



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 marca 2020 r.\*

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

W sprawie C-482/18

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

**Google Ireland Limited**

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Şereş, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 czerwca 2019 r., rozważywszy uwagi, które przedstawili:

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

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

\* Język postępowania: węgierski.

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 i 56 TFUE oraz art. 41 i 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Google Ireland Limited, spółką z siedzibą w Irlandii, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (organem podatkowym, Węgry) w przedmiocie decyzji, w których organ ten nałożył na tę spółkę szereg grzywien za naruszenie obowiązku dokonania zgłoszenia, ciężącego na osobach wykonujących działalność podlegającą podatkowi od reklamy przewidzianemu w przepisach węgierskich.

### Ramy prawne

#### *Węgierska ustawa o podatku od reklamy*

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

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

  - ba) 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;
  - bb) nie otrzymał żądanego oświadczenia zgodnie z lit. ba) w terminie 10 dni roboczych od dnia otrzymania faktury lub dokumentu księgowego dotyczącego publikacji, wyświetlania lub rozpowszechniania reklamy; oraz
  - bc) złożył przed krajowym organem podatkowym oświadczenie dotyczące okoliczności, o której mowa w lit. ba), informacji o podmiocie, który opublikował, wyświetlił lub rozpowszechnił reklamę, i o cenie zapłaconej za publikację, wyświetlenie lub rozpowszechnienie”.
- 5 Zgodnie z § 3 ust. 1 omawianej ustawy każdy, kto dokonuje rozpowszechniania reklamy w Internecie, gdy jest ona głównie w języku węgierskim lub na stronach internetowych, których głównym językiem jest język węgierski, jest „podatnikiem, niezależnie od swojej rezydencji podatkowej”.
- 6 Paragraf 3 ust. 3 ustawy o podatku od reklamy stanowi:

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

7 Paragraf 7/B tej ustawy brzmi następująco:

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

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

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

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

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

8 Paragraf 7/D wspomnianej ustawy brzmi następująco:

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

#### ***Węgierska ustawa o zasadach opodatkowania***

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

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

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 11 Decyzją z dnia 16 stycznia 2017 r. organ podatkowy stwierdził, po pierwsze, że Google Ireland prowadzi działalność objętą zakresem stosowania ustawy o podatku od reklamy, a po drugie, że nie dokonała ona zgłoszenia do organu podatkowego w terminie 15 dni od rozpoczęcia działalności, naruszając wymogi § 7/B ust. 1 tej ustawy. W konsekwencji organ podatkowy nałożył na Google Ireland grzywnę w wysokości 10 mln HUF (około 31 000 EUR) na podstawie § 7/B ust. 2 tej ustawy.
- 12 Decyzjami wydanymi w ciągu kolejnych czterech dni organ podatkowy nałożył na Google Ireland cztery nowe grzywny, z których każda była równa trzykrotności kwoty grzywny wymierzonej poprzednio, zgodnie z § 7/B ust. 3 ustawy o podatku od reklamy. Na mocy decyzji z dnia 20 stycznia 2017 r. na Google Ireland została nałożona w sumie maksymalna ustawowa kwota 1 mld HUF (około 3,1 mln EUR), przewidziana w § 7/D tej ustawy.
- 13 Google Ireland wniosła skargę o stwierdzenie nieważności tych decyzji do sądu odsyłającego.
- 14 Na poparcie swojej skargi Google Ireland podnosi przede wszystkim, że wymierzenie grzywien ze względu na uchybienie obowiązkowi dokonania zgłoszenia przewidzianemu w § 7/B ustawy o podatku od reklamy jest sprzeczne z art. 18 i 56 TFUE. Twierdzi ona następnie, że spółki mające siedzibę na terytorium Węgier mogą łatwiej spełnić obowiązki określone w tej ustawie niż spółki mające siedzibę poza tym terytorium. Wreszcie uważa ona, że grzywny nałożone na te ostatnie spółki z tego powodu, że uchybiły one ciężącemu na nich obowiązkowi dokonania zgłoszenia, różnią się od grzywien mających zastosowanie do spółek z siedzibą na Węgrzech, które naruszyły podobny obowiązek, i są nieproporcjonalne do wagi popełnionego naruszenia, stanowiąc tym samym ograniczenie swobody świadczenia usług w Unii Europejskiej.
- 15 Zdaniem Google Ireland podatnicy mający siedzibę za granicą znajdują się również w sytuacji mniej korzystnej niż spółki z siedzibą na Węgrzech w zakresie korzystania z prawa do skutecznego środka prawnego. O ile bowiem dysponują oni prawem do wniesienia do sądu skargi na decyzję nakładającą na nich grzywnę, która na podstawie § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy jest ostateczna i wykonalna poprzez samo doręczenie, o tyle szczegółowe zasady skorzystania z tego środka zaskarżenia ograniczają jednak zakres ich prawa. W szczególności w ramach postępowania odwoławczego, o którym mowa w § 7/B ust. 4 ustawy o podatku od reklamy, sąd rozpoznający sprawę może dopuścić wyłącznie dowody z dokumentów i orzec bez przeprowadzenia rozprawy, podczas gdy postępowanie odwoławcze mające zastosowanie do podatników krajowych na mocy ustawy o zasadach opodatkowania nie podlega takim ograniczeniom, ponieważ tym podatnikom przysługuje między innymi prawo do wszczęcia administracyjnej procedury odwoławczej. Przepisy ustawy o podatku od reklamy nie gwarantują zatem osobie, na którą nałożono taką grzywnę, prawa do skutecznego środka prawnego i do rzetelnego procesu sądowego, o którym mowa w art. 47 karty.
- 16 W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy z art. 56 TFUE oraz zasadą niedyskryminacji. Zdaniem tego sądu obowiązek dokonania zgłoszenia oraz grzywny nałożone w przypadku uchybienia temu obowiązkowi – należące do systemu sankcji o charakterze nader represyjnym i karnym – godzą w interesy spółek z siedzibą poza terytorium Węgier i rzeczywiście mogą ograniczać swobodę świadczenia usług w Unii. Uważa on w szczególności, w odniesieniu do grzywien za uchybienie obowiązkowi dokonania zgłoszenia, jakim podlegają te spółki, że zasada proporcjonalności najprawdopodobniej nie była przestrzegana w niniejszej sprawie. W tym względzie wskazuje on, po pierwsze, że na tych podatników można nałożyć szereg grzywien w ciągu pięciu dni, przy czym organ podatkowy każdego dnia może potroić kwotę poprzedniej grzywny. Sankcje te mają zastosowanie nawet zanim podatnicy mogą dowiedzieć się o codziennym potrojeniu kwoty poprzedniej grzywny i zarządzić uchybieniu, nie mogą więc zapobiec temu, że ostatecznie należna grzywna osiągnie pułap 1 mld HUF (3,1 mln EUR). Zdaniem sądu odsyłającego okoliczność ta może również rodzić pytanie o zgodność tego postępowania administracyjnego z art. 41 karty. Po drugie, sąd odsyłający wskazuje, że kwota grzywny wymierzonej

na podstawie § 7/D ustawy o podatku od reklamy jest łącznie do 2000 razy wyższa niż kwota grzywny, jaka może zostać nałożona na spółkę z siedzibą na Węgrzech, która nie wywiązała się z obowiązku rejestracji podatkowej przewidzianego w § 172 ustawy o zasadach opodatkowania.

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

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

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

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

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

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

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

[6]) Czy art. 56 TFUE, w świetle prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy ustanowionego w art. 41 ust. 1 karty, należy interpretować w ten sposób, że powyższy wymóg nie jest spełniony, gdy grzywna za zaniechanie jest naliczana codziennie, a jej kwota jest każdorazowo zwiększana trzykrotnie, przy czym usługodawca, który jeszcze nie wie o wydaniu poprzedniej decyzji, nie może w związku z tym zaradzić uchybieniu, zanim nie zostanie na niego nałożona kolejna grzywna?

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

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 19 W swych siedmiu pytaniach sąd odsyłający podnosi zasadniczo trzy następujące kategorie pytań.
- 20 Po pierwsze, poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które nakładają na podmioty świadczące usługi w zakresie reklamy mające siedzibę w innym państwie członkowskim obowiązek dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, podczas gdy podmioty świadczące takie usługi mające siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania są z niego zwolnione z tego względu, że podlegają obowiązkowi dokonania zgłoszenia lub rejestracji w związku z ich opodatkowaniem jakimikolwiek innymi podatkami obowiązującymi na terytorium tego państwa członkowskiego.
- 21 Po drugie, poprzez pytania pierwsze, drugie, czwarte i szóste sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których na usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, którzy nie wywiązali się z obowiązku dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, zostaje nałożony w ciągu kilku dni szereg grzywien, których kwota, począwszy od drugiej z nich, stanowi trzykrotność kwoty poprzedniej grzywny przy każdym ponownym stwierdzeniu niewykonania tego obowiązku i prowadzi do nałożenia łącznej kwoty kilku milionów euro, przy czym usługodawcy ci nie są w stanie spełnić takiego obowiązku dokonania zgłoszenia przed otrzymaniem decyzji ostatecznie ustalającej łączną kwotę tych grzywien, podczas gdy kwota grzywny nałożonej na usługodawcę mającego siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, który nie wywiązał się z podobnego obowiązku dokonania zgłoszenia lub rejestracji, naruszając ogólne przepisy krajowego prawa podatkowego, jest znacznie niższa i w przypadku dalszego niewywiązywania się z takiego obowiązku nie ulega podwyższeniu w takim samym stopniu lub w tak bezwzględnie krótkim terminie.
- 22 Po trzecie, poprzez pytania piąte i siódme sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 56 TFUE, analizowany w świetle art. 41 i 47 karty, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, iż decyzje organu podatkowego wymierzające sankcje wobec usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który nie wywiązał się z ustanowionego przez nie obowiązku dokonania zgłoszenia, podlegają zaskarżeniu na drodze sądowej, w ramach którego to postępowania, w odróżnieniu od zwykłej administracyjnej procedury odwoławczej w sprawach podatkowych, sąd krajowy rozpoznający sprawę orzeka wyłącznie na podstawie dokumentów, bez możliwości przeprowadzenia rozprawy.
- 23 Pytania te należy zbadać w przedstawionej powyżej kolejności.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

- 24 Na wstępie należy zauważyć, że sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem dotyczącym ewentualnego ograniczenia swobody świadczenia usług, o którym mowa w art. 56 TFUE, które dotyczy nie opodatkowania podmiotów świadczących usługi reklamowe podatkiem od reklamy

rozpowszechnianej w Internecie, takim jak mający zastosowanie na Węgrzech, lecz jedynie obowiązku dokonania zgłoszenia nałożonego w tym państwie członkowskim na owe podmioty z uwagi na objęcie ich tym podatkiem.

- 25 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 56 TFUE sprzeciwia się stosowaniu jakichkolwiek przepisów krajowych, które sprawiają, że świadczenie usług pomiędzy państwami członkowskimi jest trudniejsze niż świadczenie usług w obrębie tylko jednego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 18 czerwca 2019 r., Austria/Niemcy, C-591/17, EU:C:2019:504, pkt 135 i przytoczone tam orzecznictwo). Artykuł 56 TFUE wymaga bowiem zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług wynikających z okoliczności, że usługodawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo świadczenia usługi (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Vorarlberger Landes- und Hypothekbank, C-625/17, EU:C:2018:939, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Takie ograniczenia swobody świadczenia usług stanowią środki krajowe, które zakazują tej swobody lub też ograniczają czy zmniejszają atrakcyjność korzystania z niej. Zakaz przewidziany w art. 56 TFUE nie obejmuje natomiast środków, których jedynym skutkiem jest obłożenie danego świadczenia dodatkowymi kosztami i które w jednakowy sposób odnoszą się do świadczenia usług zarówno między państwami członkowskimi, jak i wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 czerwca 2019 r., Austria/Niemcy, C-591/17, EU:C:2019:504, pkt 136, 137 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W niniejszej sprawie należy wyjaśnić, że zgodnie z § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy każdy podatnik tego podatku, którego organ podatkowy nie zarejestrował w zakresie jakiegokolwiek podatku, jest zobowiązany do dokonania zgłoszenia do tego organu podatkowego, za pomocą formularza, w terminie 15 dni od dnia rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu.
- 28 Wynika z tego, że po pierwsze, przewidziany w § 7/B tej ustawy obowiązek dokonania zgłoszenia nie warunkuje wykonywania działalności w zakresie rozpowszechniania reklam na terytorium Węgier, a po drugie, że obowiązkowi temu podlegają podmioty świadczące usługi reklamowe, które przed rozpoczęciem swojej działalności reklamowej podlegającej opodatkowaniu nie były zarejestrowane do celów podatkowych na Węgrzech, podczas gdy z obowiązku tego zwolnione są podmioty świadczące usługi reklamowe, które są już zarejestrowane do celów podatkowych w tym państwie członkowskim w zakresie jakiegokolwiek podatku, niezależnie od miejsca siedziby wszystkich tych usługodawców.
- 29 Ten obowiązek dokonania zgłoszenia, który jest formalnością administracyjną, nie stanowi sam w sobie przeszkody w swobodnym świadczeniu usług.
- 30 Nie wydaje się bowiem w żaden sposób, by przewidziany w § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy obowiązek dokonania zgłoszenia oznaczał dla podmiotów świadczących usługi reklamowe niemających siedziby na terytorium Węgier dodatkowe obciążenie administracyjne w stosunku do tego, jakemu podlegają podmioty świadczące usługi reklamowe mające siedzibę na tym terytorium.
- 31 Prawdą jest, że podmioty świadczące usługi reklamowe mające siedzibę na Węgrzech są zwolnione z tego obowiązku. Jak bowiem wskazuje sąd odsyłający, na mocy krajowego prawa podatkowego te ostatnie są uważane za automatycznie spełniające wspomniany obowiązek.
- 32 Jednakże okoliczność, że usługodawcy ci są zwolnieni z tego obowiązku dokonania zgłoszenia, dla usługodawców mających siedzibę w innych państwach członkowskich nie stanowi odmiennego traktowania mogącego stanowić ograniczenie swobody świadczenia usług.

- 33 Przede wszystkim jest bowiem bezsporne, że ci ostatni usługodawcy są również zwolnieni z obowiązku dokonania zgłoszenia na podstawie § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy, jeżeli już zgłosili się lub zarejestrowali w organach podatkowych w zakresie jakiegokolwiek innego bezpośredniego lub pośredniego opodatkowania pobieranego na Węgrzech.
- 34 Następnie – zwolnienie z tego obowiązku zgłoszenia, nawet jeśli przynosi ono korzyści głównie usługodawcom mającym siedzibę na terytorium Węgier, nie ma skutku zniechęcającego do transgranicznego świadczenia usług reklamowych, lecz pozwala uniknąć dopełnienia zbędnych formalności administracyjnych usługodawcom już zarejestrowanym w organach podatkowych, ponieważ celem tego obowiązku zgłoszenia jest właśnie umożliwienie tym organom identyfikacji podatników podatku od reklamy. W szczególności z informacji, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że usługodawca z siedzibą na Węgrzech jest zobowiązany złożyć wniosek o wpis do rejestru handlowego i o nadanie numeru podatkowego.
- 35 Wreszcie żadna informacja przekazana Trybunałowi w ramach niniejszego postępowania nie wskazuje, aby kroki, jakie należy podjąć w celu spełnienia omawianego obowiązku dokonania zgłoszenia, były bardziej uciążliwe niż te, które należy podjąć zarówno w celu zarejestrowania się w organach podatkowych w odniesieniu do innego podatku, jak i w celu zarejestrowania się w krajowym rejestrze handlowym.
- 36 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które nakładają na podmioty świadczące usługi w zakresie reklamy mające siedzibę w innym państwie członkowskim obowiązek dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, podczas gdy podmioty świadczące takie usługi mające siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania są z niego zwolnione z tego względu, że podlegają obowiązkowi dokonania zgłoszenia lub rejestracji w związku z ich opodatkowaniem jakimikolwiek innymi podatkami obowiązującymi na terytorium tego państwa członkowskiego.

***W przedmiocie pytań pierwszego, drugiego, czwartego i szóstego***

- 37 Należy przypomnieć, że o ile systemy sankcji w dziedzinie podatków należą, w braku harmonizacji na poziomie Unii, do kompetencji państw członkowskich, o tyle takie systemy nie mogą skutkować naruszeniem swobód przewidzianych w traktacie FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 1988 r., Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, pkt 17).
- 38 W związku z tym, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 63 opinii, należy zbadać, czy sankcje za niewywiązania się z obowiązku dokonania zgłoszenia przewidzianego w § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy są sprzeczne ze swobodą świadczenia usług przewidzianą w art. 56 TFUE.
- 39 Z informacji przedstawionych Trybunałowi wynika, że zgodnie z § 7/B ust. 2 i 3 tej ustawy każdy podmiot podlegający opodatkowaniu podatkiem od reklamy jeszcze nie zarejestrowany w krajowych organach podatkowych jako podatnik w zakresie innego opodatkowania, który nie wypełnia ciężącego na nim obowiązku dokonania zgłoszenia, naraża się na zapłatę szeregu grzywien, z których kwota pierwszej, ustalona na 10 mln HUF (około 31 000 EUR), jest codziennie potrącana przy każdym ponownym stwierdzeniu niewywiązania się z tego obowiązku, do momentu, gdy zgodnie z § 7/D tej ustawy osiągnie w ciągu kilku dni łączną maksymalną kwotę 1 mld HUF (około 3,1 mln EUR).
- 40 Z formalnego punktu widzenia ten system sankcji ma zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podatników, którzy nie stosują się do obowiązku dokonania zgłoszenia na podstawie ustawy o podatku od reklamy, niezależnie od państwa członkowskiego, w którym mają siedzibę.



- 41 Jednakże, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 77 opinii, jedynie osoby niebędące rezydentami do celów podatkowych na Węgrzech rzeczywiście ponoszą ryzyko nałożenia na nie sankcji przewidzianych w § 7/B ust. 2 i 3 oraz w § 7/D ustawy o podatku od reklamy, ponieważ w świetle podmiotowego zakresu stosowania § 7/B ust. 1 rzeczonej ustawy usługodawcy, których krajowy organ podatkowy zarejestrował jako podatników w odniesieniu do jakiegokolwiek podatku na Węgrzech, są zwolnieni z obowiązku dokonania zgłoszenia.
- 42 Prawdą jest, że podmioty świadczące usługi reklamowe mające siedzibę na Węgrzech mogą zostać ukarane za niewykonanie podobnych obowiązków w zakresie zgłoszenia i rejestracji, nałożonych na nie na podstawie przepisów ogólnych krajowych regulacji podatkowych.
- 43 Przewidziany w § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy system sankcji pozwala jednak na wymierzanie grzywien w kwocie znacznie wyższej niż wynikające z zastosowania § 172 ustawy o zasadach opodatkowania w przypadku nieprzestrzegania przez podmiot świadczący usługi reklamowe mający siedzibę na Węgrzech obowiązku dokonania rejestracji przewidzianego w § 17 ust. 1 lit. b) tej ustawy. Ponadto kwota grzywien nałożonych na podstawie tego ostatniego systemu w przypadku dalszego nieprzestrzegania danego obowiązku rejestracji nie podlega podwyższeniu w tak znacznych kwotach lub w równie bezwzględnie krótkich terminach jak te mające zastosowanie w ramach systemu sankcji przewidzianego w ustawie o podatku od reklamy.
- 44 Ze względu na różnice w traktowaniu, jakie wprowadza on w stosunku do podmiotów świadczących usługi reklamowe w zależności od tego, czy są one już zarejestrowane dla celów podatkowych na Węgrzech, czy nie, system sankcji będący przedmiotem postępowania głównego stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług, co do zasady zakazane na mocy art. 56 TFUE.
- 45 Takie ograniczenie można jednak uznać za dopuszczalne, jeżeli jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i o ile w takim przypadku jego stosowanie jest odpowiednie dla zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia [zob. w szczególności podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 58; z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 52].
- 46 W niniejszej sprawie w celu uzasadnienia tego ograniczenia rząd węgierski formalnie powołuje się na potrzebę zachowania spójności węgierskiego systemu podatkowego, ale głównie podnosi względy związane z zapewnieniem skuteczności kontroli podatkowych i poboru podatku.
- 47 W tym względzie Trybunał przyznał już, że konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych oraz zapewnienia poboru podatku mogą stanowić nadrzędne względy interesu ogólnego mogące uzasadniać ograniczenie swobody świadczenia usług. Orzekł on też, że nałożenie sankcji, także o charakterze karnym, można uważać za konieczne do zagwarantowania skutecznego poszanowania uregulowania krajowego, jednak pod warunkiem, że charakter i kwota nałożonej sankcji będą w każdym wypadku proporcjonalne do ciężaru naruszenia będącego podstawą sankcji [zob. podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 59; z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 57].
- 48 Co się tyczy w pierwszej kolejności odpowiedniego charakteru systemu sankcji ustanowionego w § 7/B i 7/D ustawy o podatku od reklamy w świetle celów przywołanych przez rząd węgierski należy zauważyć, że wymierzenie grzywien w kwocie wystarczająco wysokiej, aby ukarać niewykonanie obowiązku zgłoszenia przewidzianego w § 7/B ust. 1 tej ustawy, może zniechęcać podmioty świadczące usługi reklamowe podlegające takiemu obowiązkowi do jego naruszania i tym samym udaremnić pozbawienie państwa członkowskiego opodatkowania możliwości skutecznej kontroli warunków stosowania i zwolnienia z danego podatku.

- 49 W drugiej kolejności, w odniesieniu do kwestii, czy przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów podnoszonych przez Węgry w odniesieniu do kwoty grzywien wymierzanych w przypadku niewywiązania się z obowiązku zgłoszenia, należy stwierdzić, że przepisy te wprowadzają system sankcji, w którym usługodawca, który nie dopełnił tych formalności administracyjnych, w ciągu kilku dni może zostać ukarany grzywną, w odstępach czasu równych jednemu dniowi, której kwoty, począwszy od drugiego dnia, są potrącane w stosunku do kwoty poprzedniej grzywny w przypadku każdego ponownego stwierdzenia niewykonania tego obowiązku, prowadząc do nałożenia łącznej kwoty 1 mld HUF (około 3,1 mln EUR), przy czym właściwy organ nie daje usługodawcy czasu niezbędnego do wypełnienia jego obowiązków, możliwości przedstawienia uwag i samodzielnego zbadania wagi naruszenia. W tych okolicznościach uregulowanie to jest nieproporcjonalne.
- 50 Z jednej strony bowiem nie istnieje żadna korelacja między gwałtownym podwyższeniem, w szczególnie krótkim czasie, łącznej kwoty grzywien, która może osiągnąć kilka milionów euro, a wagą uchybienia w tym okresie formalnościom administracyjnym wynikającym z obowiązku dokonania zgłoszenia przewidzianego w § 7/B ust. 1 ustawy o podatku od reklamy. Wydaje się zatem, że kwota nałożonych grzywien jest ustalana bez względu na obrót stanowiący podstawę podatku, który ma zostać pobrany. W tych okolicznościach jest całkiem możliwe, że łączna kwota kar nałożonych na podstawie § 7/B ust. 2 i 3 ustawy o podatku od reklamy przekroczy obrót osiągnięty przez podatnika.
- 51 Z drugiej strony, ponieważ rozpatrywane przepisy przewidują automatyczne i „bieżące” wydawanie przez organ podatkowy decyzji o wymierzeniu sankcji, takich jak te, które zostały wydane w postępowaniu głównym, jedynie kilka dni oddziela wydanie i doręczenie pierwszej decyzji nakładającej na podatnika grzywnę w wysokości 10 mln HUF (około 31 000 EUR) od doręczenia ostatniej decyzji nakładającej karę, z której wynika, że łączna kwota grzywien osiągnęła przewidziany prawem pułap w wysokości 1 mld HUF (około 3,1 mln EUR). Zatem nawet gdyby podatnik ten działał z należytą starannością, w żadnym razie nie byłby w stanie faktycznie wywiązać się z obowiązku dokonania zgłoszenia w państwie członkowskim opodatkowania przed otrzymaniem tej ostatniej decyzji w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, i nie mógłby w związku z tym uniknąć znaczącego podwyższenia kwoty poprzednich grzywien. Świadczy to również o tym, że metoda obliczania grzywien przewidziana w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego nie uwzględnia wagi zachowania podmiotów świadczących usługi reklamowe, które uchybiły spoczywającemu na nich obowiązkowi dokonania zgłoszenia.
- 52 Prawdą jest, jak wskazał rząd węgierski w swoich uwagach na piśmie, że zgodnie z § 7/B ust. 5 ustawy o podatku od reklamy organ podatkowy może obniżyć przewidzianą w § 7/B ust. 2 i 3 tej ustawy kwotę grzywien „bez ograniczeń”, jeżeli podatnik wywiąże się z obowiązku dokonania zgłoszenia po pierwszym wezwaniu przez ten organ.
- 53 Jednakże z samego brzmienia tego przepisu wynika – z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający – że organ podatkowy ma w tym zakresie po prostu wybór. Tymczasem grzywna nie traci swego nieproporcjonalnego charakteru z tego tylko powodu, że władze państwa członkowskiego mogą według własnego uznania obniżyć jej kwotę.
- 54 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze, drugie, czwarte i szóste należy odpowiedzieć, iż art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których na usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, którzy nie wywiązali się z obowiązku dokonania zgłoszenia w celu objęcia ich podatkiem od reklamy, zostaje nałożony w ciągu kilku dni szereg grzywien, których kwota, począwszy od drugiej z nich, stanowi trzykrotność kwoty poprzedniej grzywny przy każdym ponownym stwierdzeniu niewykonania tego obowiązku i prowadzi do nałożenia łącznej kwoty kilku milionów euro, przy czym właściwy organ przed wydaniem decyzji w sposób ostateczny ustalającej łączną kwotę tych grzywien nie przyznaje tym usługodawcom czasu niezbędnego do wywiązania się z obowiązków, nie daje im możliwości przedstawienia uwag i sam nie bada wagi naruszenia, podczas gdy kwota

grzywny nałożonej na usługodawcę mającego siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, który nie wywiązał się z podobnego obowiązku dokonania zgłoszenia lub rejestracji, naruszając ogólne przepisy krajowego prawa podatkowego, jest znacznie niższa i w przypadku dalszego niewywiązywania się z takiego obowiązku nie ulega podwyższeniu w takim samym stopniu lub w tak bezwzględnie krótkim terminie.

### ***W przedmiocie pytań piątego i siódmego***

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

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

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

Podpisy