują tej swobody lub te ograniczają czy zmniejszają atrakcyjność korzystania z niej. Zakaz przewidziany w art. 56 TFUE nie obejmuje natomiast środków, których jedynym skutkiem jest obciążenie danego świadczenia dodatkowymi kosztami i które w jednakowy sposób odnoszą się do świadczenia usług zarówno między państwami członkowskimi, jak i wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 czerwca 2019 r., Austria/Niemcy, C-591/17, EU:C:2019:504, pkt 136, 137 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W niniejszej sprawie należy wyjaśnić, że zgodnie z § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy każdy podatnik tego podatku, którego organ podatkowy nie zarejestrował w zakresie jakiegokolwiek podatku, jest zobowiązany do dokonania zgłoszenia do tego organu podatkowego, za pomocą formularza, w terminie 15 dni od dnia rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu.

28 Wynika z tego, że po pierwsze, przewidziany w § 7/B tej ustawy obowiązek dokonania zgłoszenia nie warunkuje wykonywania działalności w zakresie rozpowszechniania reklam na terytorium Węgier, a po drugie, że obowiązkiem temu podlegają podmioty świadczące usługi reklamowe, które przed rozpoczęciem swojej działalności reklamowej podlegającej opodatkowaniu nie byłyby zarejestrowane do celów podatkowych na Węgrzech, podczas gdy z obowiązku tego zwolnione są podmioty świadczące usługi reklamowe, które są już zarejestrowane do celów podatkowych w tym państwie członkowskim w zakresie jakiegokolwiek podatku, niezależnie od miejsca siedziby wszystkich tych usługodawców.

29 Ten obowiązek dokonania zgłoszenia, który jest formalnością administracyjną, nie stanowi sam w sobie przeszkody w swobodnym świadczeniu usług.

30 Nie wydaje się bowiem w żaden sposób, by przewidziany w § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy obowiązek dokonania zgłoszenia oznacza dla podmiotów świadczących usługi reklamowe niemających siedziby na terytorium Węgier dodatkowe obciążenie administracyjne w stosunku do tego, jakiemu podlegają podmioty świadczące usługi reklamowe mające siedzibę na tym terytorium.

31 Prawdą jest, że podmioty świadczące usługi reklamowe mające siedzibę na Węgrzech są zwolnione z tego obowiązku. Jak bowiem wskazuje sąd odsyłający, na mocy krajowego prawa podatkowego te ostatnie są uważane za automatycznie spełniające wspomniany obowiązek.

32 Jednakże okoliczności, że usługodawcy ci są zwolnieni z tego obowiązku dokonania zgłoszenia, dla usługodawców mających siedzibę w innych państwach członkowskich nie stanowi odmiennego traktowania mogącego stanowić ograniczenie swobody świadczenia usług.

33 Przede wszystkim jest bowiem bezsporne, że ci ostatni usługodawcy są również zwolnieni z obowiązku dokonania zgłoszenia na podstawie § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy, jeżeli już zgłosił się lub zarejestrował w organach podatkowych w zakresie jakiegokolwiek innego bezpośredniego lub pośredniego opodatkowania pobieranego na Węgrzech.

34 Następnie – zwolnienie z tego obowiązku zgłoszenia, nawet jeżeli przynosi ono korzyści głównie usługodawcom mającym siedzibę na terytorium Węgier, nie ma skutku zniechęcającego do transgranicznego świadczenia usług reklamowych, lecz pozwala uniknąć dopienienia zbędnych formalności administracyjnych usługodawcom już zarejestrowanym w organach podatkowych, ponieważ celem tego obowiązku zgłoszenia jest właśnie umożliwienie tym organom identyfikacji podatników podatku od reklamy. W szczególności z informacji, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że usługodawca z siedzibą na Węgrzech jest zobowiązany złożyć wniosek o wpis do rejestru handlowego i o nadanie numeru podatkowego.

35 Wreszcie żadna informacja przekazana Trybunałowi w ramach niniejszego postępowania nie wskazuje, aby kroki, jakie należy podjąć w celu spełnienia omawianego obowiązku dokonania zgłoszenia, były bardziej uciążliwe niż te, które należy podjąć zarówno w celu zarejestrowania się w organach podatkowych w odniesieniu do innego podatku, jak i w celu zarejestrowania się w krajowym rejestrze handlowym.

36 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które nakładają na podmioty świadczące usługi w zakresie reklamy mające siedzibę w innym państwie członkowskim obowiązek dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, podczas gdy podmioty świadczące takie usługi mające siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania są z niego zwolnione z tego względu, że podlegają obowiązkowi dokonania zgłoszenia lub rejestracji w związku z ich opodatkowaniem jakimikolwiek innymi podatkami obowiązującymi na terytorium tego państwa członkowskiego.

W przedmiocie pytań pierwszego, drugiego, czwartego i szóstego

37 Należy przypomnieć, że o ile systemy sankcji w dziedzinie podatków należy, w braku harmonizacji na poziomie Unii, do kompetencji państw członkowskich, o tyle takie systemy nie mogą skutkować naruszeniem swobód przewidzianych w traktacie FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 1988 r., Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, pkt 17).

38 W związku z tym, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 63 opinii, należy zbadać, czy sankcje za niewywiązanie się z obowiązku dokonania zgłoszenia przewidzianego w

§ 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy s? sprzeczne ze swobod? ?wiadczenia us?ug przewidzian? w art. 56 TFUE.

39 Z informacji przedstawionych Trybuna?owi wynika, ?e zgodnie z § 7/B ust. 2 i 3 tej ustawy ka?dy podmiot podlegaj?cy opodatkowaniu podatkiem od reklamy jeszcze nie zarejestrowany w krajowych organach podatkowych jako podatnik w zakresie innego opodatkowania, który nie wype?nia ci???cego na nim obowi?zku dokonania zg?oszenia, nara?a si? na zap?at? szeregu grzywien, z których kwota pierwszej, ustalona na 10 mln HUF (oko?o 31 000 EUR), jest codziennie potrjana przy ka?dym ponownym stwierdzeniu niewywi?zania si? z tego obowi?zku, do momentu, gdy zgodnie z § 7/D tej ustawy osi?gnie w ci?gu kilku dni ??czn? maksymaln? kwot? 1 mld HUF (oko?o 3,1 mln EUR).

40 Z formalnego punktu widzenia ten system sankcji ma zastosowanie bez rozró?nienia do wszystkich podatników, którzy nie stosuj? si? do obowi?zku dokonania zg?oszenia na podstawie ustawy o podatku od reklamy, niezale?nie od pa?stwa cz?onkowskiego, w którym maj? siedzib?.

41 Jednak?e, jak zauwa?y?a w istocie rzecznik generalna w pkt 77 opinii, jedynie osoby nieb?d?ce rezydentami do celów podatkowych na W?grzech rzeczywi?cie ponosz? ryzyko na?o?enia na nie sankcji przewidzianych w § 7/B ust. 2 i 3 oraz w § 7/D ustawy o podatku od reklamy, poniewa? w ?wietle podmiotowego zakresu stosowania § 7/B ust. 1 rzecznej ustawy us?ugodawcy, których krajowy organ podatkowy zarejestrowa? jako podatników w odniesieniu do jakiegokolwiek podatku na W?grzech, s? zwolnieni z obowi?zku dokonania zg?oszenia.

42 Prawd? jest, ?e podmioty ?wiadczc?ce us?ugi reklamowe maj?ce siedzib? na W?grzech mog? zosta? ukarane za niewykonanie podobnych obowi?zków w zakresie zg?oszenia i rejestracji, na?o?onych na nie na podstawie przepisów ogólnych krajowych regulacji podatkowych.

43 Przewidziany w § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy system sankcji pozwala jednak na wymierzanie grzywien w kwocie znacznie wy?szej ni? wynikaj?ce z zastosowania § 172 ustawy o zasadach opodatkowania w przypadku nieprzestrzegania przez podmiot ?wiadczc?cy us?ugi reklamowe maj?cy siedzib? na W?grzech obowi?zku dokonania rejestracji przewidzianego w § 17 ust. 1 lit. b) tej ustawy. Ponadto kwota grzywien na?o?onych na podstawie tego ostatniego systemu w przypadku dalszego nieprzestrzegania danego obowi?zku rejestracji nie podlega podwy?szeniu w tak znacznych kwotach lub w równie bezwzgl?dnie krótkich terminach jak te maj?ce zastosowanie w ramach systemu sankcji przewidzianego w ustawie o podatku od reklamy.

44 Ze wzgl?du na ró?nice w traktowaniu, jakie wprowadza on w stosunku do podmiotów ?wiadczc?cych us?ugi reklamowe w zale?no?ci od tego, czy s? one ju? zarejestrowane dla celów podatkowych na W?grzech, czy nie, system sankcji b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego stanowi ograniczenie swobody ?wiadczenia us?ug, co do zasady zakazane na mocy art. 56 TFUE.

45 Takie ograniczenie mo?na jednak uzna? za dopuszczalne, je?eli jest uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego i o ile w takim przypadku jego stosowanie jest odpowiednie dla zapewnienia osi?gni?cia zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osi?gni?cia [zob. w szczególno?ci podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C?48/15, EU:C:2016:356, pkt 58; z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, pkt 52].

46 W niniejszej sprawie w celu uzasadnienia tego ograniczenia rz?d w?gierski formalnie powo?uje si? na potrzeb? zachowania spójno?ci w?gierskiego systemu podatkowego, ale g?ównie podnosi wzgl?dy zwi?zane z zapewnieniem skuteczno?ci kontroli podatkowych i poboru podatku.

47 W tym wzgl?dzie Trybuna? przyzna? ju?, ?e konieczno?? zagwarantowania skuteczno?ci kontroli podatkowych oraz zapewnienia poboru podatku mog? stanowi? nadrz?dne wzgl?dy interesu ogólnego mog?ce uzasadnia? ograniczenie swobody ?wiadczenia us?ug. Orzek? on te?, ?e na?o?enie sankcji, tak?e o charakterze karnym, mo?na uwa?a? za konieczne do zagwarantowania skutecznego poszanowania uregulowania krajowego, jednak pod warunkiem, ?e charakter i kwota na?o?onej sankcji b?d? w ka?dym wypadku proporcjonalne do ci??aru naruszenia b?d?cego podstaw? sankcji [zob. podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C?48/15, EU:C:2016:356, pkt 59; z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, pkt 57].

48 Co si? tyczy w pierwszej kolejno?ci odpowiedniego charakteru systemu sankcji ustanowionego w § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy w ?wietle celów przywo?anych przez rz?d w?gierski nale?y zauwa?y?, ?e wymierzenie grzywn w kwocie wystarczaj?co wysokiej, aby ukara? niewykonanie obowi?zku zg?oszenia przewidzianego w § 7/B ust. 1 tej ustawy, mo?e zniech?ca? podmioty ?wiadcz?ce us?ugi reklamowe podlegaj?ce takiemu obowi?zkowi do jego naruszania i tym samym udaremni? pozbawienie pa?stwa cz?onkowskiego opodatkowania mo?liwo?ci skutecznej kontroli warunków stosowania i zwolnienia z danego podatku.

49 W drugiej kolejno?ci, w odniesieniu do kwestii, czy przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego nie wykraczaj? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia celów podnoszonych przez W?gry w odniesieniu do kwoty grzywn wymierzanych w przypadku niewywi?zania si? z obowi?zku zg?oszenia, nale?y stwierdzi?, ?e przepisy te wprowadzaj? system sankcji, w którym us?ugodawca, który nie dope?ni? tych formalno?ci administracyjnych, w ci?gu kilku dni mo?e zosta? ukarany grzywn?, w odst?pach czasu równych jednemu dniowi, której kwoty, pocz?wszy od drugiego dnia, s? potrajane w stosunku do kwoty poprzedniej grzywny w przypadku ka?dego ponownego stwierdzenia niewykonania tego obowi?zku, prowadz?c do na?o?enia ??cznej kwoty 1 mld HUF (oko?o 3,1 mln EUR), przy czym w?a?ciwy organ nie daje us?ugodawcy czasu niezb?dnego do wype?nienia jego obowi?zków, mo?liwo?ci przedstawienia uwag i samodzielnego zbadania wagi naruszenia. W tych okoliczno?ciach uregulowanie to jest nieproporcjonalne.

50 Z jednej strony bowiem nie istnieje ?adna korelacja mi?dzy gwa?townym podwy?szeniem, w szczególnie krótkim czasie, ??cznej kwoty grzywn, która mo?e osi?gn?? kilka milionów euro, a wag? uchybienia w tym okresie formalno?ciom administracyjnym wynikaj?cym z obowi?zku dokonania zg?oszenia przewidzianego w § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy. Wydaje si? zatem, ?e kwota na?o?onych grzywn jest ustalana bez wzgl?du na obrót stanowi?cy podstaw? podatku, który ma zosta? pobrany. W tych okoliczno?ciach jest ca?kiem mo?liwe, ?e ??czna kwota kar na?o?onych na podstawie § 7/B ust. 2 i 3 ustawy o podatku od reklamy przekroczy obrót osi?gni?ty przez podatnika.

51 Z drugiej strony, poniewa? rozpatrywane przepisy przewiduj? automatyczne i „bie??ce” wydawanie przez organ podatkowy decyzji o wymierzeniu sankcji, takich jak te, które zosta?y wydane w post?powaniu g?ównym, jedynie kilka dni oddziela wydanie i dor?czenie pierwszej decyzji nak?adaj?cej na podatnika grzywn? w wysoko?ci 10 mln HUF (oko?o 31 000 EUR) od dor?czenia ostatniej decyzji nak?adaj?cej kar?, z której wynika, ?e ??czna kwota grzywn osi?gn??a przewidziany prawem pu?ap w wysoko?ci 1 mld HUF (oko?o 3,1 mln EUR). Zatem nawet gdyby podatnik ten dzia?a? z nale?yt? staranno?ci?, w ?adnym razie nie by?by w stanie faktycznie wywi?za? si? z obowi?zku dokonania zg?oszenia w pa?stwie cz?onkowskim opodatkowania przed otrzymaniem tej ostatniej decyzji w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma siedzib?, i nie móg?by w zwi?zku z tym unikn?? znacz?cego podwy?szenia kwoty poprzednich grzywn. ?wiadczy to równie? o tym, ?e metoda obliczania grzywn przewidziana w przepisach

krajowych budżetowych przedmiotem postępowania głównego nie uwzględnia wagi zachowania podmiotów świadczących usługi reklamowe, które uchybiły spoczywającemu na nich obowiązkowi dokonania zgłoszenia.

52 Prawdą jest, jak wskazał rzędn węgierski w swoich uwagach na piśmie, że zgodnie z § 7/B ust. 5 ustawy o podatku od reklamy organ podatkowy może obniżyć przewidzianą w § 7/B ust. 2 i 3 tej ustawy kwotę grzywien „bez ograniczeń”, jeżeli podatnik wywił się z obowiązku dokonania zgłoszenia po pierwszym wezwaniu przez ten organ.

53 Jednakże z samego brzmienia tego przepisu wynika – z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający – że organ podatkowy ma w tym zakresie po prostu wybór. Tymczasem grzywna nie traci swego nieproporcjonalnego charakteru z tego tylko powodu, że władze państwa czosnkowskiego mogą według własnego uznania obniżyć jej kwotę.

54 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze, drugie, czwarte i szóste należy odpowiedzieć, iż art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa czosnkowskiego, na mocy których na usługodawców mających siedzibę w innym państwie czosnkowskim, którzy nie wywiązali się z obowiązku dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, zostaje nałożony w ciągu kilku dni szereg grzywien, których kwota, począwszy od drugiej z nich, stanowi trzykrotnie kwoty poprzedniej grzywiny przy każdym ponownym stwierdzeniu niewykonania tego obowiązku i prowadzi do nałożenia znacznej kwoty kilku milionów euro, przy czym właściwy organ przed wydaniem decyzji w sposób ostateczny ustalając roczną kwotę tych grzywien nie przyznaje tym usługodawcom czasu niezbędnego do wywiązania się z obowiązków, nie daje im możliwości przedstawienia uwag i sam nie bada wagi naruszenia, podczas gdy kwota grzywiny nałożonej na usługodawcę mającego siedzibę w państwie czosnkowskim opodatkowania, który nie wywiązał się z podobnego obowiązku dokonania zgłoszenia lub rejestracji, narusza ogólne przepisy krajowego prawa podatkowego, jest znacznie niższa i w przypadku dalszego niewywiązywania się z takiego obowiązku nie ulega podwyższeniu w takim samym stopniu lub w tak bezwzględnie krótkim terminie.

W przedmiocie pytań piątego i siódmego

55 Z odpowiedzi udzielonej na pytania pierwsze, drugie, czwarte i szóste wynika, że przepisy krajowe przewidują system grzywien taki jak stosowany w przypadku niedochowania obowiązku dokonania zgłoszenia, o którym mowa w postępowaniu głównym, są niezgodne z art. 56 TFUE. W tych okolicznościach udzielanie odpowiedzi na pytania piąte i siódme nie jest konieczne.

W przedmiocie kosztów

56 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa czosnkowskiego, które nakładają na podmioty świadczące usługi w zakresie reklamy mające siedzibę w innym państwie czosnkowskim obowiązek zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, podczas gdy podmioty świadczące takie usługi mające siedzibę w państwie czosnkowskim opodatkowania są z niego zwolnione z tego względu, że podlegają obowiązkowi zgłoszenia lub rejestracji w związku z ich opodatkowaniem jakimikolwiek innymi podatkami obowiązującymi na terytorium tego**

państwa czonkowskiego.

2) Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których na usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, którzy nie wywiązali się z obowiązku zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, zostaje nałożony w ciągu kilku dni szereg grzywien, których kwota, począwszy od drugiej z nich, stanowi trzykrotnie kwoty poprzedniej grzywny przy każdym ponownym stwierdzeniu niewykonania tego obowiązku i prowadzi do nałożenia znacznej kwoty kilku milionów euro, przy czym właściwy organ przed wydaniem decyzji w sposób ostateczny ustalając łączną kwotę tych grzywien nie przyznaje tym usługodawcom czasu niezbędnego do wywiązania się z obowiązków, nie daje im możliwości przedstawienia uwag i sam nie bada wagi naruszenia, podczas gdy kwota grzywny nałożonej na usługodawcę mającego siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, który nie wywiązał się z podobnego obowiązku zgłoszenia lub rejestracji, naruszając ogólne przepisy krajowego prawa podatkowego, jest znacznie niższa i w przypadku dalszego niewywiązywania się z takiego obowiązku nie ulega podwyższeniu w takim samym stopniu lub w tak bezwzględnie krótkim terminie.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.