A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2020. március 3.*

„Előzetes döntéshozatal – Szolgáltatásnyújtás szabadsága – EUMSZ 56. cikk – Korlátozások – Adórendelkezések – Reklámtevékenységek után kivetett és az árbevételen alapuló adó – Az adóhatóságnál történő nyilvántartásba vételre vonatkozó kötelezettségek – A hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve – Bírságok – Az arányosság elve”

A C-482/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2018. július 24-én érkezett, 2018. július 13-i határozatával terjesztett elő

a **Google Ireland Limited**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, R. Silva de Lapuerta elnökhelyettes, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (előadó) és I. Jarukaitis tanácselnökök, Juhász E., C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Șereș tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. június 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Google Ireland Limited képviseletében Szür Z. és Kelemen D. ügyvédek,

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z., meghatalmazotti minőségben,

– a cseh kormány képviseletében M. Smolek, J. Vláčil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement, L. Malferrari és Sipos A., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

a főtanácsnok indítványának a 2019. szeptember 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 18. és EUMSZ 56. cikknek, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 41. és 47. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Írországban letelepedett Google Ireland Limited társaság és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Magyarország) között azon határozatok tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyekkel ez utóbbi egymást követően több mulasztási bírságot szabott ki e társasággal szemben arra tekintettel, hogy az megsértette a reklámadó-köteles tevékenységet végző adóalanyokra vonatkozóan a magyar szabályozásban előírt bejelentkezési kötelezettséget.

Jogi háttér

A reklámadóról szóló magyar törvény

3 A reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény 2017. január 1-jén hatályos változata (a továbbiakban: reklámadóról szóló törvény) szerinti 2. §-a (1) bekezdésének e) pontja előírja, hogy reklámadó-köteles az interneten, túlnyomórészt magyar nyelven vagy túlnyomórészt magyar nyelvű internetes oldalon reklám közzététele.

4 E törvény 2. §-a (2) bekezdésének b) pontja értelmében:

„[a]dóköteles a reklám közzétételének megrendelése, kivéve ha a reklám közzétételének megrendelője

ba) a 3. § (1) bekezdés szerinti adóalanytól a 3. § (3) bekezdés szerinti nyilatkozat kiadását kérte, és ezt a tényt hitelt érdemlően igazolni tudja, és

bb) a ba) pont szerint kért nyilatkozatot a reklám közzétételéről szóló számla, számviteli bizonylat kézhezvételétől számított 10 munkanapon belül nem kapta meg és

bc) a ba) szerinti tényt, a közzétevő személyét, és a közzététel ellenértékét az állami adóhatósághoz bejelentette[.]”

5 A reklámadótörvény 3. §-ának (1) bekezdése értelmében „[a]z adó alanya – illetőségétől függetlenül –” mindenki, aki az interneten, túlnyomórészt magyar nyelven vagy túlnyomórészt magyar nyelvű internetes oldalon reklámot tesz közzé.

6 A reklámadóról szóló törvény 3. §-ának (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az (1) bekezdés szerinti adóalanynak a reklám közzétételének ellenértékéről szóló számlán vagy számviteli bizonylaton vagy más okiraton (így különösen a reklám közzétételére vonatkozó szerződésben) nyilatkoznia kell arról, hogy az adókötelezettség őt terheli és az adóbevallási, adófizetési kötelezettségének eleget tesz, vagy arról a tényről, hogy az adóévben, reklám közzététele után adófizetési kötelezettség nem terheli. […]”

7 E törvény 7/B. §-ának szövege a következő:

„(1) Az a 3. § (1) bekezdés szerinti adóalany, amelyet az állami adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként nem vett nyilvántartásba, a 2. § (1) bekezdés szerinti adóköteles tevékenység megkezdését követő 15 napon belül köteles bejelentkezni az állami adóhatóság által rendszeresített nyomtatványon. […]

(2) Ha az (1) bekezdés szerinti adóalany a bejelentkezési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az állami adóhatóság – a kötelezettség teljesítésére való felhívás mellett – első alkalommal 10 millió forint [HUF] [hozzávetőleg 31 000 euró] mulasztási bírságot szab ki.

(3) A mulasztás ismételt megállapítása esetén az állami adóhatóság az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosát kitevő mulasztási bírságot szab ki.

(4) Az állami adóhatóság az (1) bekezdés szerinti bejelentkezési kötelezettség elmulasztását naponta határozatban állapítja meg, amely a közléssel jogerős és végrehajtható, ellene bírósági felülvizsgálatnak van helye. A bírósági felülvizsgálati eljárásban kizárólag okirati bizonyításnak van helye, és a bíróság tárgyaláson kívül határoz.

(5) Ha az adóalany az állami adóhatóság első alkalommal való felhívására bejelentkezési kötelezettségét teljesíti, akkor a (2) és (3) bekezdés szerinti bírság korlátlanul enyhíthető.”

8 Az említett törvény 7/D. §-a a következőket mondja ki:

„Az állami adóhatóság ugyanazon adóalany terhére a 7/B. § és a 7/C. § alapján összesen legfeljebb 1 milliárd [HUF] [hozzávetőleg 3,1 millió euró] mulasztási bírságot szabhat ki.”

Az adózás rendjéről szóló magyar törvény

9 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: adózás rendjéről szóló törvény) 17. §-a (1) bekezdésének b) pontjából kitűnik, hogy a belföldi illetőségű adóalany a cégbírósághoz intézett bejegyzés iránti kérelem benyújtásával és az adószám megállapítására irányuló kérelmével automatikusan teljesíti az állami adóhatósághoz történő bejelentkezési kötelezettséget.

10 Amint az az említett törvény 172. cikkéből következik, az adózó bejelentési – bejelentkezési, illetve változásbejelentési –, adatszolgáltatási, pénzforgalmi számlanyitási kötelezettség, továbbá bevallási kötelezettség elmulasztása esetén adott esetben 500 000 HUF (hozzávetőleg 1550 euró), illetve 1 000 000 HUF (hozzávetőleg 3100 euró) összegű bírsággal sújtható. A mulasztási bírság ezen alapon való megállapításával egyidejűleg az adóhatóság az adózót – határidő tűzésével – az elmulasztott kötelezettség teljesítésre hívja fel. A kiszabott bírság kétszeresét kell megállapítani, ha a teljesítésre előírt határidőt az adózó elmulasztotta. A kötelezettség teljesítése esetén a kiszabott bírság korlátlanul mérsékelhető.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 2017. január 16-i határozatában az adóhatóság egyrészt megállapította, hogy a Google Ireland a reklámadóról szóló törvény hatálya alá tartozó tevékenységet folytat, másrészt pedig hogy a tevékenysége megkezdését követő 15 napon belül nem jelentkezett be az adóhatóságnál, megsértve ezzel e törvény 7/B. §-a (1) pontjának előírásait. Következésképpen az adóhatóság az említett törvény 7/B. cikkének (2) bekezdése alapján tízmillió HUF (hozzávetőleg 31 000 euró) összegű mulasztási bírságot szabott ki vele szemben.

12 A következő négy nap során hozott határozatokban az adóhatóság négy újabb mulasztási bírságot szabott ki a Google Irelanddel szemben, amelyek összege a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (3) bekezdésével összhangban mindegyik esetben az előzőleg kiszabott mulasztási bírság összege háromszorosának felelt meg. A 2017. január 20-i határozat nyomán a Google Irelanddel szemben az e törvény 7/D. §-ában rögzített felső határként mindösszesen 1 milliárd HUF (jelenleg hozzávetőleg 3,1 millió euró) összegű bírság került kiszabásra.

13 A Google Ireland az e határozatok hatályon kívül helyezésére irányuló keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

14 Keresetének alátámasztására a Google Ireland először is arra hivatkozik, hogy a reklámadó 7/B. §-a szerinti bejelentkezési kötelezettség elmulasztása miatt történő bírságkiszabás ellentétes az EUMSZ 18. és EUMSZ 56. cikkel. Ezt követően arra hivatkozik, hogy a Magyarország területén letelepedett társaságok könnyebben eleget tudnak tenni az e törvényben megállapított kötelezettségeknek, mint a Magyarország területén kívül letelepedett társaságok. Végül úgy véli, hogy az utóbbi társaságokkal szemben a bejelentkezési kötelezettségük elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírságok eltérnek azon mulasztási bírságoktól, amelyeket azon Magyarországon letelepedett társaságokra kell alkalmazni, amelyek valamely hasonló kötelezettséget sértenek meg, a jogsértés súlyához képest pedig aránytalanok, ily módon az Európai Unión belüli szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősülnek.

15 A Google Ireland álláspontja szerint a külföldön letelepedett adóalanyok a hatékony jogorvoslathoz való jog gyakorlását illetően szintén kedvezőtlenebb helyzetben vannak, mint a Magyarországon letelepedett vállalkozások. Ugyanis jóllehet jogosultak arra, hogy bírósági jogorvoslattal éljenek a velük szemben mulasztási bírságot kiszabó határozat ellen, amely határozat a reklámadóról szóló törvény 7/B. és 7/D. §-ának rendelkezései alapján önmagában a közléssel jogerős és végrehajtható, az e jogorvoslat gyakorlására vonatkozó részletes szabályok korlátozzák joguk terjedelmét. Közelebbről, az eljáró bíróság a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (4) bekezdésében előírt jogorvoslati eljárás keretében kizárólag okirati bizonyítást folytathat le, és tárgyaláson kívül határoz, miközben az adózás rendjéről szóló törvény alapján a belföldi illetőségű adóalanyok tekintetében alkalmazandó jogorvoslati eljárás nincs alávetve ilyen korlátozásoknak, mivel ezen adóalanyokat többek között közigazgatási jogorvoslati kérelem benyújtására irányuló jog illeti meg. A reklámadóról szóló törvény rendelkezései tehát nem biztosítják a Charta 47. cikke szerinti hatékony jogorvoslathoz és tisztességes eljáráshoz való jogot azon személy számára, akivel szemben ilyen bírságot szabtak ki.

16 Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a reklámadóról szóló törvény 7/B. és 7/D. §-a összeegyeztethető-e az EUMSZ 56. cikkel és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével. E bíróság szerint a bejelentkezési kötelezettség, valamint az e kötelezettség elmulasztása esetén kiszabott mulasztási bírságok – amely bírságok súlyosan megtorló, büntető jellegű szankciórendszer részét képezik – igen hátrányosak a Magyarország területén kívül letelepedett társaságokra nézve, és ténylegesen alkalmasak az Unión belüli szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozására. Közelebbről, azon mulasztási bírságokat illetően, amelyekkel a bejelentkezési kötelezettség elmulasztása miatt e társaságok sújthatók, úgy véli, hogy a jelen ügyben valószínűsíthetően nem tartották tiszteletben az arányosság elvét. E tekintetben egyrészt rámutat arra, hogy ezen adóalanyokkal szemben öt napon belül egymást követően több mulasztási bírság szabható ki, az adóhatóság pedig minden nap megháromszorozhatja a korábban kiszabott mulasztási bírság összegét. Márpedig e szankciókat még azt megelőzően alkalmazzák, hogy az adóalanyok tudomást szerezhetnének arról, hogy az előzőleg kiszabott mulasztási bírság összege naponta megháromszorozódik, illetve hogy pótolhatnák a mulasztásukat, ily módon lehetetlenné teszi számukra annak megakadályozását, hogy a véglegesen fizetendő bírság összege elérje az 1 milliárd HUF-os (hozzávetőleg 3,1 millió euró) felső határt. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint e körülmény azt a kérdést is felvetheti, hogy ezen eljárás összeegyeztethető-e a Charta 41. cikkével. Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a reklámadóról szóló törvény 7/D. §-a alapján

kiszabott mulasztási bírság mértéke összességében akár 2000-szer magasabb lehet a Magyarországon letelepedett olyan társaságokkal szemben kiszabható mulasztási bírságokéhoz képest, amelyek nem teljesítik az adózás rendjéről szóló törvény 172. §-ában előírt adónyilvántartásba vételi kötelezettséget.

17 Végül az említett bíróságban felmerül a Charta 47. cikke tiszteletben tartásának kérdése, amennyiben a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (4) bekezdésében előírt bírósági felülvizsgálati eljárás keretében – a rendes közigazgatási jogorvoslati eljárástól eltérően – kizárólag okirati bizonyításnak van helye, mivel a bíróság az ügyben nem tarthat tárgyalást.

18 A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország), mivel úgy ítélte meg, hogy e kérdések nem válaszolhatók meg a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ 18. és EUMSZ 56. cikket], valamint a diszkrimináció tilalmát, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adójogi szabályozás, amely a reklámadóval kapcsolatos bejelentkezési kötelezettség elmulasztásához kapcsolódó bírságolási rendszer során a Magyarországon letelepedett társaságokra kiszabható mulasztási bírságnál összességében akár 2000-szer magasabb mulasztási bírság kiszabását teszi lehetővé a Magyarországon nem letelepedett társaságokra nézve?

2) Az előző kérdésben meghatározott kirívóan magas, büntető jellegű szankció alkalmas-e arra, hogy a Magyarországon nem letelepedett szolgáltatót visszatartsa attól, hogy Magyarországon szolgáltatást nyújtson?

3) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. [cikket] és a diszkrimináció tilalmát, hogy azzal ellentétes az olyan szabályozás, ami szerint a Magyarországon letelepedett vállalkozásoknak a magyar cégbírósági bejegyzés során a magyar adószám kibocsátással automatikusan – külön kérelem nélkül – teljesül a bejelentkezési kötelezettség, függetlenül attól is, hogy egyáltalán végeznek-e reklámközzétételt, míg a Magyarországon nem letelepedett, de Magyarországon reklámközzétételt végző vállalkozásoknak ez nem automatikus, hanem külön eleget kell tenniük a bejelentkezési kötelezettségnek, amelynek elmulasztása esetén külön szankcionálhatók?

4) Amennyiben az első kérdésre a válasz igen, akkor az EUMSZ 56. [cikket] és a diszkrimináció tilalmát úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló szankció, amelyet a reklámadóhoz kapcsolódó bejelentkezési kötelezettség elmulasztása megsértéséért szabtak ki, amennyiben az ilyen szabályozás e cikkel ellentétesnek bizonyul?

5) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. [cikket] és a diszkrimináció tilalmát, hogy azzal ellentétes az a rendelkezés, amely szerint a külföldön letelepedett vállalkozások számára kiszabott bírságról rendelkező határozat a közléssel jogerős és végrehajtható, és amely felülvizsgálatára csak olyan bírósági eljárásban van lehetőség, amely során a bíróság nem tarthat tárgyalást és kizárólag okirati bizonyításnak van helye, míg a Magyarországon letelepedett vállalkozások számára a kiszabott bírság fellebbezéssel támadható, és ezen túlmenően a bírósági eljárásra vonatkozóan sincsenek korlátozások?

[6)] Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. [cikket] [a Charta] 41. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes ügyintézéshez való jogra tekintettel, hogy e követelmény nem teljesül, ha a mulasztási bírság úgy kerül naponta háromszoros mértékben kiszabásra, hogy a korábbi határozat még nem jut a szolgáltató tudomására, ekként a mulasztását lehetetlen pótolnia a következő bírságkiszabásig?

[7)] Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. [cikket] a Charta 41. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes ügyintézéshez való jogra, a 41. cikk (2) bekezdés a) pontjában foglalt meghallgatáshoz való jogra, a 47. cikkben foglalt hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jogra

figyelemmel, hogy e követelmények nem teljesülnek, ha a határozat fellebbezéssel nem támadható, és a bírósági felülvizsgálati eljárás során kizárólag okirati bizonyításnak van helye, valamint a bíróság az ügyben tárgyalást nem tarthat?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

19 A kérdést előterjesztő bíróság a hét kérdésével lényegében az alábbi három kérdéscsoportot veti fel.

20 Először is, a harmadik kérdésével arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a valamely másik tagállamban letelepedett reklámszolgáltatókat a reklámadó-alanyiságuk tekintetében bejelentkezési kötelezettség alá veti, miközben az adóztató tagállamban letelepedett ilyen szolgáltatásokat nyújtók mentesülnek ezen kötelezettség alól arra tekintettel, hogy az említett tagállam területén alkalmazandó bármely másik adónem tekintetében fennálló adóalanyiságuk címén bejelentési vagy nyilvántartásba vételi kötelezettség alá esnek.

21 Másodszor, első, második, negyedik és hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján a valamely másik tagállamban letelepedett olyan szolgáltatásnyújtókkal szemben, amelyek a reklámadó-alanyiságuk tekintetében nem tettek eleget a bejelentkezési kötelezettségnek, néhány nap alatt több mulasztási bírság kerül kiszabásra, amelyek összege a második mulasztási bírságtól kezdődően a mulasztás ismételt megállapítása esetén az előzőleg kiszabott mulasztási bírság összegéhez képest megháromszorozódik, és amelyek összesítve több millió euró összeget eredményeznek, anélkül hogy e szolgáltatásnyújtók képesek lennének az ilyen bejelentkezési kötelezettség teljesítésére azon határozat kézhezvételét megelőzően, amely végleges jelleggel rögzíti e bírságok halmozott összegét, miközben azon mulasztási bírság összege, amelyet az adóztató tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtóval szemben szabnak ki arra tekintettel, hogy az a nemzeti adózási szabályozás általános rendelkezéseinek a megsértésével nem tett eleget egy hasonló bejelentkezési vagy nyilvántartásba vételi kötelezettségnek, lényegesen alacsonyabb, és az ilyen kötelezettség folyamatos be nem tartása esetén nem ugyanilyen mértékben és nem is szükségszerűen ilyen rövid határidőn belül növekszik.

22 Harmadszor, ötödik és hetedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a Charta 41. és 47. cikkével összefüggésben értelmezett EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az adóhatóság által valamely másik tagállamban letelepedett, az e szabályozásban előírt bejelentkezési kötelezettségnek eleget nem tevő szolgáltatásnyújtóval szemben hozott szankciót kiszabó határozatokkal szemben olyan bírósági jogorvoslat nyújtható be, amelynek keretében – az adózás területén rendelkezésre álló rendes közigazgatási jogorvoslati eljárástól eltérően – az eljáró nemzeti bíróság kizárólag az iratok alapján hoz határozatot, anélkül hogy az ügyben tárgyalás tartására lenne lehetősége.

23 E kérdéseket az imént ismertetett sorrendben kell megvizsgálni.

A harmadik kérdésről

24 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EUMSZ 56. cikk szerinti olyan esetleges korlátozására nézve vár választ a Bíróságtól, amelyet nem a reklámszolgáltatóknak a Magyarországon alkalmazotthoz hasonló, az interneten közzétett reklám után kivetett adó tekintetében fennálló adóalanyisága, hanem kizárólag az említett adó tekintetében fennálló adóalanyiság címén az említett szolgáltatásnyújtókkal szemben e tagállamban előírt bejelentkezési kötelezettség képezi.

25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 56. cikkbe ütközik minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást a kizárólag egy tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál nehezebbé teszi (2019. június 18-i Ausztria kontra Németország ítélet, C-591/17, EU:C:2019:504, 135. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanis az EUMSZ 56. cikk megköveteli az ezen alapvető szabadságot érintő minden olyan korlátozás megszüntetését, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő tagállamban telepedett le (lásd különösen: 2018. november 22-i Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank ítélet, C-625/17, EU:C:2018:939, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik. Ezzel szemben nem tartoznak az EUMSZ 56. cikk szerinti tilalom hatálya alá azon intézkedések, amelyek egyedüli hatása az, hogy a szóban forgó szolgáltatások nyújtását illetően többletköltséget eredményeznek, és ugyanolyan módon érintik a tagállamok közötti, mint a tagállamon belüli szolgáltatásnyújtást (lásd különösen: 2019. június 18-i Ausztria kontra Németország ítélet, C-591/17, EU:C:2019:504, 136. és 137. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A jelen ügyben pontosítani kell, hogy a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (1) bekezdése szerint az említett adó minden olyan alanya, amelyet az állami adóhatóság nem vett nyilvántartásba valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként, az adóköteles tevékenység megkezdését követő tizenöt napon belül köteles az említett adóhatóságnál az e hatóság által rendszeresített nyomtatványon bejelentkezni.

28 Ebből következően, egyrészt az e törvény 7/B. §-ának (1) bekezdése szerinti bejelentkezési kötelezettség nem köti feltételekhez a reklámok közzétételére irányuló tevékenység Magyarország területén való folytatását, másrészt pedig azok a reklámszolgáltatók tartoznak e kötelezettség hatálya alá, akik az adóköteles reklámtevékenységük megkezdését megelőzően adójogi szempontból nem kerültek Magyarországon nyilvántartásba vételre, míg mentesülnek e kötelezettség alól azok a reklámszolgáltatók, akiket valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként adójogi szempontból már nyilvántartásba vettek e tagállamban, függetlenül attól, hogy mindezen szolgáltatók letelepedési helye hol található.

29 E bejelentkezési kötelezettség – ami adminisztratív követelménynek minősül – önmagában nem képezi a szolgáltatásnyújtás szabadságának akadályát.

30 Ugyanis egyáltalán nem tűnik úgy, hogy a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (1) bekezdése szerinti bejelentkezési kötelezettség a nem Magyarország területén letelepedett reklámszolgálatók számára adminisztratív többletterhet jelent azon terhekhez képest, amelyeket az e területen letelepedett reklámszolgáltatóknak kell viselniük.

31 Kétségtelen, hogy a Magyarországon letelepedett reklámszolgáltatók mentesülnek e kötelezettség alól. Ugyanis, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, ez utóbbiakat a nemzeti adójogi szabályozás értelmében úgy kell tekinteni, mint amelyek automatikusan teljesítik az említett kötelezettséget.

32 Ugyanakkor az a körülmény, hogy e szolgáltatók mentesülnek e bejelentkezési kötelezettség alól, a más tagállamokban letelepedett reklámszolgáltatók tekintetében nem valósít meg olyan eltérő bánásmódot, amely alkalmas arra, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősüljön.

33 Ugyanis, először is, nem vitatott, hogy ez utóbbi szolgáltatók a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (1) bekezdése alapján szintén mentesülnek a bejelentkezési kötelezettség alól, amennyiben az adóhatóságnál bármely más Magyarországon kivetett közvetlen vagy közvetett adónem hatálya alá tartozó adózóként már bejelentkeztek vagy nyilvántartásba vételre kerültek.

34 Továbbá az e bejelentkezési kötelezettség alóli mentesítés, jóllehet az túlnyomórészt a Magyarország területén letelepedett szolgáltatók számára jelent előnyt, nem a határokon átnyúló reklámszolgáltatás-nyújtás visszatartásával, hanem azzal jár, hogy az adóhatóságnál már nyilvántartásba vett szolgáltatók tekintetében elkerülhető valamely adminisztratív követelmény felesleges teljesítése, mivel az említett bejelentkezési kötelezettség éppen arra irányul, hogy lehetővé tegye ezen adóhatóság számára a reklámadó alanyainak azonosítását. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból közelebbről az következik, hogy a Magyarországon letelepedett szolgáltatók cégjegyzékbe történő bejegyzés iránti kérelem és adószám megállapítására irányuló kérelem benyújtására kötelesek.

35 Végül a jelen eljárásban a Bíróság tudomására hozott egyetlen körülmény sem utal arra, hogy a szóban forgó bejelentkezési kötelezettség teljesítése érdekében teendő lépések nehezebbek lennének, mint amelyeket az adóhatóságnál valamely adónem tekintetében való nyilvántartásba vétel vagy a belföldi cégnyilvántartásba történő bejegyzés érdekében meg kell tenni.

36 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a valamely másik tagállamban letelepedett reklámszolgáltatókat a reklámadó-alanyiságuk tekintetében bejelentkezési kötelezettség alá veti, miközben az adóztató tagállamban letelepedett ilyen szolgáltatásokat nyújtók mentesülnek ezen kötelezettség alól arra tekintettel, hogy az említett tagállam területén alkalmazandó bármely másik adónem tekintetében fennálló adóalanyiságuk címén bejelentési vagy nyilvántartásba vételi kötelezettség alá esnek.

Az első, második, negyedik és hatodik kérdésről

37 Emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet az adóztatással kapcsolatos szankciók rendszere uniós szintű harmonizáció hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik, az ilyen rendszerek nem járhatnak az EUM-Szerződésben előírt szabadságok veszélyeztetésével (lásd ebben az értelemben: 1988. február 25-i Drexl ítélet, 299/86, EU:C:1988:103, 17. pont).

38 Ennélfogva, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 63. pontjában megjegyezte, meg kell vizsgálni, hogy a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (1) bekezdésében előírt bejelentkezési kötelezettség elmulasztásához kapcsolódó szankciók ellentétesek-e az EUMSZ 56. cikkben szereplő szolgáltatásnyújtás szabadságával.

39 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy e törvény 7/B. §-ának (2) és (3) bekezdése szerint a reklámadó valamennyi olyan alanya, amelyet az adóhatóság valamely másik adónem hatálya alá tartozó adózóként még nem vett nyilvántartásba, és amely nem teljesíti a vele szemben előírt bejelentkezési kötelezettséget, egymást követően több mulasztási bírsággal sújtható, az első alkalommal kiszabott mulasztási bírság 10 millió HUF-ban (hozzávetőleg 31 000 euró) meghatározott összege pedig e mulasztás ismételt megállapítása esetén naponta háromszorosára nő mindaddig, amíg néhány napon belül el nem éri az említett törvény 7/D. §-ában megállapított 1 milliárd HUF-os (hozzávetőleg 3,1 millió euró) halmozott maximális összeget.

40 Formális szempontból e szankciórendszer megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden olyan adóalanyra, amely nem teljesíti a reklámadóról szóló törvény alapján fennálló bejelentkezési kötelezettségét, függetlenül attól, hogy melyik tagállamban telepedett le.

41 Ugyanakkor, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 77. pontjában lényegében rámutatott, valójában csak a Magyarországon adóilletőséggel nem rendelkező adóalanyokat fenyegeti annak veszélye, hogy velük szemben a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (2) és (3) bekezdése, illetve 7/D. §-a szerinti szankció kiszabására kerül sor, mivel – figyelemmel az említett törvény 7/B. §-a

(1) bekezdésének személyi hatályára – azon szolgáltatók, amelyeket a nemzeti adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként nyilvántartásba vett, mentesülnek a bejelentkezési kötelezettség alól.

42 Nem vitás, hogy a Magyarországon letelepedett reklámszolgáltatók szankcionálhatók a nemzeti adójogi szabályozás általános rendelkezései alapján velük szemben előírt hasonló bejelentkezési és nyilvántartásba vételi kötelezettségek teljesítésének elmulasztása miatt.

43 Ugyanakkor a reklámadóról szóló törvény 7/B. és 7/D. §-ában előírt szankciórendszer olyan mulasztási bírságok kiszabását teszi lehetővé, amelyek összege jelentősen magasabb az adózás rendjéről szóló törvény 172. §-ának alkalmazásából eredő, olyan esetben kiszabott mulasztási bírságok összegénél, amikor valamely Magyarországon letelepedett reklámszolgáltató megsérti az említett törvény 17. §-a (1) bekezdésének b) pontja szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettségét. Másfelől az érintett nyilvántartásba vételi kötelezettség folyamatos be nem tartása esetén az utóbbi törvény alapján kiszabott mulasztási bírságok összege nem ilyen jelentős mértékben és nem is szükségszerűen ilyen rövid határidőn belül növekszik, mint a reklámadóról szóló törvényben előírt szankciórendszer keretében alkalmazandó mulasztási bírságok esetében.

44 Figyelemmel a reklámszolgáltatók között az alapján bevezetett eltérő bánásmódra, hogy azokat Magyarországon adójogi szempontból már nyilvántartásba vették-e, vagy sem, az alapügyben szóban forgó szankciórendszer a szolgáltatásnyújtás szabadsága EUMSZ 56. cikkben főszabályként tiltott korlátozásának minősül.

45 Ugyanakkor az ilyen korlátozás megengedhető, ha azt közérdeken alapuló nyomós okok igazolják, és amennyiben ilyen esetben a korlátozás alkalmas az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem lépi túl az ahhoz szükséges mértéket (lásd különösen, ebben az értelemben: 2016. május 26-i NN (L) International ítélet, C-48/15, EU:C:2016:356, 58. pont; 2018. július 25-i TTL ítélet, C-553/16, EU:C:2018:604, 52. pont).

46 A jelen ügyben e korlátozás igazolása érdekében a magyar kormány formálisan az adórendszere koherenciája megőrzésének szükségességével érvel, de lényegében az adóellenőrzések hatékonyságának és a hatékony adóbeszedésnek a biztosításán alapuló indokokra hivatkozik.

47 A Bíróság e tekintetben már elismerte, hogy az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége, valamint az adó beszedésének biztosítása olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak minősülhet, amely igazolhatja a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását. A Bíróság azt is megállapította, hogy a szankciók előírása – ideértve a büntetőjogi jellegűeket is – szükségesnek tekinthető a nemzeti szabályozás tényleges tiszteletben tartásának biztosításához, feltéve azonban, hogy az előírt büntetés minden esetben arányban áll a szankcionálni kívánt jogsértés súlyával (lásd ebben az értelemben: 2016. május 26-i NN (L) International ítélet, C-48/15, EU:C:2016:356, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. július 25-i TTL ítélet, C-553/16, EU:C:2018:604, 57. pont).

48 Ami, először is, a reklámadóról szóló törvény 7/B. és 7/D. §-ával létrehozott szankciórendszernek a magyar kormány által hivatkozott célokra tekintettel való megfelelőségét illeti, meg kell jegyezni, hogy a bejelentkezési kötelezettség elmulasztásának szankcionálására az e törvény 7/B. §-ának (1) bekezdésében előírt, kellően magas összegű mulasztási bírság megállapítása alkalmas lehet arra, hogy visszatartsa az e kötelezettség hatálya alá tartozó reklámszolgáltatókat attól, hogy megsértsék e kötelezettséget, valamint annak elkerülésére, hogy megfosszák az adóztató tagállamot annak lehetőségétől, hogy hatékonyan ellenőrizze az érintett adó alkalmazási és mentességi feltételeit.

49 Ami, másodszor, azon kérdést illeti, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem haladja-e meg a Magyarország által a bejelentkezési kötelezettség megsértése esetén fizetendő mulasztási bírság összegének vonatkozásában hivatkozott célok eléréséhez szükséges mértéket, meg kell állapítani, hogy e szabályozás olyan szankciórendszert hoz létre, amelynek keretében azon szolgáltatóval

szemben, amely nem tett eleget ezen adminisztratív követelménynek, néhány nap alatt – mindössze egyetlen napos időközökkel – mulasztási bírságok szabhatók ki, amelyek összege a második mulasztási bírságtól kezdődően a mulasztás ismételt megállapítása esetén az előzőleg kiszabott mulasztási bírság összegéhez képest megháromszorozódik, és amelyek összesítve 1 milliárd HUF-ot (hozzávetőleg 3,1 millió euró) elérő összeget eredményeznek, anélkül hogy az illetékes hatóság biztosítaná e szolgáltató számára a kötelezettségei teljesítéséhez szükséges időt, hogy lehetőséget adna a számára az észrevételei megtételére, illetve hogy e hatóság maga vizsgálatot folytatna le a jogsértés súlyossága tekintetében. E körülmények között e szabályozás aránytalan jellegű.

50 Ugyanis, egyrészt, semmilyen összefüggés nem áll fenn a mulasztási bírságok halmozott összegének – amely elérheti a több millió eurót – rendkívül rövid időn belül történő exponenciális növekedése, és azon adminisztratív követelmény ilyen határidőkön belül történő elmulasztásának súlyossága között, amelynek a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (1) bekezdésében előírt bejelentkezési kötelezettség minősül. Ily módon úgy tűnik, hogy a kiszabott bírságok összege a behajtani tervezett adó adóalapját képező árbevétel figyelmen kívül hagyásával kerül megállapításra. E körülmények között könnyen előfordulhat, hogy a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (2) és (3) bekezdése alapján kiszabott bírságok együttes összege meghaladja az adóalany által elért árbevételt.

51 Másrészt, mivel a szóban forgó szabályozás előírja, hogy az adóhatóság automatikusan és „naponta” hozza meg az alapügyben hozotthoz hasonló szankciót kiszabó határozatokat, csupán néhány nap választja el az adóalanyra 10 millió HUF (hozzávetőleg 31 000 euró) összegű mulasztási bírságot kiszabó első szankciót megállapító határozat elfogadását és közlését azon utolsó szankciót kiszabó határozat közlésétől, amelyből kiderül, hogy a mulasztási bírságok halmozott összege eléri a törvényben rögzített 1 milliárd HUF-os (hozzávetőleg 3,1 millió euró) felső határt. Továbbá, még ha ezen adóalany rendkívüli gondossággal is járna el, gyakorlatilag képtelen lenne arra, hogy az adóztató tagállamban azt megelőzően teljesítse a bejelentkezési kötelezettségét, hogy ez utóbbi határozatot a letelepedési helye szerinti tagállamban kézhez venné, így tehát nem kerülhetné el a korábbi mulasztási bírságok összegének jelentős emelését. Ez szintén azt támasztja alá, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által előírt mulasztási bírságok számítási módszere nem veszi figyelembe a bejelentkezési kötelezettségüket megsértő reklámszolgáltatók magatartásának súlyosságát.

52 Nem vitás, amint arra a magyar kormány az írásbeli észrevételeiben hivatkozik, hogy a reklámadóról szóló törvény 7/B. §-ának (5) bekezdése alapján ha az adóalany az állami adóhatóság első alkalommal való felhívására bejelentkezési kötelezettségét teljesíti, akkor a 7/B. § (2) és (3) bekezdés szerinti bírság összege „korlátlanul” enyhíthető.

53 Ugyanakkor magának e rendelkezésnek a szövegéből az következik, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az adóhatóság számára ez csupán lehetőség. Márpedig a bírság nem veszíti el aránytalan jellegét pusztán amiatt, hogy a tagállam hatóságai – kizárólag saját mérlegelésük alapján – csökkenthetik annak összegét.

54 A fenti megfontolásokra tekintettel az első, második, negyedik és hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján a valamely másik tagállamban letelepedett olyan szolgáltatásnyújtókkal szemben, amelyek a reklámadó-alanyiságuk tekintetében nem tettek eleget a bejelentkezési kötelezettségnek, néhány nap alatt egymást követően több mulasztási bírság kerül kiszabásra, amelyek összege a második mulasztási bírságtól kezdődően a mulasztás ismételt megállapítása esetén az előzőleg kiszabott mulasztási bírság összegéhez képest megháromszorozódik, és amelyek összesítve több millió euró összeget eredményeznek, anélkül hogy az illetékes hatóság az e bírságok halmozott összegét végleges jelleggel megállapító határozat elfogadását megelőzően biztosítaná e szolgáltatók számára a kötelezettségeik teljesítéséhez szükséges időt, hogy lehetőséget adna számukra az észrevételeik megtételére, illetve hogy e hatóság maga vizsgálatot folytatna le a jogsértés súlyossága tekintetében, miközben azon mulasztási bírság összege, amelyet az adóztató tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtóval szemben szabnak ki arra tekintettel, hogy az a nemzeti adózási szabályozás

általános rendelkezéseinek a megsértésével nem tett eleget egy hasonló bejelentkezési vagy nyilvántartásba vételi kötelezettségnek, lényegesen alacsonyabb, és az ilyen kötelezettség folyamatos be nem tartása esetén nem ugyanilyen mértékben és nem is szükségszerűen ilyen rövid határidőkön belül növekszik.

Az ötödik és a hatodik kérdésről

55 Az első, második, negyedik és hatodik kérdésre adott válaszból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó bejelentkezési kötelezettség be nem tartása esetén alkalmazandóhoz hasonló bírságolási rendszert előíró nemzeti szabályozás összeegyeztethetetlen az EUMSZ 56. cikkel. Következésképpen az ötödik és hatodik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

56 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

1) **Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a valamely másik tagállamban letelepedett reklámszolgáltatókat a reklámadó-alanyiságuk tekintetében bejelentkezési kötelezettség alá veti, miközben az adóztató tagállamban letelepedett ilyen szolgáltatásokat nyújtók mentesülnek ezen kötelezettség alól arra tekintettel, hogy az említett tagállam területén alkalmazandó bármely másik adó tekintetében fennálló adóalanyiságuk címén bejelentési vagy nyilvántartásba vételi kötelezettség alá esnek.**

2) **Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely alapján a valamely másik tagállamban letelepedett olyan szolgáltatásnyújtókkal szemben, amelyek a reklámadó-alanyiságuk tekintetében nem tettek eleget a bejelentkezési kötelezettségnek, néhány nap alatt egymást követően több mulasztási bírság kerül kiszabásra, amelyek összege a második mulasztási bírságtól kezdődően a mulasztás ismételt megállapítása esetén az előzőleg kiszabott mulasztási bírság összegéhez képest megháromszorozódik, és amelyek összesítve több millió euró összeget eredményeznek, anélkül hogy az illetékes hatóság az e bírságok halmozott összegét végleges jelleggel megállapító határozat elfogadását megelőzően biztosítaná e szolgáltatók számára a kötelezettségeik teljesítéséhez szükséges időt, hogy lehetőséget adna számukra az észrevételeik megtételére, illetve hogy e hatóság maga vizsgálatot folytatna le a jogsértés súlyossága tekintetében, miközben azon mulasztási bírság összege, amelyet az adóztató tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtóval szemben szabnak ki arra tekintettel, hogy az a nemzeti adózási szabályozás általános rendelkezéseinek a megsértésével nem tett eleget egy hasonló bejelentkezési vagy nyilvántartásba vételi kötelezettségnek, lényegesen alacsonyabb, és az ilyen kötelezettség folyamatos be nem tartása esetén nem ugyanilyen mértékben és nem is szükségszerűen ilyen rövid határidőkön belül növekszik.**

Lenaerts	Silva de Lapuerta	Bonichot
Arabadjiev	Regan	Rodin
Rossi	Jarukaitis	Juhász

Toader Šváby Biltgen

Jürimäe

Kihirdetve Luxembourgban, a 2020. március 3-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

K. Lenaerts
elnök