



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

12 päivänä syyskuuta 2019¹

Asia C-482/18

Google Ireland Limited

vastaa

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari))

Ennakkoratkaisupyyntö – Perusvapaudet – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Rajoitukset ja syrjintä – Aineellinen ja menettelyllinen verolainsäädäntö – Liikevaihtoon perustuva mainosvero – Unkarinkielisten ulkomaisten toimien verotus – Alueperiaate unionin oikeudessa – Velvollisuus rekisteröityä verotusta varten – Erilaiset rekisteröitymismenettelyt oman ja vieraan valtion kansalaisille – Rekisteröitymisen laiminlyönnin seuraamukset

I Johdanto

1. Tässä menettelyssä unionin tuomioistuimen on käsiteltävä lähinnä verotusmenettelyyn liittyviä oikeudellisia kysymyksiä ja erityisesti verovelan toteutamisesta ja täytäntöönpanoa varten asetettujen vero-oikeudellisten rekisteröitymisvelvoitteiden rikkomisesta määrättäviä seuraamuksia. Unkarissa nämä seuraamukset voivat olla huomattavia (yhteensä jopa miljardi Unkarin forinttia (HUF) eli n. 3 miljoonaa euroa), ja niiden tarkoituksena on pakottaa verovelvolliset, jotka eivät vielä ole rekisteröityneet Unkariin, antamaan veroilmoitus. Tällaisiin seuraamuksiin liittyy tiettyjä menettelyllisiä esteitä, joiden vuoksi verovelvollisen on vaikeampi välttää seuraamusmaksu tai saattaa se tuomioistuimen tutkittavaksi. Molemmat koskevat erityisesti ulkomailla asuvia verovelvollisia, joilla ei ole aiemmin ollut veronalaisia tuloja Unkarissa. Siksi kysymykset liittyvät perusvapauksiin.

2. Lisäksi unionin tuomioistuin voi pohtia, eikö unionin oikeus ole esteenä jo sille, että Unkari kantaa ulkomaisilta (eurooppalaisilta) yrityksiltä veroa, vaikka kyseiset yritykset eivät ole Unkarissa asuvia. Nyt tarkasteltava vero koskee nimittäin yrityksiä, jotka tarjoavat unkarinkielisiä palveluja internetissä mutta joiden palveluja ei välttämättä ”kuluteta” Unkarissa. On myös mahdollista, että kyseisiä palveluja vastaanottavat Unkarin ulkopuolella asuvat, unkarin kielen taitoiset henkilöt, kuten Romaniassa asuva unkarinkielinen vähemmistö. Siksi on selvitetävä, edellytetäänkö unionin oikeudessa, että kansallisella verolla on oltava alueellinen liittymä, ja jos edellytetään, onko yhteys unkarin kieleen tällainen liittymä.

3. Viimeksi mainittu kysymys on uusi kysymys, johon annettavalla vastauksella voi olla merkittäviä vaikutuksia jäsenvaltioiden verotusvaltaan. Vastaavanlainen kysymys on tullut esiin esimerkiksi myös Italian finanssitransaktioveron yhteydessä, joka kannetaan kaupankäynnistä johdannaisella ja joka perustuu Italiassa asuvan yhtiön liikkeeseen laskemaan arvopaperiin.²

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Ks. vireillä oleva asia Société Générale S.A. (C-565/18).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt perustuvat Euroopan unionin toiminnasta tehtyyn sopimukseen (jäljempänä SEUT) ja Euroopan unionin perusoikeuskirjaan (jäljempänä perusoikeuskirja).

B Kansallinen oikeus

5. Riita-asian taustalla on mainosverosta vuonna 2014 annettu laki nro XXII (A reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény, jäljempänä mainosverolaki), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2016.

6. Tämä mainosvero, joka on liikevaihtoon perustuva vero, sisällytettiin Unkarin oikeusjärjestykseen asianmukaista vastuunjakoa koskevan periaatteen soveltamista varten.

7. Mainosverolain 2 §:n 1 momentin e kohdan mukaan veronalaista on mainosten vastikkeellinen julkaiseminen internetissä, silloin kun se toteutetaan valtaosaltaan unkariksi tai valtaosaltaan unkarinkielisillä internetsivustoilla. Mainosverolain 5 §:n 3 momentin mukaan kyseistä veroa sovelletaan riidanalaisena vuonna vain yrityksiin, joiden mainosveronalainen liikevaihto on yli 100 miljoonaa HUF vuodessa, ja se perustuu näin ollen progressiiviseen veroasteikkoon.

8. Mainosverolain 2 §:n 2 momentin b kohdan mukaan 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 kirjanpitositteen vastaanottamisesta, ja

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

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

10. Mainosverolain 7/B §:n 1 momentissa säädetään, että 3 §:n 1 momentissa tarkoitetun verovelvollisen, joka ei ole rekisteröityneenä valtion 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.

11. Mainosverolain 7/B §:n 2 momentin mukaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen ei täytä 1 momentin mukaista rekisteröitymisvelvoitettaan, valtion veroviranomainen paitsi vaatii sitä täyttämään velvoitteensa myös määrää sille ensimmäisen laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun, jonka suuruus on 10 miljoonaa HUF.

12. Mainosverolain 7/B §:n 3 momentin mukaan siinä tapauksessa, että täyttämättä jättäminen todetaan toistamiseen, valtion veroviranomainen määrää laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun, joka on määrältään kolme kertaa edellisen seuraamusmaksun suuruinen.

13. Mainosverolain 7/B §:n 4 momentin mukaan 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 hallintotuomioistuimilta. Tässä muutoksenhakumenettelyssä hyväksytään ainoastaan kirjallisia todisteita, ja tuomioistuin ratkaisee asian ilman asiassa järjestettävää suullista käsittelyä.

14. Mainosverolain 7/B §:n 5 momentin mukaan laiminlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua voidaan alentaa rajoituksetta, jos verovelvollinen noudattaa veroviranomaisten ensimmäistä kehotusta ja täyttää ilmoitusvelvollisuutensa.

15. Mainosverolain 7/D §:ssä säädetään, että valtion veroviranomainen voi määrätä yhdelle ja samalle verovelvolliselle 7/B §:n nojalla yhteismäärältään enimmillään miljardin forintin suuruisen laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun.

16. Sellaisten yhtiöiden tapauksessa, joiden kotipaikka on Unkarissa, verotusmenettelylain 17 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään, että esittämällä kaupparekisteriä pitävälle tuomioistuimelle rekisteröintihakemuksen (täytetty lomake) liitteineen sekä hakemuksen verotunnisteen saamiseksi verovelvollinen täyttää automaattisesti velvoitensa rekisteröityä valtiollisessa tulli- ja veroviranomaisessa.

17. Verotusmenettelylain 172 §:n mukaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen ei täytä velvoitettaan antaa tietoja (rekisteröityminen tai muutosten ilmoittaminen), toimittaa tietoja tai avata käyttötili taikka velvoitettaan jättää veroilmoitus, sille voidaan määrätä 500 000 HUF:n, tai mahdollisesti 1 000 000 HUF:n, suuruinen seuraamusmaksu.

18. Verotusmenettelylain 172 §:n 7 momentissa säädetään, että rekisteröitymistä (tietojen antamista, muutoksista ilmoittamista), tietojen toimittamista tai käyttötilin avaamista koskevan velvoitteen täyttämättä jättämisen tapauksessa sekä tilanteessa, josta on mainittu 1 momentin f kohdassa, veroviranomainen, samalla kun se määrää laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun, velvoittaa verovelvollisen – tai jos on kyse tositteiden toimittamista koskevan velvoitteen laiminlyönnistä, se voi velvoittaa verovelvollisen – täyttämään velvoitteen sitä varten asetetun määräajan kuluessa. Jos verovelvollinen ei täytä velvoitettaan edellisessä päätöksessä tätä varten asetetun määräajan kuluessa, määrätty seuraamusmaksu kaksinkertaistetaan ja asetetaan uusi määräaika, 1 momentin f kohdassa säädettyä laiminlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua koskevia tapauksia lukuun ottamatta.

III Pääasian oikeudenkäynti

19. Kantaja on Irlantiin rekisteröitynyt pääomayhtiö ”Google Ireland Limited” (jäljempänä Google). Sen kotipaikka ja keskushallinto on Dublinissa. Se on harjoittanut mainosveronalaista toimintaa vuonna 2016. Google ei ole kuitenkaan tähän päivään mennessä täyttänyt mainosverolain 7/B §:n 1 momentin mukaista velvoitettaan rekisteröityä veronalaisen toiminnan aloittamisen yhteydessä.

20. Veroviranomainen määräsi Googlelle mainosverolain 7/B–7/D §:ssä säädetyn mainosverotusta koskevan rekisteröitymisvelvoitteen täyttämättä jättämisen vuoksi 16.1.2017 tekemällään päätöksellä ensimmäisen laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun, jonka määrä oli 10 miljoonaa HUF (joka on tämänhetkisen kurssin mukaan n. 30 600 euroa), ja tämän jälkeen se määräsi tälle päivittäin määrältään kolme kertaa edellisen seuraamusmaksun määrää vastaavan seuraamusmaksun niin, että seuraamusmaksun kokonaismäärä nousi miljardiin HUF:iin (joka on tällä hetkellä n. 3,06 miljoonaa euroa).

21. Veroviranomaisen mukaan Google on jättänyt tahallaan huomiotta verovelvoitteensa ja hankkinut Unkarissa kilpailuedun suhteessa sellaisiin kyseiseen valtioon sijoittautuneisiin henkilöihin, jotka julkaisevat mainoksia täyttämättä lainsäädännön mukaiset verovelvoitteensa. Se, että kantaja on jättänyt täyttämättä 1.1.2015 alkaen velvoitteensa maksaa veroa Unkariin, on vakavuudeltaan senkaltainen rikkomus, että se oikeuttaa riittävästi sellaisen määrältään huomattavan seuraamusmaksun soveltamisen, jolla kannustetaan verovelvoitteiden täyttämiseen.

22. Google on nostonut veroviranomaisen päätöksistä kanteen ja vaatinut niiden kumoamista. Se riitauttaa ensisijaisesti seuraamusmaksun määrän. Googlen mukaan seuraamusmaksu on selvästi (jopa 2 000 kertaa) suurempi kuin mitä sovelletaan kotimaisiin yrityksiin, jotka eivät kuulu tämän erityisen vaan ainoastaan yleisen tietojen antamista koskevan velvoitteen piiriin. Kotimaisten yritysten rekisteröiminen tapahtuu automaattisesti kaupparekisteriin merkitsemisen yhteydessä, joten seuraamukset koskevat vain ulkomaalaisia. Tämän lisäksi loukataan oikeutta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, koska seuraamuspäätökset ovat lopullisia ja täytäntöönpanokelpoisia niiden tiedoksiannosta alkaen, näyttömahdollisuudet ovat rajallisia ja ulkomaalaisella on erittäin lyhyt määräaika menettelyn asianmukaiseen valmisteleamiseen ja oikeuksiensa käyttämiseen.

23. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on seuraavaksi ratkaistava seuraamuspäätöstä koskeva kumoamiskanne.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on 13.7.2018 tekemällään päätöksellä päättänyt aloittaa SEUT 267 artiklan mukaisen ennakkoratkaisumenettelyn 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, heille 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 syrjäintäkieltoa 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 määrätyistä seuraamusmaksuista voidaan tehdä oikaisuvaatimus ja tällöin tuomioistuinmenettelyä ei 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 kolminkertaista sen määrää joka kerta ilman, että palveluntarjoaja on vielä saanut tietoonsa aiempaa päätöstä, minkä vuoksi sen on mahdollonta 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 tehokkaihin oikeussuojakeinoin ja puolueettomaan tuomioistuimeen, tulkittava siten, etteivät nämä edellytykset täyty, kun päätökseen ei voi hakea muutosta hallintoteitse ja hallintolainkäyttömenettelyssä hyväksytään ainoastaan kirjallisia todisteita eikä tuomioistuin saa pitää asiassa suullista käsittelyä?”

25. Näistä kysymyksistä kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät Google, Unkarin ja Tšekin hallitukset ja komissio, ja samat osapuolet olivat myös edustettuina 4.6.2019 pidetyssä istunnossa.

V Oikeudellinen arviointi

26. Google valittaa pääasian oikeudenkäynnissä seuraamusmaksuja koskevasta päätöksestä. Ennakkoratkaisupyyntö koskee näin ollen lähinnä sitä, ovatko seuraamusmaksuja koskevat Unkarin säännökset, joita sovelletaan, kun verovelvollinen jättää rekisteröitymättä mainosverolain mukaisesti, unionin oikeuden mukaisia. Tämän taustalla on puolestaan se seikka, että mainosverolain mukaan jokainen, joka julkaisee internetissä vastikkeellisesti mainoksia valtaosaltaan unkariksi tai valtaosaltaan unkarinkielisillä internetsivustoilla, on verovelvollinen. Verovelvollisen asuinpaikalla ei ole tämän osalta merkitystä, joten myös ulkomaiset yritykset harjoittavat Unkarissa veronalaista toimintaa, jos ne saavat tuloja unkarinkielisestä mainonnasta internetissä.

27. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset voidaan luokitella useisiin eri ryhmiin. Yksi kysymys liittyy mainosverolaissa tarkoitettuihin kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten erilaisiin rekisteröintijärjestelmiin (kolmas kysymys – ks. tästä B kohta), osa koskee seuraamuksen määrää (ensimmäinen ja toinen kysymys sekä neljäs ja kuudes kysymys – ks. tästä C kohta) ja osa koskee puolustautumista kyseisellä tavalla määrättyä seuraamusmaksua vastaan (viides ja seitsemäs kysymys – ks. tästä D kohta).

28. Vaikka kansallisen riita-asian kohteena ei ole verotuspäätös eikä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole myöskään epävarma siitä, onko vero unionin oikeuden mukainen, suullisessa käsittelyssä tuotiin lisäksi esiin kyseisen verotuskohteen (unkarinkielinen mainonta internetissä) ylikansallinen luonne. Vaikka unionin tuomioistuin ei yleensä tutki yhdenmukaistamattoman verolainsäädännön alalla kansallisen lainsäätäjän verotuskohteen valintaa, nyt käsiteltävässä asiassa vaikuttaa kuitenkin perustellulta tutkia, sallitaanko mainosvero unionin oikeudessa (ks. tästä A kohta). Jos kyseinen vero on unionin oikeuden vastainen, pelkästään se saattaisi johtaa siihen, että siihen perustuva seuraamuspäätös on unionin oikeuden vastainen.

A Mainosveron laillisuus unionin oikeuden kannalta

29. Vero-oikeus kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden toimivaltaan. SEUT 113 artiklan mukaan poikkeuksia ovat liikevaihtovero, valmisteverot ja muut välilliset verot. Siksi välitöntä verotusta koskevia unionin sääntöjä on vain muutama. Erityisesti SEUT 114 artiklan 2 kohdassa suljetaan pois veroja koskevat säännökset tai määräykset, ja SEUT 115 artiklassa sallitaan vain sellainen unionin lainsäädäntö, joka suoraan vaikuttaa sisämarkkinoiden toteuttamiseen ja toimintaan.

30. Vaikka Euroopan komissio on ehdottanut liikevaihtoon perustuvaa digitaalisten palvelujen veroa,³ tässä ei ole tarpeen tutkia, olisiko tällainen vero esteenä Unkarin mainosverolle, koska unionin lainsäätaja tarkastelee edelleen komission ehdotusta.

31. Mainosvero voi kuitenkin olla unionin oikeuden vastainen kahden muun näkökohdan perusteella. Yhdenmukaistetun välillisen verotuksen alalla tämä voisi perustua arvonlisäverodirektiivin⁴ 401 artiklaan. Lisäksi, kun jäsenvaltiot käyttävät niille kuuluvaa toimivaltaa verotuksen alalla, niiden on kuitenkin noudatettava primaarioikeutta ja tässä erityisesti perusvapauksia.⁵

1. Onko arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa rikottu?

32. Arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa selvennetään, että jäsenvaltiot eivät voi ottaa käyttöön liikevaihtoveron luonteisia uusia veroja. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemys,⁶ jonka mukaan mainosvero on liikevaihtoperusteinen kulutusvero, olisikin oikea, arvonlisäverodirektiivin 401 artikla ei olisi esteenä tällaiselle verolle, kuten olen jo todennut erään toisen liikevaihtoperusteisen tuloveron osalta.⁷ Mainosvero ei ole myöskään mikään (yleinen) liikevaihtovero, eikä sitä ole tarkoitettu välttämättä kuluttajille.

33. Mainosveron luokittelu liikevaihtoperusteiseksi kulutusveroksi ei näin ollen vakuuta. Unkarissa kannettavan mainosveron toiminta-ajatuksista pikemminkin ilmenee, että tarkoituksena on verottaa suoraan palveluntarjoajia. Veron on tarkoitus kohdistua näiden yritysten veronmaksukykyyn eikä niiden asiakkaiden veronmaksukykyyn. Tämä käy ilmi erityisesti siitä, että mainosverolain 2 §:n 1 momentin b kohdan mukaan asiakkaat voivat hoitaa verovelvollisuutensa ilmoittamalla mainoksen julkaisevasta yrityksestä. Mainosyrityksiltä kannettava erityisvero muistuttaa näin ollen luonteeltaan erityistä välitöntä tuloveroa, jolloin veron määräytymisperusteeksi otetaan voiton sijaan ”pelkästään” liikevaihto tietyinä ajanjaksona. Se on näin ollen luonteeltaan *välitön* tulovero, eikä sitä siksi voida arvioida arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan perusteella.

2. Onko perusvapauksia loukattu?

34. Näin ollen enintään perusvapauksia on saatettu loukata. Tässä voi olla kyse SEUT 56 artiklassa tarkoitettujen palvelujen tarjoamisen vapauden loukkauksesta, koska liikevaihtoperusteinen mainosvero liittyy mainospalvelujen tuottamiseen tietyllä kielellä, ja sitä kannetaan yrityksen sijoittautumispaikasta riippumatta.

³ Ehdotus neuvoston direktiiviksi tietyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, 21.3.2018 (COM(2018) 148 final).

⁴ Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

⁵ Ks. esim. tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 40 kohta); tuomio 11.8.1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, 16 kohta) ja tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 kohta).

⁶ Ks. ennakkoratkaisupyyntöä esitetyt huomautukset sivulla 7 (ranskankielinen toisinto).

⁷ Ks. tätä koskevat laajemmat perustelut ratkaisuehdotuksessani Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) ja ratkaisuehdotuksessani Vodafone Magyarországnak (C-75/18, EU:C:2019:492).

a) Palvelujen tarjoamisen vapauden arviointiperuste

35. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden kohdistuvina rajoituksina on pidettävä kaikkia toimenpiteitä, joilla estetään SEUT 56 artiklassa taatun vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään siitä vähemmän houkuttelevaa.⁸ Tähän kuuluvat lähtökohtaisesti syrjintä mutta myös syrjimättömät rajoitukset.

36. Verojen ja maksujen osalta on kuitenkin otettava huomioon, että ne jo sinänsä merkitsevät rasitetta ja sitä kautta vähentävät palvelun houkuttelevuutta. Jos verojen arvioinnissa käytetään perusteena syrjimättömiä rajoituksia, kaikki kansalliset verot kuuluisivat näin unionin oikeuden soveltamisalaan, jolloin jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeus verotusasioissa joutuisi merkittävästi kyseenalaiseksi.⁹ Tämä olisi vastoin vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan silloin, kun alan verotusta ei ole yhdenmukaistettu unionissa, jäsenvaltiot voivat vapaasti käyttää verotusvaltaansa kyseisellä alalla.¹⁰

37. Jos unionin tuomioistuimen tunnustamaa jäsenvaltioiden verotusvaltaa ja parlamenttien budjettioikeutta ei halua rajoittaa liiallisesti, kansallisia verotuksellisia toimenpiteitä on arvioitava lähtökohtaisesti ainoastaan perusvapauksien syrjintäkieltoa vasten.¹¹

38. Unionin tuomioistuin on siksi jo toistuvasti katsonut, että jäsenvaltioilla on verotuksellisen itsemääräämisoikeuden perusteella vapaus määrittää verotuksen edellytykset ja taso, kunhan rajat ylittävien tilanteiden kohtelu ei ole syrjivää kotimaisiin tilanteisiin nähden.¹²

39. Tällainen tutkinnan laajuuden rajoittaminen vero-oikeudessa on lähemmin tarkasteltaessa yhdenmukainen sen näkemyksen kanssa, joka on saanut unionin tuomioistuimen niin kutsutussa Keck-oikeuskäytännössä¹³ luopumaan rajoitusten yleisestä tarkastelusta. Sen mukaan syrjimättömien verolainsäädäntöjen soveltamisella ei tosiasiallisesti tai mahdollisesti rajoiteta jäsenvaltioiden välistä kauppaa – ja näin ollen sisämarkkinoiden toimintaa – suoraan tai välillisesti. Tämä pätee, mikäli kyseisiä säännöksiä sovelletaan kaikkiin jäsenvaltion alueella toimiviin talouden toimijoihin ja jos niillä on tosiasiallisesti sama vaikutus kaikkiin näihin.

⁸ Tuomio 20.12.2017, Global Starnet (C-322/16, EU:C:2017:985, 35 kohta); tuomio 22.1.2015, Stanley International Betting ja Stanleybet Malta (C-463/13, EU:C:2015:25, 45 kohta) ja tuomio 10.5.2012, Duomo Gpa ym. (C-357/10–C-359/10, EU:C:2012:283, 35 ja 36 kohta).

Ks. analogisesti sijoittautumisvapauden osalta myös tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 34 kohta); tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 36 kohta).

⁹ Ks. tästä ratkaisuehdotukseni X (C-498/10, EU:C:2011:870, 28 kohta); ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat); ratkaisuehdotukseni X (C-686/13, EU:C:2015:31, 40 kohta); ratkaisuehdotukseni C (C-122/15, EU:C:2016:65, 66 kohta) ja ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 28 kohta).

¹⁰ Äskettäinen tuomio 18.6.2019, Itävalta v. Saksa (C-591/17, EU:C:2019:504, 54 kohta); ks. myös tuomio 19.9.2017, komissio v. Irlanti (rekisteröintivero) (C-552/15, EU:C:2017:698, 71 kohta) ja tuomio 21.11.2013, X (C-302/12, EU:C:2013:756, 23 kohta).

¹¹ Myös Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, 3 §:n 117 kohta ja sitä seuraavat kohdat, Szudoczky, R., *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the field of Taxation*, IBFD, Doctoral Series (Vol. 32), Amsterdam, 2014, s. 334 ja sitä seuraavat sivut, s. 343 sekä s. 358 ja sitä seuraavat sivut.

Sijoittautumisvapauden osalta myös Müller-Graff, P.-C. teoksessa Streinz, *EUV/AEUV*, München, 3. painos 2018, 49 artiklan 70 kohta.

¹² Ks. vastaavasti tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 kohta); tuomio 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, 29 kohta); määräys 4.6.2009, KBC-bank (C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, 80 kohta) ja tuomio 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, 51 ja 53 kohta).

Ks. erityisesti palvelujen tarjoamisen vapauden osalta tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 20 kohta) ja tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹³ Tuomio 24.11.1993, Keck ja Mithouard (C-267/91 ja C-268/91, EU:C:1993:905, 16 kohta).

b) Syrjinnän olemassaolo

40. Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen edellyttää näin ollen tässä asiassa – eli jäsenvaltioiden itsenäisen verotusvallan soveltamisalalla – ensinnäkin sitä, että kahta tai useampaa vertailuryhmää ylipäätään kohdellaan eri tavalla. Jos näin on, herää seuraavaksi kysymys, asetetaanko tällä erilaisella kohtelulla rajat ylittävät tilanteet epäedullisempaan asemaan täysin jäsenvaltion sisäisiin tilanteisiin verrattuna.

41. Näin ei ole nyt käsiteltävässä asiassa. Rajat ylittäviä ja täysin jäsenvaltion sisäisiä tilanteita käsitellään samalla tavoin mainosveron osalta, sillä on täysin merkityksetöntä, missä palvelujen suorittajalla on kotipaikka. Jos Google olisi sijoittautunut Unkariin ja jos se harjoittaisi sieltä käsin mainostointiaan ja unkarinkielistä internetmainontaa, Googleen sovellettaisiin kyseistä veroa samassa laajuudessa kuin silloin, jos se suorittaisi samat liiketoimet Irlannissa sijaitsevasta kotipaikastaan käsin. Koska mainosverolaki ei aiheuta syrjintää, perusvapauksia ei voida soveltaa.

c) Itsenäisen verotusvallan rajat

42. Se, että nyt käsiteltävässä asiassa osaa verotettavista palveluista ei mahdollisesti käytetä Unkarissa (unkarinkielinen mainonta, jonka kohteena on unkarinkielinen väestö esimerkiksi Romaniassa) eikä verovelvollinen asu Unkarissa (kuten Google), voi kuitenkin olla ongelmallista unionin lainsäädännön kannalta. Tässä asiassa voi herätä epäilyksiä siitä, toimiiko Unkari tosiasiallisesti yhä unionin tuomioistuimen tunnustaman (itsenäisen) *verotusvaltansa* rajoissa (ks. tästä edellä 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

43. Tältä osin on selvennettävä, edellyttääkö unionin lainsäädäntö itsenäisen verotusvallan käytön osalta, että veronalaisia toimia harjoitetaan tai palveluja käytetään Unkarissa tai että verovelvollinen asuu Unkarissa. En ole tietoinen tällaisesta unionin oikeuden vaatimuksesta. Vuonna 2016 unionin tuomioistuin ei vielä problematisoinut sanallakaan väitettä, joka koski alueellisen toimivallan puuttumista Belgian ulkomaisilta yrityksiltä kantaman veron yhteydessä.¹⁴

44. Myöskään kansainvälinen oikeus ei tue näin suppeasti tulkittua kansallista liittymää. Näin ollen esimerkiksi kansalaisuuteen perustuva verotus – jota Yhdysvallat harjoittaa – on myös kansainvälisessä oikeudessa tunnustettu verotusjärjestelmä silloinkin, kun asianomaisen kansalaisen asuinpaikka ei ole Yhdysvalloissa eikä hän ole tuottanut siellä suoritteita. Kuten pysyvä kansainvälinen tuomioistuin totesi jo vuonna 1927, kansainvälisessä oikeudessa valtioille annetaan laaja ja vain tietyissä tapauksissa rajoitettu harkintavalta sellaisten säännösten osalta, jotka koskevat niiden oman alueen ulkopuolella toteutettuja toimia.¹⁵ Kansainvälinen tuomioistuin on myöhemmin todennut – tapauksessa, joka koski toisen valtion kansalaisuuden tunnustamista diplomaattisen suojelun antamiseksi – että tällaisen ”ulkaisen lainsäädäntövallan” huomioon ottamisessa raja on asetettava riittävän läheiseen liittymään (nk. *genuine link*).¹⁶

45. Nämä periaatteet huomioon ottaen kansainvälisen oikeuden perusteella epäilyksiä herää vain, jos valtio verottaa maailmanlaajuisesti sellaisia henkilöitä tai toimia, joihin sillä ei ole minkäänlaista liittymää. Siksi on oltava olemassa jonkinlainen järkevä yhteys, jotta kansalliset verolainsäädännöt voitaisiin ulottaa koskemaan ulkomaisia tapauksia, varsinkin jos veroja kannetaan muilta kuin maassa

¹⁴ Tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

¹⁵ Pysyvä kansainvälinen tuomioistuin (Permanent Court of International Justice), tuomio nro 9, 7.9.1927, Lotus, s. 19.

¹⁶ Kansainvälinen tuomioistuin (Court of International Justice), Nottebohm Case, tuomio 6.4.1955, s. 23 ja 24.

asuvilta toimijoilta.¹⁷ Yleensä valtio verottaa maassa asuvia henkilöitä valtion alueella syntyneistä tuloista yleisesti (rajoituksetta) ja muualla asuvia rajoitetusti (asuinvaltiota ja lähdemaata koskeva periaate). Molemmat ilmentävät viime kädessä alueperiaatetta, joka koskee myös toimipaikkaa ja kulutusta (eli kulutuspaikkaa).

46. Sillä, että veronalaista palvelua ei mahdollisesti ”kuluteta” Unkarissa, ei näin ollen ole merkitystä, jos on olemassa jokin toinen liittymäperuste. Unionin oikeudessa ei edellytetä ensin mainittua, eikä kyse ole kansainvälisessä oikeudessa vahvistetusta, oman verotusvallan käyttöä koskevasta yleisestä edellytyksestä. Asia on pikemminkin päinvastoin. Tuloverolainsäädännössä useita ulkomailla tuotettuja palveluja verotetaan vain siksi (tai voidaan verottaa vain siksi), että verovelvollisen asuinpaikka on verottajamaan alueella. Myös OECD:n vuoden 2017 malliverosopimuksen¹⁸ 7 artiklan 1 kohdan mukaan yrityksen saaman tulon kannalta ratkaisevaa on lähtökohtaisesti asuinpaikka eikä palvelujen suorituspaiikka.

47. Merkitystä ei ole myöskään sillä, että verovelvollisen asuinpaikan ei tarvitse olla Unkarissa, jotta mainosveroa voidaan kantaa. Joitakin tuloja, jotka liittyvät tiettyyn sijaintiin, verotetaan kansainvälisen oikeuden mukaisesti sijaintivaltiossa eikä asuinvaltiossa. Vastaavasti esimerkiksi OECD:n vuoden 2017 mallisopimuksen 13 artiklan mukaan luovutusvoittoa koskeva verotusvalta kuuluu sille valtiolle, jossa omaisuus on.

d) Kieli riittävänä alueellisena liittymänä

48. Näin ollen kyseenalaista on ainoastaan se, voidaanko veron yhdistämistä palvelun kieleen pitää riittävänä alueellisena liittymänä (nk. *genuine link*)¹⁹. Mielestäni tähän voidaan vastata nyt käsiteltävässä asiassa myöntävästi.

49. Unkarin mainosveron taustalla on – kuten Unkari on myös vahvistanut suullisessa käsittelyssä – selkeästi se ajatus, että unkarinkielinen internetmainonta on suunnattu ensisijaisesti unkaria puhuville käyttäjille, jotka sijaitsevat valtaosin Unkarin alueella. Google saa siksi Unkarin väestön ”avulla” tuloja, joita ei kuitenkaan veroteta Unkarissa. Ilman internetin keksimistä suurin osa kyseisistä tuloista olisi todennäköisesti voitu hankkia vain Unkariin sijoittautuneen toimipaikan avulla, jolloin Unkari olisi helposti voinut kantaa niistä tuloveroa. Häviääkö tämä toimivalta ainoastaan siksi, että tekninen kehitys luo uusia mahdollisuuksia hankkia tuloja ilman läsnäoloa asianomaisessa jäsenvaltiossa?

50. Mielestäni ei. Liittymä oman maan virallisen kielen käyttöön on lähtökohtaisesti riittävän järkevä (”reasonable”) alueellinen liittymäperuste. Ei voida kiistää, että kieli on tärkeä osa kansakunnan identiteettiä ja että se on vahvasti sidoksissa valtioon ja sen alueeseen. Tässä voidaan jättää tutkimatta, missä määrin tämä koskee myös maailmankieltä englantia.

51. Lisäksi esimerkiksi myös unionin oikeudessa, tarkemmin sanottuna asetuksen (EY) N:o 44/2001 15 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, vahvistetaan, että tuomioistuimen toimivalta määräytyy tosiasiallisesti muun muassa käytetyn kielen perusteella. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on jo katsonut, että muun kuin sen kielen käytön, jota tavanomaisesti käytetään jäsenvaltiossa, jossa elinkeinonharjoittajalla on kotipaikka, perusteella on mahdollista todeta, että elinkeinonharjoittajan toimintaa suunnataan jäsenvaltioon, jossa kuluttajan kotipaikka on.²⁰ Näin ollen myös unkarin kielen käyttö on merkki Googlen toiminnan suuntaamisesta Unkarin alueelle.

¹⁷ Kokott, J., *The “Genuine Link” Requirement for Source Taxation in Public International Law*, Haslehner/Kofler/Rust, Tax and the Digital Economy, 2019, 2 luku (s. 9 ja sitä seuraavat sivut).

¹⁸ OECD:n vuonna 2017 laatima mallisopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi, sellaisena kuin se on muutettuna OECD:n 21.11.2017 päivitetyllä sopimuksella, (jäljempänä OECD:n vuoden 2017 mallisopimus)

¹⁹ Ks. tarkemmin Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, 2 §:n 142 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

²⁰ Tuomio 7.12.2010, Pammer ja Hotel Alpenhof (C-585/08 ja C-144/09, EU:C:2010:740, päätösoosan 2 kohta).

52. Merkitystä ei ole sillä, että yksittäistapauksessa tällaista alueellista liittymää ei aina ole, koska muissa maissa käytetään mahdollisesti samaa kieltä (kuten tässä unkarinkielinen vähemmistö Romaniassa), ja se kuuluu lainsäätäjän tyypitystoimivaltaan nimenomaan vero-oikeudessa.²¹ Näin on joka tapauksessa nyt käsiteltävässä asiassa, jos oman virallisen kielen käyttö muissa maissa on vain vähäistä. Merkitystä ei ole myöskään sillä, asuuko mainospalvelun unkarilainen käyttäjä Unkarin alueen ulkopuolella. Tosiasiallinen liittyminen (genuine link) on silti olemassa kansalaisuuden perusteella.

53. Edellä esitettyä päätelmää ei muuta miksiäkään myöskään se, että unkarinkielisen mainoksen tosiasiallisten kuluttajien määrittäminen internetkäyttäjien IP-osoitteiden avulla voisi ilmentää täsmällisempää alueellista liittymää. Sen enempää unionin oikeudessa kuin kansainvälisessä oikeudessakaan ei säädetä täsmällisimmän liittymäperusteen valinnasta, mikäli sellainen on ylipäättään olemassa. IP-osoite olisi lisäksi vain toissijainen kriteeri, sillä käyttäjät voivat salata IP-osoitteensa lähes vapaasti (esim. käyttämällä vpn-palveluja). IP-osoitteen käyttö perustuu näin ollen vain siihen olettamukseen, että useimmissa tapauksissa käyttäjä sijaitsee juuri kyseisessä maassa. Unkarin järjestelmä perustuu – kuten myös komissio katsoi suullisessa käsittelyssä – vastaavanlaiseen, vaikkakin ehkä hieman karkeampaan yleistykseen, jonka mukaan unkarinkielisen internetmainonnan käyttäjiä ovat yleensä Unkarin kansalaiset tai Unkarissa asuvat henkilöt.

54. Vaikka Romaniakin kantaisi veroa mainospalveluista alueellaan asuvalle unkarinkieliselle väestölle, johon sillä olisi myös tosiasiallinen liittyminen, tämä herättäisi ensisijaisesti kaksinkertaista verotusta koskevia kysymyksiä. Tällaisia kaksinkertaiseen verotukseen liittyviä ongelmia tulee kuitenkin esiin myös perinteisten liittymäperusteiden (asuinpaikka, toiminta, kansalaisuus) yhteydessä, eivätkä ne johda valtion (tässä Unkarin) verotusvallan kyseenalaistamiseen.

55. Unionin tuomioistuin on nimittäin useaan otteeseen todennut, että koska kyseistä alaa ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla, haitat, joita saattaa aiheutua siitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa, eivät ole liikkumisvapauksien rajoituksia, kunhan tämä verotusvallan käyttö ei ole syrjivää.²² Jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta mukauttaa omia verotusjärjestelmiään muiden jäsenvaltioiden eri verotusjärjestelmiin muun muassa estääkseen kaksinkertaisen verotuksen.²³

3. Päätelmä

56. Edellä esitetyn perusteella unionin oikeus ei ollut esteenä Unkarin käyttöön ottamalle riidanalaiselle mainosverolle.

B Kolmas kysymys: Verovelvollisen rekisteröitymisvelvoitteet

57. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin kolmannella kysymyksellään, rikotaanko mainosverolain 7/B §:ssä säädetyllä erityisellä rekisteröitymisvelvoitteella Googlen SEUT 56 artiklaan, luettuna yhdessä SEUT 62 artiklan ja SEUT 54 artiklan kanssa, perustuvaa palvelujen tarjoamisen vapautta. Tämän taustalla on se tosiasia, että muiden verolakien mukaisesti (eli muun verotuksen yhteydessä) jo tehty rekisteröinti vapauttaa mainosverolain 7/B §:n mukaisesta erityisestä rekisteröitymisvelvoitteesta.

²¹ Ks. lainsäätäjän tyypitystoimivallan osalta tuomio 24.2.2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, 33 ja 34 kohta) ja tuomio 26.9.2013, Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, 70 kohta). Ks. myös ratkaisuehdotukseni Sopora (C-512/13, EU:C:2014:2375, 51 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²² Tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 kohta); tuomio 21.11.2013, X (C-302/12, EU:C:2013:756, 28 kohta) ja tuomio 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

²³ Tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 kohta) ja tuomio 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, 31 kohta).

58. Myös tältä osin sovelletaan edellä (35 kohta ja sitä seuraavat kohdat) hahmoteltua verolainsäädännössä sovellettavaa perusvapauksien arviointiperustetta, joka rajoittuu syrjinnän tutkimiseen. Veron tehokasta täytäntöönpanoa koskevia säännöksiä ei voida erottaa veron aineellisista säännöksistä, vaan ne molemmat kuuluvat jäsenvaltioiden verotusvallan piiriin.

59. Ratkaisevaa on se, johtaako erityisen rekisteröitymisvelvoitteen soveltaminen siihen, että täysin jäsenvaltion sisäisiä tilanteita ja rajat ylittäviä tilanteita kohdellaan eri tavalla, ja näin ollen siihen, että kotimaisia ja ulkomaisia yrityksiä kohdellaan eri tavalla.

60. Kuten asiaa suullisessa käsittelyssä tiedusteltaessa vielä kerran vahvistettiin, myös kotimaisiin yrityksiin sovelletaan erityistä rekisteröitymisvelvoitetta, jos ne eivät vielä ole rekisteröityneet Unkarissa verotusta varten. Unkarin lainsäädännössä erilainen kohtelu ei näin ollen perustu siihen, onko kyse kotimaisesta vai ulkomaisesta verovelvollisesta. Erilainen kohtelu perustuu yksistään siihen, onko asianomainen jo rekisteröitynyt verotusta varten vai ei. Näin ollen jäsenvaltion sisäisiä tilanteita ei kohdella eri tavalla ulkomaisiin tilanteisiin nähden, vaan ainoastaan jo rekisteröityneitä ja rekisteröitymättömiä verovelvollisia kohdellaan eri tavalla.

61. Tässä yhteydessä ei ole tarpeen tutkia, voidaanko katsoa, että kyse on mahdollisesti ulkomaisten yritysten välillisestä syrjinnästä (ks. tarkemmin 70 kohta ja sitä seuraava kohta). Unionin tuomioistuin on jo todennut, että velvollisuus rekisteröityä verotusta varten on verotusvallan käytön edellytys, joka voi oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen.²⁴ Rekisteröityminen 15 päivän *kuluessa* toiminnan aloittamisesta ei ole itsessään – myöskään komission näkemyksen mukaan – suhteeton vaatimus, erityisesti koska verotukselliset ilmoitus- ja rekisteröitymisvelvoitteet *ennen* toiminnan aloittamista ovat hyvin tavallisia eivätkä ne ole myöskään epäasianmukaisia.

62. Edellä esitetyn perusteella voidaan päätellä, että rekisteröitymättömiin verovelvollisiin sovellettava erityinen rekisteröitymisvelvoite erityisveroa varten on itsessään joka tapauksessa oikeutettu.

C Ensimmäinen, toinen, neljäs ja kuudes kysymys: Erityisten seuraamusten luonne ja määrä

63. Siksi ratkaisevaa on se, loukataanko tähän erityiseen rekisteröitymisvelvoitteeseen liittyvillä, mainosverolain 7/B §:n mukaisilla erityisseuraamuksilla SEUT 56 artiklassa vahvistettua palvelujen tarjoamisen vapautta.

1. Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen

a) Välillinen syrjintä

64. Täysin jäsenvaltion sisäisiä tilanteita ja rajat ylittäviä tilanteita ei kohdella eri tavalla myöskään tältä osin. Kaikkien verovelvollisten, jotka eivät vielä ole rekisteröityneet verotusta varten ja jotka kuuluvat mainosveron soveltamisalaan, on rekisteröidyttävä samalla tavoin, ja niihin sovelletaan samoja seuraamuksia, jos ne rikkovat sääntöjä. Kaikki verovelvolliset, jotka ovat jo Unkarin verorekisterissä, on vapautettu tästä rekisteröitymisvelvoitteesta, eikä niiden tarvitse näin ollen pelätä seuraamuksia. Myös tämä koskee samalla tavalla sekä kotimaisia että ulkomaisia toimijoita.

²⁴ Tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 59 kohta); tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 39 kohta) ja tuomio 19.6.2014, Strojírny Prostějov ja ACO Industries Tábor (C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 46 kohta).

65. Tähän ei ole vaikutusta sillä, että monet unkarilaiset yhtiöt eivät voi saada rekisteröitymisen laiminlyönnistä seuraamuksia, koska kaupparekisteriin merkitsemisen yhteydessä he ovat rekisteröityneet automaattisesti myös verotusta varten. Tämä koskee yhtä lailla molempia (mainosverolain 7/B §:ssä ja verotusmenettelylain 127 §:ssä tarkoitettuja) seuraamusjärjestelmiä. Unkarissa ja Unkarin ulkopuolella perustettuja yhtiötä ei näin ollen voida rinnastaa toisiinsa. Toisiinsa voidaan rinnastaa vain rekisteröitymättömät verovelvolliset, jotka harjoittavat mainosverolaissa tarkoitettua vastikkeellista toimintaa.

66. Mainosverolaissa kohdellaan näin ollen kaikkia verovelvollisia muodollisesti samalla tavalla. Myös kaikkia jo rekisteröityneitä verovelvollisia kohdellaan samalla tavalla. Ongelmallista on ainoastaan se, että *muihin veroihin* liittyvän rekisteröitymisvelvoitteen rikkomisesta määrätään eri seuraamus kuin mainosverolain mukaisen erityisen rekisteröitymisvelvoitteen rikkomisesta.

67. Unionin oikeudessa ei kuitenkaan edellytetä, että rekisteröitymisvelvoitteen rikkomisesta on määrättävä sama seuraamus jokaisen verolajin osalta. Unionin oikeuden näkökulmasta on täysin mahdollista määrätä erilaisia seuraamuksia, jos arvonlisäverovelvollinen tai tuloverovelvollinen ei rekisteröidy. Unionin oikeudessa kielletään perusvapauksien nojalla ainoastaan rajat ylittävien tilanteiden epäedullisempi kohtelu (syrjintä).

68. Jos maan omaa kansalaista ja ulkomaan kansalaista, joilla on mainostuloja ja jotka eivät rekisteröidy, kohdellaan samalla tavoin, syrjintää ei esiinny.

69. Koska ennakkoratkaisupyyntöä ei käy selvästi ilmi, määrätäänkö kotimaiselle verovelvolliselle, joka *samanaikaisesti* rikkoo tuloverolainsäädäntöön perustuvaa rekisteröitymisvelvoitettaan, myös mainosverolain 7/B §:n mukaisia ankarampia seuraamuksia vaiko ainoastaan verotusmenettelylain 172 §:n mukaisia lievempiä seuraamuksia, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida asiaa.

b) Välillinen syrjintä

70. Perusvapauksissa kielletään kuitenkin myös kaikki sellaiset peitellyn tai välillisen syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä päädytään samaan lopputulokseen.²⁵ Syrjivän luonteen kannalta ratkaisevaa on näin ollen se, onko erilaisia rekisteröitymisvelvoitteita koskevien rikkomusten erilainen kohtelu rinnastettavissa erilaiseen kohteluun yrityksen alkuperän tai kotipaikan perusteella.

71. Kuten olen jo todennut ratkaisuehdotuksissani Vodafone ja Tesco,²⁶ peitellyn syrjinnän toteamiselle on vahvistettava tiukat edellytykset. Peitellyn syrjinnän käsitteellä ei nimittäin ole tarkoitus laajentaa syrjinnän tunnusmerkkejä, vaan sen on tarkoitus käsittää ainoastaan tilanteet, joissa ei puhtaasti muodolliselta kannalta katsottuna esiinny syrjintää mutta jotka johtavat samaan lopputulokseen.²⁷

72. Pelkästään se, että vaikutukset kohdistuvat enemmistöön eli yli 50 prosenttiin yrityksistä, ei suinkaan voi riittää määrällisesti. Sovelletun erotteluperusteen ja yhtiön kotipaikan välinen korrelaatio on siten voitava vahvistaa selkeän enemmistön muodostavissa tapauksissa.²⁸

25 Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 30 kohta); tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 30 kohta); tuomio 8.7.1999, Baxter ym. (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 kohta) ja tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 26 kohta).

26 Ks. ratkaisuehdotukseni Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) ja ratkaisuehdotukseni Vodafone Magyarországnak (C-75/18, EU:C:2019:492).

27 Ks. ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 40 kohta); ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 38 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, 36 kohta).

28 Ks. ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 41 kohta).

73. Tätä pelkästään määrällistä osatekijää tärkeämpi on nähdäkseni kuitenkin unionin tuomioistuimen nyttemmin myös useammin käyttämä laadullinen peruste, jonka mukaan erotteluperusteen on koskettava *olemukseltaan tai tyypillisesti* ulkomaisia yhtiöitä.²⁹ Pelkkä sattumanvarainen yhteys, olipa se määrällisesti miten suuri tahansa, ei siten voi lähtökohtaisesti riittää perusteeksi välillisen syrjinnän toteutamiselle.

74. Merkityksellinen on pikemminkin erotteluperusteeseen luonnostaan liittyvä yhteys, jonka perusteella voidaan jo abstraktissa tarkastelussa yksiselitteisesti olettaa korrelaation olevan todennäköinen valtaosassa tapauksista.

75. Jos näitä periaatteita sovelletaan nyt käsiteltävään asiaan, ratkaiseva kysymys on, korreloiko se, että yritys ei ole vielä rekisteröitynyt Unkarissa verotusta varten – mainosverolain mukaan vain tämä johtaa kyseisiin seuraamuksiin – olemukseltaan yrityksen (ulkomaisen) kotipaikan kanssa. Tällainen yhteys on nähtävissä tässä asiassa, kuten myös komissio katsoo.

76. Mainosverolain 7/B §:n 1 momentissa keskeistä on se, ettei asianomaiselta kanneta mitä tahansa veroa. Unkarissa kaikilta Unkarin lainsäädännön mukaisesti perustetuilta yksityisoikeudellisilta yhtiöiltä, jotka rekisteröidään verotusta varten niiden perustamisen yhteydessä, kannetaan jotakin muuta verolajia. Tämä pätee myös kaikkiin verovelvollisiin, jotka joko toteuttavat liiketoimia Unkarissa tai jotka harjoittavat toimintaa Unkarissa. Molemmissa tapauksissa ratkaiseva merkitys on Unkarissa asuminen, joten kyseistä säännöstä sovelletaan sen luonteen vuoksi ennen kaikkea maassa asuviin verovelvollisiin.

77. Näin ollen mainosverolain 7/B §:n 2 ja 3 momentin mukainen seuraamus saatetaan määrätä lähtökohtaisesti vain ulkomailla asuville. Sen soveltamisalaan kuuluisivat vain epätyypilliset maan sisäiset tilanteet, esimerkiksi Unkarissa asuva luonnollinen henkilö, joka aloittaa unkarinkielisten mainospalvelujen tuottamisen internetissä ja jolla ei ole aiemmin ollut tuloja, tai julkisoikeudellinen oikeushenkilö, jonka kotipaikka on Unkarissa ja joka alkaa harjoittaa kaupallista toimintaa ensimmäistä kertaa tuottamalla mainospalveluja. Näin ollen, kuten Google ja komissio ovat todenneet, ei voida pitää sattumana, että selvä valtaosa mainosverolain 7/B §:n 2 ja 3 momentin mukaisen erityisen seuraamusmaksun piiriin kuuluvista on ulkomaisia yrityksiä.

78. Mainosverolain 7/B §:n 1 momentin rakenteen ja järjestelmän vuoksi tässä asiassa voidaan todeta, että erityisten seuraamusten määrääminen rikkomuksista, jotka koskevat rekisteröitymistä mainosveroa varten, merkitsee välillistä syrjintää ja näin ollen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamista.

2. Välillisen syrjinnän oikeuttaminen

79. Perusvapauksien rajoitus voi olla oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä, sikäli kuin sillä voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.³⁰

²⁹ Ks. tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, 36 kohta) työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta; tuomio 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, 26 kohta); tuomio 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, 41 kohta); tuomio 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, 119 kohta) sijoittautumisvapaudesta; tuomio 10.9.2009, komissio v. Saksa (C-269/07, EU:C:2009:527) ja tuomio 8.7.1999, Baxter ym. (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 kohta).

Ks. myös ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 38 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, 36 kohta); toisin kuin ratkaisuehdotuksessani Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

³⁰ Tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 42 kohta); tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja (C-400/08, EU:C:2011:172, 73 kohta) ja tuomio 5.10.2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, 17 kohta).

a) Yleistä etua koskevat pakottavat syyt

80. Unionin tuomioistuin on useasti todennut, että tarve taata veronkannon tehokkuus on yleiseen etuun liittyvä pakottava syy, joka voi oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen.³¹

81. Ellei asianomaista alaa ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, kansallisella lainsäätäjällä on verolainsäädännön ja verojen tehokkaan täytäntöönpanon alalla tiettyä harkintavaltaa. Tämä oikeuttamisperuste sallii näin ollen myös eron tekemisen yksittäisten verolajien välillä, jos jonkin veron täytäntöönpano on jäsenvaltiolle hankalampaa.

82. Jos kyse on verosta, joka ei ole riippuvainen siitä, että verovelvollinen asuu maan alueella, verovelvoitteen täytäntöönpano on vaikeampaa – kuten Googlea koskeva tapaus selvästi osoittaa – kuin tapauksissa, joissa kyse on maan alueella asuvan verovelvollisen tuloveron kannosta. Tältä osin erilaisten seuraamusten määrääminen verolajin mukaan on ymmärrettävää ja näin ollen asiallisesti perusteltua.

83. Kyseenalaista on ainoastaan se, onko käytännön toteutustapa perusteltu. Unionin tuomioistuin on aina muistuttanut tältä osin, että seuraamusten 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.³²

b) Rajoituksen oikeasuhteisuus

84. Seuraamuksen on siksi oltava itsessään oikeasuhteinen. Seuraamus on oikeasuhteinen vain, jos se on omiaan takaamaan tavoitteen toteuttamisen eikä ylitä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.³³

85. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansallinen lainsäädäntö on omiaan takaamaan tavoitteen toteutumisen vain, jos se tosiasiallisesti vastaa tavoitteeseen johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla.³⁴

86. Yhtäältä voidaan epäillä, ovat seuraamukset, jotka ovat ensimmäisestä rikkomuksesta 10 miljoonaa HUF (n. 30 600 euroa) ja sen jälkeen päivittäin kolme kertaa edellisen seuraamusmaksun määrä, yhteensä kuitenkin enintään miljardi forinttia (n. 3,06 miljoonaa euroa), ylipäätään omiaan takaamaan sen, että vero voidaan panna täytäntöön. Tämä seuraamusmaksu ei ole johtanut Googlen rekisteröitymiseen Unkarissa. Kuten Google myönsi suullisessa käsittelyssä, se ei ole tähän päivään mennessä täyttänyt mainosverolain 7/B §:n mukaista rekisteröitymisvelvoitettaan.

31 Tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 59 kohta); tuomio 19.6.2014, Strojirny Prostějov ja ACO Industries Tábor (C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 46 kohta) ja tuomio 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 39 kohta).

32 Tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 59 kohta) ja tuomio 3.12.2014, De Clercq ym. (C-315/13, EU:C:2014:2408, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Ks. tuomio 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 kohta); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 kohta); tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 27 kohta); tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 47 kohta); tuomio 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, 23 kohta) ja tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 kohta).

34 Tuomio 11.6.2015, Berlington Hungary ym. (C-98/14, EU:C:2015:386, 64 kohta); tuomio 12.7.2012, HIT ja HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, 42 kohta).

87. Toisaalta sen perusteella, että yksittäinen yritys itsepintaisesti kieltäytyy noudattamasta lakia, ei voida päätellä, että laki olisi tavoitteeseensa soveltumaton. Tässä tapauksessa mahdollisuus määrätä seuraamus veroilmoituksen antamista koskevaa velvoitetta rikkoville yrityksille, joiden kotipaikka on ulkomailla ja jotka eivät ole rekisteröityneet maassa verotusta varten, ei vaikuta ilmeisen soveltumattomalta mainosveron tehokasta kantamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

88. Edellä mainittuihin seuraamuksiin (86 kohta) verrattuna ei liene olemassa muita lievempiä mutta yhtä soveltuvia keinoja. Pienemmät seuraamusmaksut olisivat tosin lievempi keino, mutta ne eivät olisi yhtä soveltuvia, sillä ne vähentäisivät taloudellista painostusta.

89. Lisäksi seuraamusten on oltava oikeassa suhteessa niillä tavoiteltuun hyväksyttävään päämäärään nähden, joka on tehokkaan ja yhdenmukaisen verotuksen varmistaminen. Tehokkaan ja yhdenmukaisen verotuksen varmistaminen on tärkeä suojeltava arvo oikeusvaltiossa, jota rahoitetaan pelkästään verovaroin ja joka sitä varten rajoittaa aina kansalaistensa perusoikeuksia. Verotuksen hyväksymisen ja oikeutuksen kannalta erityisen tärkeä merkitys on näin ollen kaikkien verovelvollisten yhdenmukaista verotusta koskevalla vaatimuksella.³⁵

90. Kuten Weimarin tasavallan aikainen tunnettu saksalainen vero-oikeuden professori Albert Hensel totesi jo lähes sata vuotta sitten, omaa ja lähes ehdoitta tapahtuvaa verotusta voi sietää vain, jos varmistetaan, että naapuri (eli jokainen verovelvollinen), joka on samassa tilanteessa, saa kantaakseen yhtä suuren verotaakan.³⁶

91. Oikeasuhteisuuden arvioinnissa tätä verovelvollisten tosiasiallisen verotuksen yhdenmukaisuutta koskevaa periaatetta punnitaan yksityisen, eli tässä Googlen, perusvapauksia ja perusoikeuksia vasten.

92. Yhteensä noin 3 miljoonan euron seuraamusmaksu vero-oikeudellisen rekisteröitymisvelvoitteen laiminlyönnistä ei vaikuta ensi näkemältä välttämättä asianmukaiselta. Seuraamusmaksun varsin suuren määrän lisäksi on kuitenkin otettava huomioon, että Googllella oli lähtökohtaisesti mahdollisuus vaikuttaa siihen, määrätäkö seuraamuksia ja minkä suuruisia ne ovat, ja seuraamus ei vaikuta niin suurelta verrattuna Googlen liikevaihtoon ja voittoihin. Jos Google olisi täyttänyt rekisteröitymisvelvoitteensa, laiminlyönnistä ei olisi määrätty seuraamusmaksua. Jos Google olisi rekisteröitynyt mahdollisimman pian ensimmäisen kehotuksen jälkeen, laiminlyönnistä ei olisi määrätty seuraamusmaksua ainakaan tämän suuruisena. Mainosverolain 7/B §:n 5 momentin mukaan seuraamusmaksu olisi voitu poistaa jopa kokonaan.

93. Tarkasteltaessa lakia tarkemmin, monet seikat tukevat kuitenkin sitä, että Unkarin laissa säädettyt seuraamukset ovat suhteettomia.

94. Ensinnäkin mitään yhteyttä ei ole verojen suuruuteen, vaikka verojen määrittäminen on tarkoitus turvata seuraamusten avulla. Ulkomaalainen verovelvollinen, jonka unkarinkieliseen mainontaan perustuva liikevaihto ylittää riidanalaisena vuonna sovelletun 100 miljoonan HUF:n rajan vain yhdellä HUF:lla, olisi maksettava ensimmäisenä päivänä laiminlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua 10 miljoonaa HUF:ia. Toisena päivänä seuraamusmaksun määrä olisi jo noin 30 miljoonaa ja kolmantena päivänä 90 miljoonaa HUF:ia. Jo kolmen päivän jälkeen seuraamusmaksu olisi suurempi kuin liikevaihto, joka on veron perustana. Jos voittomarginaali olisi alle 10 prosenttia, seuraamusmaksu olisi jo ensimmäisenä päivänä suurempi kuin voitto, josta vero olisi tosiasiassa kannettava. Suhde tosiasialliseen verovelkaan on tässä esimerkissä vielä paljon huonompi.

35 Unionin tuomioistuin on jo tunnustanut tämän vaatimuksen unionin oikeudessa (eli arvonlisäveroa koskevassa lainsäädännössä) – ks. tuomio 25.1.2001, komissio v. Ranska (C-429/97, EU:C:2001:54, 40 kohta). Sitä sovelletaan kuitenkin myös kaikkiin muihin kansallisiin tai unionin oikeuden alaisiin verotusalan järjestelmiin.

36 Hensel, A., *Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, s. 62: Jokaisella verovelvollisella on oikeus sanoa: Vaadin, että naapurini verotaakka on yhtä suuri kuin omani. Albert Hensel kuvaili jo tuolloin verotuksen yleistä ja yhdenmukaista luonnetta oikeusvaltion verojärjestelmän korkeimmaksi periaatteeksi.

95. Lain mukaan rekisteröitymisen laiminlyönnin syitä ei myöskään oteta huomioon. Määrättävä summa on aina sama. Tehokkaan verokannon varmistamisen kannalta eroa on kuitenkin sillä, onko rekisteröintihakemus myöhästynyt ennakoimattomien olosuhteiden vuoksi vai kieltäytykö verovelvollinen tietoisesti ja itsepintaisesti rekisteröitymästä, kuten Google.

96. Myös laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun eksponentiaalinen kasvu päivittäin ja rajaaminen noin 3,06 miljoonaan euroon on suhteetonta yhdenmukaisen verotuksen varmistamisen näkökulmasta, kuten komissio ja myös Tšekin hallitus korostavat. Tämä lainsäädäntötekniikka sulkee jopa pois sen, että seuraamusmaksun tarkoitus voi toteutua.

97. Seuraamusmaksun tarkoituksena on nimittäin saada verovelvollinen toimimaan tietyllä tavalla. Tämä tarkoitus edellyttää kuitenkin, että verovelvollisella on vähintäänkin mahdollisuus välttää pakkokeino, mikä edellyttää tiettyä toiminta-aikaa. Näin ei ole nyt käsiteltävässä asiassa. Ennen kuin ensimmäinen laiminlyönnistä johtuva seuraamusmaksu voidaan ylipäättään antaa verovelvolliselle tiedoksi postitse, Unkarin viranomainen on jo määrännyt seuraavan seuraamusmaksun kolminkertaisena. Vaikka verovelvollinen toimisi välittömästi, sen olisi vaikea välttää seuraavilta – eksponentiaalisesti kasvaneilta – laiminlyönnistä johtuvilta seuraamusmaksuilta.

98. Tällä tavoin tapahtuva pakkokeinojen määrääminen on epäasianmukaista. Se ei ole oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään, joka on veron määrääminen yhdenmukaisesti.

99. Seuraamusmaksun suhteettomuuteen ei ole vaikutusta myöskään sillä, että – kuten Unkari toteaa vastoin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemystä – viranomaiset voivat mahdollisesti alentaa annettua seuraamusmaksua tai poistaa sen kokonaan. Suhteeton seuraamusmaksu ei muutu oikeasuhteiseksi sen perusteella, että sitä voidaan myöhemmin mahdollisesti alentaa oikeasuhteiselle tasolle, jos tämä alentaminen on yksinomaan viranomaisen vapaassa harkinnassa. Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että seuraamus, jonka tuomioistuimen arvioi jälkikäteen, voi silti olla suhteeton, jos laissa ei säädetä mahdollisuudesta langettaa rikkomisen vakavuuteen suhteutettuja, vähemmän rajoittavia muita seuraamuksia.³⁷ Samaa on sovellettava myös jo vahvistettuun seuraamukseen, jonka viranomainen tutkii jälkikäteen.

100. Tapa, jolla paikkokeino on määrätty, on näin ollen suhteeton, eikä palvelujen tarjoamisen vapautta koskeva välillinen rajoitus ole siksi oikeutettu.

D Viides ja seitsemäs kysymys: Erityinen oikeussuoja seuraamuksia vastaan

101. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä ja seitsemännellä kysymyksellään lähinnä, onko perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohta ja 47 artiklan 2 kohta huomioon ottaen palvelujen tarjoamisen vapautta rajoitettu perusteettomasti, jos oikeussuojakeinoja mainosverolain 7/B §:n mukaista laiminlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua vastaan on rajoitettu. Nämä rajoitukset ilmenevät siten, että laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun osalta ei ole säädetty hallinnollisesta oikaisumenettelystä, vaan siihen sovelletaan ainoastaan kirjalliseen menettelyyn ja asiakirjatodisteisiin rajoittuvaa tuomioistuimen antamaa oikeussuojaa.

102. Palvelujen tarjoamisen vapauden loukkaamista, joka perustuu tietyllä tavalla järjestettyyn oikeussuojamenettelyyn laiminlyönnistä johtuvaa vero-oikeudellista seuraamusmaksua vastaan, on arvioitava edellä esitetyllä tavalla ulkomaisen tilanteen erilaisen kohtelun perusteella, josta nyt käsiteltävässä asiassa ei myöskään muodollisesti ole kyse. Jokaiseen, joka riitauttaa mainosverolain 7/B §:ssä säädetyn laiminlyönnistä johtuvan seuraamusmaksun, sovelletaan samaa menettelyä. Unionin oikeudessa ei lähtökohtaisesti myöskään edellytetä, että oikeussuoja jokaista seuraamusmaksua vastaan on järjestettävä samalla tavalla sen luonteesta riippumatta.

³⁷ Ks. tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 61 kohta).

103. Mainosverolain 7/B §:n lainsäädäntötekniikka johtaa kuitenkin – kuten olen todennut edellä 75 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa – ulkomaisten yritysten välilliseen syrjintään. Tämä koskee myös rajoitettua oikeussuojaa tällä tavoin määrättyä laiminlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua vastaan. Myös tässä yhteydessä on tutkittava, onko tämä palvelujen tarjoamisen vapautta koskeva rajoitus oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä.³⁸

104. Ennakkoratkaisupyyntöä ei käy ilmi, mitkä lainsäädännölliset perusteet olivat ratkaisevia tämän rajoitetun oikeussuojamenettelyn kannalta. Lisäksi, kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden harkintavalta yleisten lakien antamisessa,³⁹ ei käy selväksi, miksi unionin jäsenvaltio, eli näin ollen oikeusvaltio, heikentää oikeussuojaa sellaista mahdollisesti lainvastaisesti vahvistettua ja erityisen nopeasti kasvavaa ja moninkertaistuvaa laiminlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua vastaan, joka koskee ensisijaisesti ulkomaisia yrityksiä.

105. Vähämerkityksisten seuraamusmaksujen yhteydessä tuntuisi järkevältä nopeuttaa tarkastelua ja luopua sitä varten oikeudenkäyntiä edeltävästä hallinnollisesta menettelystä, suullisesta käsittelystä ja laajemmista todistuskeinoista. Tällöin voitaisiin ottaa huomioon Unkarin suullisessa käsittelyssä mainitsema hallinnon yksinkertaistamista koskeva näkökohta yhtenä oikeuttamisperusteena. Tämä ei koske kuitenkaan noin 3,06 miljoonan euron suuruista seuraamusmaksua, jonka enimmäismäärä saavutetaan vain muutaman päivän (Googlen mukaan viiden päivän) kuluessa myöhästymisestä eksponentiaaliseen kasvuun perustuvan laskentatavan vuoksi ja jonka määrä on riippumaton verovelan määrästä.

106. Näin ollen ei ole olemassa yleistä etua koskevaa pakottavaa syytä tällaiselle erilaiselle kohtelulle, jota sovelletaan luonteensa vuoksi vain ulkomaisiin yrityksiin. Rajoitus ei näin ollen ole perusteltu.

107. Unionin tuomioistuimen ei siksi tarvitse tässä yhteydessä ratkaista sitä, onko muilla ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemilla yksittäisillä perusoikeuksilla merkitystä asian kannalta, kuten myös komissio perustellusti korostaa.

VI Ratkaisuehdotus

108. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari)) ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

- 1) Unionin oikeus ei ole nyt käsiteltävässä asiassa esteenä sellaisen tuloveron käyttöönotolle, jossa liittymänä käytetään kyseisen jäsenvaltion virallista kieltä.
- 2) Erityinen rekisteröitymisvelvoite erityisveron (tässä mainosveron) täytäntöönpanemiseksi ja toteuttamiseksi ei sinänsä ole palvelujen tarjoamisen vapauden vastainen.
- 3) Se, millä tavoin Unkarin mainosverolain nojalla pakkokeinoja määrätään konkreettisesti yrityksille, joiden kotipaikka on Unkarin ulkopuolella, merkitsee palvelujen tarjoamisen vapauden välillistä rajoitusta, joka ei ole oikeutettu sen suhteettomuuden vuoksi.

³⁸ Tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 42 kohta); tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja (C-400/08, EU:C:2011:172, 73 kohta) ja tuomio 5.10.2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, 17 kohta).

³⁹ Ks. tuomio 6.11.2003, Gambelli ym. (C-243/01, EU:C:2003:597, 63 kohta); tuomio 21.9.1999, Läärä ym. (C-124/97, EU:C:1999:435, 14 ja 15 kohta) ja tuomio 24.3.1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, 61 kohta), kaikki rahapeleistä, sekä tuomio 5.3.1996, Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat) elintarvikelainsäädännöstä.

- 4) Myös rajoitukset, jotka liittyvät oikeussuojakeinoihin, joita voidaan käyttää Unkarin mainosveroon perustuvia erityisen korkeita seuraamusmaksuja vastaan, merkitsevät palvelujen tarjoamisen vapauden perusteetonta rajoittamista.