



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
z dnia 12 września 2019 r.¹

Sprawa C-482/18

**Google Ireland Limited
przeciwko
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Swobody podstawowe – Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia i przejawy dyskryminacji – Materialne prawo podatkowe i proceduralne prawo podatkowe – Podatek od reklamy oparty na obrocie – Opodatkowanie zagranicznej działalności w języku węgierskim – Zasada terytorialności w prawie Unii – Zobowiązanie do rejestracji na potrzeby podatku – Różne procedury rejestracji dla podmiotów krajowych i granicznych – Sankcje mające zastosowanie w przypadku niedokonania rejestracji

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał zajmuje się przede wszystkim kwestiami dotyczącymi proceduralnego prawa podatkowego, a w szczególności sankcji za naruszenie obowiązku rejestracji na potrzeby podatku, która służy ustaleniu i wyegzekwowaniu zobowiązania podatkowego. Sankcje te mogą osiągnąć na Węgrzech znaczną skalę (łącznie do 1 mld HUF, czyli około 3 mln EUR), aby zmusić niezarejestrowanych dotychczas na Węgrzech podatników do złożenia deklaracji podatkowej. W ramach mechanizmu sankcji istnieją pewne przeszkody proceduralne, które utrudniają podatnikowi uniknięcie grzywny lub poddanie jej kontroli sądowej. Oba wspomniane problemy dotyczą w szczególności podatników, którzy nie są na Węgrzech rezydentami i nie osiągają dotychczas żadnego dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym państwie. W związku z tym nasuwają się wątpliwości dotyczące swobód podstawowych.

2. Ponadto Trybunał może również zastanowić się nad tym, czy prawo Unii samo w sobie nie stoi na przeszkodzie temu, aby Węgry pobierały podatek od zagranicznych (europejskich) przedsiębiorstw, mimo że nie są one na Węgrzech rezydentami. Podatek, którego dotyczy niniejsze postępowanie, obejmuje bowiem przedsiębiorstwa oferujące jedynie usługi w języku węgierskim w Internecie, które nie muszą być konieczne „konsumowane” na Węgrzech. Można sobie bowiem również wyobrazić, że odbiorcami są w tym przypadku osoby znające język węgierski, ale mieszkające poza Węgrami, na przykład węgierska mniejszość mieszkająca w Rumunii. Należy zatem wyjaśnić, czy prawo Unii wymaga, aby podatek krajowy wykazywał związek terytorialny z państwem, które go wprowadza, a jeśli tak jest, czy związek taki zapewnia powiązanie z językiem węgierskim.

¹ Język oryginału: niemiecki.

3. Ta ostatnia kwestia to nowe zagadnienie, którego rozstrzygnięcie może mieć istotne skutki w odniesieniu do kompetencji podatkowych państw członkowskich. Pojawia się ono w podobny sposób na przykład również w odniesieniu do włoskiego podatku od transakcji finansowych obejmującego zagraniczny handel instrumentami pochodnymi, które opierają się na emisjach papierów wartościowych dokonanych przez przedsiębiorstwo będące we Włoszech rezydentem².

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Właściwe normy prawa Unii Europejskiej wynikają z TFUE i Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

B. Prawo krajowe

5. Tło sporu prawnego stanowi a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (ustawa XXII z 2014 r. o podatku od reklamy, zwana dalej „ustawą o podatku od reklamy”) w brzmieniu obowiązującym w 2016 r.

6. Podatek od reklamy, który jest podatkiem konsumpcyjnym opartym na obrocie, został wprowadzony do węgierskiego systemu prawnego w celu zastosowania zasady proporcjonalnego podziału obciążeń publicznych.

7. Zgodnie z postanowieniami § 2 ust. 1 lit. e) ustawy o podatku od reklamy opodatkowaniu podatkiem od reklamy podlega odpłatna publikacja reklam w Internecie, gdy jest ona głównie w języku węgierskim lub głównie na stronach internetowych w języku węgierskim. Zgodnie z § 5 ust. 3 ustawy o podatku od reklamy w roku, którego dotyczy spór, podatek ma zastosowanie jedynie do przedsiębiorstw, które osiągnęły odpowiedni roczny obrót podlegający opodatkowaniu podatkiem od reklamy w wysokości przekraczającej 100 mln HUF, w związku z czym jest podatkiem o charakterze progresywnym.

8. Paragraf 2 ust. 2 lit. b) ustawy o podatku od reklamy stanowi, że opodatkowaniu podatkiem podlega zlecenie publikacji reklamy, chyba że klient, który zlecił publikację reklamy:

- ba) zwrócił się do podatnika, o którym mowa w § 3 ust. 1, o złożenie oświadczenia określonego w § 3 ust. 3 i może wykazać tę okoliczność w sposób wiarygodny; oraz
- bb) nie otrzymał żądanego oświadczenia zgodnie z lit. ba) w terminie 10 dni roboczych od dnia otrzymania faktury lub dokumentu księgowego dotyczącego publikacji reklamy, oraz
- bc) złożył przed krajowym organem podatkowym oświadczenie dotyczące okoliczności, o której mowa w lit. ba), o podmiocie, który opublikował reklamę, i o zapłacie za publikację.

9. Zgodnie z § 3 ust. 1 ustawy o podatku od reklamy każdy, kto dokonuje odpłatnej publikacji reklam w Internecie, gdy jest ona głównie w języku węgierskim lub głównie na stronach internetowych w języku węgierskim, jest „podatnikiem podatku, niezależnie od swojej rezydencji podatkowej”.

² Zobacz toczącą się sprawę C-565/18, Société Générale S.A.

10. Paragraf 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy stanowi, że na podstawie § 3 ust. 1 podatnik, który nie jest zarejestrowany przez krajowy organ podatkowy jako podatnik do celów jakiegokolwiek podatku, powinien zarejestrować się poprzez złożenie formularza przewidzianego w tym celu przez krajowy organ podatkowy w terminie 15 dni od daty rozpoczęcia działalności objętej podatkiem zgodnie z § 2 ust. 1.

11. Zgodnie z § 7/B ust. 2 ustawy o podatku od reklamy, w przypadku gdy podatnik nie wypełni obowiązku rejestracji określonego w ust. 1, krajowy organ podatkowy, oprócz wezwania podatnika do wywiązania się z obowiązku, nałoży na niego pierwszą grzywnę za zaniechanie w wysokości 10 mln HUF.

12. Paragraf 7/B ust. 3 ustawy o podatku od reklamy w przypadku wielokrotnego niewypełnienia obowiązku pozwala krajowemu organowi podatkowemu nałożyć grzywnę za zaniechanie, której wysokość jest równa trzykrotności wcześniej nałożonej grzywny.

13. Paragraf 7/B ust. 4 ustawy o podatku od reklamy przewiduje, że krajowy organ podatkowy stwierdza, w drodze codziennie wydawanej decyzji, niewykonanie obowiązku rejestracji określonego w ust. 1. Decyzje są ostateczne i podlegają wykonaniu z chwilą ich doręczenia oraz mogą być zaskarżane na drodze sądowoadministracyjnej. W postępowaniu sądowoadministracyjnym dopuszczalne są wyłącznie dowody z dokumentów, a sąd rozstrzyga sprawę bez przeprowadzenia rozprawy.

14. W myśl § 7/B ust. 5 ustawy o podatku od reklamy grzywnę za zaniechanie można dowolnie obniżyć, jeżeli podatnik wywiąże się z obowiązku rejestracji po pierwszym wezwaniu ze strony organu podatkowego.

15. Zgodnie z § 7/D ustawy o podatku od reklamy krajowy organ podatkowy może nałożyć na tego samego podatnika, na podstawie § 7/B, grzywnę za zaniechanie na maksymalną łączną kwotę 1 mld HUF.

16. W przypadku spółek mających siedzibę na Węgrzech § 17 ust. 1 lit. b) az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. o ogólnym postępowaniu podatkowym, Węgry; zwanej dalej „ustawą o ogólnym postępowaniu podatkowym”) stanowi, że poprzez złożenie, w sądzie właściwym dla rejestru handlowego, wniosku o rejestrację (wypełnionego formularza) wraz z załącznikami oraz wniosku o nadanie numeru identyfikacji podatkowej podatnik automatycznie wypełnia obowiązek rejestracji w krajowym organie podatkowo-celnym.

17. Zgodnie z § 172 ustawy o ogólnym postępowaniu podatkowym, w przypadku gdy podatnik nie wywiązuje się z obowiązku zgłoszenia (zarejestrowania lub zgłoszenia zmian), przekazania danych lub otwarcia rachunku bieżącego bądź obowiązku złożenia deklaracji podatkowej, można nałożyć na niego grzywnę w wysokości 500 000 HUF lub, w stosownych przypadkach, 1 000 000 HUF.

18. Paragraf 172 ust. 7 ustawy o ogólnym postępowaniu podatkowym stanowi, że w przypadku niewykonania obowiązku rejestracji (złożenia powiadomień, zgłoszenia zmian), przekazania danych lub otwarcia rachunku bieżącego, a także w przypadku, o którym mowa w ust. 1 lit. f), organ podatkowy, nakładając grzywnę za zaniechanie, wzywa podatnika lub – w przypadku niewykonania obowiązku złożenia dokumentów potwierdzających – może wezwać podatnika do wypełnienia obowiązku w terminie wyznaczonym w tym celu. Z wyjątkiem przypadku grzywny za zaniechanie, o którym mowa w ust. 1 lit. f), jeżeli podatnik nie wykona obowiązku w terminie określonym w tym celu w poprzedniej decyzji, wysokość nałożonej kary zostanie podwojona i zostanie wyznaczony nowy termin.

III. Postępowanie główne

19. Strona skarżąca jest spółką kapitałową zarejestrowaną w Irlandii pod firmą „Google Ireland Limited” (zwaną dalej „Google”). Jej siedziba i miejsce głównego organu zarządzającego znajdują się w Dublinie. W 2016 r. prowadziła działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od reklamy. Google do dzisiaj nie wywiązał się jednak z obowiązku rejestracji spoczywającego na nim w związku z podjęciem działalności podlegającej opodatkowaniu zgodnie z § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy.

20. Zgodnie z § 7/B–7/D ustawy o podatku od reklamy decyzją z dnia 16 stycznia 2017 r. organ podatkowy nałożył na Google z powodu niewypełnienia obowiązku rejestracji na potrzeby podatku od reklamy pierwszą grzywnę za zaniechanie w wysokości 10 mln HUF (co odpowiada obecnie około 30 600 EUR), a następnie każdego kolejnego dnia nakładał na niego grzywnę za zaniechanie, której wysokość była trzy razy większa niż wysokość poprzedniej grzywny, w związku z czym całkowita kwota grzywny wyniosła 1 mld HUF (co odpowiada obecnie około 3,06 mln EUR).

21. Celowo nie wywiązując się ze swoich zobowiązań podatkowych, Google uzyskał przewagę konkurencyjną na Węgrzech nad podmiotami mającymi siedzibę w tym państwie, które publikują reklamy, wykonując swoje zobowiązania podatkowe zgodnie z przepisami. Okoliczność, że Google nie wykonywał zobowiązań podatkowych na Węgrzech od dnia 1 stycznia 2015 r., stanowi naruszenie tak dużej wagi, że w wystarczający sposób uzasadnia nałożenie kary o znacznej wysokości, która zachęca do wykonania zobowiązań podatkowych.

22. Google wniósł skargę administracyjną na decyzje organu podatkowego, żądając stwierdzenia ich nieważności. Kwestionował przede wszystkim wysokość grzywny. Jest ona wyraźnie (nawet do 2000 razy) wyższa niż w przypadku przedsiębiorstw krajowych, które podlegają jedynie ogólnemu, a nie temu szczególnemu obowiązkowi rejestracji. Poza tym w przypadku przedsiębiorstw krajowych rejestracja odbywa się automatycznie wraz z rejestracją w rejestrze spółek, w związku z czym sankcją są objęte jedynie podmioty zagraniczne. Ponadto zdaniem Google dochodzi również do naruszenia jego prawa do skutecznej ochrony sądowej, zważywszy, że decyzje w sprawie nałożenia grzywny są ostateczne i wykonalne z chwilą ich doręczenia, możliwości postępowania dowodowego są ograniczone, a podmiot zagraniczny ma niezwykle mało czasu, aby właściwie przygotować się do postępowania i wykonywania swoich praw.

23. Sąd odsyłający ma teraz rozstrzygnąć skargę na decyzję w sprawie nałożenia grzywny.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

24. Postanowieniem z dnia 13 lipca 2018 r. sąd odsyłający zdecydował się przeprowadzić postępowanie prejudycjalne na podstawie art. 267 TFUE i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości 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 przewiduje za niewykonanie obowiązku rejestracji do celów podatku od reklamy nałożenie grzywny za zaniechanie, która w przypadku spółek niemających siedziby na Węgrzech może być nawet do 2000 razy wyższa niż kara mająca zastosowanie do spółek z siedzibą na Węgrzech?
- 2) Czy można uznać, że opisana w poprzednim pytaniu sankcja o uderzająco 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 rejestracji jest spełniany automatycznie, bez wyraźnego wniosku, wraz z nadaniem węgierskiego numeru identyfikacji podatkowej podczas wpisywania spółki do rejestru handlowego, niezależnie od tego, czy spółka publikuje reklamy, czy ich nie publikuje, natomiast w przypadku spółek niemających siedziby na Węgrzech, które publikują reklamy w tym państwie, nie dzieje się to automatycznie, lecz muszą one wyraźnie spełnić obowiązek rejestracji, a jeśli tego nie uczynią, można na nie nałożyć określoną sankcję?
- 4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie, 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 rejestracji 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 na nałożone na nie grzywny można wnieść odwołanie 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 została zwiększona trzykrotnie, przy czym usługodawca jeszcze nie wie o wydaniu poprzedniej decyzji, w związku z czym nie może naprawić swojego zaniechania, zanim 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, w tym prawa do bycia wysłuchanym ustanowionego w art. 41 ust. 2 lit. a) karty oraz prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, ustanowionego 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 sądownoadministracyjnym dopuszczalne są tylko dowody z dokumentów i sąd nie może przeprowadzić rozprawy w sprawie?”.

25. Google, rządy węgierski i czeski oraz Komisja Europejska przedstawiły w ramach postępowania przed Trybunałem uwagi na piśmie dotyczące powyższych kwestii i wzięły udział w rozprawie w dniu 4 czerwca 2019 r.

V. Ocena prawna

26. W postępowaniu głównym Google zaskarżył decyzję w sprawie nałożenia grzywny. Głównym przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zatem zgodność z prawem Unii węgierskich przepisów dotyczących grzywien nakładanych w związku z brakiem rejestracji podatnika w rozumieniu ustawy o podatku od reklamy. Wynika to z kolei stąd, że zgodnie z ustawą o podatku od reklamy podatnikiem jest każdy, kto odpłatnie publikuje w Internecie reklamę głównie w języku węgierskim lub głównie na stronach internetowych w języku węgierskim. Rezydencja podatnika nie ma przy tym znaczenia, w związku z czym również przedsiębiorstwa zagraniczne wykonują działalność podlegającą opodatkowaniu na Węgrzech, jeżeli tylko zarabiają w Internecie na reklamie w języku węgierskim.

27. Pytania zadane przez sąd odsyłający można podzielić na kilka grup. Jedno z pytań dotyczy różnych systemów rejestracji dla krajowych i zagranicznych podatników w rozumieniu ustawy o podatku od reklamy (pytanie trzecie – zob. śródtytuł B), część pytań odnosi się do wysokości sankcji (pytania pierwsze i drugie oraz czwarte i szóste – zob. śródtytuł C), a inna część – do obrony przed nałożoną w ten sposób grzywną (pytania piąte i siódme – zob. śródtytuł D).

28. Mimo że przedmiotem postępowania krajowego nie jest decyzja podatkowa, a sąd odsyłający nie ma też wątpliwości co do dopuszczalności podatku w świetle prawa Unii, podczas rozprawy podniesiono ponadto kwestię eksterytorialnego zasięgu wybranego przedmiotu opodatkowania (reklama internetowa w języku węgierskim). Co prawda w obszarze niezharmonizowanego prawa podatkowego Trybunał nie bada zwykle dokonanego przez ustawodawcę krajowego wyboru przedmiotu opodatkowania, jednak w niniejszym przypadku zbadanie dopuszczalności podatku od reklamy w świetle prawa Unii wydaje się uzasadnione (zob. śródtytuł A). Jeżeli bowiem podatek leżący u podstaw postępowania miałby okazać się niezgodny z prawem Unii, nałożoną na jego podstawie grzywnę należałoby być może już z tego powodu ocenić w ten sam sposób.

A. Dopuszczalność podatku od reklamy w świetle prawa Unii

29. Obszar prawa podatkowego stanowi co do zasady kompetencję państw członkowskich. Zgodnie z art. 113 TFUE wyjątki stanowią podatek obrotowy, akcyza i inne podatki pośrednie. W związku z tym nie ma wielu przepisów prawa Unii dotyczących podatków bezpośrednich. W szczególności art. 114 ust. 2 TFUE wyłącza przepisy podatkowe, a art. 115 TFUE dopuszcza jedynie takie przepisy prawa Unii, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

30. Komisja Europejska zaproponowała, co prawda, wprowadzenie opartego na obrocie podatku od usług cyfrowych, ale to, czy taki podatek stałby na przeszkodzie węgierskiemu podatkowi od reklamy, może pozostać kwestią otwartą, ponieważ prawodawca Unii cały czas rozważa jeszcze wniosek Komisji³.

31. Niedopuszczalność podatku od reklamy w świetle prawa Unii mogłaby jednak wynikać z dwóch innych aspektów. W obszarze zharmonizowanych podatków pośrednich mógłby to być art. 401 dyrektywy VAT⁴. Ponadto państwa członkowskie, wykonując swoje pierwotne kompetencje podatkowe, są jednak związane prawem pierwotnym, a w niniejszym przypadku w szczególności swobodami podstawowymi⁵.

1. Naruszenie art. 401 dyrektywy VAT?

32. Artykuł 401 dyrektywy VAT wyjaśnia, że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać nowych podatków, jeżeli mają one charakter podatków obrotowych. Nawet gdyby stanowisko sądu odsyłającego⁶, zgodnie z którym podatek od reklamy jest podatkiem konsumpcyjnym opartym na obrocie, było trafne, art. 401 dyrektywy VAT nie stałby na przeszkodzie również takiemu podatkowi, jak wyjaśniałam to już w odniesieniu do innych podatków dochodowych opartych na obrocie⁷. Podatek od reklamy także nie jest (ogólnym) podatkiem obrotowym i nie jest też nastawiony na przerzucenie obciążenia podatkowego na konsumenta.

3 Wniosek z dnia 21 marca 2018 r. dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final.

4 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

5 Zobacz między innymi wyroki: z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 40); z dnia 11 sierpnia 1995 r., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, pkt 16); z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 21).

6 Zobacz uwagi zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na stronie 7 (w wersji francuskiej).

7 Porównaj szczegółowo moje opinie w sprawach Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) i Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492).

33. W związku z tym zaklasyfikowanie podatku od reklamy jako podatku konsumpcyjnego opartego na obrocie nie jest przekonujące. Z koncepcji węgierskiego podatku od reklamy wynika raczej, że opodatkowani mają być bezpośrednio usługodawcy. W związku z tym podatek ten ma obejmować wydajność finansową tych przedsiębiorstw, nie zaś wydajność finansową ich klientów. Wynika to w szczególności z faktu, że klienci mogą uwolnić się od obowiązku podatkowego, podając dane przedsiębiorstwa publikującego reklamę zgodnie z § 2 ust. 1 lit. b) ustawy o podatku od reklamy. W związku z tym specjalny podatek nałożony na przedsiębiorstwa świadczące usługi reklamowe ze względu na swój charakter przypomina bardziej szczególny rodzaj bezpośredniego podatku dochodowego, z tą „tylko” różnicą, że podstawę opodatkowania stanowi osiągnięty w danym okresie obrót, a nie dochód. Podatek ten ma zatem charakter bezpośredniego podatku dochodowego, a tym samym nie należy go oceniać w świetle art. 401 dyrektywy VAT.

2. Naruszenie swobód podstawowych?

34. W związku z powyższym w grę wchodzi co najwyżej naruszenie swobód podstawowych. W niniejszej sprawie mogłoby dojść do naruszenia swobody świadczenia usług, o której mowa w art. 56 TFUE, ponieważ podatek od reklamy oparty na obrocie jest powiązany ze świadczeniem usług reklamowych w odpowiednim języku i jest pobierany niezależnie od miejsca siedziby przedsiębiorstwa.

a) Kryterium oceny w odniesieniu do swobody świadczenia usług

35. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody świadczenia usług należy uznać wszelkie środki, które zakazują korzystania ze swobody gwarantowanej w art. 56 TFUE, ograniczają ją lub zmniejszają jej atrakcyjność⁸. Zasadniczo obejmuje to dyskryminację, ale również ograniczenia o charakterze niedyskryminującym.

36. Niemniej jednak w przypadku podatków trzeba uwzględnić, że stanowią one same w sobie obciążenie, a tym samym zawsze zmniejszają atrakcyjność usługi. Ocena podatków wedle kryterium ograniczeń o charakterze niedyskryminującym sprawiałaby, że w rezultacie wszystkie krajowe zdarzenia podatkowe poddane byłyby prawu Unii, co istotnie zagrażałoby suwerenności państw członkowskich w kwestiach podatkowych⁹. Byłoby to sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem, zgodnie z którym w braku unijnej harmonizacji państwa członkowskie mogą swobodnie wykonywać przysługującą im kompetencję podatkową w tej dziedzinie¹⁰.

37. Jeżeli nie chcemy nadmiernie ograniczać uznanej przez Trybunał kompetencji podatkowej państw członkowskich oraz przysługującego parlamentom prawa do uchwalania budżetu, krajowe przepisy podatkowe należy zatem co do zasady oceniać jedynie wedle kryterium, jakie stanowi wynikający ze swobód podstawowych zakaz dyskryminacji¹¹.

8 Wyroki: z dnia 20 grudnia 2017 r., Global Starnet (C-322/16, EU:C:2017:985, pkt 35); z dnia 22 stycznia 2015 r., Stanley International Betting i Stanleybet Malta (C-463/13, EU:C:2015:25, pkt 45); z dnia 10 maja 2012 r., Duomo Gpa i in. (od C-357/10 do C-359/10, EU:C:2012:283, pkt 35, 36).

Zobacz również odpowiednio w kwestii swobody przedsiębiorczości wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 34); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36).

9 Zobacz w tej kwestii moje opinie w sprawach: X (C-498/10, EU:C:2011:870, pkt 28); Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 82 i nast.); X (C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 40); C (C-122/15, EU:C:2016:65, pkt 66); ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 28).

10 Ostatnio ponownie: wyrok z dnia 18 czerwca 2019 r., Austria/Niemcy (C-591/17, EU:C:2019:504, pkt 54); zob. także wyroki: z dnia 19 września 2017 r., Komisja/Irlandia (opłata rejestracyjna) (C-552/15, EU:C:2017:698, pkt 71); z dnia 21 listopada 2013 r., X (C-302/12, EU:C:2013:756, pkt 23).

11 Podobnie J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, § 3, pkt 117 i nast., R. Szudoczky, *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the field of Taxation*, IBFD, w: *Doctoral Series* (Vol. 32), Amsterdam, 2014, s. 334 i nast., 343, 358 i nast.

W odniesieniu do swobody przedsiębiorczości podobnie P.C. Müller-Graff, w: R. Streinz, *EUV/AEUV*, München, 3. Auflage 2018, art. 49 pkt 70.

38. Dlatego też Trybunał już wielokrotnie orzekał, że przepisy państw członkowskich dotyczące warunków i poziomu opodatkowania objęte są przysługującą państwom członkowskim autonomią w sprawach podatkowych, z zastrzeżeniem traktowania sytuacji transgranicznych w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do sytuacji krajowych¹².

39. Przy bliższej analizie okazuje się, że ograniczenie zakresu kontroli w prawie podatkowym odpowiada koncepcji, ze względu na którą Trybunał w wyroku w sprawie Keck powstrzymał się przed ogólnym badaniem ograniczenia¹³. Ustawy podatkowe o charakterze niedyskryminującym nie utrudniają, bezpośrednio ani pośrednio, rzeczywiście ani potencjalnie wymiany handlowej między państwami członkowskimi, a tym samym działania rynku wewnętrznego. Powyższe znajduje zastosowanie, jeżeli przepisy te obowiązują wszystkie zainteresowane podmioty gospodarcze prowadzące działalność na terytorium krajowym i również z faktycznego punktu widzenia mają takie samo oddziaływanie.

b) Przejaw dyskryminacji?

40. Aby w tym przypadku – tj. w zakresie, w jakim ma zastosowanie autonomiczna kompetencja podatkowa państw członkowskich – mówić o ograniczeniu swobody świadczenia usług, musi zatem najpierw w ogóle dojść do różnego traktowania dwóch lub większej liczby grup porównawczych. Jeśli ma to miejsce, w dalszej kolejności pojawia się pytanie o to, czy to nierówne traktowanie sytuacji transgranicznych w stosunku do sytuacji czysto krajowych jest niekorzystne dla tych pierwszych.

41. Taki przypadek w niniejszej sprawie nie występuje. Sytuacja transgraniczna i sytuacja czysto krajowa są traktowane w odniesieniu do podatku od reklamy jednakowo, ponieważ miejsce siedziby usługodawcy jest całkowicie nieistotne. Gdyby Google miał siedzibę na Węgrzech i stamtąd prowadził działalność reklamową w obszarze węgierskojęzycznej reklamy internetowej, podlegałby temu podatkowi w takim samym zakresie, co w przypadku dokonywania tych samych transakcji ze swojej irlandzkiej siedziby. Wobec braku dyskryminacji ze strony ustawy o podatku od reklamy w ogóle nie pojawia się tutaj kwestia zakresu zastosowania swobód podstawowych.

c) W kwestii granic autonomicznej kompetencji podatkowej

42. Fakt, że niektóre z opodatkowanych usług być może nie są w tym przypadku wykorzystywane na Węgrzech (węgierskojęzyczna reklama skierowana do węgierskojęzycznej społeczności na przykład w Rumunii), ani też podatnik nie jest w tym państwie rezydentem (jak Google), mógłby być jednak problematyczny w świetle prawa Unii. Można by mieć tu wątpliwości, czy Węgry rzeczywiście poruszają się jeszcze w ramach uznanej przez Trybunał (autonomicznej) kompetencji podatkowej (zob. w tej kwestii pkt 36 i nast. powyżej).

43. Należy zatem wyjaśnić, czy w świetle prawa Unii warunkiem wykonywania autonomicznej kompetencji podatkowej jest to, aby opodatkowana działalność była wykonywana lub wykorzystywana na Węgrzech lub aby podatnik był w tym państwie rezydentem. Nie znam takiej zasady prawa Unii. Jeszcze w 2016 r. Trybunał Sprawiedliwości nie odniósł się ani słowem do zarzutu braku terytorialności podniesionego wobec belgijskiego podatku od zagranicznych spółek¹⁴.

¹² Zobacz podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47); z dnia 14 kwietnia 2016 r., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, pkt 29); postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., KBC-bank (C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 80); wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 51, 53).

Konkretnie w kwestii swobody świadczenia usług zob. tylko wyroki: z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 20); z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹³ Wyrok z dnia 24 listopada 1993 r., Keck i Mithouard (C-267/91 i C-268/91, EU:C:1993:905, pkt 16).

¹⁴ Wyrok z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 45 i nast.).

44. Tak wąsko rozumiany związek z krajem nie znajduje też oparcia w prawie międzynarodowym. Na przykład opodatkowanie na podstawie narodowości – praktykowane przez Stany Zjednoczone – również jest uznany w prawie międzynarodowym systemem opodatkowania, nawet jeżeli obywatel ani nie jest rezydentem w Stanach Zjednoczonych, ani nie wykonywał tam żadnych usług. Jak Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej orzekł już w 1927 r., prawo międzynarodowe pozostawia państwom szeroką możliwość tworzenia przepisów, które dotyczą czynności mających miejsce poza ich własnym terytorium, ograniczoną jedynie w określonych przypadkach¹⁵. W sprawie dotyczącej uznania obywatelstwa innego państwa pod kątem wykonywania ochrony dyplomatycznej Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości dostrzegł później takie ograniczenie uwzględniania „zagranicznej władzy ustawodawczej”, uznając, że wymaga ono istnienia wystarczająco bliskiego związku (tzw. *genuine link*)¹⁶.

45. W świetle tych zasad, zgodnie z prawem międzynarodowym, wątpliwości mogłaby budzić zatem jedynie sytuacja, w której dane państwo opodatkowuje jakieś osoby lub zdarzenia na świecie, z którymi nie ma żadnego związku. Musi zatem istnieć jakieś rozsądne powiązanie, aby objąć zakresem stosowania krajowych ustaw podatkowych również sytuacje zagraniczne, a w szczególności aby pobierać podatki od nierezydentów¹⁷. Co do zasady państwo opodatkowuje swoich rezydentów w sposób nieograniczony, a nierezydentów jedynie w odniesieniu do dochodów generowanych na swoim terytorium (zasada rezydencji i zasada źródła). Obie zasady są ostatecznie wyrazem zasady terytorialności, dotyczy to również miejsca prowadzenia działalności i konsumpcji (tj. miejsca konsumpcji).

46. Fakt, że opodatkowana usługa może nie być „konsumowana” na Węgrzech, nie stanowi zatem problemu, jeżeli tylko istnieje inne powiązanie. Konsumpcji na Węgrzech nie wymaga prawo Unii, nie jest to też ogólny warunek wykonywania własnej kompetencji podatkowej w świetle prawa międzynarodowego. Przeciwnie – jeśli chodzi o podatek dochodowy, wiele usług świadczonych na obcych terytoriach podlega opodatkowaniu (lub może podlegać opodatkowaniu) tylko dlatego, że podatnik jest rezydentem na terytorium danego państwa. Również zgodnie z art. 7 ust. 1 modelowej konwencji OECD z 2017 r. w odniesieniu do zysków przedsiębiorstw decydujące znaczenie ma co do zasady miejsce rezydencji, nie zaś miejsce świadczenia usług¹⁸.

47. Podobnie problemu nie stanowi to, że podatnik nie musi być rezydentem na Węgrzech, aby podlegać podatkowi od reklamy. Niektóre dochody, które dotyczą określonego miejsca, opodatkowuje się zgodnie z prawem międzynarodowym w państwie położenia przedmiotu opodatkowania, nie zaś w państwie rezydencji podatnika. W związku z tym na przykład art. 13 modelowej konwencji OECD z 2017 r. również przyznaje kompetencję podatkową w odniesieniu do zysków ze zbycia majątku państwu położenia przedmiotu opodatkowania.

d) Język jako wystarczający związek terytorialny

48. Pozostaje więc jedynie pytanie, czy powiązanie podatku z językiem usługi można uznać za wystarczający związek terytorialny (tzw. *genuine link*)¹⁹. Moim zdaniem można na nie udzielić w niniejszym przypadku odpowiedzi twierdzącej.

15 Wyrok Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej nr 9 z dnia 7 września 1927 r. w sprawie Lotus, s. 19.

16 Wyrok Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 kwietnia 1955 r. w sprawie Nottebohm, s. 23 i nast.

17 J. Kokott, The „Genuine Link” Requirement for Source Taxation in Public International Law, w: W. Haslehner i in., *Tax and the Digital Economy*, 2019, rozdział 2, s. 9 i nast.

18 Konwencja modelowa OECD z 2017 r. w sprawie wyeliminowania podwójnego opodatkowania oraz ograniczania i unikania opodatkowania w odniesieniu do podatków od dochodu i majątku, w brzmieniu nadanym przez aktualizację OECD z 2017 r. z dnia 21 listopada 2017 r. (zwana dalej „konwencją modelową OECD z 2017 r.”).

19 Zobacz bardziej szczegółowo w tej kwestii J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018, § 2, pkt 142 i nast.

49. Koncepcja węgierskiego podatku od reklamy – jak Węgry potwierdziły zresztą podczas rozprawy – opiera się oczywiście na tym, że węgierskojęzyczna reklama w Internecie jest skierowana przede wszystkim do węgierskojęzycznych użytkowników, którzy w większości znajdują się na węgierskim terytorium. Google generuje zatem za „pomocą” węgierskiego społeczeństwa dochody, które nie są jednak opodatkowane na Węgrzech. Bez wynalezienia Internetu większość tych dochodów można by prawdopodobnie osiągnąć jedynie poprzez oddział na Węgrzech, w związku z czym Węgry mogłyby bez problemu pobierać odpowiedni podatek dochodowy. Czy kompetencja ta powinna odpaść tylko dlatego, że postęp techniczny tworzy nowe możliwości uzyskiwania dochodów bez obecności w danym państwie członkowskim?

50. Uważam, że nie. Powiązanie z użyciem języka urzędowego własnego kraju wykazuje co do zasady wystarczający rozsądny („reasonable”) związek terytorialny. Nikt nie będzie mógł zaprzeczyć, że język jest ważną częścią tożsamości narodowej, a zatem ma silny związek z państwem i jego terytorium. Zakres, w jakim odnosi się to również do „ogólnoświatowego” języka angielskiego, może w niniejszym postępowaniu pozostać kwestią otwartą.

51. Ponadto również prawo Unii na przykład w art. 15 ust. 1 lit. c) rozporządzenia (WE) nr 44/2001 nawiązuje w efekcie między innymi do używanego języka w celu określenia jurysdykcji. W tym kontekście Trybunał orzekł już, że użycie języka innego niż używany zwyczajowo w państwie członkowskim, w którym przedsiębiorca ma siedzibę, pozwala na uznanie, że działalność przedsiębiorcy jest kierowana do państwa członkowskiego, w którym konsument ma miejsce zamieszkania²⁰. W tym względzie użycie języka węgierskiego również wskazuje na to, że działalność Google jest ukierunkowana na węgierskie terytorium.

52. To, że ten związek terytorialny nie zawsze występuje w poszczególnych przypadkach, ponieważ ten sam język może być używany w innych państwach (jak tutaj przez mniejszość węgierską w Rumunii), nie stanowi problemu i jest objęte uprawnieniem ustawodawcy w zakresie typizacji, przysługującym w szczególności w obszarze prawa podatkowego²¹. Ma to w każdym razie zastosowanie w niniejszej sprawie, w której użycie własnego języka urzędowego w innych państwach ma drugorzędne znaczenie. Problemu nie stanowi również sytuacja, w której węgierski odbiorca usługi reklamowej przebywa poza terytorium Węgier. „Genuine link” występuje również wtedy ze względu na obywatelstwo.

53. W powyższym ustaleniu nic nie zmienia również fakt, że uwzględnienie konkretnych konsumentów węgierskojęzycznej reklamy za pomocą adresów IP użytkowników Internetu wykazuje być może bardziej precyzyjny związek terytorialny. Ani prawo Unii, ani prawo międzynarodowe nie nakazuje wyboru najbardziej precyzyjnego powiązania, jeżeli takie powiązanie w ogóle istnieje. Poza tym również uwzględnienie adresu IP stanowiłoby jedynie kryterium pomocnicze, ponieważ użytkownik może go niemal dowolnie ukrywać (na przykład poprzez oprogramowanie typu VPN clients). W związku z tym uwzględnienie adresu IP również opiera się jedynie na domniemaniu, że w większości przypadków użytkownik znajduje się właśnie w odpowiednim kraju. Węgierskie przepisy opierają się – zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez Komisję podczas rozprawy – na podobnym, choć być może nieco szerszym uogólnieniu, zgodnie z którym węgierskojęzyczna reklama w Internecie co do zasady jest wykorzystywana przez węgierskich obywateli lub osoby mieszkające na Węgrzech.

²⁰ Wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r., Pammer i Hotel Alpenhof (C-585/08 i C-144/09, EU:C:2010:740, pkt 2 sentencji).

²¹ W sprawie uprawnienia ustawodawcy w zakresie typizacji zob. wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, pkt 33, 34); z dnia 26 września 2013 r., Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, pkt 70), zob. także moja opinia w sprawie Sopora (C-512/13, EU:C:2014:2375, pkt 51 i nast.).

54. Nawet jeżeli także Rumunia opodatkowałaby usługi reklamowe skierowane do węgierskojęzycznej społeczności mieszkającej na jej terytorium, z którymi też łączyłby ją zatem „genuine link”, rodziłoby to przede wszystkim wątpliwości dotyczące podwójnego opodatkowania. Problemy związane z podwójnym opodatkowaniem pojawiają się jednak również w przypadku tradycyjnych powiązań (rezydencja, działalność, narodowość) i nie podważają kompetencji podatkowej państwa (w tym przypadku Węgier).

55. Trybunał wielokrotnie orzekał bowiem, że po pierwsze, w braku harmonizacji na szczeblu Unii niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeśli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowią ograniczeń swobód przepływu²² oraz po drugie, państwa członkowskie nie mają obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania²³.

3. Wnioski

56. W świetle powyższych rozważań prawo Unii nie stało na przeszkodzie temu, aby Węgry wprowadziły podatek od reklamy będący przedmiotem niniejszego postępowania.

B. Pytanie trzecie: obowiązek rejestracji podatnika

57. W ramach pytania trzeciego sąd odsyłający zmierza w efekcie do ustalenia, czy szczególny obowiązek rejestracji, o którym mowa w § 7/B ustawy o podatku od reklamy, narusza swobodę świadczenia usług przysługującą Google na podstawie art. 56 TFUE w związku z art. 62 i 54 TFUE. Wynika to z faktu, że istniejąca już rejestracja dokonana na podstawie innych ustaw podatkowych (tzn. do celów innego podatku) zwalnia ze szczególnego obowiązku rejestracji przewidzianego w § 7/B ustawy o podatku od reklamy.

58. Również w tym zakresie stosuje się przedstawione powyżej (pkt 35 i nast.) kryterium oceny oparte na swobodach podstawowych w prawie podatkowym, które ogranicza się do oceny pod kątem dyskryminacji. Przepisów mających na celu skuteczne egzekwowanie danego podatku nie da się oddzielić od przepisów materialnoprawnych dotyczących tego podatku i są one tak samo jak przepisy materialnoprawne objęte kompetencją podatkową państw członkowskich.

59. W związku z tym decydujące jest pytanie o to, czy ze względu na szczególny obowiązek rejestracji występuje nierówne traktowanie sytuacji czysto krajowej w porównaniu z sytuacją transgraniczną, tj. czy przedsiębiorstwa krajowe i zagraniczne są traktowane w różny sposób.

60. Jak potwierdzono ponownie w odpowiedzi na pytania zadane podczas rozprawy, przedsiębiorstwa krajowe również podlegają szczególnemu obowiązkowi rejestracji, jeżeli nie są jeszcze zarejestrowane na Węgrzech do celów podatkowych. W związku z tym rozróżnienie w prawie węgierskim nie opiera się na tym, czy chodzi o podatnika krajowego, czy zagranicznego. Wyłącznym kryterium jest to, czy dokonano już rejestracji do celów podatkowych, czy też nie. W związku z tym nie mamy do czynienia z nierównym traktowaniem sytuacji krajowej w porównaniu z sytuacją transgraniczną, lecz jedynie z nierównym traktowaniem zarejestrowanego już podatnika w porównaniu z tym, który nie jest jeszcze zarejestrowany.

²² Wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47); z dnia 21 listopada 2013 r., X (C-302/12, EU:C:2013:756, pkt 28); z dnia 8 grudnia 2011 r., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

²³ Wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47); z dnia 12 lutego 2009 r., Block (C-67/08, EU:C:2009:92, pkt 31).

61. Czy można to już ewentualnie postrzegać jako pośrednią dyskryminację przedsiębiorstw zagranicznych (szerzej omówiono to zagadnienie w pkt 70 i nast.), może zatem pozostać kwestią otwartą. Trybunał orzekł już, że obowiązek rejestracji dla celów podatkowych, jako warunek wykonywania kompetencji podatkowej, może sam w sobie uzasadniać ograniczenie swobody świadczenia usług²⁴. Rejestracja w ciągu 15 dni *od* rozpoczęcia działalności również nie jest nieproporcjonalna jako taka – zgodnie ze stanowiskiem Komisji – w szczególności dlatego, że obowiązki w zakresie zgłoszenia i rejestracji do celów podatkowych, które trzeba spełnić *przed* rozpoczęciem działalności, są dość powszechne i też nie są wygórowane.

62. W związku z tym spoczywający na niezarejestrowanych dotychczas podatnikach szczególnie obowiązek rejestracji do celów szczególnego podatku jest w każdym razie jako taki uzasadniony w świetle prawa Unii.

C. Pytania pierwsze, drugie, czwarte i szóste: rodzaj i wysokość szczególnych sankcji

63. Decydująca pozostaje zatem kwestia, czy związane z tym szczególnym obowiązkiem rejestracji szczególne sankcje, o których mowa w § 7/B ustawy o podatku od reklamy, naruszają swobodę świadczenia usług w rozumieniu art. 56 TFUE.

1. Ograniczenie swobody świadczenia usług

a) Dyskryminacja bezpośrednia

64. Również pod tym względem nie dochodzi formalnie do nierównego traktowania sytuacji czysto krajowej w porównaniu z sytuacją transgraniczną. Wszyscy podatnicy, którzy nie są jeszcze zarejestrowani dla celów podatkowych, a zostali objęci zakresem stosowania podatku od reklamy, muszą się zarejestrować w ten sam sposób i grożą im te same sankcje, jeśli nie wywiążą się z tego obowiązku. Wszyscy podatnicy, którzy są już zarejestrowani na Węgrzech dla celów podatkowych, są zwolnieni z obowiązku rejestracji i w związku z tym nie muszą się obawiać sankcji. Również to dotyczy w tym samym stopniu podmiotów krajowych, jak i zagranicznych.

65. To, że dla wielu spółek węgierskich sankcja za brak rejestracji jest *per se* wykluczona, ponieważ wraz z wpisaniem do rejestru handlowego są one również zarejestrowane dla celów podatkowych, nic w tym nie zmienia. Dotyczy to bowiem w równym stopniu obu mechanizmów sankcji (mechanizmu przewidzianego w § 7/B ustawy o podatku od reklamy, jak i mechanizmu przewidzianego w § 127 ustawy o ogólnym postępowaniu podatkowym). Spółki utworzone na Węgrzech i poza Węgrami nie są w związku z tym porównywalne. Porównywalni są tylko niezarejestrowani dotychczas podatnicy, którzy prowadzą odpłatnie działalność w rozumieniu ustawy o podatku od reklamy.

66. Na gruncie ustawy o podatku od reklamy wszyscy podatnicy są zatem formalnie traktowani tak samo. Tak samo traktowani są również wszyscy zarejestrowani już podatnicy. Problematyczne jest jedynie to, że naruszenie obowiązku rejestracji w odniesieniu do innych podatków pociąga za sobą inną sankcję niż naruszenie szczególnego obowiązku rejestracji, o którym mowa w ustawie o podatku od reklamy.

²⁴ Wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 59); z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 39); z dnia 19 czerwca 2014 r., Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor (C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 46).

67. Prawo Unii nie wymaga jednak, aby każde naruszenie obowiązku rejestracji w odniesieniu do każdego podatku było uregulowane w ten sam sposób. Z punktu widzenia prawa Unii można zatem jak najbardziej nakładać inne sankcje w przypadku braku rejestracji podatnika podatku od wartości dodanej i podatnika podatku dochodowego. Przewidując swobody podstawowe, prawo Unii zakazuje jedynie gorszego traktowania (dyskryminacji) sytuacji transgranicznych.

68. Nie ma to jednak miejsca, jeżeli w ten sam sposób traktuje się podmiot krajowy uzyskujący dochody z reklamy, który nie dokonuje rejestracji, i podmiot zagraniczny uzyskujący dochody z reklamy, który również nie dokonuje rejestracji.

69. Ponieważ z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika jasno, czy podmiot krajowy, który *jednocześnie* narusza obowiązek rejestracji dla celów podatku dochodowego, również będzie podlegał surowszym sankcjom przewidzianym w § 7/B ustawy o podatku od reklamy, czy też jedynie łagodniejszym sankcjom przewidzianym w art. 172 ustawy o ogólnym postępowaniu podatkowym, musi to ocenić sąd odsyłający.

b) Dyskryminacja pośrednia

70. Podstawowe swobody zakazują jednak również wszelkich ukrytych lub pośrednich form dyskryminacji, które poprzez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą do tego samego skutku²⁵. Decydujące dla przyjęcia dyskryminującego charakteru jest zatem to, czy odmienne traktowanie naruszeń różnych obowiązków rejestracji jest równoznaczne z odmiennym traktowaniem ze względu na pochodzenie lub siedzibę przedsiębiorstwa.

71. Jak już wyjaśniałam w opiniach w sprawach Vodafone i Tesco, dla przyjęcia ukrytej dyskryminacji konieczne jest oparcie się na restrykcyjnych kryteriach²⁶. Ukryta dyskryminacja nie powinna bowiem powodować rozszerzenia przypadków dyskryminacji, lecz jedynie obejmować również takie sytuacje, które z czysto formalnego punktu widzenia nie stanowią dyskryminacji, jednak materialnie działają jako taka dyskryminacja²⁷.

72. Nie jest zatem w żadnym razie wystarczająca w ujęciu ilościowym sama przewaga liczebna w rozumieniu sytuacji, w której danym środkiem dotkniętych jest ponad 50% przedsiębiorstw; jest raczej tak, że korelacja między zastosowanym kryterium rozróżnienia i siedzibą spółki musi podlegać stwierdzeniu w znacznie przeważającej większości przypadków²⁸.

73. Stąd też wydaje mi się, że ważniejsze niż element czysto ilościowy jest coraz częściej obecnie stosowane przez Trybunał kryterium jakościowe, zgodnie z którym kryterium rozróżnienia musi *ze swej natury* lub *w typowych okolicznościach* dotyczyć spółek zagranicznych²⁹. Czysto przypadkowy związek, nawet jeżeli ilościowo jest bardzo wyraźny, może więc co do zasady nie być wystarczający, aby prowadzić do dyskryminacji pośredniej.

25 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 30); z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 30); z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13); z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 26).

26 Zobacz moje opinie w sprawach Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) i Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492).

27 Zobacz moje opinie w sprawach Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 40); ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 38); Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 36).

28 Zobacz moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 41).

29 Zobacz wyroki: z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 36) w sprawie swobodnego przepływu pracowników; z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, pkt 26); z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 41); z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119) w kwestii swobody przedsiębiorczości; z dnia 10 września 2009 r., Komisja/Niemcy (C-269/07, EU:C:2009:527); z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13).

Zobacz także moje opinie w sprawach ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 38) i Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 36); odmiennie jeszcze moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 42 i nast.).

74. Chodzi raczej o powiązanie nieodłącznie związane z danym kryterium rozróżnienia, które już w przypadku abstrakcyjnej oceny nakazuje przypuszczać, że w znaczącej większości przypadków wystąpi prawdopodobieństwo korelacji.

75. Jeżeli zastosujemy te zasady do niniejszej sprawy, decydującego znaczenia nabiera to, czy niedokonana dotychczas rejestracja przedsiębiorstwa na Węgrzech dla celów podatkowych – a tylko ona powoduje nałożenie odpowiednich sankcji na podstawie ustawy o podatku od reklamy – z natury rzeczy skorelowana jest z (zagraniczną) siedzibą tego przedsiębiorstwa. Taką zależność należy stwierdzić w niniejszej sprawie zgodnie ze stanowiskiem Komisji.

76. Paragraf 7/B ust. 1 dotyczy osób, których nie można uznać za podatników jakiegokolwiek podatku. Podatnikami jakiegokolwiek innego podatku są na Węgrzech wszystkie spółki prawa prywatnego utworzone na podstawie prawa węgierskiego, które w chwili utworzenia ujmuje się dla celów podatkowych. Są to również wszyscy podatnicy, którzy albo dokonują na Węgrzech transakcji, albo prowadzą na Węgrzech działalność. W obu przypadkach decydującym czynnikiem jest siedziba na Węgrzech, w związku z czym przepisy te dotyczą ze swojej istoty przede wszystkim rezydentów podatkowych.

77. Tym samym co do zasady tylko nierezydenci podatkowi są narażeni na ryzyko sankcji nałożonych na podstawie § 7/B ust. 2 i 3 ustawy o podatku od reklamy. Jedynie nietypowe sytuacje krajowe byłyby objęte tymi przepisami, na przykład osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania na Węgrzech, która rozpoczyna świadczenie usług reklamowych w języku węgierskim w Internecie, a wcześniej nie osiągała jeszcze żadnych dochodów, lub osoba prawna prawa publicznego z siedzibą na Węgrzech, która po raz pierwszy wykonywałaby działalność gospodarczą, świadcząc usługi reklamowe. W związku z tym – zgodnie ze stanowiskiem Google i Komisji – nie może to być zbieg okoliczności, że chyba w znaczącej większości przypadków jedynie przedsiębiorstwa zagraniczne podlegają tej szczególnej grywnie nakładanej na podstawie § 7/B ust. 2 i 3 ustawy o podatku od reklamy.

78. Ze względu na strukturę i treść § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy można w tym przypadku potwierdzić wystąpienie dyskryminacji pośredniej ze względu na szczególne sankcjonowanie naruszeń obowiązku rejestracji na potrzeby podatku od reklamy, a tym samym ograniczenia swobody świadczenia usług.

2. Uzasadnienie dyskryminacji pośredniej

79. Ograniczenie swobód podstawowych może być jednak uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, pod warunkiem że jest odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia³⁰.

a) Nadrzędne względy interesu ogólnego

80. Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie orzekał, że konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, mogący uzasadnić ograniczenie swobodnego świadczenia usług³¹.

30 Wyroki: z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 42); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 73); z dnia 5 października 2004 r., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, pkt 17).

31 Wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 59); z dnia 19 czerwca 2014 r., Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor (C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 46); z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 39).

81. W braku unijnej harmonizacji ustawodawca krajowy dysponuje przy tym w dziedzinie prawa podatkowego i skutecznego egzekwowania podatków pewnym zakresem swobody. Uzasadnienie to pozwala zatem również na rozróżnienie między poszczególnymi rodzajami podatków, jeżeli egzekwowanie danego podatku z perspektywy państwa członkowskiego wiąże się z różnym poziomem trudności.

82. W przypadku podatku, który jest niezależny od krajowej rezydencji podatnika, egzekwowanie zobowiązania podatkowego – co bardzo dobrze widać na przykładzie Google – jest trudniejsze niż egzekwowanie podatku dochodowego od podatnika będącego rezydentem krajowym. W związku z tym przewidzenie różnych sankcji w zależności od rodzaju podatku jest zrozumiałe, a tym samym merytorycznie uzasadnione.

83. Wątpliwości może budzić jedynie to, czy uzasadniony jest konkretny kształt przepisów. W tym względzie Trybunał zawsze wskazywał, że nałożenie sankcji można uważać za konieczne do zagwarantowania skutecznego poszanowania uregulowania krajowego, jednak pod warunkiem, iż charakter i kwota nałożonej sankcji będą w każdym wypadku proporcjonalne do ciężaru naruszenia, jakie mają karać³².

b) Proporcjonalność ograniczenia

84. Sankcja jako taka musi być zatem proporcjonalna. Proporcjonalna jest zaś tylko wtedy, kiedy jest odpowiednia do osiągnięcia celu i nie wykracza poza to, co jest do osiągnięcia tego celu konieczne³³.

85. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału ustawodawstwo krajowe jest właściwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu, tylko jeśli jego osiągnięcie jest rzeczywistym przedmiotem troski tego ustawodawstwa w sposób spójny i systematyczny³⁴.

86. Z jednej strony można by wątpić, czy sankcje w wysokości najpierw 10 mln HUF (co odpowiada około 30 600 EUR) za pierwsze naruszenie, a następnie stanowiące trzykrotność poprzednio nałożonej grzywny za każdy kolejny dzień, łącznie w maksymalnej wysokości 1 mld HUF (co odpowiada około 3,06 mln EUR), są w ogóle odpowiednie do wyegzekwowania podatku. Grzywna ta nie spowodowała, że Google zarejestrował się na Węgrzech. Jak Google sam przyznał podczas rozprawy, do dzisiaj nie wywiązał się z obowiązku rejestracji, o którym mowa w § 7/B ustawy o podatku od reklamy.

87. Z drugiej strony z uporczywego lekceważenia ustawy przez pojedyncze przedsiębiorstwo nie można wyciągać wniosku, że ustawa ta jest nieodpowiednia. W niniejszej sprawie możliwość nałożenia sankcji na przedsiębiorstwa, które mają siedzibę za granicą i dotychczas nie zarejestrowały się w kraju dla celów podatkowych, a ponadto nie wywiązują się z obowiązku składania deklaracji podatkowych, nie wydaje się w każdym razie oczywiście nieodpowiednia, aby osiągnąć cel skutecznego poboru podatku od reklamy.

88. W porównaniu ze wskazanymi powyżej sankcjami (pkt 86) nie istnieje też prawdopodobnie żaden łagodniejszy środek, który byłby równie odpowiedni. Mniejsze kwoty byłyby, co prawda, łagodniejszym środkiem, ale nie byłyby równie odpowiednie, ponieważ zmniejszyłyby presję finansową.

32 Wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 59); z dnia 3 grudnia 2014 r., De Clercq i in. (C-315/13, EU:C:2014:2408, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Zobacz m.in. wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 27); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 47); z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 23); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

34 Wyroki: z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in. (C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 64); z dnia 12 lipca 2012 r., HIT i HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 42).

89. Ponadto sankcje muszą być również proporcjonalne do uzasadnionego celu, jakim jest zapewnienie skutecznego i równomiernego opodatkowania. Zapewnienie skutecznego i równomiernego opodatkowania stanowi ważne dobro chronione przez państwo prawa, które finansuje się wyłącznie poprzez podatki i zawsze ingeruje w tym celu w prawa podstawowe swoich obywateli. Dla akceptacji i uzasadnienia podatku zasada równomiernego opodatkowania wszystkich podatników ma zatem szczególnie duże znaczenie³⁵.

90. Jak już prawie 100 lat temu wyjaśnił Albert Hensel – znany niemiecki profesor prawa podatkowego z okresu Republiki Weimarskiej – własne i niemal bezwarunkowe opodatkowanie można znosić tylko wtedy, kiedy zapewniono, że na sąsiadzie (tj. każdym innym podatniku) znajdującym się w takiej samej sytuacji również spoczywa taki sam obowiązek podatkowy³⁶.

91. Dokonując rozważań w ramach oceny proporcjonalności, z ideą równomiernego rzeczywistego opodatkowania podatników w stosunku do siebie nawzajem należy zestawić swobody podstawowe i prawa jednostki, w tym przypadku przysługujące Google.

92. Grzywna za zaniechanie w łącznej wysokości około 3 mln EUR za naruszenie obowiązku rejestracji dla celów podatkowych niekoniecznie wydaje się na pierwszy rzut oka proporcjonalna. Oprócz dość drastycznej wysokości grzywny należy jednak również wziąć pod uwagę, że w zasadzie to od Google zależało, czy i w jakiej wysokości sankcja zostanie nałożona, a poza tym wysokość tej sankcji nieco się relatywizuje, jeśli wziąć pod uwagę osiągnięte przez Google obroty i zyski. Gdyby Google wypełnił swój obowiązek rejestracji, grzywna za zaniechanie nie zostałaby nałożona. Jeżeli Google zarejestrowałaby się natychmiast po otrzymaniu pierwszego wezwania, grzywna za zaniechanie nie zostałaby w każdym razie nałożona w tej wysokości. Zgodnie z § 7/B ust. 5 ustawy o podatku od reklamy można by ją nawet ewentualnie zmniejszyć do zera.

93. Jeżeli jednak bliżej przyjrzeć się ustawie, kilka elementów przemawia za nieproporcjonalnością przewidzianych w niej przez Węgry sankcji.

94. Z jednej strony brakuje jakiegokolwiek powiązania z wysokością podatku, którego ustalenie nałożenie sankcji ma zapewnić. Zagraniczny podatnik z obrotem jedynie o 1 HUF przekraczającym próg 100 mln HUF uzyskanych z „węgierskojęzycznej reklamy” obowiązujący w roku, którego dotyczy spór, już pierwszego dnia otrzymałby grzywnę za zaniechanie wynoszącą 10 mln HUF. Drugiego dnia byłoby to już około 30 mln HUF, a trzeciego – 90 mln HUF. Po zaledwie trzech dniach grzywna przekroczyłaby obrót stanowiący podstawę opodatkowania. Przy marży nieprzekraczającej 10% grzywna już pierwszego dnia byłaby wyższa niż zysk, który faktycznie ma być przedmiotem opodatkowania. Stosunek do faktycznie należnego podatku przedstawia się w niniejszym przykładzie jeszcze gorzej.

95. Ustawa nie uwzględnia ponadto powodów niedokonania rejestracji. Zawsze ustala się taką samą kwotę grzywny. Z punktu widzenia zapewnienia skutecznego poboru podatku nie jest jednak bez znaczenia, czy wniosek o rejestrację został złożony z opóźnieniem z powodu niedających się przewidzieć okoliczności, czy też podatnik – jak w tym wypadku Google – świadomie i uparcie odmawia rejestracji.

35 Trybunał sam uznał już tę zasadę w prawie Unii (tj. w prawie dotyczącym podatku od wartości dodanej) – zob. jedynie wyrok z dnia 25 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-429/97, EU:C:2001:54, pkt 40). Ma ona jednak zastosowanie również w każdym innym krajowym lub unijnym obszarze prawa podatkowego.

36 A. Hensel, *Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*, w: *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 1927, s. 62: „Każdy podatnik ma prawo, aby powiedzieć: »Żądam, by ciężar podatku dotyczył mojego sąsiada tak samo, jak mnie samego«”. Albert Hensel już wtedy określał „powszechność i równość opodatkowania” jako „najwyższą zasadę systemu podatkowego państwa prawa”.

96. Również wykładniczy wzrost grzywny za zaniechanie, następujący z każdym kolejnym dniem, przy jednoczesnym ograniczeniu jej maksymalnej wysokości do około 3,06 mln EUR jest nieproporcjonalny z punktu widzenia zapewnienia równomiernego opodatkowania, jak podkreślają zarówno Komisja, jak i Republika Czeska. Ta technika prawodawcza wyklucza nawet możliwość osiągnięcia celu grzywny.

97. Celem grzywny jest bowiem skłonienie podatnika do określonej czynności. Cel ten wymaga jednak, aby podatnik miał przynajmniej szansę ustąpienia pod naciskiem środka przymusu, co wymaga określonego czasu na podjęcie czynności. Tutaj tego jednak brakuje. Jeszcze zanim informacja o pierwszej nałożonej grzywnie za zaniechanie będzie mogła w ogóle zostać przekazana podatnikowi pocztą, organ węgierski nałoży już kolejną w trzykrotnej wysokości. Nawet gdyby podatnik natychmiast podjął działania, nie mógłby w zasadzie uniknąć dalszych grzywien za zaniechanie, rosnących wykładniczo.

98. Taki sposób nakładania środków przymusu jest nieodpowiedni. Jest bowiem nieproporcjonalny wobec celu równomiernego opodatkowania, jaki ma osiągnąć.

99. W nieproporcjonalności grzywny nie zmienia też niczego fakt, że nałożona grzywna może później ewentualnie zostać obniżona przez organ nawet do zera, jak podnoszą Węgry, w przeciwieństwie do sądu odsyłającego. Nieproporcjonalna grzywna nie staje się proporcjonalna przez to, że być może będzie mogła później zostać obniżona do proporcjonalnej wysokości, jeżeli ta obniżka leży wyłącznie w gestii organu. W tym zakresie Trybunał orzekł już, że późniejsza ocena sądowa sankcji nie stoi na przeszkodzie uznaniu jej za nieproporcjonalną, jeżeli ustawa nie przewiduje żadnej innej możliwości, aby w zależności od wagi popełnionego naruszenia nałożyć mniej restrykcyjną sankcję³⁷. To samo musi jednak dotyczyć również późniejszej kontroli nałożonej już sankcji, dokonywanej przez organ.

100. W rezultacie sposób nakładania środków przymusu jest nieproporcjonalny, a zatem pośrednie ograniczenie swobody świadczenia usług nie jest uzasadnione.

D. Pytania piąte i siódme: szczególna ochrona prawna przed sankcjami

101. W ramach pytań piątego i siódmego sąd odsyłający zmierza w efekcie do ustalenia, czy doszło do nieuzasadnionego ograniczenia swobody świadczenia usług w świetle art. 41 ust. 1 i art. 47 ust. 2 karty, jeżeli przed szczególną grzywną za zaniechanie, o której mowa w § 7/B ustawy o podatku od reklamy, możliwa jest jedynie ograniczona ochrona prawna. Ograniczenia te polegają na tym, że od szczególnej grzywny za zaniechanie nie można wnieść odwołania na drodze administracyjnej, lecz jedynie w drodze postępowania sądowego, które ograniczono do postępowania pisemnego i w którym dopuszczono wyłącznie dowody z dokumentów.

102. Kryterium naruszenia swobody świadczenia usług w związku ze szczególną regulacją postępowania odwoławczego od nałożonej na podstawie prawa podatkowego grzywny za zaniechanie jest tak jak wcześniej nierówne traktowanie sytuacji transgranicznej, które z formalnego punktu widzenia nie ma miejsca również w tym wypadku. Każdy, kto odwołuje się od szczególnej grzywny za zaniechanie nałożonej na podstawie § 7/B ustawy o podatku od reklamy, podlega tej samej procedurze. Co do zasady prawo Unii nie wymaga również, aby ochrona prawna przed każdą grzywną za zaniechanie dowolnego rodzaju była uregulowana w identyczny sposób.

³⁷ Zobacz wyrok z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 61).

103. Technika prawodawcza zastosowana w § 7/B ustawy o podatku od reklamy – jak wyjaśniłam w pkt 75 i nast. powyżej – prowadzi jednak do pośredniej dyskryminacji przedsiębiorstw zagranicznych. Dotyczy to również ograniczonej ochrony prawnej przed nałożoną w ten sposób grzywną za zaniechanie. Także w tym wypadku należy sprawdzić, czy to ograniczenie swobody świadczenia usług jest uzasadnione, co wymagałoby wystąpienia nadrzędnego względu interesu ogólnego³⁸.

104. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, jakie względy legislacyjne zdecydowały o takim ograniczeniu postępowania odwoławczego. Nawet biorąc pod uwagę swobodę decyzyjną państw członkowskich przy uchwalaniu powszechnych ustaw, nie jest jasne, dlaczego państwa członkowskie Unii, a więc państwo prawa, zmniejsza ochronę prawną przed ewentualnym bezprawnym nałożeniem sankcji w wypadku szczególnie szybko narastającej grzywny za zaniechanie o istotnym wymiarze, która dotyczy przede wszystkim przedsiębiorstw zagranicznych³⁹.

105. W przypadku grzywien za zaniechanie w bagatelnej wysokości przyśpieszenie kontroli i zrezygnowanie w tym celu z postępowania administracyjnego, rozprawy i szerszego zakresu środków dowodowych byłoby zrozumiałe. W takiej sytuacji jako uzasadnienie w rachubę wchodziłaby podniesiona przez Węgry podczas rozprawy idea uproszczenia procedur administracyjnych. Nie ma to jednak zastosowania do grzywny za zaniechanie mogącej wynieść nawet około 3,06 mln EUR, której maksymalna wysokość zostaje osiągnięta w ciągu kilku dni (według Google w ciągu 5 dni) opóźnienia ze względu na możliwość jej wykładniczego naliczania i której wysokość jest niezależna od wysokości zobowiązania podatkowego.

106. Rozróżnienie to, które z istoty dotyczy jedynie przedsiębiorstw zagranicznych, nie jest więc poparte nadrzędnym względem interesu ogólnego. W związku z tym ograniczenie nie jest uzasadnione.

107. Trybunał – jak słusznie podkreśla również Komisja – nie musi zatem rozstrzygać o tym, czy doszło jeszcze ponadto do naruszenia poszczególnych praw podstawowych wskazanych przez sąd odsyłający.

VI. Wnioski

108. Z powyższych względów proponuję, aby odpowiedzieć na pytania prejudycjalne Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Budapeszcie, Węgry) w następujący sposób:

- 1) Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu w niniejszej sprawie podatku dochodowego powiązanego z językiem urzędowym danego państwa członkowskiego.
- 2) Szczególny obowiązek rejestracji w celu wprowadzenia i egzekwowania szczególnego podatku (w tym przypadku podatku od reklamy) jako taki nie narusza swobody świadczenia usług.
- 3) Konkretny sposób, w jaki węgierska ustawa o podatku od reklamy nakłada środki przymusu na przedsiębiorstwa mające siedzibę poza Węgrami, stanowi pośrednie ograniczenie swobody świadczenia usług, które nie jest uzasadnione z uwagi na swoją nieproporcjonalność.

³⁸ Wyroki: z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 42); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 73); z dnia 5 października 2004 r., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, pkt 17).

³⁹ Zobacz wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r., Gambelli i in. (C-243/01, EU:C:2003:597, pkt 63); z dnia 21 września 1999 r., Läära i in. (C-124/97, EU:C:1999:435, pkt 14, 15); z dnia 24 marca 1994 r., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, pkt 61) – wszystkie dotyczące hazardu; wyrok z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, pkt 48 i nast.), dotyczący przepisów odnoszących się do produktów żywnościowych.

- 4) Nieuzasadnione ograniczenia swobody świadczenia usług – ze względu na szczególnie wysokie grzywny nakładane w związku z węgierskim podatkiem od reklamy – stanowią również ograniczenia możliwości ochrony prawnej.