

**C-505/22. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. július 25.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2022. július 22.

**Felperes:**

Deco Proteste — Editores, Lda.

**Alperes:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália)

**Az alapeljárás tárgya**

Termékértékesítés – Az ingyenes termékértékesítés fogalma – A kis értékű ajándék fogalma – 50 euró összegnél alacsonyabb értékű ajándékok, amelyek meghaladják az adóalany előző évi árbevétele öt ezrelékében meghatározott határt

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az európai uniós jog, különösen a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 16. cikke második bekezdésének értelmezése – EUMSZ 267. cikk

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Abban az esetben, ha az új előfizetők az időszaki kiadványok előfizetésével ajándékhoz (elektronikus eszköz) jutnak, a héairányelv 16. cikke alkalmazásában ez a juttatás:

a) ingyenesen teljesített, az időszaki kiadványok előfizetésétől különálló termékértékesítésnek,

vagy

b) ellenérték fejében történő egységes termékértékesítés egy részének,

vagy

c) egy olyan kereskedelmi csomag részének minősül-e, amely egy fő termékértékesítésből (a magazin előfizetése) és egy kiegészítő termékértékesítésből (az ajándék juttatása) áll, amelyben ez utóbbi a magazin előfizetéséhez képest járulékos jellegű, ellenérték fejében történő termékértékesítésnek tekintendő?

2) Ha az első kérdésre adott válasz az, hogy ingyenes termékértékesítésről van szó, összhangban van-e a héairányelv 16. cikkének második bekezdése értelmében vett „kis értékű ajándékok [...] átadása” fogalmával az ajándékok összértéke éves határértékének az adóalany előző évi árbevétele öt ezrelékének megfelelő arányban (az egységérték határán felül) történő megállapítása?

3) Az előző kérdésre adott igenlő válasz esetén az adóalany előző évi árbevétele öt ezrelékének megfelelő arányt olyan alacsonynak kell-e tekinteni, amely megfosztja hatékony érvényesüléstől a héairányelv 16. cikkének második bekezdését?

4) A megállapításának célját is figyelembe véve, sérti-e a semlegesség, az egyenlő bánásmódnak vagy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának és az arányosságnak az elvét az adóalany előző évi árbevételének öt ezrelékében meghatározott határ?

### **Az uniós jog hivatkozott rendelkezései**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) és különösen 16. cikkének második bekezdése

## A nemzeti jog hivatkozott rendelkezései

A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv, a továbbiakban: CIVA) 3. cikke (3) bekezdése f) pontjának második fordulata és (7) bekezdése

## A tényállás és az alapeljárás rövid ismertetése

- 1 A Deco Proteste – Editores, Lda. (a továbbiakban: felperes) olyan gazdasági társaság, amelynek célja magazinok és egyéb fogyasztóvédelmi tájékoztató anyagok kiadása, és amely kiadóján keresztül a fogyasztók tájékoztatására és védelmére szolgáló időszak kiadványokat készít, amelyeket előfizetéses rendszerben értékesít.
- 2 A felperes tagja az EUROCONSUMERS nemzetközi csoportnak, amely a fogyasztók érdekeit előmozdító és védő számos szervezetet tömörít. A felperes a portugál fogyasztóvédelmi szervezethez, a DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidorhoz kapcsolódik.
- 3 Ahhoz, hogy tevékenységének gazdasági életképessége biztosított legyen, a felperesnek nagyszámú magazin-előfizetővel kell rendelkeznie. Kereskedelmi célú népszerűsítése és új előfizetők megnyerése érdekében a felperes olyan különböző *marketing* technikákat, köztük „közvetlen *marketinget*” alkalmaz, mint a potenciális előfizetőknek küldött papíralapú levelekből álló *paper mailing*, az említett potenciális ügyfeleknek címzett e-mailek útján történő *e-marketing*, valamint a *telemarketing*.
- 4 A felperes e tekintetben promóciós kampányokat folytat, amelyek keretében az előfizetési rendszerhez csatlakozó ügyfelei jogosulttá válnak az általuk előfizetett magazinokon kívül egy 50 euró összegnél minden esetben alacsonyabb egységértékű elektronikus eszközből (konkrétan tabletből) álló ajándékra, amelynek értékesítéséhez a felperes olyan Közösségen belüli beszerzéseket végez, amelyekre a fordított adózást (*reverse charge*) alkalmazza, és amelyek tekintetében befizeti és levonja a héát. Az ügyfél az ajándékot üdvözlőajándékként kapja, az előfizetést pedig bármikor lemondhatja.
- 5 A felperes nem alkalmaz hűségidőszakot, így az ügyfelek – különdíj felszámolása nélkül is – megtarthatják az ajándékot.
- 6 A 2014., 2015., 2016. és 2017. évben az új előfizetőknek juttatott ajándékok összértéke meghaladta a felperes árbevételének öt ezrelékét, ezért utólag korrekciókat hajtott végre a 2015-től 2018-ig terjedő időszak egyes éveire vonatkozóan.
- 7 A felperes által az ajándékjuttatással járó, előfizetett magazinok havi előfizetési díjairól kiállított számlákon a magazinok előfizetése szerepel – a (CIVA 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti) 6%-os kedvezményes adómérték megfelelő

értékre való alkalmazásával –, az ajándékjuttatásra vonatkozóan azonban nem tartalmaznak semmilyen utalást.

- 8 2019-ben a felperes ellen adóellenőrzési eljárás indult a 2015., 2016., 2017. és 2018. évre vonatkozó Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (társasági adó) és hea tekintetében.
- 9 Ezen eljárás eredményeként héakorrekcióra szólították fel a felperest, mivel túllépte a portugál jog által a „kis értékű ajándékok” meghatározására előírt, az árbevétel öt ezrelékének megfelelő határt.
- 10 A felperes pótbevallásokat nyújtott be a 2015-től 2018-ig terjedő időszak valamennyi évének december hónapjára vonatkozóan, és fordított adózás keretében megfizette a – késedelmi és kiegyenlítő kamatokkal növelt – megfelelő heaösszegeket.
- 11 A felperes, mivel nem értett egyet az alperesnek az adóellenőrzési határozatban foglalt értelmezése alapján elkészített, fordított adózás keretében történő héabevallásokkal, ezen bevallások, valamint a vele szemben elrendelt késedelmi és kiegyenlítő kamatok behajtásának hatályon kívül helyezése iránti belső igazgatási fellebbezést nyújtott be.
- 12 A Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (a lisszaboni pénzügyi igazgatóság igazgatóhelyettese) 2021. május 11-i határozatával elutasította az említett fellebbezést. Ez a határozat kimondta, hogy a vevőnek kiszámlázott terméktől eltérő termékértékesítés ajándéknak minősül, amely egységértékétől függően adóköteles vagy sem. Mivel ezen ajándékok beszerzése során gyakorolták az adólevonási jogot, az ajándékok éves értékére az ingyenes termékértékesítési rendszer vonatkozik, amelyben (a CIVA 3. cikke alapján) a hea megfizetése kötelező.
- 13 2021. augusztus 6-án a felperes, mivel nem értett egyet a belső igazgatási fellebbezés elutasításával, a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Tribunal Arbitral Tributáriohoz (adóügyi választottbíróság, Portugália) az e bíróság előtti választottbírósági eljárás lefolytatása iránti kérelmet nyújtott be. Az alperes az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, a továbbiakban: alperes).
- 14 A felperes a belső igazgatási fellebbezést elutasító határozat, továbbá a 2015., 2016., 2017. és 2018. évre vonatkozó, 2 562 500,65 euró összegű, fordított adózás keretében teljesített, vitatott héabevallások, valamint az ezen évekre vonatkozó, az adóellenőrzési eljárást követően végzett önkéntes korrekciókból eredő, 270 936,70 euró összegű késedelmi és kiegyenlítő kamatok jogellenességének és ebből következő érvénytelenségének megállapítását kéri.
- 15 A felperes azt is kéri, hogy az alperest kötelezzék a felperes által – álláspontja szerint – jogalap nélkül megfizetett adó és kamatok, valamint a teljes visszafizetés napjára felhalmozódó, kártérítés utáni kamatok megfizetésére.

## Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

### *A felperes álláspontja*

- 16 A felperes téves jogalkalmazásra hivatkozik. Elsősorban azt állítja, hogy az új előfizetőknek az időszaki kiadványok előfizetésekor juttatott elektronikus eszközök átadása nem minősül ajándékozásnak, mivel nem áll fenn ajándékozási szándék, másodsorban pedig azt, hogy egy promóciós, reklám- és kereskedelmi célokat szolgáló kereskedelmi csomagról van szó. Ez a csomag egy olyan szolgáltatásnyújtásból (az előfizetés) áll, amely a magazin előfizetésének értékébe foglalt pénzbeli ellenérték fejében történő termékértékesítéssel (az elektronikus eszköz) párosul, vagyis a végső ár nem csak az ügylet tárgyát képező magazinok ára, hanem valójában a magazinok és a velük járó elektronikus eszköz kedvezményes ára.
- 17 Mivel nem minősül ajándékozásnak, az elektronikus eszközök ezen juttatása nem tartozik a CIVA 3. cikk (3) bekezdésének f) pontja alá, amelynek forrása a héairányelv 16. cikke. Az említett juttatásnak a felperes által választott megnevezése a héa tekintetében nem lehet hatással az általa forgalmazott termékek adójogi keretére. Azonban még ha termékajándéknak is minősülne, annak egységértéke 50 euró összegnél alacsonyabb, ezért mindenképpen a CIVA 3. cikkének (7) bekezdésében említett alacsony érték fogalma alá tartozna.
- 18 A felperes állítása szerint az, hogy a juttatott elektronikus eszközök együttesen meghaladják az előző évi árbevétel öt ezrelékét, nem érinti az értékesített termékek alacsony értékét, sem a „kis értékű ajándékok” fogalmának jogi meghatározását.
- 19 A felperes ezért arra a következtetésre jut, hogy az alperes értelmezése sérti a CIVA 3. cikk (3) bekezdésének f) pontját és (7) bekezdését, és összeegyeztethetetlen a héairányelv 16. cikkének második bekezdésével.
- 20 A felperes továbbá úgy véli, hogy az árbevétel öt ezrelékében meghatározott határ figyelembevétele sérti az arányosság, a semlegesség és az egyenlő bánásmód vagy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét, mivel egyfajta magatartást ír elő a gazdasági szereplők számára, és ezáltal korlátozza gazdasági szabadságukat és semlegességüket; az túlzottan korlátozó, így megfosztja a hatékony érvényesülésétől a héairányelv 16. cikkét; hátrányosan megkülönbözteti a portugál gazdasági szereplőket más tagállamok gazdasági szereplőivel szemben, amely államok nem írnak elő ilyen határt; hátrányosan megkülönbözteti a felperest a belföldön letelepedett olyan gazdasági szereplőkkel szemben, akiknek a tevékenysége kisebb számú ügyféltől és/vagy eltérő értékesítési árréstől függ, és túllépi a jogok hatékony védelmére irányuló adóhatósági cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel nem áll fenn annak a veszélye, hogy az adóalanyok indokolatlan értékű ajándékot adnak, amikor ténylegesen kereskedelmi céllal járnak el.

*Az alperes álláspontja*

- 21 A CIVA 3. cikkének (7) bekezdésében foglalt, az előző évi árbevétel öt ezrelékében meghatározott határ uniós joggal való összeegyeztethetőségének kérdését illetően az alperes rámutat, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a kis értékű ajándék fogalmának értelmezése során, feltéve, hogy tiszteletben tartják a héairányelv [16. cikkének] célját és annak az irányelv rendszerében elfoglalt helyét.
- 22 Az alperes azzal érvel, hogy a tagállamok a különböző gazdasági körülményeknek megfelelően korlátokat állapíthatnak meg, és a visszaélések megelőzése érdekében eltéréseket írhatnak elő, az árbevétel öt ezrelékében meghatározott határ pedig megfelel ennek a célnak, mivel megakadályozza többek között két termék együttes értékesítésének lehetőségét, oly módon azonban, hogy az egyik terméket – amelyre kedvezményes adómérték vonatkozik – ellenérték fejében járónak, a másikat pedig formálisan ingyenes ajándéknak nyilvánítja, jóllehet az a szokásos adómérték alá tartozó termékértékesítésnek minősülne, mivel lényegében ellenérték fejében történik.

*A felek közös álláspontja*

- 23 Mindkét fél úgy véli, hogy az ajándékok felperes általi juttatása a kereskedelmi szokásoknak megfelelő, jogszerű gyakorlat, amelynek célja új ügyfelek megnyerése és megszerzése.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid ismertetése**

- 24 A jelen ügyben előterjesztett kérdések a felperes időszaki kiadványainak új előfizetői számára az ügyfelek megnyerését célzó promóciós kampányok keretében juttatott ajándékokkal kapcsolatosak.
- 25 Ezek a kérdések elsősorban annak megállapítására irányulnak, hogy ez a juttatás valóban ingyenes termékértékesítésnek minősül-e, vagy pedig egy pénzbeli ellenértékkel jár, átfogó kereskedelmi csomagról van-e szó, amelyben a magazinok előfizetéséhez kapcsolódik az ajándék adása, és a kifizetett összeg a magazinokat és az ajándékot magában foglaló termékegyüttes ügyleti ára. Ez utóbbi esetben nem állna fenn ajándékozás, és a CIVA 3. cikk (3) bekezdésének f) pontja nem lenne alkalmazható.
- 26 Másodsorban, ha megállapítást nyer, hogy az ajándékjuttatás olyan ingyenes termékértékesítésnek minősül, amelynek egységértéke 50 euró összegnél minden esetben alacsonyabb, akkor azt kell megvizsgálni, hogy az, hogy a CIVA 3. cikkének (7) bekezdése az 50 euró összegű mennyiségi egységhatár mellett az adóalany (előző évben közölt) árbevétele alapján a juttatott ajándékokra vonatkozó, öt ezrelékes teljes mennyiségi határt ír elő, összhangban van-e a héairányelv 16. cikkének második bekezdésével, és megfelelő szempontnak minősül-e az említett rendelkezésben előírt „kis értékű ajándékok” fogalmának

meghatározásához. Ha igen, akkor azt is meg kell határozni, hogy az árbevétel öt ezrelékében meghatározott határ sérti-e az arányosság, a semlegesség és az egyenlő bánásmód vagy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét.

- 27 Ami a nemzeti jogi keretet illeti, a CIVA 3. cikke meghatározza a termékértékesítés fogalmát, e cikk (3) bekezdésének f) pontja szerint pedig termékértékesítésnek minősül a termékek ingyenes értékesítése, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított adót teljesen vagy részben levonták. Másfelől a CIVA 3. cikkének (7) bekezdése kizárja az említett cikk (3) bekezdésének f) pontjában előírt szabályozás köréből azokat az ajándékokat, amelyek egységértéke 50 euró összegű vagy annál alacsonyabb, és amelyeknek az éves összértéke a kereskedelmi szokásoknak megfelelően nem haladja meg az adóalany előző naptári évi árbevételének öt ezrelékét.
- 28 Ami az uniós jogot illeti, a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy az „ellenszolgáltatás fejében teljesített” termékértékesítés a hía hatálya alá tartozik. A héairányelv 16. cikke rendelkezik továbbá az ingyenes termékértékesítésnek az ellenérték fejében történő termékértékesítéssel egy tekintet alá vett eseteiről, és az ennek megfelelő adózásról. Ez az egy tekintet alá vétel a „kis értékű ajándékok” esetében azonban nem érvényesül.
- 29 A két megválaszolandó kérdés az „ingyenes termékértékesítés” és a „kis értékű ajándékok [...] átadása” fogalmak alkalmazására vonatkozik, amihez a héairányelv 16. cikkének egységes értelmezése szükséges.
- 30 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak e két fogalom értelmezését illetően.

*Az ingyenes termékértékesítés fogalmáról*

- 31 E fogalom tekintetében a legfőbb kétség a felperes promóciós kampányának a következők szerinti minősítése kapcsán merül fel: a) két különálló termékértékesítésről van szó, ahol az egyik a magazin-előfizetéshez kapcsolódik, és ellenérték fejében történik, a másik pedig a héairányelv 16. cikke szerinti ingyenes ajándékjuttatásra vonatkozik; vagy b) egy ellenérték fejében történő termékértékesítésről van szó, amelynek esetében az ár egy olyan termékegyüttes ellenértéke, amely állhat egy, egyetlen termékértékesítésre vonatkozó kereskedelmi csomagból vagy egy fő termékértékesítésből (a magazin-előfizetés) és egy – ellenérték fejében és a magazin előfizetéséhez képest járulékos jellegűnek minősülő – kiegészítő termékértékesítésből (az ajándékjuttatás) álló kereskedelmi csomagból.
- 32 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság 1999. április 27-i Kuwait Petroleum ítéletének (C-48/97, EU:C:1999:203) 26. pontjára hivatkozik, amelynek értelmében a termékértékesítés csak akkor valósul meg ellenérték fejében, „ha az eladó és a vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy az eladó által

kapott juttatás képezi a vevő számára teljesített termékértékesítés tényleges ellenértékét”. A kérdés az, hogy az ajándékjuttatás a jelen ügyben érték ellenében történnék tekinthető-e, jöllehet ez az érték nincs azonosítva vagy elkülönítve.

*A kis értékű ajándék fogalmáról*

- 33 E fogalommal kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy bár a Bíróság már kimondta, hogy a kis értékű ajándék fogalmának pontosítására szolgáló felső pénzbeli határ megállapítása összhangban lehet a héairányelvvel (lásd a 2010. szeptember 30-i EMI Group ítélet, C-581/08, EU:C:2010:559), meg kell határozni, hogy a kínált termékek egységértékétől eltérő határ nemzeti jog általi – 50 euró összegű vagy annál alacsonyabb egységértéken túli – megállapítása összhangban van-e a héairányelv 16. cikkével és az uniós jogalkotó célkitűzéseivel.
- 34 Ha az ajándékjuttatás ingyenes termékértékesítésnek minősül, először is azt kell meghatározni, hogy a héairányelv 16. cikkének második bekezdésében hivatkozott „kis értékű ajándékok [...] átadása” fogalom nem csak az egységérték, hanem egyidejűleg az adóalany által az előző évi árbevétel alapján juttatott ajándékok összértéke alapján is meghatározható-e, és ha igen, akkor az árbevétel öt ezrelékében meghatározott határ annyira alacsonynak minősül-e, amely megfosztja e rendelkezést hatékony érvényesüléstől; másodsor, hogy ez a határ hátrányosan megkülönböztetést jelent-e azon gazdasági szereplőkkel szemben, akiknek a tevékenysége kisebb számú ügyfélről vagy eltérő értékesítési árréstől függ, valamint más tagállamok gazdasági szereplőivel szemben, amely államok nem írnak elő ilyen jellegű határt, ami ellentétes a semlegesség és az egyenlő bánásmód vagy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével; és harmadszor, hogy ugyanez a határ sérti-e az arányosság elvét, mivel túllépi az annak biztosításához szükséges mértéket, hogy ne legyenek az adóalanyok által visszaélészerűen alkalmazott ingyenes termékértékesítések.
- 35 Következésképpen a nemzeti bíróság az EUMSZ 267. cikknek megfelelően úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a fenti kérdéseket a Bíróság elé terjeszti előzetes döntéshozatal céljából.