Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Palvelujen tarjoamisen vapaus – SEUT 56 artikla – Rajoitukset – Verotus – Liikevaihtoon perustuva mainosvero – Veroviranomaisessa rekisteröitymistä koskevat velvoitteet – Syrjintäkiellon periaate – Seuraamusmaksut – Suhteellisuusperiaate

Asiassa C-482/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari) on esittänyt 13.7.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.7.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Google Ireland Limited

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, S. Rodin, L. S. Rossi (esittelevä tuomari) ja I. Jarukaitis sekä tuomarit E. Juhász, C. Toader, D. Šváby, F. Biltgen ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.6.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Google Ireland Limited, edustajinaan Z. Szür ja D. Kelemen, ügyvédek,

– Unkarin hallitus, asiamiehenään M. Z. Fehér,

– Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, J. Vláčil ja O. Serdula,

– Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement, L. Malferrari ja A. Sipos,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.9.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 18 ja SEUT 56 artiklan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 41 ja 47 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Google Ireland Limited, joka on Irlantiin sijoittautunut yhtiö, ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (veroviranomainen, Unkari) ja jossa on kyse päätöksistä, joilla mainittu viranomainen on määrännyt kyseiselle yhtiölle joukon seuraamusmaksuja sillä perusteella, että yhtiö on laiminlyönyt Unkarin lainsäädännössä säädetyn mainosveron alaista toimintaa harjoittaville henkilöille kuuluvan ilmoitusvelvoitteen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unkarin mainosverolaki

3 Mainosverosta vuonna 2014 annetun lain nro XXII (reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény), sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2017 (jäljempänä mainosverolaki), 2 §:n 1 momentin e kohdassa säädetään, että mainosveron alaista on kaikki mainosten julkaiseminen internetissä, silloin kun se toteutetaan valtaosaltaan unkarin kielellä tai valtaosaltaan unkarinkielisillä internetsivustoilla.

4 Kyseisen lain 2 §:n 2 momentin b kohdassa säädetään seuraavaa:

”mainoksen julkaisemisen tilaaminen on veronalaista, paitsi jos mainoksen julkaisemisen tilannut asiakas

ba) on pyytänyt 3 §:n 1 momentissa mainittua verovelvollista antamaan 3 §:n 3 momentissa mainitun ilmoituksen ja se pystyy näyttämään tämän seikan uskottavasti toteen, ja

bb) se ei ole saanut ba kohdan mukaisesti pyytämäänsä ilmoitusta 10 arkipäivän kuluessa mainoksen julkaisemista koskevan laskun tai kirjanpitotositteen vastaanottamisesta, ja

bc) se on ilmoittanut valtion veroviranomaiselle ba kohdassa mainitun seikan, mainoksen julkaisseen henkilön ja julkaisemisen vastasuoritteen.”

5 Kyseisen lain 3 §:n 1 momentin mukaan jokainen, joka ottaa hoitaakseen mainosten julkaisemisen internetissä, silloin kun se toteutetaan valtaosaltaan unkariksi tai valtaosaltaan unkarinkielisillä internetsivustoilla, ”on verovelvollinen asuinpaikastaan riippumatta”.

6 Mainosverolain 3 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 momentissa tarkoitetun verovelvollisen on ilmoitettava ilmoituksen julkaisemisen vastasuoritetta koskevassa laskussa, kirjanpitotositteessa tai muussa asiakirjassa (erityisesti ilmoituksen julkaisemista koskevassa sopimuksessa), että se on velvollinen veron maksamiseen ja että se täyttää verotukselliset ilmoittamis- ja suorittamisvelvoitteensa, tai että se ei kyseisellä verotuskaudella ole velvollinen maksamaan mainosveroa. – –”.

7 Mainosverolain 7/B §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Edellä 3 §:n 1 momentissa tarkoitetun verovelvollisen, joka ei ole rekisteröityneenä kansallisessa veroviranomaisessa minkään veron maksajaksi, on rekisteröidyttävä jättämällä tätä tarkoitusta varten oleva lomake valtion veroviranomaiselle 15 päivän määräajan kuluessa 2 §:n 1 momentissa tarkoitetun veronalaisen toiminnan aloittamisesta. – –

2. Mikäli verovelvollinen ei täytä 1 momentin mukaista rekisteröitymisvelvoitettaan, kansallinen veroviranomainen paitsi vaatii sitä täyttämään velvoitteensa myös määrää sille ensimmäisen laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun, jonka suuruus on 10 miljoonaa Unkarin forinttia [HUF] [noin 31 000 euroa].

3. Mikäli velvoitteen täyttämättä jättäminen todetaan toistamiseen, valtion veroviranomainen määrää laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun, joka on määrältään kolme kertaa edellisen seuraamusmaksun suuruinen.

4. Valtion viranomainen toteaa päivittäin antamallaan päätöksellä 1 momentissa tarkoitettua rekisteröitymistä koskevan velvoitteen täyttämättä jättämisen. Päätökset ovat lopullisia ja täytäntöönpanokelpoisia niiden tiedoksiannosta alkaen, ja niihin voidaan hakea muutosta tuomioistuimessa. Tässä muutoksenhakumenettelyssä hyväksytään ainoastaan kirjallisia todisteita, ja tuomioistuin ratkaisee asian ilman asiassa järjestettävää suullista käsittelyä.

5. Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettua laiminlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua voidaan alentaa rajoituksetta, jos verovelvollinen noudattaa veroviranomaisten ensimmäistä kehotusta ja täyttää rekisteröitymisvelvoitteensa.”

8 Kyseisen lain 7/D §:ssä säädetään seuraavaa:

”Seuraamusmaksut, jotka valtion veroviranomainen voi määrätä laiminlyönnistä yhdelle ja samalle verovelvolliselle 7/B ja 7/C §:n nojalla, voivat olla yhteismäärältään enintään miljardi Unkarin forinttia (HUF) [noin 3, 1 miljoonaa euroa].”

Verotusmenettelystä annettu Unkarin laki

9 Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusmenettelylaki) 17 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään, että esittämällä kaupparekisteriä pitävälle tuomioistuimelle rekisteröintihakemuksen liitteineen sekä hakemuksen verotunnisteen saamiseksi verovelvollinen täyttää automaattisesti velvoitteensa rekisteröityä valtiollisessa tulli- ja veroviranomaisessa.

10 Mainitun lain 172 §:stä käy ilmi, että mikäli verovelvollinen ei täytä velvoitettaan rekisteröityä tai ilmoittaa tilanteensa muutokset tai velvoitettaan toimittaa tietoja tai avata käyttötili taikka velvoitettaan jättää veroilmoitus, sille voidaan määrätä 500 000 forintin (noin 1 550 euron) tai mahdollisesti 1 000 000 forintin (noin 3 100 euron) suuruinen seuraamusmaksu tapauksesta riippuen. Kun veroviranomainen määrää tällä perusteella seuraamusmaksun, sen on myös velvoitettava verovelvollinen täyttämään laiminlyöty velvoite asettamalla tätä varten määräaika. Jos verovelvollinen ei täytä velvoitettaan tätä varten asetetun määräajan kuluessa, määrätty seuraamusmaksu kaksinkertaistetaan. Jos velvoite täytetään, seuraamusmaksua voidaan alentaa rajoituksetta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Veroviranomainen totesi 16.1.2017 tekemässään päätöksessä yhtäältä, että Google Ireland harjoitti mainosverolain soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa, ja toisaalta, ettei se ollut rekisteröitynyt veroviranomaisessa 15 päivän kuluessa toimintansa aloittamisesta, mikä oli kyseisen lain 7/B §:n 1 momentin säännösten vastaista. Näin ollen veroviranomainen määräsi sille mainitun lain 7/B §:n 2 momentin nojalla kymmenen miljoonan forintin (n. 31 000 euron) suuruisen seuraamusmaksun.

12 Veroviranomainen määräsi seuraavien neljän päivän aikana tekemillään päätöksillä Google Irelandille neljä uutta seuraamusmaksua, joista kunkin määrä oli kolme kertaa edeltävän seuraamusmaksun määrä mainosverolain 7/B §:n 3 momentin mukaisesti. Google Irelandille määrättiin 20.1.2017 tehdyn päätöksen seurauksena tämän lain 7/D §:ssä säädetty enimmäismäärä, joka oli yhteensä miljardi forinttia (noin 3,1 miljoona euroa).

13 Google Ireland nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen, jossa se vaati näiden päätösten kumoamista.

14 Google Ireland väittää kanteensa tueksi ensinnäkin, että seuraamusmaksujen määrääminen mainosverolain 7/B §:ssä säädetyn rekisteröitymisvelvoitteen laiminlyönnin perusteella on ristiriidassa SEUT 18 ja SEUT 56 artiklan kanssa. Lisäksi se väittää, että Unkariin sijoittautuneet yhtiöt voivat täyttää helpommin kyseisessä laissa säädetyt velvoitteet kuin ne yhtiöt, jotka ovat sijoittautuneet Unkarin ulkopuolelle. Lopuksi se katsoo, että seuraamusmaksut, jotka viimeksi mainituille yhtiöille määrätään sen perusteella, että nämä ovat laiminlyöneet rekisteröitymisvelvoitteensa, eroavat seuraamusmaksuista, joita sovelletaan Unkariin sijoittautuneisiin yhtiöihin, jotka ovat laiminlyöneet samankaltaisen velvoitteen, ja ne ovat suhteettomia rikkomisen vakavuuteen nähden, mikä merkitsee näin ollen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta Euroopan unionissa.

15 Google Irelandin mukaan ulkomaille sijoittautuneet verovelvolliset ovat epäedullisemmassa asemassa kuin Unkariin sijoittautuneet yhtiöt myös siltä osin kuin on kyse mahdollisuudesta käyttää tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevaa oikeutta. On nimittäin niin, että vaikka niillä on oikeus hakea muutosta päätökseen, jolla niille on määrätty seuraamusmaksu, joka on mainosverolain 7/B ja 7/D §:n säännösten mukaisesti lopullinen ja täytäntöönpanokelpoinen jo tiedoksiannosta lähtien, tällaista muutoksenhakua koskevat yksityiskohtaiset säännöt rajoittavat kuitenkin niiden oikeuden laajuutta. Erityisesti mainosverolain 7/B §:n 4 momentissa tarkoitetussa muutoksenhakumenettelyssä tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi asia on saatettu, voi hyväksyä vain asiakirjatodisteita ja antaa ratkaisunsa ilman suullista käsittelyä, kun taas riitauttamismenettelyyn, jota sovelletaan kotimaisiin verovelvollisiin verotusmenettelylain nojalla, ei kohdistu tällaisia rajoituksia, koska näillä verovelvollisilla on muun muassa oikeus hakea muutosta hallinnollisessa menettelyssä. Mainosverolain säännöksillä ei siis taata henkilölle, jolle tällainen seuraamusmaksu määrätään, perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettua oikeutta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä mainosverolain 7/B ja 7/D §: n yhteensoveltuvuutta SEUT 56 artiklan ja syrjintäkiellon periaatteen kanssa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan rekisteröitymisvelvoite ja tämän velvoitteen noudattamatta jättämisestä määrätyt seuraamusmaksut – jotka kuuluvat erittäin repressiiviseen seuraamusjärjestelmään ja ovat rangaistusluonteisia – ovat erittäin haitallisia Unkarin alueen ulkopuolelle sijoittautuneille yhtiöille ja ne ovat tosiasiallisesti omiaan rajoittamaan palvelujen tarjoamisen vapautta unionissa. Se katsoo erityisesti näille yhtiöille rekisteröitymisvelvoitteen noudattamatta jättämisestä määrättävien seuraamusmaksujen osalta, että nyt käsiteltävässä asiassa ei todennäköisesti ole noudatettu suhteellisuusperiaatetta. Tästä se toteaa yhtäältä, että näille verovelvollisille voidaan määrätä useita seuraamusmaksuja viiden päivän aikana ja että veroviranomainen voi joka päivä kolminkertaistaa edellisen seuraamusmaksun määrän. Näitä seuraamuksia sovelletaan kuitenkin jo ennen kuin verovelvolliset ovat saaneet tiedon edellisen seuraamusmaksun määrän kolminkertaistamisesta ja

ennen kuin ne voivat korjata laiminlyöntiä, jolloin niiden on mahdotonta estää sitä, että lopullisesti maksettava seuraamusmaksu saavuttaa 1 miljardin forintin (3,1 miljoonan euron) ylärajan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä seikka voi myös herättää kysymyksen kyseisen hallinnollisen menettelyn yhteensopivuudesta perusoikeuskirjan 41 artiklan kanssa. Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että mainosverolain 7/D §:n nojalla määrätyn seuraamusmaksun kokonaismäärä on jopa 2 000 kertaa suurempi kuin seuraamusmaksu, joka voidaan määrätä Unkariin sijoittautuneelle yhtiölle, joka ei täytä verotusmenettelylain 172 §:ssä säädettyä velvoitetta rekisteröityä verotusta varten.

17 Lopuksi kyseinen tuomioistuin pohtii perusoikeuskirjan 47 artiklan noudattamista siltä osin kuin mainosverolain 7/B §:n 4 momentissa säädetyssä muutoksenhakumenettelyssä, toisin kuin tavanomaisessa hallinnollisessa muutoksenhakumenettelyssä, hyväksytään ainoastaan asiakirjatodisteet eikä asiaa käsittelevä tuomioistuin voi järjestää suullista käsittelyä.

18 Koska Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari) katsoo, ettei se voi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella vastata näihin kysymyksiin, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 18 ja SEUT 56 artiklaa ja syrjintäkieltoa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka seuraamusjärjestelmässä sen velvoitteen, jonka mukaan mainosverotusta varten on rekisteröidyttävä, täyttämättä jättämisestä säädetään määrättäväksi laiminlyönnistä johtuva seuraamusmaksu, joka yhtiöille, jotka eivät ole sijoittautuneet Unkariin, voi olla yhteensä jopa 2 000 kertaa suurempi kuin Unkariin sijoittautuneisiin yhtiöihin sovellettava seuraamusmaksu?

2) Voidaanko katsoa, että edellisessä kysymyksessä kuvattu seuraamus, jonka määrä on huomattavan suuri ja joka on luonteeltaan rankaiseva, voi saada muualle kuin Unkariin sijoittautuneet palvelujen tarjoajat luopumaan palvelujen tarjoamisesta kyseisessä valtiossa?

3) Onko SEUT 56 artiklaa ja syrjintäkieltoa tulkittava siten, että ne ovat esteenä lainsäädännölle, jonka mukaan Unkariin sijoittautuneiden yritysten tapauksessa rekisteröitymisvelvoite täyttyy automaattisesti, ilman erityistä hakemusta, annettaessa Unkarin verotunniste kaupparekisteriin merkitsemisen yhteydessä, riippumatta siitä, julkaiseeko yritys mainoksia, kun samalla sellaisten yritysten tapauksessa, jotka eivät ole sijoittautuneet Unkariin mutta jotka julkaisevat mainoksia tässä valtiossa, tämä ei tapahdu automaattisesti vaan niiden on täytettävä rekisteröitymistä koskeva velvoite erikseen, ja jos ne eivät näin tee, niille voidaan määrätä erityinen seuraamus?

4) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko SEUT 56 artiklaa ja syrjintäkieltoa tulkittava niin, että ne ovat esteenä pääasian oikeusriidan kohteena olevan kaltaiselle seuraamukselle, jota sovelletaan sen velvoitteen, jonka mukaan mainosverotusta varten on rekisteröidyttävä, täyttämättä jättämiseen, koska kyseinen lainsäädäntö on mainitun artiklan vastainen?

5) Onko SEUT 56 artiklaa ja syrjintäkieltoa tulkittava siten, että ne ovat esteenä säännökselle, jonka mukaan ulkomaille sijoittautuneiden yritysten tapauksessa päätös, jolla niille määrätään seuraamusmaksu, on lopullinen ja täytäntöönpanokelpoinen sen tiedoksiannosta alkaen ja jonka mukaan päätökseen voi hakea muutosta ainoastaan sellaista tuomioistuinmenettelyä käyttäen, jossa tuomioistuin ei saa pitää suullista käsittelyä ja jossa hyväksytään vain kirjallisia todisteita, mutta Unkariin sijoittautuneille yrityksille määrättyihin seuraamusmaksuihin voidaan hakea muutosta hallinnollisesti eikä tuomioistuinmenettelyä ole mitenkään rajattu?

6) Onko SEUT 56 artiklaa, kun otetaan samalla huomioon perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohdassa asetettu oikeus oikeudenmukaiseen asiansa käsittelyyn, tulkittava siten, että tämä edellytys ei täyty, kun laiminlyönnistä johtuva seuraamusmaksu määrätään päivittäin kolminkertaistaen sen määrä joka kerta ilman, että palveluntarjoaja on vielä saanut tietoonsa aiempaa päätöstä, minkä vuoksi sen on mahdotonta korjata laiminlyöntiään ennen seuraavan seuraamusmaksun määräämistä?

7) Onko SEUT 56 artiklaa, kun otetaan samalla huomioon perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohdassa asetettu oikeus oikeudenmukaiseen asiansa käsittelyyn, perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan a alakohdassa asetettu oikeus tulla kuulluksi ja perusoikeuskirjan 47 artiklassa asetettu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen, tulkittava siten, etteivät nämä edellytykset täyty, kun päätökseen ei voi hakea muutosta hallintoteitse ja tuomioistuinmenettelyssä hyväksytään ainoastaan kirjallisia todisteita eikä tuomioistuin saa pitää asiassa suullista käsittelyä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää seitsemässä kysymyksessään seuraavat kolme kysymysryhmää.

20 Ensinnäkin se kysyy kolmannella kysymyksellään, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla mainospalvelujen tarjoajilla on ilmoitusvelvoite mainosveron maksamista varten, kun taas verotusjäsenvaltioon sijoittautuneet tällaisten palvelujen tarjoajat vapautetaan tästä velvoitteesta sillä perusteella, että niillä on ilmoitus- tai rekisteröitymisvelvoite sen vuoksi, että ne ovat velvollisia maksamaan mitä tahansa muuta kyseisen jäsenvaltion alueella sovellettavaa veroa.

21 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä, toisella, neljännellä ja kuudennella kysymyksellään, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, jotka eivät ole noudattaneet ilmoitusvelvoitetta mainosveron maksamista varten, määrätään muutaman päivän aikana useita seuraamusmaksuja, joiden määrä toisesta seuraamusmaksusta alkaen kolminkertaistetaan edeltävään maksuun nähden kunkin laiminlyönnin toteamisen yhteydessä niin, että yhteismäärä on useita miljoonia euroja, ilman että nämä palveluntarjoajat voisivat täyttää tämän ilmoitusvelvoitteensa ennen kuin ne vastaanottavat päätöksen, jolla vahvistetaan lopullisesti näiden seuraamusmaksujen yhteismäärä, kun seuraamusmaksu, joka määrätään verotusjäsenvaltioon sijoittautuneelle ja samankaltaisen ilmoitus- tai rekisteröitymisvelvoitteensa kansallisen verolainsäädännön säännösten vastaisesti laiminlyöneelle palveluntarjoajalle, on huomattavasti alempi eikä sitä koroteta tällaisen velvoitteen laiminlyönnin jatkuessa samassa määrin eikä välttämättä yhtä lyhyitä määräaikoja soveltaen.

22 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy viidennellä ja seitsemännellä kysymyksellään, onko SEUT 56 artiklaa, luettuna perusoikeuskirjan 41 ja 47 artiklan valossa, tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että veroviranomaisen seuraamuspäätöksiin, jotka koskevat toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta palveluntarjoajaa, joka ei ole noudattanut viranomaisen sille määräämää ilmoitusvelvoitetta, voidaan hakea muutosta tuomioistuinmenettelyssä, jonka yhteydessä – toisin kuin tavanomaisessa veroasioita koskevassa hallinnollisessa muutoksenhaussa – asiaa käsittelevä kansallinen tuomioistuin voi lausua vain asiakirjatodisteista ilman mahdollisuutta järjestää suullista käsittelyä.

23 Näitä kysymyksiä on tarkasteltava edellä esitetyssä järjestyksessä.

Kolmas kysymys

24 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta SEUT 56 artiklassa tarkoitetun palvelujen tarjoamisen vapauden mahdollisesta rajoituksesta, joka ei aiheudu siitä, että mainospalvelujen tarjoajilta kannetaan Unkarissa sovellettavan kaltainen internetissä julkaistuja ilmoituksia koskeva mainosvero, vaan johtuu ainoastaan ilmoitusvelvoitteesta, joka kyseisessä jäsenvaltiossa asetetaan mainituille palvelujen tarjoajille tämän veron maksamista varten.

25 Tästä on huomautettava, että SEUT 56 artikla estää kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltamisen, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä (tuomio 18.6.2019, Itävalta v. Saksa, C-591/17, EU:C:2019:504, 135 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). SEUT 56 artiklassa vaaditaan nimittäin poistamaan kaikki palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat rajoitukset, jotka on asetettu sillä perusteella, että niiden tarjoaja on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut suoritetaan (ks. mm. tuomio 22.11.2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Tällaisia palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi. SEUT 56 artiklassa määrätty kielto ei sen sijaan koske toimenpiteitä, joiden ainoana vaikutuksena on aiheuttaa lisäkustannuksia kyseessä olevalle palvelujen tarjoamiselle ja jotka vaikuttavat samalla tavalla palvelujen tarjoamiseen jäsenvaltioiden välillä ja niiden tarjoamiseen jäsenvaltion sisällä (ks. mm. tuomio 18.6.2019, Itävalta v. Saksa, C-591/17, EU:C:2019:504, 136 ja 137 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Nyt käsiteltävässä asiassa on täsmennettävä, että mainosverolain 7/B §:n 1 momentin mukaan jokaisen verovelvollisen, joka ei ole rekisteröitynyt kansallisessa veroviranomaisessa verovelvolliseksi minkä tahansa veron osalta, on rekisteröidyttävä jättämällä tätä tarkoitusta varten oleva lomake kyseiselle viranomaiselle 15 päivän määräajan kuluessa veronalaisen toiminnan aloittamisesta.

28 Tästä seuraa yhtäältä, että kyseisen lain 7/B §:n 1 momentissa säädetty ilmoitusvelvoite ei ole edellytyksenä mainostoiminnan harjoittamiselle Unkarin alueella, ja toisaalta, että tämä velvoite koskee mainospalvelujen tarjoajia, joita ei ole rekisteröity Unkarissa verotusta varten ennen niiden verollisen mainostoiminnan aloittamista, kun taas sellaiset mainospalvelujen tarjoajat, jotka ovat jo rekisteröityneet verotusta varten kyseisessä jäsenvaltiossa minkä tahansa veron osalta, on vapautettu tästä velvoitteesta.

29 Tämä ilmoitusvelvoite, joka on hallinnollinen muodollisuus, ei sellaisenaan ole este palvelujen tarjoamisen vapaudelle.

30 Ei nimittäin käy lainkaan ilmi, että mainosverolain 7/B §:n 1 momentissa säädetty ilmoitusvelvoite merkitsisi mainospalvelujen tarjoajille, jotka eivät ole sijoittautuneet Unkariin, aiheutuvaa hallinnollista lisärasitusta sellaiseen hallinnolliseen rasitukseen nähden, joka aiheutuu Unkariin sijoittautuneille mainospalvelujen tarjoajille.

31 Unkariin sijoittautuneet mainospalvelujen tarjoajat on tosin vapautettu tästä velvoitteesta. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin toteaa, viimeksi mainittujen katsotaan kansallisen verolainsäädännön nojalla automaattisesti täyttävän mainitun velvoitteen.

32 Se, että nämä palveluntarjoajat on vapautettu tästä ilmoitusvelvoitteesta, ei kuitenkaan merkitse muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin mainospalvelujen tarjoajiin nähden erilaista kohtelua, joka voisi merkitä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta.

33 Ensinnäkin on nimittäin kiistatonta, että myös viimeksi mainitut palveluntarjoajat on vapautettu ilmoitusvelvoitteesta mainosverolain 7/B §:n 1 momentin nojalla, jos ne ovat jo ilmoittautuneet tai rekisteröityneet veroviranomaisessa minkä tahansa muun Unkarissa kannettavan välittömän tai välillisen veron osalta.

34 Seuraavaksi on todettava, että vaikka vapautus tästä ilmoitusvelvoitteesta hyödyttää pääasiallisesti Unkarin alueelle sijoittautuneita palveluntarjoajia, vapautus ei johda siihen, että rajat ylittävien mainospalvelujen tarjoamisesta luovuttaisiin, vaan sen avulla voidaan välttää, että veroviranomaisessa jo rekisteröidyt palveluntarjoajat täyttävät tarpeettomia hallinnollisia muodollisuuksia, koska kyseisen ilmoitusvelvoitteen nimenomaisena tarkoituksena on mahdollistaa se, että veroviranomainen pystyy yksilöimään mainosverovelvolliset. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ilmenee erityisesti, että Unkariin sijoittautuneen palveluntarjoajan on tehtävä hakemus kaupparekisteriin merkitsemiseksi ja verotunnisteen saamiseksi.

35 Lopuksi on todettava, ettei mikään unionin tuomioistuimelle tässä menettelyssä esitetty seikka viittaa siihen, että kyseessä olevan ilmoitusvelvoitteen täyttämiseksi toteutettavat toimenpiteet olisivat raskaampia kuin toimenpiteet, jotka on suoritettava sekä rekisteröidyttäessä veroviranomaisessa jonkin muun veron osalta että rekisteröidyttäessä kansalliseen kaupparekisteriin.

36 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla mainospalvelujen tarjoajilla on ilmoitusvelvoite mainosveron maksamista varten, kun taas verotusjäsenvaltioon sijoittautuneet tällaisten palvelujen tarjoajat vapautetaan tästä velvoitteesta sillä perusteella, että niillä on ilmoitus- tai rekisteröitymisvelvoite sen vuoksi, että ne ovat velvollisia maksamaan mitä tahansa muuta jäsenvaltion alueella sovellettavaa veroa.

Ensimmäinen, toinen, neljäs ja kuudes kysymys

37 Vaikka veroseuraamuksia koskevia järjestelmiä ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla ja ne kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan, tällaiset järjestelmät eivät saa kuitenkaan vaarantaa EUT-sopimuksessa vahvistettuja vapauksia (ks. vastaavasti tuomio 25.2.1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, 17 kohta).

38 Näin ollen, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 63 kohdassa, on tutkittava, ovatko mainosverolain 7/B §:n 1 momentissa säädetyn ilmoitusvelvoitteen noudattamatta jättämiseen liittyvät seuraamukset SEUT 56 artiklan mukaisen palvelujen tarjoamisen vapauden vastaisia.

39 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä seikoista ilmenee, että kyseisen lain 7/B §:n 2 ja 3 momentin mukaan jokainen mainosverovelvollinen, jota ei ole vielä rekisteröity kansallisessa veroviranomaisessa verovelvolliseksi muun veron maksamista varten ja joka ei noudata ilmoitusvelvoitettaan, voi joutua maksamaan joukon seuraamusmaksuja, joista ensimmäinen, jonka määräksi on vahvistettu 10 miljoonaa forinttia (noin 31 000 euroa), kolminkertaistetaan kunakin päivänä kunkin uuden laiminlyönnin toteamisen yhteydessä niin, että yhteenlaskettu enimmäismäärä voi muutamassa päivässä mainitun lain 7/D §:n nojalla nousta miljardiin forinttiin (noin 3,1 miljoonaa euroa).

40 Muodollisesti tätä seuraamusjärjestelmää sovelletaan erotuksetta kaikkiin verovelvollisiin, jotka eivät noudata mainosverolain mukaista ilmoitusvelvoitettaan, riippumatta siitä, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet.

41 Kuten julkisasiamies on kuitenkin todennut ratkaisuehdotuksensa 77 kohdassa, ainoastaan henkilöillä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Unkarissa, on todellisuudessa vaara siitä, että niille määrätään mainosverolain 7/B §:n 2 ja 3 momentissa ja 7/D §:ssä säädetyt seuraamukset, koska kun otetaan

huomioon mainitun lain 7/B §:n 1 momentin henkilöllinen soveltamisala, ilmoitusvelvoitteesta on vapautettu palveluntarjoajat, jotka kansallinen veroviranomainen on rekisteröinyt verovelvollisiksi minkä tahansa veron osalta Unkarissa.

42 On totta, että Unkariin sijoittautuneille mainospalvelujen tarjoajille voidaan määrätä seuraamuksia sellaisten samankaltaisten ilmoitus- ja rekisteröintivelvoitteiden laiminlyönnistä, jotka niille on asetettu kansallisen verolainsäädännön yleisten säännösten nojalla.

43 Mainosverolain 7/B ja 7/D §:ssä säädetyn seuraamusjärjestelmän perusteella voidaan kuitenkin määrätä seuraamusmaksuja, jotka ovat määrältään huomattavasti suurempia kuin ne, jotka seuraavat verotusmenettelylain 172 §:n soveltamisesta siinä tapauksessa, että Unkariin sijoittautunut mainospalvelujen tarjoaja laiminlyö mainitun lain 17 §:n 1 momentin b kohdassa säädetyn rekisteröintivelvoitteensa. Lisäksi on todettava, että viimeksi mainitun järjestelmän perusteella määrättyjen seuraamusmaksujen määrää ei koroteta kyseisen rekisteröintivelvoitteen jatkuvan laiminlyönnin tilanteessa yhtä suuressa määrin eikä välttämättä soveltaen yhtä lyhyitä määräaikoja kuin mainosverolain mukaisen seuraamusjärjestelmän yhteydessä.

44 Kun otetaan huomioon mainospalvelujen tarjoajien erilainen kohtelu sen mukaan, onko ne jo rekisteröity verotusta varten Unkarissa vai ei, pääasiassa kyseessä oleva seuraamusjärjestelmä on SEUT 56 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.

45 Tällainen rajoitus voidaan kuitenkin sallia, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja jos se tällaisessa tapauksessa on omiaan takaamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. vastaavasti tuomio 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, 58 kohta ja tuomio 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, 52 kohta).

46 Nyt käsiteltävässä asiassa Unkarin hallitus vetoaa tämän rajoituksen oikeuttamiseksi muodollisesti tarpeeseen säilyttää verotusjärjestelmänsä johdonmukaisuus, mutta vetoaa pääasiallisesti verovalvonnan ja veronkannon tehokkuuden takaamiseen liittyviin syihin.

47 Tästä unionin tuomioistuin on jo katsonut, että tarve taata verovalvonnan tehokkuus ja turvata veronkanto ovat yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus. Lisäksi se on katsonut, että seuraamusten, myös rikosoikeudellisten, määräämistä voidaan pitää tarpeellisena kansallisen lainsäädännön tehokkaan noudattamisen takaamiseksi, edellyttäen kuitenkin, että määrätyn seuraamuksen luonne ja määrä ovat kussakin yksittäistapauksessa oikeassa suhteessa sen rikkomuksen vakavuuteen nähden, josta sillä rangaistaan (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, 59 kohta ja tuomio 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, 57 kohta).

48 Ensinnäkin siitä, voidaanko mainosverolain 7/B ja 7/D §:llä käyttöön otetulla seuraamusjärjestelmällä saavuttaa ne tavoitteet, joihin Unkarin hallitus on vedonnut, on todettava, että se, että kyseisen lain 7/B §:n 1 momentissa säädetyn ilmoitusvelvoitteen laiminlyönnin seuraamuksena määrätään riittävän suuri seuraamusmaksu, on omiaan saamaan mainospalvelujen tarjoajat, joita tällainen velvoite koskee, luopumaan velvoitteen laiminlyönnistä ja näin estämään sen, että verotusjäsenvaltio ei voisi tehokkaasti valvoa kyseisen veron soveltamista ja siitä vapauttamista koskevia edellytyksiä.

49 Toiseksi siitä kysymyksestä, ylitetäänkö pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä se, mikä on tarpeen Unkarin mainitsemien tavoitteiden saavuttamiseksi, on ilmoitusvelvoitteen laiminlyönnistä määrättävien seuraamusmaksujen määrän osalta todettava, että tässä säännöstössä otetaan käyttöön seuraamusjärjestelmä, jonka puitteissa palveluntarjoajalle, joka ei ole noudattanut tätä hallinnollista muodollisuutta, voidaan määrätä muutamassa päivässä ja vain yhden päivän välein seuraamusmaksuja, joiden määrä toisesta seuraamusmaksusta lähtien kolminkertaistetaan edellisen seuraamusmaksun määrään nähden, mikäli velvoitteen täyttämättä jättäminen todetaan toistamiseen,

ja yhteismäärä voi nousta 1 miljardiin forinttiin (noin 3,1 miljoonaa euroa) ilman, että toimivaltainen viranomainen antaa tälle palveluntarjoajalle tarvittavan ajan täyttää velvoitteensa, antaa tälle mahdollisuuden esittää huomautuksia ja tutkii itse rikkomisen vakavuuden. Näissä olosuhteissa tämä lainsäädäntö on suhteeton.

50 On nimittäin niin, että yhtäältä erityisen lyhyessä ajassa tapahtuvan seuraamusmaksujen yhteenlasketun määrän eksponentiaalisen korotuksen, joka voi olla jopa useita miljoonia euroja, ja mainosverolain 7/B §:n 1 momentissa säädettyä ilmoitusvelvoitetta koskevan hallinnollisen muodollisuuden laiminlyönnin vakavuuden välillä ei ole minkäänlaista yhteyttä. Näin ollen on ilmeistä, että määrättyjen seuraamusmaksujen määrä on vahvistettu ottamatta huomioon sitä liikevaihtoa, joka on perittäväksi aiotun veron peruste. Tällaisessa tilanteessa on täysin mahdollista, että mainosverolain 7/B §:n 2 ja 3 momentin nojalla määrättyjen seuraamusmaksujen yhteenlaskettu määrä ylittää verovelvollisen liikevaihdon.

51 Toisaalta on niin, että koska kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään, että veroviranomainen tekee pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia seuraamuspäätöksiä automaattisesti ja ”päivittäin”, ajanjakso, joka kuluu ensimmäisen seuraamuspäätöksen, jolla verovelvolliselle määrätään 10 miljoonan forintin (n. 31 000 euron) suuruinen seuraamusmaksu, tekemisen ja tiedoksiantamisen ja viimeisen seuraamuspäätöksen, josta seuraa, että seuraamusmaksujen yhteenlaskettu määrä saavuttaa 1 miljardin euron lakisääteisen enimmäismäärän (noin 3,1 miljoonaa euroa), tiedoksiantamisen välillä, on vain muutamia päiviä. Vaikka siis kyseinen verovelvollinen toimisi huolellisesti, sen olisi joka tapauksessa käytännössä mahdotonta täyttää ilmoitusvelvoitettaan verotusjäsenvaltiossa ennen viimeisen päätöksen vastaanottamista sijoittautumisjäsenvaltiossaan, eikä se näin ollen voisi välttää aikaisempien seuraamusmaksujen määrän merkittäviä korotuksia. Tämä osoittaa myös sen, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä seuraamusmaksujen laskentamenetelmässä ei oteta huomioon ilmoitusvelvoitteen laiminlyöneiden mainospalvelujen tarjoajien toiminnan vakavuutta.

52 Kuten Unkarin hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan todennut, mainosverolain 7/B §:n 5 momentin nojalla veroviranomainen voi kyllä alentaa ”rajoituksetta” kyseisen lain 7/B §:n 2 ja 3 momentissa säädettyjä seuraamusmaksuja, jos verovelvollinen täyttää ilmoitusvelvoitteensa, kun kyseinen viranomainen kehottaa sitä ensimmäisen kerran ilmoittautumaan.

53 Tämän säännöksen sanamuodosta käy kuitenkin ilmi, että tämä on veroviranomaiselle vain vaihtoehto, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu. Seuraamusmaksu ei kuitenkaan muutu suhteettomasta oikeasuhteiseksi pelkästään siitä syystä, että jäsenvaltion viranomaiset voivat vapaan harkintansa mukaan alentaa sen määrää.

54 Kun otetaan huomioon edellä esitetyt seikat, ensimmäiseen, toiseen, neljänteen ja kuudenteen kysymykseen on vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, jotka eivät ole noudattaneet ilmoitusvelvoitetta mainosveron maksamista varten, määrätään muutaman päivän aikana useita seuraamusmaksuja, joiden määrä toisesta seuraamusmaksusta alkaen kolminkertaistetaan edeltävään maksuun nähden kunkin tätä velvoitetta koskevan laiminlyönnin toteamisen yhteydessä niin, että yhteismäärä on useita miljoonia euroja, ilman että toimivaltainen viranomainen ennen näiden seuraamusmaksujen yhteismäärän lopullisesti vahvistavan päätöksen tekemistä antaa näille palveluntarjoajille tarvittavan ajan velvoitteen täyttämiselle, antaa niille mahdollisuuden esittää huomautuksensa ja tutkii itse rikkomisen vakavuuden, kun seuraamusmaksu, joka määrätään verotusjäsenvaltioon sijoittautuneelle ja samankaltaisen ilmoitus- tai rekisteröitymisvelvoitteen kansallisen verolainsäädännön säännösten vastaisesti laiminlyöneelle palveluntarjoajalle, on huomattavasti alempi eikä sitä koroteta tällaisen velvoitteen laiminlyönnin jatkuessa samassa määrin eikä välttämättä yhtä lyhyitä määräaikoja soveltaen.

Viides ja seitsemäs kysymys

55 Ensimmäiseen, toiseen, neljänteen ja kuudenteen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta ilmoitusvelvoitteen noudattamatta jättämistä koskevasta seuraamusjärjestelmästä, on ristiriidassa SEUT 56 artiklan kanssa. Näin ollen viidenteen ja seitsemänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

56 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla mainospalvelujen tarjoajilla on ilmoitusvelvoite mainosveron maksamista varten, kun taas verotusjäsenvaltioon sijoittautuneet tällaisten palvelujen tarjoajat vapautetaan tästä velvoitteesta sillä perusteella, että niillä on ilmoitus- tai rekisteröitymisvelvoite sen vuoksi, että ne ovat velvollisia maksamaan mitä tahansa muuta jäsenvaltion alueella sovellettavaa veroa.**

2) **SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, jotka eivät ole noudattaneet ilmoitusvelvoitetta mainosveron maksamista varten, määrätään muutaman päivän aikana useita seuraamusmaksuja, joiden määrä toisesta seuraamusmaksusta alkaen kolminkertaistetaan edeltävään maksuun nähden kunkin tätä velvoitetta koskevan laiminlyönnin toteamisen yhteydessä niin, että yhteismäärä on useita miljoonia euroja, ilman että toimivaltainen viranomainen ennen näiden seuraamusmaksujen yhteismäärän lopullisesti vahvistavan päätöksen tekemistä antaa näille palveluntarjoajille tarvittavan ajan velvoitteen täyttämiselle, antaa niille mahdollisuuden esittää huomautuksensa ja tutkii itse rikkomisen vakavuuden, kun seuraamusmaksu, joka määrätään verotusjäsenvaltioon sijoittautuneelle ja samankaltaisen ilmoitus- tai rekisteröitymisvelvoitteen kansallisen verolainsäädännön säännösten vastaisesti laiminlyöneelle palveluntarjoajalle, on huomattavasti alempi eikä sitä koroteta tällaisen velvoitteen laiminlyönnin jatkuessa samassa määrin eikä välttämättä yhtä lyhyitä määräaikoja soveltaen.**

Allekirjoitukset