



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 3. marca 2020\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda poskytovať služby – Článok 56 ZFEÚ – Obmedzenia – Daňové ustanovenia – Daň z reklamnej činnosti, založená na obrate – Povinnosti týkajúce sa registrácie na daňovom orgáne – Zásada nediskriminácie – Pokuty – Zásada proporcionality“

Vo veci C-482/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko) z 13. júla 2018 a doručený Súdnemu dvoru 24. júla 2018, ktorý súvisí s konaním:

**Google Ireland Limited,**

proti

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

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredsedníčka R. Silva de Lapuerta, predsedovia komôr J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (spravodajkyňa) a I. Jarukaitis, sudcovia E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. júna 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Google Ireland Limited, v zastúpení Z. Szür a D. Kelemen, úgynédek,
- maďarská vláda, v zastúpení M. Z. Fehér, splnomocnený zástupca,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vláčil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement, L. Malferrari a A. Sipos, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. septembra 2019,

\* Jazyk konania maďarčina.

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 18 a 56 ZFEÚ, ako aj článkov 41 a 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Google Ireland Limited, spoločnosťou so sídlom v Írsku, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (daňový orgán, Maďarsko) vo veci rozhodnutí, ktorými tento orgán uložil tejto spoločnosti sériu pokút za nesplnenie ohlasovacej povinnosti osôb vykonávajúcich činnosť podliehajúcu dani z reklamy stanovenej maďarskou právnou úpravou.

### **Právny rámec**

#### *Maďarský zákon o dani z reklamy*

- 3 § 2 ods. 1 písm. e) reklámadoról szóló 2014. évi XXII. törvény (zákon č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy) vo svojom znení účinnom 1. januára 2017 (ďalej len „zákon o dani z reklamy“) stanovuje, že uverejnenie reklám na internete podlieha dani, ak sa uskutočňuje prevažne v maďarskom jazyku alebo prevažne na internetových stránkach v maďarskom jazyku.

- 4 Podľa § 2 ods. 2 písm. b) tohto zákona:

„každá objednávka na uverejnenie reklamy podlieha dani okrem prípadu, ak zákazník, ktorý objednal uverejnenie reklamy:

- ba) požiadal daňovníka uvedeného v § 3 ods. 1 o uvedenie vyhlásenia podľa § 3 ods. 3 a môže dostatočne preukázať túto skutočnosť;
  - bb) nebolo mu doručené vyhlásenie požadované v súlade s písmenom ba) v lehote 10 pracovných dní od doručenia faktúry alebo účtovného dokumentu týkajúcich sa uverejnenia reklamy a
  - bc) informoval štátny daňový úrad o skutočnosti uvedenej v písmene ba), ako aj o osobe, ktorá uverejnila reklamu, a o sume zaplatenej za reklamu.“
- 5 V zmysle § 3 ods. 1 uvedeného zákona je každý, kto uverejňuje reklamu na internete prevažne v maďarskom jazyku alebo prevažne na internetových stránkach v maďarskom jazyku, „daňovníkom bez ohľadu na to, kde má sídlo“.
  - 6 § 3 ods. 3 zákona o dani z reklamy stanovuje:

„Daňovník podľa odseku 1 musí uviesť na faktúre, účtovnom dokumente alebo inom dokumente týkajúcom sa sumy zaplatenej za uverejnenie reklamy (najmä v zmluve o uverejnení reklamy) vyhlásenie, že má povinnosť zaplatiť daň a že splnil svoje povinnosti podať daňové priznanie a zaplatiť daň, alebo že v tomto rozpočtovom roku nemá povinnosť zaplatiť daň za uverejnenie reklám. ...“

- 7 § 7/B tohto zákona znie:

„1. Každý daňovník podľa § 3 ods. 1, ktorý nie je registrovaný na štátnom daňovom úrade ako daňovník na účely niektorej dane, sa musí registrovať predložením tlačiva vydaného na tento účel štátnym daňovým úradom v lehote 15 dní od začatia činnosti, ktorá podlieha dani podľa § 2 ods. 1 ...“

2. V prípade, že si daňovník podľa odseku 1 nesplní povinnosť registrovať sa, štátny daňový úrad ho vyzve na splnenie jeho povinnosti a uloží mu prvú pokutu za nesplnenie povinnosti vo výške 10 miliónov maďarských forintov [HUF] [približne 31 000 eur].

3. V prípade, že sa opakovane zistí nesplnenie povinnosti, štátny daňový úrad uloží pokutu za nesplnenie povinnosti, ktorá bude trojnásobne vyššia než predtým uložená pokuta.

4. Štátny daňový úrad každý deň rozhodne o nesplnení povinnosti registrovať sa podľa odseku 1 rozhodnutím, ktoré je právoplatné a vykonateľné od jeho oznámenia a ktoré možno preskúmať v konaní vo veci správneho súdnictva. V konaní vo veci správneho súdnictva sú prípustné len listinné dôkazy a súd rozhodne bez nariadenia pojednávania.

5. Ak si daňovník splní ohlasovaciu povinnosť na základe prvej výzvy štátneho daňového úradu, pokutu podľa odsekov 2 a 3 možno bez obmedzenia znížiť.“

8 § 7/D uvedeného zákona znie:

„Štátny daňový úrad môže na základe § 7/B a 7/C uložiť tomu istému daňovníkovi pokutu za nesplnenie povinnosti najviac v celkovej výške 1 miliardy HUF [približne 3,1 milióna eur].“

### *Maďarský zákon o daňovom poriadku*

9 Z § 17 ods. 1 písm. b) adózás rendjéröl szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom poriadku, ďalej len „zákon o daňovom poriadku“) vyplýva, že daňovník rezident si podaním žiadosti o registráciu na súde, ktorý vedie obchodný register, a žiadosti o pridelenie daňového identifikačného čísla automaticky splní povinnosť registrácie na štátnom daňovom úrade.

10 V prípade, ak si daňovník nesplní ohlasovaciu povinnosť, či už registrovať sa alebo oznámiť zmenu situácie, povinnosť poskytnúť informácie alebo založiť bankový účet a povinnosť podať daňové priznanie, možno mu uložiť, ako to vyplýva z § 172 uvedeného zákona, pokutu vo výške 500 000 HUF (približne 1 550 eur) alebo 1 000 000 HUF (približne 3 100 eur). Daňový orgán je tiež povinný pri ukladaní pokuty na tomto základe, uložiť daňovníkovi povinnosť splniť si svoju povinnosť, ktorú porušil, pričom stanoví lehotu na tento účel. Ak daňovník nedodrží stanovenú lehotu na vykonanie, výška pokuty sa zdvojnásobí. V prípade splnenia povinnosti možno uloženú pokutu znížiť bez obmedzenia.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

11 Rozhodnutím zo 16. januára 2017 daňový orgán konštatoval jednak, že Google Ireland vykonáva činnosť patriacu do pôsobnosti zákona o dani z reklamy, a jednak, že v rozpore s požiadavkami § 7/B ods. 1 tohto zákona sa nezaregistrovala na daňovom orgáne v lehote 15 dní od začatia svojej činnosti. V dôsledku toho jej daňový orgán uložil pokutu vo výške desať miliónov HUF (približne 31 000 eur) podľa § 7/B ods. 2 uvedeného zákona.

12 Rozhodnutiami prijatými v nasledujúcich štyroch dňoch daňový orgán uložil spoločnosti Google Ireland štyri nové pokuty, ktorých výška sa rovnala trojnásobku pokuty uloženej predtým v súlade s § 7/B ods. 3 zákona o dani z reklamy. Výsledkom rozhodnutia z 20. januára 2017 bolo to, že spoločnosti Google Ireland bola uložená celkovo maximálna zákonná výška pokuty 1 miliarda HUF (približne 3,1 milióna eur) stanovená v § 7/D tohto zákona.

13 Google Ireland podala žalobu o neplatnosť týchto rozhodnutí na vnútroštátny súd.

- 14 Na podporu svojej žaloby Google Ireland v prvom rade tvrdí, že uloženie pokút z dôvodu nesplnenia povinnosti zaregistrovať sa podľa § 7/B zákona o dani z reklamy je v rozpore s článkami 18 a 56 ZFEÚ. Ďalej tvrdí, že spoločnosti so sídlom na maďarskom území môžu ľahšie splniť povinnosti stanovené týmto zákonom než tie, ktoré sú usadené mimo tohto územia. Napokon sa domnieva, že pokuty, ktoré sú uložené týmto posledným uvedeným spoločnostiam z dôvodu, že si nespĺnili svoju ohlasovaciu povinnosť, sú odlišné od pokút uplatniteľných na spoločnosti usadené v Maďarsku, ktoré porušili podobnú povinnosť, a sú neprimerané vo vzťahu k závažnosti spáchaného porušenia, čo predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v Európskej únii.
- 15 Podľa spoločnosti Google Ireland sa daňovníci usadení v zahraničí nachádzajú tiež v menej výhodnej situácii ako spoločnosti usadené v Maďarsku, pokiaľ ide o výkon práva na účinný prostriedok nápravy. Hoci totiž majú právo podať opravný prostriedok proti rozhodnutiu, ktorým sa im ukladá pokuta, ktoré je podľa ustanovení § 7/B a § 7/D zákona o dani z reklamy právoplatné a vykonateľné už svojím doručením, spôsoby podania tohto opravného prostriedku obmedzujú rozsah ich práva. Konkrétne v rámci konania o žalobe upraveného v § 7/B ods. 4 zákona o dani z reklamy môže konajúci súd pripustiť len listinné dôkazy a rozhoduje bez pojednávania, hoci konanie, ktorým napadnú takéto rozhodnutie vnútroštátni daňovníci podľa zákona o pravidlách zdanenia, nepodlieha takýmto obmedzeniam, keďže títo daňovníci majú najmä právo podať správnu žalobu. Ustanovenia zákona o dani z reklamy teda nezaručujú osobe, ktorej je takáto pokuta uložená, právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces, ako je upravené v článku 47 Charty.
- 16 V tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýta na zlučiteľnosť § 7/B a § 7/D zákona o dani z reklamy s článkom 56 ZFEÚ a zásadou zákazu diskriminácie. Podľa tohto súdu povinnosť zaregistrovať sa, ako aj pokuty uložené v prípade nesplnenia tejto povinnosti – čo sú pokuty v rámci režimu sankcií veľmi represívnej povahy, ktoré majú trestajúcu povahu, – výrazne poškodzujú spoločnosti usadené mimo maďarského územia a skutočne môžu obmedziť slobodu poskytovania služieb v Únii. Predovšetkým sa domnieva, že pokiaľ ide o pokuty za nesplnenie povinnosti zaregistrovať sa, ktoré možno uložiť týmto spoločnostiam, zásada proporcionality nebola v prejednávanej veci pravdepodobne dodržaná. V tejto súvislosti na jednej strane uvádza, že týmto daňovníkom možno uložiť sériu pokút za päť dní, pričom daňový úrad môže každý deň strojnásobiť sumu predchádzajúcej pokuty. Tieto sankcie sa dokonca uplatňujú ešte predtým, ako sa daňovníci môžu dozvedieť o každodennom strojnásobení predchádzajúcej pokuty a nemôžu napraviť nesplnenie povinnosti, čím im znemožňuje zabrániť tomu, aby konečná pokuta dosiahla hornú hranicu 1 miliardy HUF (3,1 milióna eur). Táto okolnosť by tiež mohla podľa názoru vnútroštátneho súdu nastoliť otázku zlučiteľnosti tohto správneho konania s článkom 41 Charty. Na druhej strane vnútroštátny súd uvádza, že výška pokuty uloženej podľa § 7/D zákona o dani z reklamy je celkovo až 2 000-krát vyššia ako pokuta, ktorú možno uložiť spoločnosti usadenej v Maďarsku, ktorá si nespĺnila povinnosť daňovej registrácie stanovenú v § 172 zákona o daňovom poriadku.
- 17 Uvedený súd si napokon kladie otázku dodržania článku 47 Charty, keďže v rámci súdneho preskúmania upraveného v § 7/B ods. 4 zákona o dani z reklamy sú na rozdiel od bežného konania o správnom opravnom prostriedku prípustné len listinné dôkazy a konajúci súd nemôže nariadiť pojednávanie.
- 18 Za týchto okolností Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Majú sa články 18 a 56 [ZFEÚ], ako aj zákaz diskriminácie vykladať v tom zmysle, že bránia daňovej právnej úprave členského štátu, ktorého systém sankcií ukladá v prípade nesplnenia povinnosti registrovať sa na účely dane z reklamy pokutu za nesplnenie povinnosti, ktorá v prípade spoločností, ktoré nemajú sídlo v Maďarsku, môže byť celkovo až 2 000-krát vyššia ako pokuta uplatniteľná na spoločnosti so sídlom v Maďarsku?

2. Je potrebné domnievať sa, že pokuta uvedená v predchádzajúcej otázke, ktorá je mimoriadne vysoká a má trestnú povahu, môže odrádzať poskytovateľov služieb, ktorí nemajú sídlo v Maďarsku, od poskytovania služieb v tomto štáte?
3. Majú sa článok 56 ZFEÚ a zákaz diskriminácie vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave, podľa ktorej sa v prípade podnikov so sídlom v Maďarsku automaticky splní povinnosť registrovať sa, bez výslovnej žiadosti, pridelením maďarského daňového identifikačného čísla pri zápise do obchodného registra vedeného obchodným súdom v Maďarsku, nezávisle od toho, či podnik uverejňuje reklamu alebo nie, kým v prípade podnikov, ktoré nemajú sídlo v Maďarsku, ale uverejňujú reklamu v tomto štáte, k tomu nedochádza automaticky, ale tieto podniky musia túto povinnosť splniť osobitným spôsobom a v prípade, že to neurobia, možno im uložiť osobitnú sankciu?
4. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, majú sa článok 56 ZFEÚ a zákaz diskriminácie vykladať v tom zmysle, že bránia sankcii, o akú ide vo veci samej, uloženej za nesplnenie povinnosti registrovať sa na účely dane z reklamy, pokiaľ sa ukáže, že uvedená právna úprava je v rozpore s citovaným ustanovením?
5. Majú sa článok 56 ZFEÚ a zákaz diskriminácie vykladať v tom zmysle, že bránia ustanoveniu, podľa ktorého je v prípade podnikov so sídlom v zahraničí rozhodnutie, ktorým sa im ukladá pokuta, právoplatné a vykonateľné od jeho oznámenia a možno proti nemu podať opravný prostriedok len v rámci súdneho konania, v ktorom súd nemôže nariadiť pojednávanie a v ktorom sú prípustné len listinné dôkazy, kým v prípade podnikov so sídlom v Maďarsku možno podať opravný prostriedok v správnom konaní proti pokutám, ktoré im boli uložené, a navyše súdne konanie nie je nijakým spôsobom obmedzené?
- [6]. Má sa článok 56 ZFEÚ vykladať z hľadiska práva na spravodlivý proces stanoveného v článku 41 ods. 1 [Charty] v tom zmysle, že takáto požiadavka nie je splnená, ak sa uloží pokuta za nesplnenie povinnosti postupne deň za dňom, zakaždým v trojnásobnej výške bez toho, aby si bol poskytovateľ služieb vôbec vedomý predchádzajúceho rozhodnutia, v dôsledku čoho nemôže splniť svoju povinnosť predtým, ako sa mu uloží následná pokuta?
- [7]. Má sa článok 56 ZFEÚ v spojení s právom na riadnu správu vecí verejných stanoveným v článku 41 ods. 1 Charty, právom na vypočutie stanoveným v článku 41 ods. 2 písm. a) Charty, ako aj právom na účinný prostriedok nápravy a nezávislý súd stanoveným v článku 47 Charty vykladať v tom zmysle, že takéto požiadavky nie sú splnené, ak proti rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok v správnom konaní a v konaní o žalobe vo veci správneho súdnictva sú prípustné len listinné dôkazy a súd nemôže nariadiť pojednávanie?“

## O prejudiciálnych otázkach

- 19 Svojimi siedmimi prejudiciálnymi otázkami vnútroštátny súd v podstate uvádza tri kategórie nasledujúcich otázok.
- 20 Po prvé sa svojou treťou otázkou pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá poskytovateľom reklamných služieb usadených v inom členskom štáte ukladá ohlasovaciu povinnosť na účely ich zdanenia daňou z reklamy, zatiaľ čo poskytovatelia takýchto služieb usadení v členskom štáte zdanenia sú od tejto povinnosti oslobodení z dôvodu, že podliehajú ohlasovacej povinnosti alebo povinnosti registrácie z dôvodu, že podliehajú akejkoľvek inej dani uplatniteľnej na území uvedeného členského štátu.

- 21 Po druhé sa vnútroštátny súd svojou prvou, druhou, štvrtou a šiestou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej sa poskytovateľom služieb usadeným v inom členskom štáte, ktorí si nesplnili ohlasovaciu povinnosť na účely ich zdanenia daňou z reklamy, uloží za niekoľko dní séria pokút, ktorých výška sa od druhej pokuty strojnásobuje oproti predchádzajúcej sume pokuty pri každom novom konštatovaní nesplnenia tejto povinnosti a vedie to k vzniku kumulovanej sumy viacerých miliónov eur bez toho, aby títo poskytovatelia boli schopní splniť takúto ohlasovaciu povinnosť predtým, ako sa im doručí rozhodnutie, ktoré konečným spôsobom stanovuje kumulovanú sumu týchto pokút, pričom však suma pokuty, ktorá sa uloží poskytovateľovi usadenému v členskom štáte zdanenia, ktorý opomenul splniť si podobnú ohlasovaciu alebo registračnú povinnosť v rozpore so všeobecnými ustanoveniami vnútroštátnej daňovej právnej úpravy, je výrazne nižšia a nezvyšuje sa v prípade pokračujúceho nesplnenia tejto povinnosti ani v rovnakom pomere, ani nevyhnutne v tak krátkych lehotách.
- 22 Po tretie sa vnútroštátny súd svojou piatou a siedmou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ v spojení s článkami 41 a 47 Charty vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že rozhodnutia daňového orgánu o uložení sankcie prijaté voči poskytovateľovi služieb usadenému v inom členskom štáte, ktorý si nesplnil ohlasovaciu povinnosť, ktorú tento súd stanoví, podliehajú súdnemu preskúmaniu, v rámci ktorého vnútroštátny súd, na rozdiel od riadneho konania o správnej žalobe v daňovej oblasti, rozhoduje výlučne na základe dokladov bez toho, aby mal možnosť uskutočniť pojednávanie.
- 23 Tieto otázky treba preskúmať v práve uvedenom poradí.

### *O tretej otázke*

- 24 Na úvod treba uviesť, že vnútroštátny súd sa pýta Súdneho dvora na prípadné obmedzenie slobodného poskytovania služieb, uvedeného v článku 56 ZFEÚ, ktoré nespočíva v zdanení poskytovateľov reklamných služieb daňou z reklamy šírenej internetom, akou je daň uplatniteľná v Maďarsku, ale len v ohlasovacej povinnosti uloženej v tomto členskom štáte uvedeným poskytovateľom z dôvodu, že podliehajú uvedenej dani.
- 25 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že článok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu každej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá robí poskytovanie služieb medzi členskými štátmi zložitejším, než je poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu (rozsudok z 18. júna 2019, Rakúsko/Nemecko, C-591/17, EU:C:2019:504, bod 135 a citovaná judikatúra). Článok 56 ZFEÚ totiž vyžaduje odstránenie akýchkoľvek obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na tom, že poskytovateľ je usadený v inom členskom štáte ako štát, v ktorom sa poskytuje služba (rozsudok z 22. novembra 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, bod 28 a citovaná judikatúra).
- 26 Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenia slobodného poskytovania služieb. Na druhej strane sa zákaz stanovený v článku 56 ZFEÚ neuplatní na opatrenia, ktorých jediným účinkom je spôsobenie dodatočných nákladov predmetných služieb a ktoré sa rovnakým spôsobom vzťahujú na poskytovanie služieb medzi členskými štátmi a poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri najmä rozsudok z 18. júna 2019, Rakúsko/Nemecko, C-591/17, EU:C:2019:504, body 136 a 137, ako aj citovanú judikatúru).
- 27 V prejednávanej veci treba spresniť, že podľa § 7/B ods. 1 zákona o dani z reklamy každý daňovník podliehajúci uvedenej dani, ktorého daňový orgán nezaregistroval ako platiteľa určitej dane, je povinný podať formou tlačiva oznámenie na uvedenom správnom orgáne v lehote pätnástich dní od začatia zdaniteľnej činnosti.

- 28 Z toho na jednej strane vyplýva, že ohlasovacia povinnosť stanovená v § 7/B ods. 1 tohto zákona nepodmieňuje výkon reklamnej činnosti na maďarskom území a že na druhej strane tejto povinnosti podliehajú poskytovatelia reklamných služieb, ktorí pred začatím svojej zdaniteľnej reklamnej činnosti nie sú v Maďarsku registrovaní na účely žiadnej dane, zatiaľ čo od tejto povinnosti sú oslobodení poskytovatelia reklamných služieb, ktorí sú už zaregistrovaní na akúkoľvek daň v tomto členskom štáte, nezávisle od miesta usadenia všetkých týchto poskytovateľov.
- 29 Táto ohlasovacia povinnosť, ktorá je administratívnou formalitou, sama osebe nepredstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb.
- 30 Vôbec sa totiž nezdá, že by ohlasovacia povinnosť stanovená v § 7/B ods. 1 zákona o dani z reklamy ukladala poskytovateľom reklamných služieb, ktorí nie sú usadení na maďarskom území, dodatočné administratívne zaťaženie v porovnaní so zaťažením, ktorému podliehajú poskytovatelia reklamných služieb usadení na tomto území.
- 31 Je pravda, že poskytovatelia reklamných služieb usadení v Maďarsku sú oslobodení od tejto povinnosti. Ako totiž uvádza vnútroštátny súd, tieto osoby sa na základe vnútroštátneho daňového práva považujú za osoby, ktoré automaticky spĺňajú uvedenú povinnosť.
- 32 Okolnosť, že títo poskytovatelia sú oslobodení od tejto ohlasovacej povinnosti, však nepredstavuje vo vzťahu k poskytovateľom reklamných služieb usadeným v iných členských štátoch rozdielne zaobchádzanie, ktoré by mohlo predstavovať obmedzenie slobodného poskytovania služieb.
- 33 V prvom rade je totiž nesporné, že títo poslední uvedení poskytovatelia sú tiež oslobodení od ohlasovacej povinnosti na základe § 7/B ods. 1 zákona o dani z reklamy, ak sa už prihlásili alebo zaregistrovali na daňovom orgáne na akúkoľvek inú priamu alebo nepriamu daň vyberanú v Maďarsku.
- 34 Ďalej oslobodenie od tejto ohlasovacej povinnosti, hoci z väčšej časti majú z neho prospech poskytovatelia služieb so sídlom na maďarskom území, nemá za následok odrazenie od cezhraničného poskytovania reklamných služieb, ale vyhnutie sa tomu, aby poskytovatelia, ktorí už sú zaregistrovaní na daňovom orgáne, museli splniť zbytočnú administratívnu formalitu, keďže cieľom uvedenej ohlasovacej povinnosti je práve to, aby sa tomuto daňovému orgánu umožnilo identifikovať daňovníkov na účely dane z reklamy. Z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, konkrétne vyplýva, že poskytovateľ služieb usadený v Maďarsku je povinný podať žiadosť o zápis do obchodného registra a o pridelenie daňového čísla.
- 35 Napokon žiadna skutočnosť, ktorá by bola Súdnemu dvoru oznámená v rámci tohto konania, nenaznačuje, že kroky, ktoré je potrebné podniknúť na splnenie povinnosti predmetného ohlásenia, by boli náročnejšie ako kroky, ktoré sa musia podniknúť tak na účely registrácie na daňovom úrade z titulu inej dane, ako aj na účely zápisu do vnútroštátneho obchodného registra.
- 36 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá poskytovateľom reklamných služieb usadeným v inom členskom štáte ukladá ohlasovaciu povinnosť na účely ich zdanenia daňou z reklamy, zatiaľ čo poskytovatelia takýchto služieb usadení v členskom štáte zdanenia sú od tejto povinnosti oslobodení z dôvodu, že podliehajú ohlasovacej povinnosti alebo povinnosti registrácie z titulu akejkoľvek inej dane uplatniteľnej na území uvedeného členského štátu.

### *O prvej, druhej, štvrtej a šiestej otázke*

- 37 Treba pripomenúť, že hoci režimy sankcií v daňovej oblasti patria v prípade neexistencie harmonizácie na úrovni Únie do právomoci členských štátov, tieto režimy nemôžu mať za následok ohrozenie slobôd stanovených Zmluvou o FEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 1988, Romkes, 299/86, EU:C:1988:103, bod 17).
- 38 Preto, ako v podstate poznamenala generálna advokátka v bode 63 svojich návrhov, treba preskúmať, či sankcie spojené s nepodaním ohlásenia stanoveného v § 7/B ods. 1 zákona o dani z reklamy sú v rozpore so slobodným poskytovaním služieb uvedeným v článku 56 ZFEÚ.
- 39 Zo skutočností predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že podľa § 7/B ods. 2 a 3 tohto zákona každý daňovník podliehajúci dani z reklamy, ktorý ešte nie je zaregistrovaný na vnútroštátnom daňovom orgáne ako daňovník z titulu iného zdanenia a ktorý si nesplní ohlasovaciu povinnosť, ktorá mu prináleží, sa vystavuje zaplateniu viacerých pokút, pričom výška prvej z nich, stanovená na 10 miliónov HUF (približne 31 000 eur), sa v každý deň akéhokoľvek nového zistenia nesplnenia tejto povinnosti strojnásobuje, až kým nedosiahne za niekoľko dní na základe § 7/D uvedeného zákona maximálnu kumulovanú výšku 1 miliardy HUF (približne 3,1 milióna eur).
- 40 Z formálneho hľadiska sa tento režim sankcií uplatňuje bez rozdielu na všetkých daňovníkoch, ktorí si nesplnili ohlasovaciu povinnosť na základe zákona o dani z reklamy, nezávisle od členského štátu, na ktorého území sú usadené.
- 41 Ako však v podstate uviedla generálna advokátka v bode 77 svojich návrhov, iba osoby, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v Maďarsku, skutočne podstupujú riziko, že im budú uložené sankcie stanovené v § 7/B ods. 2 a 3 a v § 7/D zákona o dani z reklamy, keďže vzhľadom na osobnú pôsobnosť § 7/B ods. 1 uvedeného zákona sú ohlasovacej povinnosti zbavení poskytovatelia služieb, ktorých vnútroštátny daňový orgán zaregistroval ako daňovníkov na účely akejkoľvek dane v Maďarsku.
- 42 Je pravda, že poskytovatelia reklamných služieb usadení v Maďarsku môžu byť sankcionovaní za nesplnenie podobných povinností týkajúcich sa ohlásenia a registrácie, ktoré im vyplývajú zo všeobecných ustanovení vnútroštátnej daňovej právnej úpravy.
- 43 Režim sankcií stanovený v § 7/B a § 7/D zákona o dani z reklamy však umožňuje uložiť pokuty vo výške výrazne vyššej, než aké vyplývajú z uplatnenia § 172 zákona o daňovom poriadku v prípade, že poskytovateľ reklamných služieb usadený v Maďarsku poruší svoju registračnú povinnosť stanovenú v § 17 ods. 1 písm. b) uvedeného zákona. Okrem toho suma pokút uložených na základe tohto režimu sa nezvýši v prípade pokračujúceho nesplnenia dotknutej povinnosti registrácie ani v takom významnom rozsahu, ani nevyhnutne v tak krátkych lehotách, ako sú tie, ktoré sa uplatňujú v rámci režimu sankcií stanoveného zákonom o dani z reklamy.
- 44 Vzhľadom na rozdielne zaobchádzanie, ktoré zavádza medzi poskytovateľmi reklamných služieb podľa toho, či sú alebo nie sú registrovaní na daňové účely v Maďarsku, režim sankcií dotknutý vo veci samej, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ZFEÚ.
- 45 Takéto obmedzenie však môže byť prípustné, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu a za predpokladu, že v takom prípade je jeho uplatnenie vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. mája 2016, Wolf, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 58, a z 25. júla 2018, PI, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 52).



- 46 V prejednávanej veci sa maďarská vláda na účely odôvodnenia tohto obmedzenia formálne odvoláva na potrebu zachovať koherenciu svojho daňového systému, ale v podstate uvádza dôvody spojené so zabezpečením účinnosti daňových kontrol a vymáhania dane.
- 47 Súdny dvor už rozhodol, že nevyhnutnosť zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ako aj zaistiť vymáhanie dane môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Súdny dvor tiež rozhodol, že uloženie sankcií, vrátane sankcií trestnej povahy, je možné považovať za potrebné na zabezpečenie účinného dodržiavania vnútroštátnej právnej úpravy, avšak pod podmienkou, že povaha a výška uloženej sankcie sú v každom jednotlivom prípade primerané závažnosti porušenia, ktoré má táto sankcia postihnúť [pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. mája 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 59, a z 25. júla 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 57].
- 48 Pokiaľ ide v prvom rade o primeranosť systému sankcií zavedeného § 7/B a § 7/D zákona o dani z reklamy vzhľadom na ciele uvádzané maďarskou vládou, treba uviesť, že uloženie pokút v dostatočne vysokej výške na sankcionovanie nesplnenia ohlasovacej povinnosti stanovenej v § 7/B ods. 1 tohto zákona je takej povahy, že má dotknutých poskytovateľov reklamných služieb, ktorí podliehajú takejto povinnosti, odradiť od porušenia tejto povinnosti a predísť tak tomu, aby členský štát zdanenia bol zbavený možnosti účinne kontrolovať podmienky uplatňovania dotknutej dane a oslobodenia od nej.
- 49 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvádzaných Maďarskom, pokiaľ ide o výšku pokút uložených v prípade nesplnenia ohlasovacej povinnosti, treba konštatovať, že táto právna úprava zavádza systém sankcií, v rámci ktorého poskytovateľovi služieb, ktorý si nesplnil túto administratívnu formalitu, možno uložiť za niekoľko dní v intervaloch jedného dňa pokuty, ktorých suma sa od druhého dňa strojnásobuje oproti sume predchádzajúcej pokuty pri príležitosti každého nového konštatovania nesplnenia tejto povinnosti, čo vedie ku kumulovanej sume 1 miliardy HUF (približne 3,1 milióna eur), bez toho, aby príslušný orgán poskytol tomuto poskytovateľovi dostatočný čas na to, aby si splnil svoje povinnosti, dal mu príležitosť predložiť pripomienky a sám preskúmal závažnosť porušenia. Za týchto podmienok je táto právna úprava neprimeraná.
- 50 Na jednej strane totiž neexistuje žiadna súvislosť medzi exponenciálnym zvýšením kumulovanej sumy pokút, ktorá môže dosiahnuť niekoľko miliónov eur, v osobitne krátkych lehotách, a závažnosťou nesplnenia si v takýchto lehotách administratívnej formality, ktorou je ohlasovacia povinnosť stanovená v § 7/B ods. 1 zákona o dani z reklamy. Zdá sa teda, že výška uložených pokút je stanovená bez ohľadu na obrat, ktorý predstavuje základ dane, ktorá sa má vymáhať. Za týchto okolností je celkom možné, že kumulovaná suma sankcií uložených podľa § 7/B ods. 2 a 3 zákona o dani z reklamy presahuje obrat dosiahnutý daňovníkom.
- 51 Na druhej strane, keďže predmetná právna úprava stanovuje, že správny orgán má automaticky a „deň po dni“ prijímať rozhodnutia o sankciách, aké boli prijaté vo veci samej, iba niekoľko dní oddeľuje prijatie a oznámenie prvého rozhodnutia o uložení sankcie daňovníkovi, ktorým sa mu ukladá pokuta vo výške 10 miliónov HUF (približne 31 000 eur), od oznámenia posledného rozhodnutia o uložení sankcie, z ktorého vyplýva, že celková výška pokút dosahuje zákonnú hranicu 1 miliardy HUF (približne 3,1 milióna eur). Aj keby tento daňovník konal s náležitou starostlivosťou, v každom prípade by nemohol splniť svoju ohlasovaciu povinnosť v členskom štáte zdanenia pred prijatím tohto posledného uvedeného rozhodnutia v členskom štáte usadenia, a nemôže sa teda vyhnúť značnému zvýšeniu sumy predchádzajúcich pokút. To tiež preukazuje, že metóda výpočtu pokút stanovená vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej nezohľadňuje závažnosť konania poskytovateľov reklamných služieb, ktorí porušili svoju ohlasovaciu povinnosť.

- 52 Je pravda, ako uviedla maďarská vláda vo svojich písomných pripomienkach, že podľa § 7/B ods. 5 zákona o dani z reklamy daňová správa môže „neobmedzene“ znížiť výšku pokút stanovených v § 7/B ods. 2 a 3 tohto zákona, ak si daňovník splní svoju ohlasovaciu povinnosť, keď ho na to tento orgán po prvýkrát vyzval.
- 53 Zo samotného znenia tohto ustanovenia však vyplýva, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom má daňový úrad v tejto súvislosti len možnosť. Pokuta však nestráca svoju neprimeranosť len na základe skutočnosti, že orgány členského štátu môžu len na základe svojej diskrečnej právomoci znížiť jej výšku.
- 54 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú, druhú, štvrtú a šiestu otázku odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej sa poskytovateľom služieb usadeným v inom členskom štáte, ktorý si nesplnil ohlasovaciu povinnosť na účely ich zdanenia daňou z reklamy, uloží za niekoľko dní séria pokút, ktorých výška sa od druhej pokuty strojnásobuje oproti sume predchádzajúcej pokuty pri každom novom konštatovaní nesplnenia tejto povinnosti, čo vedie ku kumulovanej sume niekoľkých miliónov eur, bez toho, aby príslušný orgán pred prijatím rozhodnutia stanovujúceho konečným spôsobom kumulovanú sumu týchto pokút, poskytol týmto poskytovateľom služieb dostatočný čas na to, aby si splnili svoje povinnosti, dal im príležitosť predložiť pripomienky a sám preskúmal závažnosť porušenia, kým suma pokuty, ktorá sa uloží poskytovateľovi usadenému v členskom štáte zdanenia, ktorý opomenul splniť si podobnú ohlasovaciu alebo registračnú povinnosť v rozpore so všeobecnými ustanoveniami vnútroštátnej daňovej právnej úpravy, je výrazne nižšia a nezvyšuje sa v prípade pokračujúceho nesplnenia takejto povinnosti ani v takom istom rozsahu, ani nevyhnutne v takých krátkych lehotách.

#### *O piatej a siedmej otázke*

- 55 Z odpovede na prvú, druhú, štvrtú a šiestu otázku vyplýva, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca taký režim pokút, aký sa uplatňuje v prípade nesplnenia ohlasovacej povinnosti dotknutej vo veci samej, je nezlučiteľná s článkom 56 ZFEÚ. Preto nie je potrebné odpovedať na piatu a siedmu otázku.

#### **O trovách**

- 56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

- Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá poskytovateľom reklamných služieb usadeným v inom členskom štáte ukladá ohlasovaciu povinnosť na účely ich zdanenia daňou z reklamy, zatiaľ čo poskytovatelia takýchto služieb usadení v členskom štáte zdanenia sú od tejto povinnosti oslobodení z dôvodu, že podliehajú ohlasovacej povinnosti alebo povinnosti registrácie z titulu akejkolvek inej dane uplatniteľnej na území uvedeného členského štátu.**
- Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej sa poskytovateľom služieb usadeným v inom členskom štáte, ktorý si nesplnil ohlasovaciu povinnosť na účely ich zdanenia daňou z reklamy, uloží za niekoľko dní séria pokút, ktorých výška sa od druhej pokuty strojnásobuje oproti sume predchádzajúcej pokuty pri každom novom konštatovaní nesplnenia tejto povinnosti, čo vedie ku kumulovanej sume**

**niekoľkých miliónov eur, bez toho, aby príslušný orgán pred prijatím rozhodnutia stanovujúceho konečným spôsobom kumulovanú sumu týchto pokút, poskytol týmto poskytovateľom služieb dostatočný čas na to, aby si splnili svoje povinnosti, dal im príležitosť predložiť pripomienky a sám preskúmal závažnosť porušenia, kým suma pokuty, ktorá sa uloží poskytovateľovi usadenému v členskom štáte zdanenia, ktorý opomenul splniť si podobnú ohlasovaciu alebo registračnú povinnosť v rozpore so všeobecnými ustanoveniami vnútroštátnej daňovej právnej úpravy, je výrazne nižšia a nezvyšuje sa v prípade pokračujúceho nesplnenia takejto povinnosti ani v takom istom rozsahu, ani nevyhnutne v takých krátkych lehotách.**

Podpisy