



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

3. märts 2020\*

Eelotsusetaotlus – Teenuste osutamise vabadus – ELTL artikkel 56 – Piirangud – Maksusätted – Reklaamitegevust puudutav ja käibel põhinev maks – Maksuhalduri juures registreerimisega seotud kohustused – Diskrimineerimiskeelu põhimõte – Trahvid – Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-482/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 13. juuli 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. juulil 2018, menetluses

**Google Ireland Limited**

*versus*

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,**

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident R. Silva de Lapuerta, kodade presidendid J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (ettekandja) ja I. Jarukaitis, kohtunikud E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen ja K. Jürimäe,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikku menetlust ja 4. juuni 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Google Ireland Limited, esindajad: *ügyvédek* Z. Szür ja D. Kelemen,
- Ungari valitsus, esindaja: M. Z. Fehér,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vláčil ja O. Serdula,
- Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement, L. Malferrari ja A. Sipos,

olles 12. septembri 2019. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: ungari.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada ELTL artikleid 18 ja 56 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikleid 41 ja 47.
- 2 Taotlus on esitatud Iirimaa asuva äriühingu Google Ireland Limitedi ning Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Ungari maksuhaldur) vahelises kohtuvaidluses otsuste üle, millega kõnealune maksuhaldur määras äriühingule rea trahve, kuna viimane oli rikkunud registreerimiskohustust, mis lasub isikul, kes viib läbi tegevust, mida maksustatakse Ungari õiguses ette nähtud reklaamimaksuga.

### Õiguslik raamistik

#### *Ungari reklaamimaksuseadus*

- 3 2014. aasta seaduse nr XXII reklaamimaksu kohta (reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény) 1. jaanuaril 2017 kehtinud redaktsioonis (edaspidi „reklaamimaksuseadus“) § 2 lõike 1 punktis e on ette nähtud, et reklaamimaksu tuleb tasuda reklaami avaldamiselt või levitamisel internetis, kui reklaam on valdavalt ungari keeles, või valdavalt ungarikeelsel veebisaidil.
- 4 Selle seaduse § 2 lõike 2 punkt b on sõnastatud järgmiselt:

„[m]aks tuleb tasuda reklaami avaldamise, kuvamise või levitamise tellimisel, välja arvatud juhul, kui [...] tellimuse teinud isik:

  - ba) on § 3 lõikes 1 nimetatud maksukohustuslaselt taotlenud § 3 lõikes 3 nimetatud deklaratsiooni esitamist ja suudab seda asjaolu usaldusväärset tõendada,
  - bb) ei ole vastavalt punktile ba taotletud deklaratsiooni saanud kümne tööpäeva jooksul alates reklaami avaldamise, kuvamise või levitamise arve või raamatupidamisdokumendi saamisest, ja
  - bc) on teavitanud riiklikku maksuhaldurit punktis ba nimetatud asjaolust ning reklaami avaldanud, kuvanud või levitanud isikust ja avaldamise, kuvamise või levitamise eest makstud tasust“.
- 5 Reklaamimaksuseaduse § 3 lõike 1 kohaselt igaüks, kes levitab internetis reklaami, kui reklaam on valdavalt ungari keeles, või levitab seda valdavalt ungarikeelsel veebisaidil, on „maksukohustuslane, olenemata sellest, kus on tema asukoht“.
- 6 Reklaamimaksuseaduse § 3 lõikes 3 on sätestatud:

„Lõikes 1 määratletud maksukohustuslane peab igal arvel, raamatupidamisdokumendil või muul dokumendil (eelkõige reklaami avaldamise, kuvamise või levitamise lepingul), millel on toodud avaldamise, kuvamise või levitamise eest makstav tasu, deklareerima, et ta kohustub tasuma maksu ning täidab maksudeklaratsiooni esitamise ja maksu tasumise kohustuse või et tal puudub asjasse puutuval maksuaastal asjaomase reklaami puhul kohustus tasuda avaldatud, kuvatud või levitatud reklaami maksu. [...]“.

7 Selle seaduse § 7/B on sõnastatud järgmiselt:

„1. § 3 lõikes 1 määratletud maksukohustuslane, keda riigi maksuhaldur ei ole mõne maksu osas registreerinud maksumaksjaks, peab ennast 15 päeva jooksul alates vastavalt § 2 lõikele 1 maksustatava tegevuse alustamisest registreerima, esitades selleks riigi maksuhalduri ette nähtud vormil deklaratsiooni. [...]

2. Kui lõikes 1 viidatud maksukohustuslane ei täida registreerimiskohustust, teeb riigi maksuhaldur maksukohustuslasele ettekirjutuse täita kohustus ja määrab talle rikkumise eest esimese trahvi summas 10 miljonit forintit [HUF] [ligikaudu 31 000 eurot].

3. Kui tuvastatakse kohustuse korduv täitmata jätmine, määrab riigi maksuhaldur rikkumise eest trahvi, mille suurus ulatub varem kohaldatud trahvi kolmekordse summani.

4. Lõikes 1 viidatud registreerimiskohustuse täitmata jätmise tuvastab riigi maksuhaldur iga päev tehtava otsusega, mis on alates selle teatavaks tegemisest lõplik ja täitmisele pööratav ning mille saab kohtus vaidlustada. Kohtumenetluses on lubatud ainult dokumentaalsed tõendid ja kohus lahendab asja ilma kohtuistungit korraldamata.

5. Lõigetes 2 ja 3 viidatud trahvi saab vähendada piiramatult, kui maksukohustuslane riigi maksuhalduri esimese nõude peale oma registreerimiskohustuse täidab.“

8 Selle seaduse §-is 7/D on sätestatud:

„Samale maksukohustuslasele §-de 7/B ja 7/C alusel rikkumise eest riigi maksuhalduri määratud trahvid ei või kokku ületada 1 miljardit forintit [ligikaudu 3,1 miljonit eurot].“

### ***Ungari maksukorralduse seadus***

9 2003. aasta seaduse nr XCII maksukorralduse kohta (adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, edaspidi „maksukorralduse seadus“) § 17 lõike 1 punktist b tuleneb, et residendist maksukohustuslase puhul on riigi maksuhalduri juures registreerimise kohustus automaatselt täidetud, kui ta esitab äriregistris registreerimise avalduse ning taotleb maksukohustuslase identifitseerimisnumbri väljastamist.

10 Selle seaduse §-ist 172 tuleneb, et registreerimiskohustuste täitmata jätmine – olgu selleks siis kohustus end registreerida või deklareerida olukorra muutus, kohustus esitada andmed või avada pangakonto või kohustus esitada maksudeklaratsioon – toob sõltuvalt olukorrast kaasa 500 000 forintit (ligikaudu 1550 eurot) või 1 000 000 forintit (ligikaudu 3100 eurot) suuruse trahvi. Sel alusel trahvi määramisel peab maksuhaldur tegema maksumaksjale ka ettekirjutuse täita selleks määratud tähtaja jooksul kohustus, mille viimane on jätnud täitmata. Kui maksukohustuslane ei ole määratud ajaks kohustust täitnud, kahekordistatakse trahvisummat. Kohustuse täitmisel võidakse määratud trahvi piiramatult vähendada.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 Maksuhaldur tuvastas 16. jaanuari 2017. aasta otsusega esiteks, et Google Ireland tegutseb alal, mis kuulub reklaamimaksuseaduse kohaldamisalasse, ning teiseks, et ta ei ole end 15 päeva jooksul alates tegevusega alustamisest maksuhalduri juures registreerinud, rikkudes sellega kõnealuse seaduse § 7/B lõike 1 sätteid. Seetõttu määras maksuhaldur talle selle seaduse § 7/B lõike 2 alusel trahvi summas 10 miljonit forintit (ligikaudu 31 000 eurot).

- 12 Neljal järgneval päeval tehtud otsustega määras maksuhaldur Google Irelandile neli uut trahvi nii, et iga trahvi suurus oli eelmisest trahvist reklaamimaksuseaduse § 7/B lõike 3 alusel kolm korda suurem. 20. jaanuari 2017. aasta otsuse tulemusel oli Google Irelandile kokku määratud seadusest tulenev maksimumsumma 1 miljard forintit (ligikaudu 3,1 miljonit eurot), nagu see on ette nähtud selle seaduse §-is 7/D.
- 13 Google Ireland pöördus eelotsusetaotluse esitanud kohtusse ja palus need otsused tühistada.
- 14 Kaebuse põhjendamisel väidab Google Ireland kõigepealt, et trahvide määramine põhjusel, et täidetud ei ole reklaamimaksuseaduse §-is 7/B ette nähtud registreerimiskohustust, on vastuolus ELTL artiklitega 18 ja 56. Edasi leiab ta, et Ungari territooriumil asuvad äriühingud saavad selles seaduses kehtestatud kohustusi täita hõlpsamalt kui need, mis asuvad väljaspool seda territooriumi. Lõpuks märgib ta, et trahvid, mis viimati nimetatud äriühingutele määrati põhjusel, et nad olid jätnud täitmata oma registreerimiskohustuse, erinevad trahvidest, mida kohaldatakse nendele Ungaris asuvatele äriühingutele, kes on jätnud täitmata sarnase kohustuse, ning on toimepandud rikkumise raskust arvestades ebaproportsionaalsed, kujutades seetõttu endast Euroopa Liidus teenuste osutamise vabaduse piirangut.
- 15 Google Ireland on seisukohal, et välisriigis asuvad maksukohustuslased – kui nad soovivad teostada õigust tõhusale õiguskaitsevahendile – on Ungaris asuvate äriühingutega võrreldes samuti vähem soodsas olukorras. Nimelt, kuigi neil on õigus esitada kohtule kaebus otsuse peale, millega määrati neile trahv ja mis on reklaamimaksuseaduse §-de 7/B ja 7/D kohaselt alates otsuse teatavaks tegemisest lõplik ja täitmisele pööratav, piirab selle kaebuse esitamise kord siiski nende õiguse ulatust. Konkreetselt saab reklaamimaksuseaduse § 7/B lõikes 4 viidatud kaebemenetluses asja läbivaatavale kohtule esitada vaid dokumentaalseid tõendeid ning kohus lahendab asja ilma kohtuistungit korraldamata, samas kui maksukorralduse seaduse alusel residendist maksumaksjatele kohaldatava vaidlustamismenetluse suhtes sellised piirangud ei kehti, kuna nendel maksumaksjatel on muu hulgas õigus esitada halduskaebus. Reklaamimaksuseaduse sätted ei taga seega isikule, kellele on vastav trahv määratud, õigust tõhusale õiguskaitsevahendile ega õiglasele kohtulikule arutamisele, nagu on ette nähtud harta artiklis 47.
- 16 Selles kontekstis on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas reklaamimaksuseaduse §-id 7/B ja 7/D on kooskõlas ELTL artikliga 56 ja diskrimineerimise keelu põhimõttega. Kohus leiab, et registreerimiskohustust ning kohustuse täitmata jätmisel määratud trahvid, mis kujutavad endast väga repressiivset karistussüsteemi ja millel on karistuslik laad, kahjustavad tugevalt äriühinguid, mis asuvad väljaspool Ungari territooriumi, ning piiravad tegelikult teenuste osutamise vabadust liidus. Eelkõige trahvide puhul, mis võidakse nendele äriühingutele määrata registreerimiskohustuse täitmata jätmisel, on kohus seisukohal, et käesolevas asjas ei ole tõenäoliselt järgitud proportsionaalsuse põhimõtet. Sellega seoses märgib kohus esiteks, et viie päeva jooksul võidakse neile maksukohustuslastele määrata hulk trahve, kusjuures maksuhaldur võib iga päev kolmekordistada eelmise trahvi summa. Neid karistusi kohaldatakse aga isegi enne, kui maksukohustuslastel on võimalik teada saada eelmise trahvi suuruse iga päev kolmekordseks muutumisest, ning ilma et neil oleks võimalik rikkumine kõrvaldada, mistõttu ei saa nad vältida seda, et lõpuks võlgnetav trahv ulatub 1 miljardi forintit (3,1 miljonit eurot) suuruse ülempiirini. See asjaolu võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tõstatada ka küsimuse, kas kõnealune haldusmenetlus on kooskõlas harta artikliga 41. Teiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et reklaamimaksuseaduse § 7/D alusel määratud trahvisumma on kokku kuni 2000 korda suurem kui trahv, mis võidakse määrata Ungaris asuvale äriühingule, kes ei täida maksukorralduse seaduse §-is 172 ette nähtud maksuõigusliku registreerimise kohustust.
- 17 Lõpuks kahtleb kohus ka selles, kas järgitud on harta artiklit 47, kuna reklaamimaksuseaduse § 7/B lõikes 4 ette nähtud kohtuliku kontrolli menetluses on erinevalt halduskaebuse tavamenetlusest lubatud vaid dokumentaalsed tõendid ning asja lahendav kohus ei tohi korraldada kohtuistungit.

18 Kuna Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) leidis, et Euroopa Kohtu praktika ei võimalda tal kõrvaldada neid kahtlusi, otsustas kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas [ELTL] artikleid 18 ja 56 ning diskrimineerimiskeeldu tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, mille karistuste süsteem näeb reklaamimaksu jaoks registreerimiskohustuse täitmata jätmise eest ette tegevusetuse trahvi, mis võib äriühingute puhul, mis ei ole asutatud Ungaris, olla kokku kuni 2000 korda suurem kui Ungaris asutatud äriühingutele määratav trahv?
2. Kas eelmises küsimuses kirjeldatud, erakordselt raske ja karistava iseloomuga karistus võib sundida teenuseosutajaid, kes ei ole asutatud Ungaris, selles riigis teenuste osutamisest loobuma?
3. Kas ELTL artiklit 56 ja diskrimineerimiskeeldu tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised õigusnormid, mille kohaselt Ungaris asutatud ettevõtjate puhul on registreerimiskohustus automaatselt täidetud äriregistrisse kandmise käigus Ungari maksukohustuslase identifitseerimisnumbri andmisega, ilma sõnaselge taotluseta, isegi kui ettevõtja reklaami üldse ei avalda, kuva või levitagi, samas kui selliste ettevõtjate puhul, kes ei ole asutatud Ungaris, aga kes avaldavad, kuvavad või levitavad selles riigis reklaami, ei toimu see automaatselt, vaid nad peavad selle täitma eraldi menetluse teel, ja kui nad seda ei tee, võib neile määrata spetsiaalse karistuse?
4. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas ELTL artiklit 56 ja diskrimineerimiskeeldu tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune karistus, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mida kohaldatakse reklaamimaksu jaoks registreerimiskohustuse täitmata jätmise eest, kui ilmneb, et nimetatud õigusnormid on viidatud artikliga vastuolus?
5. Kas ELTL artiklit 56 ja diskrimineerimiskeeldu tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised õigusnormid, mille kohaselt on välisriigis asutatud ettevõtjatele trahvi määramise otsus alates teatavaks tegemisest lõplik ja täitmisele pööratav ning selle peale saab edasi kaevata ainult kohtumenetluses, milles kohus ei või kohtuistungit pidada ja milles võetakse vastu ainult dokumentaalseid tõendeid, samas kui Ungaris asutatud ettevõtjate puhul saab trahvide määramise peale esitada vaide ja lisaks ei ole kohtumenetluse suhtes esitatud mingeid piiranguid?
- [6.] Kas ELTL artiklit 56 tuleb [harta] artikli 41 lõikes 1 sätestatud õigust õiglasele menetlusele silmas pidades tõlgendada nii, et see nõue ei ole täidetud, kui trahv tegevusetuse eest määratakse iga päev, kolmekordistades selle summat, ilma et teenuseosutajale oleks varasem otsus veel teada, mistõttu tal on võimatu oma tegevusetust heastada enne, kui talle määratakse järgmine trahv?
- [7.] Kas ELTL artiklit 56 tuleb koostoimes harta artikli 41 lõikes 1 sätestatud õigusega õiglasele menetlusele, harta artikli 41 lõike 2 punktis a sätestatud õigusega olla ära kuulatud ning harta artiklis 47 sätestatud õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele tõlgendada nii, et need nõuded ei ole täidetud, kui otsuse peale ei saa esitada vaiet ning kohtumenetluses võetakse vastu ainult dokumentaalseid tõendeid ja kohus ei või asjas kohtuistungit pidada?“

### Eelotsuse küsimuste analüüs

- 19 Oma seitsme küsimusega toob eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt välja kolm järgmist küsimuste kategooriat.
- 20 Esiteks soovib see kohus oma kolmanda küsimusega teada, kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse teises liikmesriigis asuval reklaamiteenuste osutajale registreerimiskohustus, selleks et viimasel tekiks reklaamimaksukohustus,

samas kui maksustamise liikmesriigis asuv teenuseosutaja on sellest kohustusest vabastatud põhjusel, et tal lasub deklareerimis- või registreerimiskohustus selle liikmesriigi territooriumil kehtivate muude maksude tasumise kohustuse tõttu.

- 21 Teiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimese, teise, neljanda ja kuuenda küsimusega sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel määratakse teises liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes ei täida registreerimiskohustust, mis on nõutav reklaamimaksukohustuse tekkimiseks, mõne päeva jooksul hulk trahve, mille suurus alates teisest trahvist kolmekordistub eelmise trahvi summaga võrreldes iga kord, kui uuesti tuvastatakse selle kohustuse täitmata jätmine, ning mille tulemus on mitme miljoni euro suurune kumulatiivne summa, ilma et teenuseosutajal oleks olnud võimalik täita kõnealust kohustust enne niisuguse otsuse saamist, millega lõplikult määratakse nende trahvide kumulatiivne summa, samas kui trahvisumma, mis võidakse määrata maksustamise liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes vastuolus riigisiseste maksualaste õigusaktide üldsätetega ei ole täitnud sarnast deklareerimis- või registreerimiskohustust, on oluliselt väiksem ning kohustuse jätkuvalt täitmata jätmise korral ei suurendata seda ei samades proportsioonides ega tingimata nii lühikese aja jooksul.
- 22 Kolmandaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma viienda ja seitsmenda küsimusega sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 56 koostöötajate harta artiklitega 41 ja 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et maksuhalduri otsused, millega määratakse karistus teises liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes ei ole täitnud nendes õigusnormides ette nähtud registreerimiskohustust, on allutatud kohtulikule kontrollile, mille käigus teeb asja läbi vaatav liikmesriigi kohus erinevalt maksuasjades halduskaebusi puudutavast tavamenetlusest otsuse üksnes dokumentide põhjal, ilma et kohtul oleks võimalus korraldada kohtuistung.
- 23 Neid küsimusi tuleb analüüsida eespool toodud järjekorras.

### *Kolmas küsimus*

- 24 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on esitanud Euroopa Kohtule küsimuse ELTL artiklis 56 viidatud võimaliku teenuste osutamise vabaduse piirangu kohta, mis väidetavalt ei seisne selles, et reklaamiteenuste osutajal tuleb tasuda sellist internetis levitatava reklaami maksu, nagu see kehtib Ungaris, vaid üksnes selles, et kõnealusel teenuseosutajal lasub reklaamimaksu tasumise kohustuse tõttu selles liikmesriigis registreerimiskohustus.
- 25 Sellega seoses tuleb meenutada, et ELTL artikliga 56 on vastuolus igasuguse riigisisese õigusnormi kohaldamine, mille toime muutub liikmesriikidevaheline teenuste osutamine võrreldes puhtalt liikmesriigisisese teenuste osutamisega raskemaks (18. juuni 2019. aasta kohtuotsus Austria vs. Saksamaa, C-591/17, EU:C:2019:504, punkt 135 ja seal viidatud kohtupraktika). Nimelt on ELTL artikliga 56 nõutav, et kaotada tuleb teenuste osutamise vabaduse kõik piirangud, mis on kehtestatud põhjusel, et teenuseosutaja asub muus liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse (vt eelkõige 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Teenuste osutamise vabaduse piirangud on sellised liikmesriigi meetmed, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks. ELTL artiklis 56 sätestatud keeld ei hõlma seevastu meetmeid, mille tõttu kõnealuse teenuse osutamisel tekivad üksnes lisakulud ning mis mõjutavad ühtviisi teenuste osutamist nii liikmesriigist liikmesriiki kui ka liikmesriigi sees (vt eelkõige 18. juuni 2019. aasta kohtuotsus Austria vs. Saksamaa, C-591/17, EU:C:2019:504, punktid 136 ja 137 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 27 Käesoleval juhul tuleb täpsustada, et vastavalt reklaamimaksuseaduse § 7/B lõikele 1 peab reklaamimaksukohustuslane, keda riigi maksuhaldur ei ole mõne maksu osas registreerinud maksumaksjaks, 15 päeva jooksul alates maksustatava tegevuse alustamisest ennast riigi maksuhalduri juures vormi abil registreerima.
- 28 Sellest järeldub, et esiteks ei ole selle seaduse § 7/B lõikes 1 ette nähtud registreerimiskohustus Ungari territooriumil reklaami levitamise tegelemise tingimus ning teiseks kehtib see kohustus reklaamiteenuste osutaja puhul, kes enne oma maksustatava reklaamitegevusega alustamist ei ole Ungaris maksuõiguslikult registreeritud, samas kui kõnealusest kohustusest on vabastatud see reklaamiteenuste osutaja, kes on mõne muu maksu osas selles liikmesriigis maksuõiguslikult juba registreeritud, kusjuures oluline ei ole teenuseosutaja asukoht.
- 29 Kõnealune registreerimiskohustus, mis on haldusformaalsus, ei kujuta endast sellisena teenuste osutamise vabaduse takistust.
- 30 Nimelt ei selgu kuidagi, et reklaamimaksuseaduse § 7/B lõikes 1 ette nähtud registreerimiskohustus tähendaks sellise reklaamiteenuste osutaja jaoks, kelle asukoht ei ole Ungari territooriumil, täiendavat halduskoormust võrreldes sellega, mis lasub Ungari territooriumil asuval reklaamiteenuste osutajal.
- 31 Tõsi, Ungaris asuv reklaamiteenuste osutaja on sellest kohustusest vabastatud. Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, eeldatakse nimelt riigisisese maksuõiguse kohaselt, et kõnealuse teenuseosutaja puhul on see kohustus automaatselt täidetud.
- 32 Asjaolu, et see teenuseosutaja on registreerimiskohustusest vabastatud, ei too siiski teistes liikmesriikides asuva reklaamiteenuste osutaja suhtes kaasa erinevat kohtlemist, mis võiks endast kujutada teenuste osutamise vabaduse piirangut.
- 33 Kõigepealt puudub vaidlus nimelt selle üle, et viimati nimetatud teenuseosutaja on vabastatud ka reklaamimaksuseaduse § 7/B lõikes 1 sätestatud registreerimiskohustusest, kui ta on mõne muu Ungaris kogutava otsese või kaudse maksu tõttu juba maksuhaldurile esitanud deklaratsiooni või end registreerinud.
- 34 Seejärel tuleb märkida, et registreerimiskohustusest vabastamisega – isegi kui see toimub peamiselt Ungari territooriumil asuvate teenuseosutajate puhul – ei pärsita mitte reklaamiteenuste piiriülest osutamist, vaid välditakse seda, et maksuhalduri juures juba registreeritud teenuseosutaja peaks täitma tarbetu haldusformaalsuse, kuna registreerimiskohustuse eesmärk on nimelt võimaldada maksuhalduril tuvastada reklaamimaksukohustuslased. Euroopa Kohtul olemasolevatest andmetest selgub eelkõige, et Ungaris asuv teenuseosutaja on kohustatud esitama avalduse enda äriregistrisse kandmiseks ja maksukohustuslasena registreerimise numbriga saamiseks.
- 35 Lõpuks tuleb tõdeda, et ükski asjaolu, mis on käesolevas menetluses Euroopa Kohtule teada, ei viita sellele, et toimingud, mis tuleb kõnealuse registreerimiskohustuse täitmiseks teha, oleksid koormavamad kui need, mis tuleb sooritada nii maksuhalduri juures registreerimiseks seoses mõne muu maksuga kui ka enda kandmiseks liikmesriigi äriregistrisse.
- 36 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse teises liikmesriigis asuval reklaamiteenuste osutajale registreerimiskohustus, selleks et viimasel tekiks reklaamimaksukohustus, samas kui maksustamise liikmesriigis asuv teenuseosutaja on sellest kohustusest vabastatud põhjusel, et tal lasub deklareerimis- või registreerimiskohustus selle liikmesriigi territooriumil kehtivate muude maksude tasumise kohustuse tõttu.

*Esimene, teine, neljas ja kuues küsimus*

- 37 Kohane on meenutada, et kuigi karistuste süsteem maksude valdkonnas kuulub liidu tasandil ühtlustamise puudumise tõttu liikmesriikide pädevusse, ei tohi see ohustada EL toimimise lepingus ette nähtud vabadusi (vt selle kohta 25. veebruari 1988. aasta kohtuotsus Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, punkt 17).
- 38 Nagu kohtujurist sisuliselt märkis oma ettepaneku punktis 63, tuleb seega kontrollida, kas karistused, mis kaasnevad reklaamiseaduse § 7/B lõikes 1 ette nähtud registreerimiskohustuse täitmata jätmisega, rikuvad ELTL artikliga 56 tagatud teenuste osutamise vabadust.
- 39 Euroopa Kohtule esitatud andmetest selgub, et tulenevalt selle seaduse § 7/B lõigetest 2 ja 3 peab iga reklaamimaksukohustuslane, kes ei ole seoses mõne muu maksuga registreeritud riigi maksuhalduri juures maksumaksjana ning kes ei täida tal lasuvat registreerimiskohustust, tasuma teatud hulga trahve, millest esimese summat, mille suuruseks määratakse 10 miljonit forintit (ligikaudu 31 000 eurot), kolmekordistatakse iga päev, kui uuesti tuvastatakse selle kohustuse täitmata jätmine, kuni mõne päeva pärast jõutakse selle seaduse §-i 7/D kohase 1 miljardi forintit (ligikaudu 3,1 miljonit eurot) suuruse kumulatiivse maksimumsummani.
- 40 Formaalsest seisukohast kehtib see karistuste süsteem eranditult kõigi maksukohustuslaste suhtes, kes ei täida reklaamimaksuseaduse kohast registreerimiskohustust olenemata sellest, millise liikmesriigi territooriumil nad asuvad.
- 41 Siiski, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 77 sisuliselt märkis, ohustavad reklaamimaksuseaduse § 7/B lõigete 2 ja 3 ning § 7/D kohased karistused tegelikult vaid isikuid, kes ei ole Ungari maksuresidendid, kuna selle seaduse § 7/B lõike 1 isikulist kohaldamisala arvestades on registreerimiskohustusest vabastatud need teenuseosutajad, kelle on riigi maksuhaldur mõne maksu maksjana Ungaris registreerinud.
- 42 On tõsi, et Ungaris asuvale reklaamiteenuste osutajale võidakse määrata karistusi, kui ta ei ole täitnud sarnast deklareerimis- ja registreerimiskohustust, mis lasub tal liikmesriigi maksuõigusnormide üldsätete alusel.
- 43 Siiski on reklaamimaksuseaduse §-des 7/B ja 7/D ette nähtud karistuste süsteemi alusel võimalik määrata trahve, mille summa on oluliselt suurem kui trahvidel, mis määratakse maksukorralduse seaduse § 172 alusel, kui Ungaris asuv reklaamiteenuste osutaja ei ole täitnud selle seaduse § 17 lõike 1 punktis b kehtestatud registreerimiskohustust. Lisaks ei suurendata viimati nimetatud süsteemi alusel määratud trahvi summat asjaomase registreerimiskohustuse jätkuval täitmata jätmisel ei sellises ulatuses ega tingimata nii lühikese aja jooksul, nagu see toimub reklaamimaksuseaduses ette nähtud karistuste süsteemi puhul.
- 44 Arvestades reklaamiteenuste osutajate erinevat kohtlemist sõltuvalt sellest, kas nad on maksuõiguslikult Ungaris juba registreeritud või mitte, kujutab põhikohtuasjas kõne all olev karistuste süsteem endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis on ELTL artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.
- 45 Selline piirang võib siiski olla lubatud, kui see on ülekaaluka üldise huviga põhjendatud ning tingimusel, et sellisel juhul on piirangu kasutamine taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eelkõige 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 58, ning 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 52).
- 46 Käesoleval juhul viitab Ungari valitsus piirangu põhjendamisel formaalselt vajadusele säilitada oma maksustamissüsteemi ühtsus, kuid sisuliselt tugineb põhjustele, mis on seotud maksukontrolli ja maksu sissenõudmise tõhususe tagamisega.



- 47 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba tõdenud, et vajadus tagada maksukontrolli tõhusus ja vajadus tagada maksu sissenõudmise tõhusus võivad endast kujutada ülekaalukat üldist huvi, millega saab põhjendada teenuste osutamise vabaduse piiramist. Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et karistuste, sealhulgas kriminaalkaristuste määramist võib pidada riigisiseste õigusnormide tegeliku järgimise tagamiseks vajalikuks, kuid seda siiski tingimusel, et määratud karistuse laad ja summa on igal juhtumil proportsionaalne selle rikkumise raskusega, mille eest karistus määratakse (vt selle kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59, ning 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 57).
- 48 Esiteks, mis puudutab reklaamimaksuseaduse §-dega 7/B ja 7/D kehtestatud karistussüsteemi sobivust Ungari valitsuse viidatud eesmärkide puhul, siis tuleb märkida, et selliste trahvide määramine, mis on piisavalt suured, selleks et karistada selle seaduse § 7/B lõikes 1 ette nähtud registreerimiskohustuse täitmata jätmise eest, pärsib vastavat kohustust omava reklaamiteenuste osutaja tahet jätta kohustus täitmata ning selle kaudu väldib, et maksustamise liikmesriigilt ei võetaks võimalust tõhusalt kontrollida asjaomase maksu kohaldamise ja maksust vabastamise tingimusi.
- 49 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik Ungari väidetavate eesmärkide saavutamiseks seoses nende trahvide summaga, mis kaasnevad, kui registreerimiskohustus jäetakse täitmata, siis tuleb tuvastada, et nende õigusnormidega kehtestatakse karistuste süsteem, mille raames võidakse teenuseosutajale, kes seda haldusformaalsust ei täida, määrata mõne päeva jooksul ühe päeva pikkuste intervallidega trahvid, mille summa alates teisest trahvist kolmekordistub võrreldes eelneva trahvisummaga iga kord, kui uuesti tuvastatakse selle kohustuse täitmata jätmine, kuni kumuleeritud summani 1 miljard forintit (ligikaudu 3,1 miljonit eurot), ilma et pädev ametiasutus annaks kõnealusele teenuseosutajale oma kohustuste täitmiseks vajaliku aja, võimaldaks tal esitada oma seisukohad ja kontrolliks ise rikkumise raskust. Neil asjaoludel on kõnealused õigusnormid ebaoproportsionaalsed.
- 50 Esiteks puudub nimelt vastastikune seos trahvide kumuleeritud summa eksponentsiaalsel kasvamisel, mis toimub väga lühikeste tähtaegade jooksul ja mille puhul võib trahvisumma ulatuda mitme miljoni euronit, ning nende tähtaegade jooksul sellise haldusformaalsuse täitmata jätmise raskusel, mis seisneb reklaamimaksuseaduse § 7/B lõikes 1 ette nähtud registreerimiskohustuses. Seega ilmneb, et määratud trahvide summa kehtestatakse, ilma et arvesse võetaks käivet, mis on tasumisele kuuluva maksu baas. Neil asjaoludel on täiesti võimalik, et reklaamimaksuseaduse § 7/B lõigete 2 ja 3 alusel määratud karistuste kumuleeritud summa on suurem kui maksukohustuslase käive.
- 51 Teiseks, kuna kõnealustes õigusnormides on ette nähtud, et maksuhaldur teeb automaatselt ja „iga päev“ sellised karistamise otsused, nagu on tehtud põhikohtuasjas, siis jääb vaid mõni päev karistuse määramise esimese otsuse tegemise ja teatavastegemise, millega määratakse maksukohustuslasele trahv summas 10 miljonit forintit (ligikaudu 31 000 eurot), ja karistuse määramise viimase otsuse teatavastegemise vahele, millest selgub, et trahvide kumuleeritud summa ulatub seaduses sätestatud ülempiirini, milleks on 1 miljard forintit (ligikaudu 3,1 miljonit eurot). Isegi kui kõnealune maksukohustuslane tegutseb nõutava hoolsusega, on tal igal juhul sisuliselt võimatu täita registreerimiskohustust maksustamise liikmesriigis enne viimati nimetatud otsuse saamist oma asukoha riigis ning seega ei suuda ta vältida eelnevate trahvide summa olulist suurendamist. See asjaolu tõendab ka, et põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides ette nähtud trahvide arvutamise meetod ei võta arvesse tegevuse raskust nende reklaamiteenuste osutajate puhul, kes ei täitnud registreerimiskohustust.
- 52 Nagu Ungari valitsus oma kirjalikes seisukohtades märkis, on küll tõsi, et reklaamimaksuseaduse § 7/B lõike 5 alusel võib maksuhaldur „piiramatult“ vähendada selle seaduse § 7/B lõigetes 2 ja 3 ette nähtud trahvide summat, kui maksukohustuslane maksuhalduri esimesel palvel täidab registreerimiskohustuse.

- 53 Siiski tuleneb selle sätte sõnastusest enesest – seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima –, et maksuhalduril on selles osas pelgalt õigus. Ebaoproportsionaalne trahv ei muutu aga proportsionaalseks pelgalt asjaolu tõttu, et liikmesriigi ametivõimud võivad omal äranägemisel vähendada trahvi summat.
- 54 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele, teisele, neljandale ja kuuendale küsimusele vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel määratakse teises liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes ei täida registreerimiskohustust, mis on nõutav reklaamimaksukohustuse tekkimiseks, mõne päeva jooksul hulk trahve, mille suurus alates teisest trahvist kolmekordistub eelmise trahvi summaga võrreldes iga kord, kui uuesti tuvastatakse selle kohustuse täitmata jätmine, ning mille tulemus on mitme miljoni euro suurune kumulatiivne summa, ilma et pädev ametiasutus annaks enne oma sellise otsuse tegemist, millega lõplikult määratakse nende trahvide kumulatiivne summa, kõnealusele teenuseosutajale oma kohustuste täitmiseks vajaliku aja, võimaldaks tal esitada oma seisukohad ja kontrolliks ise rikkumise raskust, samas kui trahvisumma, mis võidakse määrata maksustamise liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes vastuolus riigisiseste maksualaste õigusaktide üldsätetega ei ole täitnud sarnast deklareerimis- või registreerimiskohustust, on oluliselt väiksem ning kohustuse jätkuvalt täitmata jätmise korral ei suurendata seda ei samades proportsioonides ega tingimata nii lühikese aja jooksul.

### *Viies ja seitsmes küsimus*

- 55 Esimesele, teisele, neljandale ja kuuendale küsimusele antud vastusest selgub, et ELTL artikliga 56 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega nähakse ette niisugune trahvide süsteem, mida kohaldatakse juhul, kui täitmata on põhikohtuasjas kõne all olev registreerimiskohustust. Järelikult ei ole vaja viiendale ja seitsmendale küsimusele vastata.

### **Kohtukulud**

- 56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse teises liikmesriigis asuvale reklaamiteenuste osutajale registreerimiskohustust, selleks et viimasel tekiks reklaamimaksukohustust, samas kui maksustamise liikmesriigis asuv teenuseosutaja on sellest kohustusest vabastatud põhjusel, et tal lasub deklareerimis- või registreerimiskohustust selle liikmesriigi territooriumil kehtivate muude maksude tasumise kohustuse tõttu.**
- 2. ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel määratakse teises liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes ei täida registreerimiskohustust, mis on nõutav reklaamimaksukohustuse tekkimiseks, mõne päeva jooksul hulk trahve, mille suurus alates teisest trahvist kolmekordistub eelmise trahvi summaga võrreldes iga kord, kui uuesti tuvastatakse selle kohustuse täitmata jätmine, ning mille tulemus on mitme miljoni euro suurune kumulatiivne summa, ilma et pädev ametiasutus annaks enne oma sellise otsuse tegemist, millega lõplikult määratakse nende trahvide kumulatiivne summa, kõnealusele teenuseosutajale oma kohustuste täitmiseks vajaliku aja, võimaldaks tal esitada oma seisukohad ja kontrolliks ise rikkumise raskust, samas kui trahvisumma, mis võidakse määrata maksustamise liikmesriigis asuvale teenuseosutajale, kes vastuolus riigisiseste maksualaste õigusaktide üldsätetega ei ole täitnud**

**sarnast deklareerimis- või registreerimiskohustust, on oluliselt väiksem ning kohustuse jätkuvalt täitmata jätmise korral ei suurendata seda ei samades proportsioonides ega tingimata nii lühikese aja jooksul.**

Allkirjad