



# Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2020. gada 3. martā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pakalpojumu sniegšanas brīvība – LESD 56. pants – Ierobežojumi – Noteikumi par nodokļiem – Uz apgrozījumu balstīts nodoklis par darbību reklāmas jomā – Pienākumi saistībā ar reģistrēšanos nodokļu iestādē – Nediskriminācijas princips – Naudas sodi – Samērīguma princips

Lietā C-482/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 13. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 24. jūlijā, tiesvedībā

***Google Ireland Limited***

pret

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

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], palātu priekšsēdētāji Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], J. Regans [*E. Regan*], S. Rodīns [*S. Rodin*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] (referente) un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Toadere [*C. Toader*], D. Švābi [*D. Šváby*], F. Biltšens [*F. Biltgen*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 4. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Google Ireland Limited* vārdā – *Z. Szűr* un *D. Kelemen*, *ügyvédek*,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér*, pārstāvis,
- Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek*, *J. Vlácil* un *O. Serdula*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement*, kā arī *L. Malferrari* un *A. Sipos*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – ungāru.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 12. septembra tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 18. un 56. pantu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 41. un 47. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp Īrijā reģistrēto sabiedrību *Google Ireland Limited* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (nodokļu iestāde, Ungārija) par lēmumiem, ar kuriem šī iestāde šai sabiedrībai uzlikusi vairākus naudas sodus par to, ka tā nav izpildījusi savu deklarēšanās pienākumu kā persona, kura veic darbību, kas apliekama ar Ungārijas tiesību aktos paredzēto reklāmas nodokli.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Ungārijas Reklāmas nodokļa likums*

- 3 *Reklámadórol szóló 2014. évi XXII. törvény* (2014. gada likums Nr. XXII par reklāmas nodokli – redakcijā, kas bija spēkā 2017. gada 1. janvārī (turpmāk tekstā – “Reklāmas nodokļa likums”)) 2. panta 1. punkta e) apakšpunktā ir paredzēts, ka ar reklāmas nodokli apliek ikvienu tāda reklāmas sludinājuma publicēšanu un izplatīšanu internetā, kas pats ir lielākoties ungāru valodā vai tiek publicēts vai izplatīts interneta vietnē, kuras galvenā valoda ir ungāru valoda.
- 4 Saskaņā ar šā likuma 2. panta 2. punkta b) apakšpunktu:  
“Nodoklis ir maksājams par ikvienu pasūtījumu publicēt, izvietot vai izplatīt reklāmas sludinājumus, izņemot gadījumus, kad [...] pasūtītājs:  
ba) ir pieprasījis, lai 3. panta 1. punktā minētais nodokļa maksātājs iesniegtu 3. panta 3. punktā paredzēto deklarāciju, un var ticami to pierādīt;  
bb) nav saņēmis uz ba) apakšpunkta pamata pieprasīto deklarāciju desmit darbdienu laikā no brīža, kad saņemts rēķins vai grāmatvedības dokuments par reklāmas sludinājumu publicēšanu, izvietojumu vai izplatīšanu; un  
bc) ir informējis valsts nodokļu iestādi par ba) apakšpunktā minēto faktu, kā arī par personas, kas publicējusi, izvietojusi vai izplatījusi reklāmas sludinājumus, identitāti un par šādu publikāciju, izvietojumu vai izplatīšanu samaksāto cenu.”
- 5 Saskaņā ar minētā likuma 3. panta 1. punktu ikviena persona, kura izplata internetā reklāmu, kas lielākoties ir ungāru valodā vai kas izvietota interneta vietnē, kuras galvenā valoda ir ungāru valoda, ir “nodokļa maksātājs – neatkarīgi no tā, kuras valsts rezidents tā ir”.
- 6 Reklāmas nodokļa likuma 3. panta 3. punktā ir noteikts:  
“Šā panta 1. punktā definētajam nodokļa maksātājam ir pienākums par ikvienu rēķinu, grāmatvedības dokumentu vai citu dokumentu (konkrētāk, līgumu par reklāmas sludinājumu publicēšanu, izvietojumu vai izplatīšanu), kurā norādīta cena, kas maksājama par publikāciju, izvietojumu vai izplatīšanu, iesniegt

deklarāciju par to, ka tas ir nodokļa maksātājs un ievēro savu pienākumu iesniegt nodokļu deklarāciju un veikt nodokļa samaksu, vai par to, ka viņam nav šāda pienākuma maksāt nodokli par reklāmas sludinājumu publicēšanu, izvietojumu vai izplatīšanu par attiecīgo finanšu gadu. [..]”

7 Šā likuma 7.B pants ir formulēts šādi:

“1. Nodokļa maksātājam 3. panta 1. punkta izpratnē, kuru valsts nodokļu iestāde nav reģistrējusi kā jebkura cita nodokļa maksātāju, 15 dienu laikā no brīža, kad uzsākta saskaņā ar 2. panta 1. punktu ar nodokli apliekamā darbība, ir jādeklarējas, iesniedzot veidlapu, ko šim nolūkam paredzējusi valsts nodokļu iestāde. [..]”

2. Ja 1. punktā minētais nodokļa maksātājs neizpilda šo deklarēšanās pienākumu, valsts nodokļu iestāde – līdztekus aicinājumam izpildīt šo pienākumu – sākotnēji par šo neizpildi uzliek naudas sodu 10 miljonu Ungārijas forintu [HUF] apmērā [apmēram 31 000 euro].

3. Ja šā pienākuma neizpilde konstatēta atkārtoti, valsts nodokļu iestāde par šādu neizpildi uzliek naudas sodu, kura apmērs ir trīs reizes lielāks nekā naudas sodam, kas par šo neizpildi piemērots iepriekš.

4. Valsts nodokļu iestāde 1. punktā noteiktā deklarēšanās pienākuma neizpildi konstatē, ik dienas pieņemot attiecīgu lēmumu, un šāds lēmums ir galīgs un izpildāms no tā paziņošanas brīža, tomēr to var pārsūdzēt tiesā. Šādā tiesvedībā ir pieļaujami vienīgi dokumentāri pierādījumi, un tiesa lemj, nerīkojot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanāsai.

5. Ja nodokļa maksātājs, atsaucoties uz valsts nodokļu iestādes pirmo aicinājumu, izpilda savu deklarēšanās pienākumu, 2. un 3. punktā minēto naudas sodu var samazināt neierobežoti.”

8 Minētā likuma 7.D pantā ir noteikts:

“Ja valsts nodokļu iestāde, pamatojoties uz 7.B un 7.C pantu, vienam un tam pašam nodokļa maksātājam uzliek vairākus naudas sodus par neizpildi, to kopsumma nepārsniedz vienu miljardu HUF [apmēram 3,1 miljonus euro].”

### ***Ungārijas Taksācijas procesa likums***

9 No *adózas rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums Nr. XCII par taksācijas vispārīgo kārtību, turpmāk tekstā – “Taksācijas procesa likums”) 17. panta 1. punkta b) apakšpunkta ir izsecināms, ka nodokļa maksātājs automātiski izpilda savu pienākumu deklarēties valsts nodokļu iestādē, ja tas komercreģistra iestādei iesniedz reģistrācijas pieteikumu un lūdz tam piešķirt nodokļu maksātāja identifikācijas numuru.

10 Saskaņā ar minētā likuma 172. pantu gadījumā, ja nodokļa maksātājs neizpilda deklarēšanās pienākumus – neatkarīgi no tā, vai tie attiecas uz pienākumu deklarēties vai deklarēt jebkādas sava stāvokļa izmaiņas –, informēšanas pienākumu vai pienākumu atvērt bankā kontu un pienākumu iesniegt nodokļu deklarāciju, tam uzliek naudas sodu attiecīgi 500 000 HUF (apmēram 1550 euro) vai 1 000 000 HUF (apmēram 3100 euro) apmērā. Nodokļu iestādei, uzliekot naudas sodu uz šīs normas pamata, ir arī pienākums uzdot nodokļa maksātājam izpildīt pienākumu, ko tas nav ievērojis, un noteikt attiecīgu termiņu. Ja nodokļa maksātājs iepriekšējā lēmumā norādītajā termiņā savu pienākumu neizpilda, šo naudas soda apmēru divkāršo. Ja pienākums tiek izpildīts, uzliktais naudas sods var tikt samazināts neierobežoti.

## Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 Nodokļu iestāde ar 2017. gada 16. janvāra lēmumu konstatēja, ka, pirmkārt, *Google Ireland* veic darbību, kas ietilpst Reklāmas nodokļa likuma piemērošanas jomā un, otrkārt, ka tā 15 dienu laikā kopš savas darbības uzsākšanas nebija deklarējusies nodokļu iestādē un tādējādi nebija ievērojusi šā likuma 7.B panta 1. punkta prasības. Līdz ar to nodokļu iestāde, pamatojoties uz minētā likuma 7.B panta 2. punktu, uzlika tai naudas sodu desmit miljonu HUF apmērā (apmēram 31 000 euro).
- 12 Ar lēmumiem, kas tika pieņemti nākamo četrus dienu laikā, nodokļu iestāde uzlika *Google Ireland* četrus jaunus naudas sodus, un katra tā apmērs bija trīsreiz lielāks par naudas sodu, kas iepriekš bija noteikts atbilstoši Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 3. punktam. Līdz ar 2017. gada 20. janvāra lēmumu *Google Ireland* kopumā bija uzlikts maksimālais likumiskais soda apmērs – viens miljards HUF (apmēram 3,1 miljons euro), kas paredzēts šā likuma 7.D pantā.
- 13 *Google Ireland* cēla iesniedzējtiesā prasību par šo lēmumu atcelšanu.
- 14 Savas prasības pamatošanai *Google Ireland* vispirms uzsver, ka naudas sodu uzlikšana par to, ka nav izpildīts Reklāmas nodokļa likuma 7.B pantā paredzētais deklarēšanās pienākums, ir pretrunā LESD 18. un 56. pantam. Tā arī apgalvo, ka sabiedrībām, kas dibinātas Ungārijas teritorijā, ir vieglāk izpildīt šajā likumā noteiktos pienākumus, nekā to spēj sabiedrības, kuras dibinātas ārpus šīs teritorijas. Visbeidzot, tā uzskata, ka naudas sodi, kas tiek uzlikti nupat minētajām sabiedrībām par to, ka tās nav izpildījušas savu deklarēšanās pienākumu, atšķiras no naudas sodiem, kuri piemērojami Ungārijā dibinātām sabiedrībām, kas neizpilda līdzīgu pienākumu, un ir nesamērīgi salīdzinājumā ar pieļautā pārkāpuma smagumu; tādēļ tie esot uzskatāmi par ierobežojumu pakalpojumu sniegšanas brīvībai Eiropas Savienībā.
- 15 Turklāt, kā norāda *Google Ireland*, nodokļa maksātāji, kas dibināti ārvalstīs, ir nelabvēlīgākā stāvoklī nekā Ungārijā dibinātās sabiedrības, ciktāl runa ir par iespējām īstenot tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību. Proti, lai arī tiem ir tiesības vērsties tiesā pret lēmumu, ar kuru tiem uzlikts naudas sods, kas saskaņā ar Reklāmas nodokļa likuma 7.B un 7.D panta normām ir galīgs un izpildāms jau no tā paziņošanas brīža, tomēr šādas pārsūdzības īstenošanas noteikumi ierobežojot to tiesību tvērumu. Konkrētāk, Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 4. punktā paredzētās pārsūdzības ietvaros tiesa, kas izskata lietu, varot pieļaut vienīgi dokumentārus pierādījumus un lemt, nerikojot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai, savukārt pārsūdzības procedūra, kas saskaņā ar Taksācijas procesa likumu piemērojama nodokļa maksātājiem rezidentiem, neesot pakļauta šādiem ierobežojumiem, un šiem nodokļa maksātājiem ir arī tiesības uz apstrīdēšanu administratīvā kārtībā. Tātad Reklāmas nodokļa likuma normas personai, kurai uzlikts šāds naudas sods, nenodrošinot tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu, kas paredzētas Hartas 47. pantā.
- 16 Šajā kontekstā iesniedzējtiesa vaicā, vai Reklāmas nodokļa likuma 7.B un 7.D pants ir saderīgs ar LESD 56. pantu un nediskriminācijas principu. Minētā tiesa norāda, ka deklarēšanās pienākums, kā arī naudas sodi, kas tiek uzlikti, ja šis pienākums nav izpildīts – naudas sodi, kuri ietilpst ļoti represīvā un uz sodīšanu orientētā sankciju sistēmā –, ir daudz nelabvēlīgāki sabiedrībām, kas dibinātas ārpus Ungārijas teritorijas, un faktiski ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību Savienībā. Konkrētāk, attiecībā uz naudas sodiem par deklarēšanās pienākuma neizpildi, ar kuriem var sodīt šīs sabiedrības, tā uzskata, ka šajā gadījumā, visticamāk, nav ievērots samērīguma princips. Šajā ziņā tā norāda, ka, pirmkārt, piecās dienās šiem nodokļa maksātājiem var tikt uzlikta virkne naudas sodu un ka nodokļu iestāde ik dienu var trīskāršot iepriekšējā naudas soda apmēru. Šīs sankcijas esot piemērojamas pat vēl pirms tam, kad nodokļa maksātāji var uzzināt par ik dienas notiekošo iepriekšējā naudas soda apmēra trīskāršošanu, un tie nevarot novērst šo pienākumu neizpildi; tādējādi tiem tiek liegta iespēja novērst to, ka galīgais maksājamā naudas soda apmērs sasniedz maksimumu – vienu miljardu HUF (3,1 miljonu euro). Iesniedzējtiesa uzskata, ka šis apstāklis varētu arī izvirzīt jautājumu par šīs administratīvās procedūras saderību ar Hartas 41. pantu. Otrkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka naudas soda apmērs, kas uzlikts, pamatojoties uz Reklāmas nodokļa likuma 7.D pantu, kopumā ir līdz pat

2000 reizu lielāks nekā tā naudas soda apmērs, ko var uzlikt Ungārijā dibinātai sabiedrībai, kura nav izpildījusi Taksācijas procesa likuma 172. pantā paredzēto pienākumu reģistrēties kā nodokļu maksātājam.

17 Visbeidzot, minētā tiesa jautā par Hartas 47. panta ievērošanu, ciktāl runa ir par to, ka Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 4. punktā paredzētās pārsūdzības ietvaros – atšķirībā no parastā administratīvā procesa tiesā – ir pieļaujami vienīgi dokumentāri pierādījumi un tiesa, kas izskata lietu, nevar rīkot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušīšanai.

18 Tā kā *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) uzskatīja, ka Tiesas judikatūra nesniedz tai nepieciešamās atbildes, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [LESD] 18. un 56. pants, kā arī diskriminācijas aizliegums ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kura sodu sistēmā par to, ka nav izpildīts deklarēšanās pienākums reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, ir paredzēts naudas sods par neizpildi, kas sabiedrībām, kuras nav dibinātas Ungārijā, kopumā var būt līdz pat 2000 reizēm lielāks par Ungārijā dibinātām sabiedrībām piemērojamo naudas sodu?

2) Vai ir jāuzskata, ka iepriekšējā jautājumā aprakstītais nesamērīgi lielais naudas sods, kuram piemīt represīvs raksturs, var atturēt pakalpojumu sniedzējus, kuri nav dibināti Ungārijā, no pakalpojumu sniegšanas šajā valstī?

3) Vai LESD 56. pants un diskriminācijas aizliegums ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru uzņēmumi, kas nav dibināti Ungārijā, deklarēšanās pienākumu izpilda automātiski – jau brīdī, kad tiem līdz ar reģistrēšanos par Ungārijas komercrēģistru atbildīgajā tiesā tiek piešķirts Ungārijas nodokļu maksātāja identifikācijas numurs, – un tiem nav jāiesniedz nekāds speciāls pieteikums, pat ja tie neveic reklāmas publicēšanas, izvietošana vai izplatīšanas darbību, savukārt uzņēmumi, kuri nav dibināti Ungārijā un kuri šajā valstī publicē, izvietoj vai izplata reklāmu, to neizpilda automātiski, bet tiem deklarēšanās pienākums ir jāizpilda, veicot speciālu procedūru, turklāt šā pienākuma neizpildes gadījumā tiem var tikt uzlikts speciāls sods?

4) Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, vai LESD 56. pants un diskriminācijas aizliegums ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu sodu kā pamatlietā aplūkotais, kas tiek uzlikts par deklarēšanās pienākuma neizpildi reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, ja izrādītos, ka šāds tiesiskais regulējums nav saderīgs ar minēto normu?

5) Vai LESD 56. pants un diskriminācijas aizliegums ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru attiecībā uz ārvalstīs dibinātu uzņēmumu pieņemts lēmums par naudas soda uzlikšanu ir galīgs un izpildāms no tā paziņošanas brīža un to var pārsūdzēt vienīgi tiesā, kura nevar rīkot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušīšanai un kura pieļauj vienīgi dokumentārus pierādījumus, turpretim Ungārijā dibināti uzņēmumi var administratīvā kārtībā apstrīdēt tiem uzliktos sodus un turklāt attiecībā uz tiesvedību nav noteikti nekādi ierobežojumi?

[6] Vai LESD 56. pants, skatot to kopsakarā ar [Hartas] 41. panta 1. punktā nostiprinātajām tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šī prasība nav izpildīta, ja naudas sods par neizpildi tiek uzlikts ik dienu, ikreiz trīskāršojot tā apmēru, savukārt pakalpojumu sniedzējs, kas pat vēl nezina par iepriekšējo lēmumu, tādējādi nevar novērst sava pienākuma neizpildi pirms nākamā soda uzlikšanas?

[7]) Vai LESD 56. pants, skatot to kopsakarā ar Hartas 41. panta 1. punktā nostiprinātajām tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, Hartas 41. panta 2. punkta a) apakšpunktā nostiprinātajām tiesībām tikt uzklusītam, kā arī Hartas 47. pantā noteiktajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs prasības nav izpildītas, ja lēmums nevar tikt apstrīdēts administratīvā kārtībā un ja tiesvedībā ir pieļaujami vienīgi dokumentāri pierādījumi un tiesa nevar rīkot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklusīšanai?”

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

- 19 Ar šiem septiņiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā izvirza šādu triju kategoriju jautājumus.
- 20 Pirmkārt, ar trešo jautājumu tā vaicā, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko citā dalībvalstī dibināti reklāmas pakalpojumu sniedzēji ir pakļauti deklarēšanās pienākumam reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, turpretim šādu pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti taksācijas dalībvalstī, no tā ir atbrīvoti tādēļ, ka tie ir pakļauti deklarēšanās vai reģistrēšanās pienākumam saistībā ar to aplikšanu ar jebkuru citu nodokli, kas piemērojams minētās dalībvalsts teritorijā.
- 21 Otrkārt, ar pirmo, otro, ceturto un sesto jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas noskaidrot, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti kādā citā dalībvalstī un kas nav izpildījuši pienākumu deklarēties reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, dažu dienu laikā līdz ar katru nākamo konstatējumu, ka pienākums vēl nav izpildīts, tiek aplikti ar virkni naudas sodu, kuru apmērs, sākot ar otro, tiek trīskāršots salīdzinājumā ar iepriekšējā naudas soda apmēru, un to kumulatīvā kopsumma sasniedz vairākus miljonus euro, turklāt šiem pakalpojumu sniedzējiem nav iespējams izpildīt šādu deklarēšanās pienākumu, pirms tiem tiek paziņots lēmums, ar ko galīgi noteikta šo naudas sodu kumulatīvā kopsumma, turpretim naudas soda apmērs, kas tiktu uzlikts taksācijas dalībvalstī dibinātam pakalpojumu sniedzējam, kurš nav izpildījis deklarēšanās vai līdzīgas reģistrēšanās pienākumu un tādējādi pārkāpj dalībvalsts nodokļu tiesību vispārīgās normas, būtu ievērojami mazāks un šāda pienākuma turpinātas neievērošanas gadījumā netiktu palielināts nedz tādās pašās proporcijās, nedz arī obligāti tikpat īsos termiņos.
- 22 Treškārt, ar piekto un septīto jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas noskaidrot, vai LESD 56. pants kopsakarā ar Hartas 41. un 47. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka nodokļu iestādes lēmumus par sodu piemērošanu, kuri pieņemti attiecībā uz pakalpojumu sniedzēju, kas dibināts citā dalībvalstī un kas neievēro tās noteikto deklarēšanās pienākumu, var pārsūdzēt tiesā, un šādas tiesvedības ietvaros – atšķirībā no parastā nodokļu lietu administratīvā procesa tiesā – dalībvalsts tiesa, kas izskata lietu, pieņem nolēmumu, balstoties vienīgi uz procesuālajiem dokumentiem, un tai nav iespēju rīkot tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklusīšanai.
- 23 Šie jautājumi ir jāizskata tikko izklāstītajā secībā.

### **Par trešo jautājumu**

- 24 Vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa Tiesai jautā par eventuālu LESD 56. pantā paredzētās pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, kas izpaustos nevis kā tāda internetā izplatītas reklāmas pakalpojumu sniedzēju aplikšana ar reklāmas nodokli kā Ungārijā piemērojamā, bet tikai kā deklarēšanās pienākums, kam šajā dalībvalstī minētā nodokļa uzlikšanas vajadzībām tiek pakļauti minētie pakalpojumu sniedzēji.

- 25 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 56. pants nepieļauj tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku par pakalpojumu sniegšanu tikai vienas dalībvalsts teritorijā (spriedums, 2019. gada 18. jūnijs, Austrija/Vācija, C-591/17, EU:C:2019:504, 135. punkts un tajā minētā judikatūra). LESD 56. pantā ir prasīts novērst jebkādas pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus, kas noteikti tādēļ, ka pakalpojumu sniedzējs dibināts citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā tiek sniegts pakalpojums (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumi ir valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu. LESD 56. pants turpretī neattiecas uz pasākumiem, kas tikai rada papildu izdevumus attiecīgā pakalpojuma sniegšanai un kas vienādi ietekmē pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm un to sniegšanu vienas dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši spriedumu, 2019. gada 18. jūnijs, Austrija/Vācija, C-591/17, EU:C:2019:504, 136. un 137. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 27 Šajā gadījumā ir jāprecizē, ka saskaņā ar Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 1. punktu ikvienam šā nodokļa maksātājam, ko nodokļu iestāde vēl nav reģistrējusi kā jebkura cita nodokļa maksātāju, piecpadsmit dienu laikā no apliekamās darbības uzsākšanas ir jādeklarējas minētajā iestādē, izmantojot attiecīgu veidlapu.
- 28 No tā ir izsecināms, ka, pirmkārt, šā likuma 7.B panta 1. punktā paredzētais deklarēšanās pienākums nav nosacījums tam, lai Ungārijas teritorijā varētu veikt reklāmas izplatīšanas darbību, un, otrkārt, šim pienākumam ir pakļauti reklāmas pakalpojumu sniedzēji, kuri pirms savas ar nodokli apliekamās reklāmas darbības uzsākšanas Ungārijā nav reģistrēti nodokļu uzlikšanas vajadzībām, savukārt reklāmas pakalpojumu sniedzēji, kas nodokļu vajadzībām šajā dalībvalstī jau reģistrēti kā jebkura cita nodokļa maksātāji – neatkarīgi no šo visu pakalpojumu sniedzēju dibināšanas vietas –, no šā pienākuma ir atbrīvoti.
- 29 Šis deklarēšanās pienākums, kas ir administratīva formalitāte, pats par sevi nav uzskatāms par šķērslī pakalpojumu sniegšanas brīvībai.
- 30 Proti, nešķiet, ka Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 1. punktā paredzētais deklarēšanās pienākums attiecībā uz reklāmas pakalpojumu sniedzējiem, kas dibināti ārpus Ungārijas teritorijas, nozīmētu papildu administratīvo slogu salīdzinājumā ar to, kādam pakļauti šajā teritorijā dibinātie reklāmas pakalpojumu sniedzēji.
- 31 Reklāmas pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti Ungārijā, tik tiešām ir atbrīvoti no šā pienākuma. Proti, kā norāda iesniedzējtiesa, saskaņā ar dalībvalsts nodokļu tiesību normām ir uzskatāms, ka nupat minētie automātiski ievēro minēto pienākumu.
- 32 Tomēr apstāklis, ka šie pakalpojumu sniedzēji ir atbrīvoti no šā deklarēšanās pienākuma, attiecībā uz reklāmas pakalpojumu sniedzējiem, kas dibināti citās dalībvalstīs, nenozīmē atšķirīgu attieksmi, kuru varētu uzskatīt par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu.
- 33 Vispirms – nav strīda par to, ka arī nupat minētie pakalpojumu sniedzēji ir atbrīvoti no deklarēšanās pienākuma, pamatojoties uz Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 1. punktu, ja tie jau ir deklarējušies vai reģistrējušies nodokļu iestādē jebkura cita Ungārijā tieši vai netieši ieturēta nodokļa uzlikšanas vajadzībām.
- 34 Turpinot – atbrīvojumam no šā deklarēšanās pienākuma – ja no tā lielākoties iegūst pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti Ungārijas teritorijā, – sekas ir tādas, ka nevis notiek atturēšana no reklāmas pakalpojumu sniegšanas pāri robežām, bet gan ka pakalpojumu sniedzēji, kuri jau reģistrēti nodokļu iestādē, tiek atbrīvoti no nelietderīgas administratīvās formalitātes veikšanas, jo minētais deklarēšanās

pienākums ir paredzēts tieši tam, lai dotu šai iestādei iespēju identificēt reklāmas nodokļa maksātājus. Konkrēti, no Tiesas rīcībā esošajiem dokumentiem ir izsecināms, ka Ungārijā dibinātam pakalpojumu sniedzējam ir pienākums iesniegt pieteikumu par ierakstīšanu komercreģistrā un nodokļu maksātāja numura piešķiršanu.

- 35 Visbeidzot – neviens no šīs tiesvedības ietvaros Tiesai iesniegtajiem pierādījumiem neliecina, ka pasākumi, kas veicami, lai izpildītu aplūkojamo deklarēšanās pienākumu, būtu apgrūtināšāki nekā pasākumi, kuri jāpaveic, gan lai reģistrētos nodokļu iestādē kāda cita nodokļa uzlikšanas vajadzībām, gan lai reģistrētos dalībvalsts komercreģistrā.
- 36 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko reklāmas pakalpojumu sniedzēji, kuri dibināti kādā citā dalībvalstī, ir pakļauti deklarēšanās pienākumam reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, turpretim šādu pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti taksācijas dalībvalstī, no tā ir atbrīvoti tādēļ, ka tie pakļauti deklarēšanās vai reģistrēšanās pienākumam saistībā ar to aplikšanu ar jebkuru citu nodokli, kas piemērojams minētās dalībvalsts teritorijā.

### ***Par pirmo, otro, ceturto un sesto jautājumu***

- 37 Ir jāatgādina, ka, lai gan sankciju sistēmas nodokļu jomā, kas nav saskaņotas Savienības mērogā, ietilpst dalībvalstu kompetencē, šādas sistēmas nedrīkst izraisīt kaitējumu LESD paredzētajām brīvībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1988. gada 25. februāris, *Drexl*, 299/86, EU:C:1988:103, 17. punkts).
- 38 Līdz ar to, kā pēc būtības norādīts ģenerālvokātes secinājumu 63. punktā, ir jāpārbauda, vai sankcijas, kuras tiek piemērotas, ja nav veikta Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 1. punktā paredzētā deklarēšanās, ir pretrunā LESD 56. pantā paredzētajai pakalpojumu sniegšanas brīvībai.
- 39 No Tiesai iesniegtajiem dokumentiem ir izsecināms, ka saskaņā ar šā likuma 7.B panta 2. un 3. punktu ikvienam reklāmas nodokļa maksātājam, kas vēl nav reģistrēts dalībvalsts nodokļu iestādē kā jebkura cita nodokļa maksātājs un kas neievēro tam saistošo deklarēšanās pienākumu, uzliek virkni naudas sodu, no kuriem pirmo nosaka 10 miljonu HUF (apmēram 31 000 euro) apmērā, bet ik dienu līdz ar katru nākamo konstatējumu, ka pienākums vēl nav izpildīts, soda apmērs tiek trīskāršots, līdz dažu dienu laikā, pamatojoties uz minētā likuma 7.D pantu, tiek sasniegta maksimālā kumulatīvā kopsomma – viens miljards HUF (apmēram 3,1 miljons euro).
- 40 Formāli raugoties, šī sankciju sistēma ir vienādi piemērojama visiem nodokļa maksātājiem, kas nav ievērojuši Reklāmas nodokļa likumā paredzēto deklarēšanās pienākumu – neatkarīgi no tā, kuras dalībvalsts teritorijā tie dibināti.
- 41 Tomēr, kā pēc būtības norādīts ģenerālvokātes secinājumu 77. punktā, vienīgi personas, kas nodokļu tiesību izpratnē nav Ungārijas rezidenti, faktiski ir pakļautas riskam, ka tām tiks piemērotas Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 2. un 3. punktā un 7.D pantā paredzētās sankcijas, jo, ņemot vērā minētā likuma 7.B panta 1. punkta piemērojamību personām, no deklarēšanās pienākuma ir atbrīvoti pakalpojumu sniedzēji, kurus dalībvalsts nodokļu iestāde jau ir reģistrējusi kā jebkura Ungārijā piemērojamā nodokļa maksātājus.
- 42 Protams, reklāmas pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti Ungārijā, varētu tikt sodīti par tādu līdzīgu deklarēšanās un reģistrēšanās pienākumu neizpildi, kuri tiem paredzēti dalībvalsts nodokļu tiesību vispārīgajās normās.
- 43 Tomēr Reklāmas nodokļa likuma 7.B un 7.D pantā paredzētā sankciju sistēma ļauj piemērot naudas sodus apmērā, kas ievērojami pārsniedz apmēru, ar kādu, pamatojoties uz Taksācijas procesa likuma 172. pantu, var sodīt gadījumā, ja Ungārijā dibināts reklāmas pakalpojumu sniedzējs neievēro savu



minētā likuma 17. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto reģistrēšanās pienākumu. Turklāt, ja attiecīgais reģistrēšanās pienākums netiek ievērots turpināti, nupat minētā tiesiskā regulējuma ietvaros uzlikto naudas sodu apmērs nav palielināms nedz tikpat lielās proporcijās, nedz arī obligāti tikpat īsos termiņos kā naudas sodi, kas piemērojami Reklāmas nodokļa likumā paredzētās sankciju sistēmas ietvaros.

- 44 Ņemot vērā atšķirīgo attieksmi, kāda ar to ieviesta attiecībā pret reklāmas pakalpojumu sniedzējiem atkarībā no tā, vai tie Ungārijā jau reģistrēti nodokļu uzlikšanas vajadzībām, pamatlietā aplūkojamā sankciju sistēma ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, kāds ar LESD 56. pantu principā ir aizliegts.
- 45 Tomēr šāds ierobežojums ir pieļaujams, ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi un ciktāl šādos gadījumos tā piemērošana būtu atbilstīga noteiktā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu to, kas vajadzīgs, lai šo mērķi sasniegtu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 58. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 52. punkts).
- 46 Šajā lietā Ungārijas valdība, lai attaisnotu šo ierobežojumu, formāli norāda uz nepieciešamību saglabāt savas nodokļu sistēmas saskaņotību, bet būtībā norāda uz iemesliem, kas saistīti ar nodokļu kontroles efektivitātes un nodokļa piedziņas nodrošināšanu.
- 47 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaūžu efektivitāti un nodokļa piedziņas efektivitāti var būt uzskatāma par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas varētu attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu. Tā ir arī nospriedusi, ka sodu, tostarp kriminālsodu, piemērošana var tikt uzskatīta par vajadzīgu, lai nodrošinātu efektīvu valsts tiesiskā regulējuma ievērošanu, tomēr ar nosacījumu, ka piemērotā soda veids un apmērs katrā atsevišķā gadījumā ir samērīgs ar tā pārkāpuma smagumu, par kuru to uzliek (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 59. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 57. punkts).
- 48 Pirmām kārtām, attiecībā uz tās sankciju sistēmas atbilstīgumu, kas ieviesta ar Reklāmas nodokļa likuma 7.B un 7.D pantu, ņemot vērā Ungārijas valdības minētos mērķus, ir jānorāda, ka naudas sodu noteikšana tādā apmērā, kas ir pietiekami liels, lai sodītu par šā likuma 7.B panta 1. punktā paredzētā deklarēšanās pienākuma neizpildi, būtībā var atturēt reklāmas pakalpojumu sniedzējus, kuriem šāds pienākums ir saistošs, no tā neievērošanas un tādējādi var novērst to, ka taksācijas dalībvalstij būtu liegta iespējama iedarbīgi kontrolēt attiecīgā nodokļa piemērošanas (vai attiecīga atbrīvojuma) nosacījumus.
- 49 Otrām kārtām, attiecībā uz jautājumu, vai pamatlietā aplūkojamais dalībvalsts tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu Ungārijas apgalvotos mērķus attiecībā uz to naudas sodu apmēru, ar kuriem sodāma deklarēšanās pienākuma neievērošana, ir konstatējams, ka ar šo tiesisko regulējumu ir ieviesta sankciju sistēma, kuras ietvaros pakalpojumu sniedzējam, kas nav ievērojis šo administratīvo formalitāti, dažu dienu laikā līdz ar katru nākamo konstatējumu, ka pienākums vēl nav izpildīts, ar vienas vienīgas dienas starplaiku var tikt uzlikti naudas sodi, kuru apmērs, sākot ar otro sodu, ir trīskāršots salīdzinājumā ar iepriekšējā naudas soda apmēru, un to kumulatīvā kopsumma sasniedz vienu miljardu HUF (apmēram 3,1 miljonus euro), turklāt kompetentā iestāde šim pakalpojumu sniedzējam neatvēr laiku, kas tam nepieciešams, lai izpildītu savu pienākumu, nav tam devusi iespēju iesniegt savus apsvērumus un pati nav izvērtējusi šā pārkāpuma smagumu. Šādos apstākļos šim tiesiskajam regulējumam piemīt nesamērīgums.
- 50 Proti, pirmkārt, nepastāv nekāda korelācija starp naudas sodu kumulatīvā apmēra eksponenciālo palielināšanu īpaši īsos termiņos, līdz ar ko var tikt sasniegts vairākus miljonus euro liels apmērs, un pieļautās šādos termiņos veicamās administratīvās formalitātes, par kādu uzskatāms Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 1. punktā paredzētais deklarēšanās pienākums, neizpildes smagumu. Tādēļ šķiet, ka

uzlikto naudas sodu apmērs tiek noteikts, neņemot vērā apgrozījumu, kas uzskatāms par piedzenamā nodokļa bāzi. Šādos apstākļos ir visnotaļ iespējams, ka uz Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 2. un 3. punkta pamata piemēroto sankciju kumulatīvais apmērs pārsniedz nodokļa maksātāja apgrozījumu.

- 51 Otrkārt, tā kā aplūkojamajā regulējumā ir paredzēts, ka nodokļu iestāde automātiski “ik dienas” pieņem tādus lēmumus par sodu piemērošanu kā pamatlietā aplūkotie, pirmā lēmuma par sodu piemērošanu, ar ko nodokļa maksātājam uzlikts naudas sods 10 miljonu HUF (apmēram 31 000 euro) apmērā, pieņemšanu un paziņošanu un pēdējā lēmuma par sodu piemērošanu paziņošanu, no kura izriet, ka naudas sodu kumulatīvais apmērs sasniedz likumiskos griestus – vienu miljardu HUF (apmēram 3,1 miljonu euro), šķir tikai dažas dienas. Turklāt, pat ja šis nodokļa maksātājs rīkotos, ievērojot visu nepieciešamo rūpību, tam jebkurā gadījumā būtu faktiski neiespējami taksācijas dalībvalstī izpildīt savu deklarēšanās pienākumu pirms pēdējā minētā lēmuma saņemšanas dalībvalstī, kurā tas dibināts, un tātad tas nevarētu izvairīties no iepriekšējo naudas sodu apmēra ievērojamas palielināšanas. Teiktais pierāda arī to, ka pamatlietā aplūkojamajā dalībvalsts tiesiskajā regulējumā paredzētajā naudas sodu aprēķināšanas metodē nav ņemts vērā deklarēšanās pienākumu neievērojošo reklāmas pakalpojumu sniedzēju rīcības – pārkāpuma – smagums.
- 52 Protams, kā Ungārijas valdība apgalvo savos rakstveida apsvērumos, saskaņā ar Reklāmas nodokļa likuma 7.B panta 5. punktu nodokļu iestāde var “neierobežoti” samazināt šā likuma 7.B panta 2. un 3. punktā paredzēto naudas sodu apmēru, ja nodokļa maksātājs izpilda savu deklarēšanās pienākumu pēc tam, kad šī iestāde to pirmoreiz aicinājusi to izdarīt.
- 53 Tomēr jau šīs normas formulējums liecina, ka nodokļu iestādei šajā ziņā ir tikai izvēles iespēja, par ko gan būtu jāpārlicinās iesniedzējtiesai. Naudas sods nezaudē savu nesamērīgumu tā apstākļa dēļ vien, ka dalībvalsts iestādes pilnīgi pēc sava ieskata var samazināt tā apmēru.
- 54 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo, otro, ceturto un sesto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti kādā citā dalībvalstī un kas nav izpildījuši pienākumu deklarēties reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, dažu dienu laikā līdz ar katru nākamo konstatējumu, ka pienākums vēl nav izpildīts, tiek aplikti ar virkni naudas sodu, kuru apmērs, sākot ar otro, ir trīskāršots salīdzinājumā ar iepriekšējā naudas soda apmēru, un to kumulatīvais apmērs sasniedz vairākus miljonus euro, un kompetentā iestāde pirms lēmuma, ar ko galīgi noteikta šo naudas sodu kumulatīvā kopsumma, šiem pakalpojumu sniedzējiem neatvēr laiku, kas tiem nepieciešams, lai izpildītu savu pienākumu, nedod tiem iespēju iesniegt savus apsvērumus un pati neizvērtē šā pārkāpuma smagumu, savukārt naudas soda apmērs, kas tiktu uzlikts taksācijas dalībvalstī dibinātam pakalpojumu sniedzējam, kurš nav izpildījis deklarēšanās vai līdzīgas reģistrēšanās pienākumu un tādējādi pārkāpj dalībvalsts nodokļu tiesību vispārīgās normas, būtu ievērojami mazāks un šāda pienākuma turpinātas neievērošanas gadījumā netiktu palielināts nedz tādās pašās proporcijās, nedz arī obligāti tikpat īsos termiņos.

### ***Par piekto un septīto jautājumu***

- 55 No atbildēm uz pirmo, otro, ceturto un sesto jautājumu izriet, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēta tāda naudas sodu sistēma, kāda piemērojama gadījumā, ja nav ievērots pamatlietā aplūkojamais deklarēšanās pienākums, nav saderīgs ar LESD 56. pantu. Līdz ar to uz piekto un septīto jautājumu nav jāatbild.

## Par tiesāšanās izdevumiem

56 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko reklāmas pakalpojumu sniedzēji, kuri dibināti kādā citā dalībvalstī, ir pakļauti deklarēšanās pienākumam reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, turpretim šādu pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti taksācijas dalībvalstī, no tā ir atbrīvoti tādēļ, ka tie pakļauti deklarēšanās vai reģistrēšanās pienākumam saistībā ar to aplikšanu ar jebkuru citu nodokli, kas piemērojams minētās dalībvalsts teritorijā.
- 2) LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko pakalpojumu sniedzēji, kas dibināti kādā citā dalībvalstī un kas nav izpildījuši pienākumu deklarēties reklāmas nodokļa uzlikšanas vajadzībām, dažu dienu laikā līdz ar katru nākamo konstatējumu, ka pienākums vēl nav izpildīts, tiek aplikti ar virkni naudas sodu, kuru apmērs, sākot ar otro, ir trīskāršots salīdzinājumā ar iepriekšējā naudas soda apmēru, un to kumulatīvais apmērs sasniedz vairākus miljonus euro, un kompetentā iestāde pirms lēmuma, ar ko galīgi noteikta šo naudas sodu kumulatīvā kopsomma, šiem pakalpojumu sniedzējiem neatvēr laiku, kas tiem nepieciešams, lai izpildītu savu pienākumu, nedod tiem iespēju iesniegt savus apsvērumus un pati neizvērtē šā pārkāpuma smagumu, savukārt naudas soda apmērs, kas tiktu uzlikts taksācijas dalībvalstī dibinātam pakalpojumu sniedzējam, kurš nav izpildījis deklarēšanās vai līdzīgas reģistrēšanās pienākumu un tādējādi pārkāpj dalībvalsts nodokļu tiesību vispārīgās normas, būtu ievērojami mazāks un šāda pienākuma turpinātas neievērošanas gadījumā netiktu palielināts nedz tādās pašās proporcijās, nedz arī obligāti tikpat īsos termiņos.

[Paraksti]