NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. április 15.[1]

I – Bevezetés

1. Marcell Mauss, a híres francia antropológus legelőször 1925-ben jelenttette meg „Essai sur le don" című munkáját, amellyel azt kívánta bemutatni, hogy az archaikus társadalmakban a cserékre és szerződésekre ajándékok formájában került sor. Elméletileg az ajándékok önkéntes jellegűek, a valóságban azonban kötelezően adják és kapják őket[2].

2. Mivel az emberi természet azóta sem változott, nem csoda, hogy az uniós jogalkotó, amely a hozzáadott-érték adót (HÉA) olyan ügyleteket terhelő általános fogyasztási adóként határozza meg, amelyek tárgya ellenérték fejében történt termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás[3], az ingyenes ügyleteket nem névértékük szerint veszi figyelembe[4]. Amint azt látni fogjuk, az ingyenes ügyleteket a saját részre történő termékértékesítés szabályai alapján a legtöbb esetben HÉA terheli[5]. A reprezentációs céllal adott ajándékok esetén ugyanezt a hatást érik el azáltal, hogy az ilyen termékek megszerzését kizárják a levonási jog alkalmazási köréből[6].

3. Mindazonáltal a termékminták vagy a kis értékű ajándékok adása nem tartozik a HÉA

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France Paris, 2007 (2008. évi utánnyomás), 65. o.; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W. Norton, New York – London 1990 (2000. évi utánnyomás), 3. o. (angol nyelvű fordítás). Richard Hyland szerint az a tény, hogy számos jogrendszer nehézségekbe ütközik az ajándékok cseréjének szabályozása során, alátámasztani látszik Mauss feltételezését, amely szerint az effajta cserék az emberi társadalmak alapvető szerkezeti struktúrájába tartoznak. Lásd: Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009., 114. o. Mindazonáltal néprajzkutatók gyakorta kritizálják Mauss elméletét (uo., 14. o.).

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1 kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke.

4 – Az uniós jogalkotót úgy tűnik, a „donatio non praesumitur" elve (az ajándékozás nem vélelmezhető) inspirálta. Lásd ezzel a vélelemmel kapcsolatban a kontinentális és a common law jogrendszerben: Kangas, U., *Lahja* („Az ajándék"), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, 56–58. o.

5 – A hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondata alapján. Mindazonáltal fontos kiemelni, hogy a C-48/97. sz. Kuwait Petroleum ügyben 1999. április 27-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2323. o.) alapján az üzleti célú ingyenes ügyletek is az első mondat hatálya alá tartozhatnak, ha ezekre vonatkozóan érvényesítették a levonási jogot.

6 – A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése alapján nem lehet adólevonást érvényesíteni olyan kiadások esetén, melyek nem kapcsolódnak szorosan az üzleti célokhoz, mint például a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

hatálya alá [7]. Tekintettel az ilyen átruházások adózási szempontból kedvező megítélésére, az adóalanyoknak fontos gazdasági érdekük fűződik annak ismeretéhez, hogy mi tartozik pontosan e fogalmak körébe. Látszólagos egyszerűségük csak illúzió, ha szerzői jogi védelem alá tartozó termékek értékesítésének bonyolult összefüggéseiben alkalmazzuk őket, amilyen a jelen ügy is.

4. A London VAT and Duties Tribunal által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatát érinti, mely kizárja a termékminták vagy kis értékű ajándékok juttatását a HÉA hatálya alól [8]. Noha az 5. cikk (6) bekezdésének első mondatával a Bíróság már több ízben foglalkozott [9], ez az első eset, hogy a Bíróságot a második mondat értelmezésére kérik fel.

7 – A hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata alapján.

8 – A hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése jelenleg a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) (a továbbiakban: HÉA-irányelv) 16. cikke, mely 2007. január 1-jétől kezdődő hatállyal a hatodik HÉA-irányelv helyébe lépett (lásd a HÉA-irányelv XII. számú mellékletében foglalt megfelelési táblázatot). A HÉA-irányelv célja, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és ésszerű módon, a jogalkotás minőségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra ((3) preambulumbekezdés).

9 – A C-20/91. sz. de Jong-ügyben 1992. május 6-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-2847. o.); az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kuwait Petroleum ügyben hozott ítélet; a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-743. o.); a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1831. o.); a C-322/99. és C-323/99. sz., Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4049. o.).

II – Jogi háttér

A *közösségi jog* [10]

5. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (6) bekezdés kimondja:

„Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki [helyesen: vállalkozásidegen célokra fordítja], ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták [helyesen: hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható volt]. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.”

10 – Mivel a jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Európai Unió működéséről szóló szerződés (HL 2008. C 115., 47. o.) hatálybalépése előtt született, az Európai Közösséget létrehozó szerződés (HL 2002. C 325., 33. o.) cikkeire való hivatkozást mindenhol megtartottam.

Nemzeti jog

6. A vonatkozó nemzeti rendelkezések a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 5. cikkének (1) bekezdésben, valamint az e törvény 4. számú mellékletének 5. cikke (1), (2), (2ZA) és (3) bekezdésben találhatóak, és számos alkalommal módosításra kerültek az érintett időszakban (1987 áprilisától a mai napig).

7. Összefoglalva, a hatályos változat szerint a vállalkozás vagyonának részét képező termékek adóalany általi átruházása vagy kivonása, függetlenül attól, hogy ellenérték fejében történik-e, termékértékesítésnek minősül. Kivételt képez az üzleti ajándékok és a termékminták juttatása. Ami az üzleti ajándékokat illeti, azok személyenkénti és évenkénti költsége nem haladhatja meg az ajándékozónál az 50 GPB-t. A termékminták vonatkozásában egyedül az első termékminta élvez mentességet, ha ugyanazon személynek több egyforma termékmintát adnak. 1993 júliusát megelőzően ez a kivétel mindössze azokra az ipari termékmintákra vonatkozott, amelyeket kereskedelmi forgalomban szokásos módon nem lehetett megvásárolni.

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. Az EMI Group Limited (a továbbiakban: EMI), zeneműkiadással, zenei felvételek előállításával és értékesítésével foglalkozó társaság, ingyenes zenei felvételeket terjeszt hanglemez, kazetta és kompakt lemezek (CD) formájában különböző személyek részére, annak érdekében, hogy népszerűsítse a legújabb kiadású zenéket. Az EMI szerint erre a terjesztési módra szükség van saját vállalkozási céljai eléréséhez, mivel ez lehetővé teszi számára az egyes zenei felvételek kereskedelmi minőségének és piacképességének megítélését.

9. A népszerűsítési stratégia részeként CD-ket osztanak szét olyan magánszemélyek között, akik képesek a fogyasztói magatartás befolyásolására (például olyan magánszemélyek, akik a sajtóban, rádióállomásokon, televíziókban, reklámügynökségeknél, kiskereskedelmi üzletekben és mozikban dolgoznak), valamint a „pluggernek" nevezett zenei reklámszakemberek részére, akik a CD-ket saját kapcsolataik körében osztják szét. Az EMI megbíz mind belső, mind pedig külső „pluggereket", akik vagy különleges tapasztalatokkal rendelkeznek, vagy pedig különlegesen sikeresek voltak valamely felvétel népszerűsítése során.

10. Ebből a célból az EMI különféle formákban értékesíti a zenei felvételeket: „jelzéssel ellátott" kompakt lemezek (CDR-ek) [11], melyeken az átvevő fél neve van feltüntetve, és

11 – A CDR-ek a hagyományos CD-k változatai. A rögzítésükre az EMI egyik kiadójánál, a Virgin Records Labelnél kerül sor, annak irodáiban és saját számítógépein.

amely lehetővé teszi, hogy bármely másolat az átvevő félre visszavezethető legyen; jelzéssel el nem látott CDR-ek fehér papír lemezborítóban; „minta" CD-k papír lemezborítóban, amelyen ugyanaz az illusztráció látható, mint a nyilvános kereskedelmi forgalomba hozott albumon; illetve „készáru-készlet" CD-k formájában, amelyek a végső formájú CD-k, nyilvános kereskedelmi forgalomba hozatalra készen. Ez utóbbi változaton matrica található, a következő felirattal: „Népszerűsítési célú másolat, nem továbbértékesíthető", a többi változaton pedig azt tüntetik fel, hogy a tulajdonjog és egyéb jogok a Virgin Records Limitedet illetik meg, amely az EMI kiadással foglalkozó leányvállalata. Hangsúlyozni kell, hogy a „készáru-készletet" a művészek, a művészek menedzsmentje, kiadók, ügynökök és egyéb olyan médiakapcsolatok részére terjesztik, akikről az EMI úgy gondolja, hogy rendelkezniük kell a véglegesített termékkel.

11. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint az esetek nagyjából 90%-ában a cégen kívül terjesztett népszerűsítési célú CD-ket név szerint megnevezett magánszemélyeknek küldik meg. Az iratokból kiderül az is, hogy a felvételeket adott esetben több, azonos szervezetnél dolgozó személy számára is megküldhetik. Egy kislemez kiadásánál rendszerint körülbelül 2500, albumok esetében pedig 3000 és 3750 közötti számú ingyenes másolatot terjesztenek. Egy plugger legfeljebb 600 ingyenes felvételt kap további terjesztésre. Ahhoz, hogy ezeket a számokat összefüggéseiben is megérthessük, hozzá kell tennünk, hogy az EMI szerint a legnagyobb példányszámban eladott CD albumok milliós példányszámban kelnek el.

12. Az EMI 1987 áprilisától 2003 elejéig minden egyes, a fentiek szerint továbbadott felvétel után bevallotta a HÉÁ-t. Az EMI arra az álláspontra helyezkedett, hogy a nemzeti jogszabály összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésével, következésképpen nem kell HÉA-t fizetni, ezért visszatérítési igényt terjesztett a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs elé, az általa a szóban forgó felvételek után megfizetett HÉA vonatkozásában. Tekintettel arra, hogy a Commissioners elutasító döntést hozott, az EMI keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

13. Az EMI 2003 júliustól felhagyott a HÉA bevallásával az általa szolgáltatott ingyenes CD-k vonatkozásában. A Commissioners megállapította az EMI által fizetendő adót a 2003 júliusa és 2004 decembere közötti időszakra, amely ellen az EMI keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

14. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„a) Hogyan kell értelmezni a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének utolsó mondatát a jelen ügy körülményei szempontjából?

b) Különösen melyek a »termékminta« tényleges jellemzői a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének utolsó mondata értelmében?

c) Jogosult-e a tagállam a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének utolsó mondatában szereplő »termékminta« kifejezés értelmezését a következők szerint korlátozni:

i. olyan, kereskedelmi forgalomban nem forgalmazott formájú ipari termékminta, amelyet az üzleti tevékenység tényleges vagy lehetséges fogyasztójának szolgáltattak (1993-ig),

ii. kizárólag egy minta, illetve az azonos személy által azonos átvevőnek adott több termékminta közül az első, amennyiben e termékminták azonosak, vagy egymástól semmilyen lényeges szempontból nem különböznek (1993-tól)?

d) Jogosult-e a tagállam a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének utolsó mondatában szereplő »kis értékű ajándékok« kifejezés értelmezését oly módon korlátozni, hogy az kizárja a következőket:

i. olyan termékajándék, amely azonos személynek időről időre adott ajándékok sorozatának részét képezi (2003. októberig),

ii. olyan üzleti ajándék, amelyet bármely 12 hónapos időszakban azonos személynek adtak, amennyiben azok összértéke az 50 fontot meghaladta (2003. októbertől)?

e) Abban az esetben, ha a fenti c) ii. kérdésre vagy a d) kérdésre igenlő a válasz, akkor amennyiben az adóalany hasonló vagy azonos zenei felvételt ad két vagy több magánszemélynek, tekintettel azoknak a szóban forgó művészre irányuló figyelem fokozására alkalmas személyes képességeikre, akkor a tagállam tekintheti-e úgy, hogy a termékajándékokat azonos személynek adták, kizárólag azon az alapon, hogy e személyek munkáltatója azonos?

f) Befolyásolja-e a fenti a)–e) kérdésekre adott választ, ha az ajándékot kapó fél olyan adóköteles tevékenységet folytató adóalany vagy adóköteles tevékenységet folytató adóalany munkavállalója, amely levonhatja (vagy le tudta volna vonni) a

termékmintát alkotó termékek szolgáltatása után fizetendő bármilyen előzetesen felszámított adót?"

IV – Előzetes észrevételek

15. A kérdést előterjesztő bíróság egy sor kérdést terjeszt elő, amelyeket három nagyobb kérdéscsoportba lehet sorolni: i. mit jelent a „termékminták esetében történő alkalmazás" (b) és c) kérdések); ii. mit jelent a „kis értékű ajándékok esetében történő alkalmazás" (d) kérdés); iii. befolyásolja-e az ajándékok vagy termékminták átvevőinek jogállása a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának értelmezését (e) és f) kérdés). Az a) kérdés egy általános kérdés, és a rá adott választ a jelen rész, illetve a b), c) és d) kérdések elemzése is tartalmazza.

16. A kérdést előterjesztő bíróság részletes kérdései ellenére a Bíróság feladata a jelen előzetes döntéshozatali eljárásban az 5. cikk (6) bekezdése második mondatának értelmezésére korlátozódik, nem pedig annak az EMI meglehetősen szokatlan ügyében történő alkalmazhatóságára.

A – *Az ügy különös természete*

17. A CD-k azt az anyagi megjelenési formát jelentik, amelyben egy lemezcég termékeit – a felvételeket – forgalmazni lehet. Egyes esetekben ugyanannak a felvételnek léteznek más, az értékesítésnél használt hanghordozói formái is, mint a MiniDisc-ek, kazetták vagy hanglemezek. Ezen túlmenően, a felvételek elektronikus úton, az internet segítségével is terjeszthetők. Leszámítva az olyan modern terjesztési formákat, mint például az online streaming, egy felvétel birtoklása a fenti formátumok valamelyikében lehetővé teszi annak többszöri, gyakorlatilag korlátlan számú felhasználását.

18. Meg kell azonban azt is jegyezni, hogy egy lemezcég nem kizárólag engedélyekkel vagy átruházott szerzői jogokkal rendelkezik a zeneszám vagy a dalszöveg tekintetében, amelyet adott esetben az eredeti jogtulajdonostól szerzett meg, hanem élvezi az őt hangfelvétel-előállítóként megillető szerzői jogokkal kapcsolatos „szomszédos jogokra" tekintettel a felvételeken fennálló szellemi tulajdonjog védelmét is. Ennek alapján a felvétellel elérni kívánt bevételek nem kizárólag a CD lemezek eladásaiból származnak, hanem egyéb forrásokból is, mint például a műsorszóró társaságok által a megfelelő közös jogkezelő szerveken keresztül fizetett jogdíjakból.

19. Egy lemezcég üzleti tevékenységének e sajátosságai alkalmasak arra, hogy megvilágítsák az EMI által követett értékesítési stratégiát: egyrészről az ingyenes CD-példányok látszólag nagyvonalú osztogatását, másrészről azt a gyakorlatot, amely szerint a CD-ket – néhány kivételtől eltekintve – kizárólag név szerint megnevezett személyeknek juttatják.

20. Mindazonáltal figyelembe kell venni, hogy a Bíróságnak a jelen előzetes döntéshozatali eljárás keretében a hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (6) bekezdéséhez adott értelmezése számos különböző adóalanyra nézve kötelező erővel fog bírni az Európai Unión belül. Tekintettel kell lennünk erre a szélesebb összefüggésre, ugyanakkor ismernünk kell az EMI-ügy és más, szellemi tulajdonjoggal foglalkozó vállalkozások sajátosságait.

21. Ezenkívül a jelen ügy kizárólag a termékek ingyenes juttatására vonatkozik, mivel az eljárás megindításakor a zenei felvételek ingyenes másolatait legnagyobb részt CD lemez formájában terjesztették. Manapság a zeneszámokat gyakran interneten keresztül is terjesztik, így a jövőben felmerülhet a kérdés, hogy az effajta terjesztés nem minősül-e szolgáltatás nyújtásának, illetve mik lehetnek ennek a lehetséges következményei [12]. Effajta elemzés ugyanakkor nem képezi a jelen ügy tárgyát.

22. A jelen ügy elemzése kapcsán fontos szem előtt tartanunk, hogy a hatodik HÉA-irányelv rendelkezéseihez fűzött értelmezésnek megvalósíthatónak kell lennie, figyelemmel a HÉA mint közvetett adó jellegére, amelyet elsődlegesen maguk az adóalanyok számolnak fel mindennapi üzletvitelük során. Ideális esetben egy adóalany szokásos, jogszerű üzleti tevékenységének részét képező ügylet HÉA-val kapcsolatos kezelése első ránézésre világos kell, hogy legyen az adóalany számára, anélkül hogy részletesen tájékozódnia kellene róla, illetve anélkül hogy ezzel kapcsolatban további adminisztratív terhei merülnének fel, mint például a számlázás és a könyvelés rá vonatkozó szokásos követelményein túlmenő könyvviteli terhek [13].

12 – A szolgáltatásokra vonatkozó megfelelő rendelkezés a hatodik HÉA-irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében található.

13 – Az OECD szerint az adóhatóságok által összegyűjtött adatok alapján világosan látszik, hogy a legtöbb országban a HÉA jelenti abszolút értékben valamennyi adó közül a legnagyobb terhet (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 2008. január 22., lásd: http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Az Európai Bizottság 2007. óta „Az adminisztratív terhek csökkentésének cselekvési programja az Európai Unióban" elnevezésű programmal az adminisztratív terhek csökkentésére koncentrál tizenhárom prioritási területen, a HÉÁ-t is beleértve. További információért, és e javaslat megvalósítása tekintetében lásd a Vállalkozás- és Iparpolitikai Főigazgatóság honlapján a „Jobb szabályozás" menüpontot: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B – *A termékminták és az ajándékok közti kapcsolat*

23. Egy termékmintának magánjogi értelemben nem kell ajándéknak lennie, noha a legtöbb esetben erről van szó, mivel a termékmintát adó adóalany szándéka általában arra irányul, hogy az átvevő személy részére ingyenesen átadja a termékminta feletti teljes tulajdonjogot [14]. Néhány esetben azonban – mint a jelen ügyben is – az adóalany megtarthatja a termékmintaként adott termék tulajdonjogát, ezáltal jogilag biztosítva azt, hogy az átvevő a használat és az átruházás joga tekintetében formálisan korlátozva legyen. Az ajándékozás másrészről magában foglalja, hogy az átvevő fél megszerzi a termékek feletti teljes tulajdonjogot, és számos jogrendszerben az ajándékozónak mindössze korlátozott lehetősége van, vagy semmilyen lehetősége nincs arra, hogy feltételeket szabjon a megajándékozott részére az ajándékozás tárgya feletti szabad rendelkezés vonatkozásában.

24. Mindazonáltal úgy vélem, hogy a termékminták és az ajándékok között bizonyos esetekben fennálló, esetleges magánjogi különbség a HÉA alkalmazásában nem bír jelentőséggel, mivel a „termékértékesítés” magánjogi értelemben nem vonatkozik a tulajdonátruházásra, hanem ingó dolgok olyan átruházását jelenti, amely feljogosítja az átvevő felet arra, hogy oly módon rendelkezzen a dolog felett, mintha ő maga lenne a tulajdonos [15].

25. Átfedés van továbbá a két fogalom között abban az értelemben, hogy a termékmintákat általában ajándékként adják, vagyis anélkül, hogy az ajándékozó adóalany fenntartaná az ajándékozás tárgyán fennálló tulajdonjogát. Másrészről, a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában hivatkozott ajándék legtöbb esetben nem tekinthető termékmintának, mivel nem ilyen célból adják őket, és nem is rendelkeznek a termékminták szükséges jellemzőivel. Tehát előfordulhatnak olyan termékminták, amelyek nem ajándékok, továbbá olyan ajándékok, amelyek nem termékminták (a legtöbb esetben ez fordul elő), vagy olyan termékminták, amelyek egyben ajándékok is (sok esetben előfordul).

26. Még ha az a tény, miszerint nem minden termékminta minősül ajándéknak, elméletileg ellentmond is annak a tételnek, hogy minden kis értékű termékminta egyben kis értékű ajándéknak is minősül, nem hiszem, hogy ez jelentőséggel bírna a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának

14 – Az ajándék egyes jogrendszerekben alkalmazott fogalommeghatározásához lásd Hyland (2. lábjegyzet, 127–217. o.). Véleménye szerint az „ajándékot” jogösszehasonlító megközelítésben az ellenérték hiánya, egy szubjektív elem (ajándékozási szándék), az élők közötti átruházás sajátossága, valamint az ajándékozás tárgya határozza meg, amely tényező megkülönbözteti más, ellenérték nélküli jogátruházástól. Érdekes megjegyeznünk, hogy Hyland szerint (132. o.) az ajándékozásra általában a piaci önérdeken kívül kerül sor, még ha Hyland foglalkozik is a gazdasági társaságok ajándékozásaival (233–237. o.).

15 – Lásd legutóbb a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2697. o.) 32. pontját; a C-223/03. sz. University of Huddersfield ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1751. o.) 43. pontját és a C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítéletének (EBHT 1990., I-285. o.) 7. és 8. pontját.

alkalmazása szempontjából. Ez a rendelkezés vonatkozik valamennyi termékmintára, értékre tekintet nélkül, illetve attól függetlenül, hogy formálisan az átvevő félnek ajándékozzák-e, valamint minden kis értékű ajándékra, tekintet nélkül arra, hogy ezek egyúttal termékmintának is tekinthetők.

C – A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának célkitűzései

27. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése első mondatának célkitűzéseit a Bíróság számos esetben megvizsgálta, és több ízben úgy ítélte meg, hogy ez a rendelkezés a szóban forgó termékek különböző végfelhasználóit egyenlő bánásmódban kívánja részesíteni annak biztosításával, hogy adókötelessé teszi a termékek végső felhasználását abban az esetben, ha előzetesen felszámított adó levonására került sor [16].

28. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata azonban ezzel ellentétben áll, ahogyan ez a rendelkezés szövegéből is kiderül [17]. A jogszabály-előkészítő anyagokból kiderül, hogy a második mondat mögött az a megfontolás áll, miszerint a kis értékű termékminták és ajándékok juttatása a főszabálytól eltérően nem minősül adóköteles ügyletnek [18].

29. Ennek fényében az a célkitűzés, miszerint azok a termékek, amelyek után az előzetesen felszámított adót levonták, ne mentesülhessenek a HÉA alól, nem lehet azonos a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának célkitűzésével, mivel ellenkező esetben értelmét vesztené a „termékminták vagy kis értékű ajándékok juttatására" vonatkozó szabályozás.

30. Véleményem szerint a második mondat célkitűzése az, hogy tükrözze azon tényleges üzleti viszonyokat, amelyek szerint a kis értékű termékminták és ajándékok szükségesek valamely üzleti tevékenység és az abból származó termékek népszerűsítéséhez. Nem lehet más oka annak, hogy a jogalkotó kivonta ezt a tényállást a HÉA azon általános szabálya alól, amely szerint a termékek végső felhasználók általi fogyasztása HÉA-köteles. Ami a termékmintákat illeti, azok elsődleges célja

16 – Az ítélkezési gyakorlat nagy része vonatkozik azon termékek magáncélú használatára, amelyeket eredetileg üzleti célból vásároltak: a 9. lábjegyzetben hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 23. pontja; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 45. pontja; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben hozott ítélet 56. pontja; a 9. lábjegyzetben hivatkozott de Jong-ügyben hozott ítélet 15. és 18. pontja. Annak a célkitűzésnek a megvalósítása érdekében, hogy a végső felhasználást HÉA-fizetési kötelezettség terhelje, az első mondat az üzleti célú felhasználásra is vonatkozik abban az esetben, ha az előzetesen felszámított HÉA levonásra került: az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kuwait Petroleum ügyben hozott ítélet 20–22. pontja. Fenelly főtanácsnok a Kuwait Petroleum ügyben ismertetett indítványában kiemelte, hogy a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének jogalkotási története azt támasztja alá, hogy a rendelkezés célja annak biztosítása volt, hogy azok a termékek, amelyek után az előzetesen felszámított adót nem fizették meg, ne mentesülhessenek az adófizetés alól, ha a terméket a későbbiekben a magáncélú felhasználástól különböző egyéb okokból ingyenesen átruházták.

17 – Amint azt Fenelly főtanácsnok az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kuwait Petroleum ügyben ismertetett indítványában kiemelte, az „azonban" kifejezés hangsúlyozza a különbséget a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első és második mondata között. Ez hasznos észrevétel, noha nem minden nyelvi változat tartalmazza ezt a szót.

18 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kuwait Petroleum ügyben hozott ítélet 23. pontja; lásd még Fenelly főtanácsnok Kuwait Petroleum ügyben ismertetett indítványának 26. pontját.

nem a végső felhasználók igényeinek kielégítése, hanem az érintett adóalanyok forgalmának növelése [19]. A „kis értékű ajándékok üzleti célú juttatását" illetően a jogalkotó szándékosan tudomásul vette, hogy ezek végső felhasználására HÉA megfizetése nélkül kerül sor.

31. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában hivatkozott juttatásnak üzleti célt kell szolgálnia. Ennélfogva nem hiszem, hogy a végső fogyasztás adózatlan maradna oly módon, hogy az adóalanyok a termékeket minta vagy ajándék formájában ellenérték nélkül olyan személyeknek juttatnák, akik semmiféle üzleti kapcsolatban nem állnak velük. Abból indulhatunk ki, hogy az ilyen ingyenes, üzleti célú ügyletekre kizárólag abban az esetben kerül sor, ha ezt nyomós népszerűsítési vagy értékesítési megfontolások indokolják.

32. Ennélfogva, a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatával összefüggésben véleményem szerint nem áll fenn a HÉA-elkerülés veszélye, szemben az első mondattal, amely azt a nyilvánvaló problémát vizsgálja, amikor összekeverednek az üzleti célból megvásárolt termékek a személyes célokra felhasznált termékekkel. Az első mondat olyan tényállásokat szabályoz, amelyek lényeges gazdasági előnyöket jelentenek mind a természetes személy adóalanyok, mind pedig azon természetes személyek számára, akik az előbb említett összekeveredésből hasznot húzhatnak.

D – *Összefüggés*

33. Ami az összefüggést illeti, az EMI és az Egyesült Királyság eltérő álláspontot képvisel a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának a HÉA-rendszerben elfoglalt helyét illetően.

34. Az EMI véleménye szerint a második mondat megerősíti azt az általános szabályt, miszerint a HÉA keletkezésének előfeltétele az ellenszolgáltatás megléte [20], míg az Egyesült Királyság úgy véli, hogy a második mondat kivételt képez az első mondatban foglalt általános szabály alól, amely szerint a HÉÁ-t adózási szempontból semleges módon kell alkalmazni. Ezzel az Egyesült Királyság azt akarja mondani, hogy – amint az az Egyesült Királyság által Fenelly főtanácsnok Kuwait Petroleum ügyben ismertetett indítványának 27. pontjára tett utalásból is kiderül – amennyiben előzetesen felszámított adó levonására került sor, abban az esetben HÉÁ-t is kell

19 – Ez annak ellenére így van, hogy bizonyos esetekben a mintákat elfogyasztják. Ehhez kapcsolódóan lásd a lenti 60–70. pontot.

20 – Összhangban azon jól ismert alapelvvel, miszerint a HÉA nem állapítható meg magasabb összeg után, mint amennyit a végső felhasználó megfizetett (a C-317/94. sz. Elida Gibbs-ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-5339. o.] 19. pontja).

fizetni. Tekintettel arra, hogy a második mondat nem követi ezt a logikát, úgy kell tekinteni, mint főszabály alóli kivételt.

35. Bizonyos szempontból mindkét álláspont helyes. A problémát az jelenti, hogy a felek két egymástól eltérő főszabályt tekintenek saját kiindulási pontjuknak. Az EMI az ellenszolgáltatás „főszabályából", míg az Egyesült Királyság a végfelhasználói adóztatás „főszabályából" indul ki.

36. Véleményem szerint a második mondat Egyesült Királyság általi értelmezése jobban megfelel a Bíróság hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatának.

37. Amint az a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének a fenti 27–32. pontban leírt célkitűzéseiből kitűnik, az ellenszolgáltatás nélküli termékértékesítés megadóztatásának célja a HÉA-rendszer semlegességének biztosítása, vagyis ha valamely termék után előzetesen felszámított adót vonnak le, akkor HÉÁ-t is kell fizetni. Ily módon a „termékminták vagy kis értékű ajándékok juttatásának" kizárása kivételnek tekintendő ez alól a szabály alól, mivel annak ellenére fennáll az adólevonás joga, hogy a fizetendő HÉÁ-ról lemondtak.

38. Ráadásul a Bíróság egyetértett Fenelly főtanácsnoknak a Kuwait Petroleum ügyben ismertetett indítványával, mely szerint a hatodik HÉA-irányelv jogszabályelőkészítő anyagai értelmében az 5. cikk (6) bekezdésének alapját az a megfontolás képezi, hogy a termékminták vagy kis értékű ajándékok juttatása a főszabálytól eltérően nem minősül adóköteles tevékenységnek [21].

39. A második mondatot ezért kivételnek kell tekinteni a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondatában foglalt főszabály alól, mely a HÉA-rendszer azon alapelvét foglalja magában, amely szerint a végső fogyasztáshoz vezető juttatás után akkor is meg kell fizetni a HÉA-t, ha a juttatás ingyenesen történt [22].

40. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a kivételeket szigorúan kell értelmezni [23]. Az adómentességre vonatkozó rendelkezések szigorú értelmezésének e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt

21 – Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kuwait Petroleum ügyben hozott ítélet 23. pontját, valamint Fenelly főtanácsnok Kuwait Petroleum ügyben ismertetett indítványának 26. pontját.

22 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967., 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikke tartalmazza a HÉA központi elvét, amely szerint egy termék végső fogyasztása adófizetési kötelezettség alá esik.

23 – A 348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1737. o.) 13. pontja; a C-434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4793. o.) 16. pontja.

kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat [24].

V – A „termékminták juttatásának" jelentése

41. Az a), b) és c) kérdések esetében a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy milyen jelentést kell tulajdonítani a „termékminták juttatásának" a hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (6) bekezdése alapján, illetve hogy az irányelv rendelkezései ellentétben állnak-e a nemzeti szabályozásokban szereplő korlátozásokkal. Korlátozható-e a „termékminták juttatásának" fogalma i. olyan, kereskedelmi forgalomban nem kapható formájú ipari termékmintára, amelyet egy tényleges vagy lehetséges fogyasztónak szolgáltattak, vagy ii. azonos átvevőnek adott több termékminta közül az elsőre?

42. A Bizottság helyesen állapítja meg, hogy a fogalmat egységesen kell értelmezni. Mindezt alátámasztja a hatodik HÉA-irányelv preambulumában foglalt általános cél, amely szerint biztosítani kell ezen irányelv rendelkezéseinek összehangolt alkalmazását [25]. Továbbá, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog összehangolt alkalmazására vonatkozó igényből és az egyenlőség elvéből az következik, hogy az uniós jog rendelkezéseiben szereplő, jelentésükre és tartalmukra vonatkozóan a tagállamok jogára egyetlen kifejezett utalást sem tartalmazó kifejezéseket az egész Unióban általában önállóan és egységesen kell értelmezni [26].

43. A német kormány javaslata szerint a termékmintáknak a vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló, 1983. március 28-i 918/83/EGK tanácsi rendeletben (vámmentességről szóló rendelet) szereplő fogalommeghatározását kell kiindulási pontnak tekinteni [27]. A rendelet szerint a termékminták elhanyagolható értékűek, és csak az olyan típusú árucikkek megrendeléseinek a megszerzésére használhatók, amelyeket képviselnek, azzal a céllal, hogy azokat a vámterületre importálják [28]. Ebben az értelemben „áruminta" egy árufajtát képviselő bármely olyan árucikk, amelynek az ugyanolyan típusú vagy mennyiségű árukra vonatkozó bemutatási módja és mennyisége kizárja a

24 – A C-284/03. sz. Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-11237. o.) 17. pontja, valamint Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok ugyanebben az ügyben ismertetett indítványának 37. pontja.

25 – A hatodik HÉA-irányelv (16) preambulumbekezdése.

26 – Lásd legutóbb a C-98/07. sz., Nordania Finans és BG Factoring ügyben 2008. március 6-án hozott ítélet (EBHT 20008., I-1281. o.) 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

27 – HL L 105., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 1. o.

28 – Uo. a hivatkozott vámmentességről szóló rendelet 91. cikke.

megrendelések megszerzésén kívüli bármely más célra történő használatát [29].

44. Úgy vélem, hogy a vámmentességről szóló rendelet szerinti megközelítés – amely egységes vámeljárást ír elő az Európai Unió vámhatárát átlépő termékminták vonatkozásában – nem kimondottan hasznos a HÉA szempontjából, mivel a HÉA esetén egyrészt figyelemmel kell lenni a jogszerű kereskedelmi gyakorlatra, ugyanakkor szembe kell szállni azzal a veszéllyel, amelyet az állítólag termékmintaként átadott termékek meg nem engedett végső fogyasztása jelent.

45. A vámmentességről szóló rendelet meghatározott célra irányul, nevezetesen a behozatali vagy kiviteli vámok alóli mentesség megadására [30]. Ennél a különleges szabályozási területnél a hangsúly inkább a termékek fizikai jellemzőin van, míg a jelenlegihez hasonló tényállások esetben a vizsgálódások középpontjában az átvevő fél szerepe áll.

46. Annak a kérdésnek a megvizsgálása során, hogy a hatodik HÉA-irányelv értelmében vett „termékminták juttatásáról" van-e szó, minden lényeges körülményt meg kell vizsgálni. Ennek során véleményem szerint fontos megvizsgálni az egyes átvevő feleket, akik a terméket termékmintaként kapják, illetve a szóban forgó termékek fizikai tulajdonságait.

A – *A termékmintákat átvevő személyek*

47. Egy termékminta és egy végtermék közötti viszonyt, a termékminták juttatható mennyiségét, egy darab termékminta értékét, valamint annak veszélyét, hogy a termékminták jelentős számban végső fogyasztásra kerülnek, minden esetben az átvevő személy szempontjából kell megítélni. Mindebből számomra az következik, hogy a „termékminták juttatásának" fogalmát oly módon kell elemezni, hogy tekintettel vagyunk a termékmintákat átvevő egyes személyekre.

48. Véleményem szerint a termékminták átvevőit három csoportba sorolhatjuk. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondata helyes értelmezésének mindhárom csoportot magában kell foglalnia. Ellenkező esetben bizonyos juttatások termékminták juttatásának minősülnének, míg mások az átvevő fél személyétől függően nem, annak ellenére, hogy ez utóbbi esetben a juttatás pontosan olyan kereskedelmi szerepet tölt be, mint a megelőző esetekben. Az ugyanazon személy részére adható

29 – A termékminták további, hasonló fogalommeghatározása található meg a kereskedelmi minták és reklámanyagok behozatalának megkönnyítéséről szóló nemzetközi vámegyezmény III. cikkében (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott vámmentességről szóló rendelet 1. cikkének (1) bekezdése.

termékminták számával kapcsolatos jogalkotói korlátozás ennélfogva eltérő eredményeket hozhat, attól függően, hogy az átvevő fél vállalkozás vagy fogyasztó-e.

49. Az átvevő személyek első kategóriájába a végső fogyasztók tartoznak, akik a termékmintákat közvetlenül a szóban forgó vállalkozásoktól kapják. Jellemző példa, amikor a vásárlók kóstolót kapnak egy ételből a helyi szupermarketben.

50. Az átvevők második kategóriájába azok a vállalkozások tartoznak, akik termékmintát kapnak saját ipari vagy kereskedelmi céljaik megvalósításához. Ez magában foglalja a termékminták minőségbiztosítási célokra történő felhasználását. A vállalkozások abból a célból is kaphatnak termékmintákat, hogy végső fogyasztók részére osszák szét azokat, illetve azért, hogy kiállítsák azt a termékmintát, amelynek segítségével a végső fogyasztó kipróbálhatja a szóban forgó árucikket [31].

51. Az átvevő személyek harmadik kategóriájába olyan személyek tartoznak, akik közvetítőként működnek a vállalkozások és a nagyközönség között, vagyis azok, akik különös helyzetüknél fogva képesek növelni a termék piaci ismertségét, illetve képesek befolyásolni a fogyasztói döntéseket. A jelen ügyben szereplő rádiós lemezlovasokon kívül más átvevői csoportok is ide tartoznak, mint például egyetemi tanárok vagy könyvkritikusok, akik véleményezés céljára megkapják a könyvek egy-egy példányát.

52. Az ilyen átvevők lehetnek foglalkoztatotti vagy egyéni vállalkozói státuszú magánszemélyek, valamint vállalkozások is.

53. Úgy tűnik számomra, hogy a jelen ügyben az átvevő személyek leginkább a harmadik csoportba tartoznak. A sajtónak dolgozó személyek minta CD-ket kapnak, amelyek révén megoszthatják véleményüket a közönséggel. Ugyanez érvényes a rádiók lemezlovasaira is. A televíziós csatornák, reklámügynökségek, kiskereskedelmi üzletek és mozik esetében a CD-k szétosztása nyilvánvalóan szélesebb közönséget céloz meg – akik ezeken a csatornákon keresztül információhoz juthatnak –, mint pusztán a termékek potenciális vásárlóit.

54. Ami a külső pluggereket illeti, úgy tűnik számomra, hogy őket közvetítő személyként kell besorolni, mivel tevékenységük abban áll, hogy szakértő véleményt alakítanak ki a termékről, és ezt nyilvánosságra

31 – Az Egyesült Királyság úgy kezeli az átvevő személyeknek ezt a kategóriáját, hogy az bizonyos esetekben mentesül az adófizetési kötelezettség alól. Amint az a tárgyaláson világossá vált, a Her Majesty's Revenue and Customs i. a minőségbiztosítási tesztelési célokra átadott termékmintákat, és a ii. kiskereskedők részére a fogyasztók felé történő elosztás céljából átadott termékmintákat kivette az általános szabály alkalmazása alól, mely korlátozza az egy kiskereskedő részére adható termékminták mennyiségét (lásd http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

hozzák, ezáltal hozzájárulnak a termék piaci népszerűsítéséhez [32].

juttatásának" fogalma ennélfogva nem értelmezhető kizárólag az érintett adóalanyok által követett általános cél tükrében.

B – *A termékminták jellemzői*

56. Látszólag nagyfokú egyetértés van abban a tekintetben is, hogy egy termékminta lényegi jellemzője abban áll, hogy olyan termék mintájául szolgál, amely a HÉA szempontjából árunak minősül. Álláspontom szerint ez a megközelítés helytálló. Egy termékminta alapvető célja az, hogy valamely termék mintapéldánya legyen, amelyet az adóalany gyártói, forgalmazói, ügynöki, más közvetítői vagy segítői minőségében népszerűsít a piacon. Ebből következik, hogy egy termékmintát – az ajándéktól eltérően – az érintett adóalanynak kell előállítania, forgalmaznia vagy értékesítenie, vagy a termékmintának más, kereskedelmi szempontból lényeges kapcsolatban kell állnia a termék jövőbeli értékesítésével [33].

i) A termékminta valamely termék mintapéldánya, mely hozzájárul a termék népszerűsítéséhez

55. Az EMI és a Bizottság egyetértenek abban, hogy a termékminták az egyes termékek népszerűsítését szolgálják. Nézőpontom szerint vitathatatlan, hogy a „termékminták juttatása" népszerűsítési vagy értékesítési céllal történik, különösen, mivel fennáll az üzleti célból történő juttatás követelménye. Az üzleti célból adott ajándékok szintén ezt az általános célt szolgálják, függetlenül attól, hogy csekély értékűek-e, illetve reprezentációs célból adták-e őket. A „termékminták

57. Mindazonáltal nem minden olyan tevékenység tekinthető „termékminta juttatásának", amely a termékek ingyenes, illetve az adóalany üzleti tevékenységéhez kapcsolódó népszerűsítésére irányuló átadásában testesül meg.

58. Abban az esetben például, ha a kifutó termékekből megmaradt készletet osztják szét a fogyasztók között, ez még akkor sem tekinthető „termékminta juttatásának", ha

32 – A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának alkalmazása szempontjából lényegtelen, hogy a termékminta átadása népszerűsítési szempontból nem éri el a kívánt hatást, ami akkor fordulhat elő, ha a termékmintát átvevő személy a terméket negatívan értékeli.

33 – Például, egy még nem gyártott termék mintadarabját elkezdheti gyártani az adóalanytól különböző olyan vállalkozás, amely értékesíteni kívánja a terméket, és erre tekintettel – minőségértékelési céllal – termékmintákat oszt szét.

alkalmas lehet a jóhírnév öregbítésére, illetve az adóalany nevének és vállalkozásának népszerűsítésére vagy reklámozására [34]. Az ilyen tevékenység ugyanis nem minősül mintapéldány juttatásának olyan termék vonatkozásában, melynek értékesítését támogatni kívánják.

59. További példaként az sem minősül „termékminta juttatásának", ha valamely kereskedő reklámozási céllal azt ígéri, hogy minden századik vásárlónak ajándékba ad egy bizonyos terméket, mely megvásárolható a boltjában. Az ilyen marketingintézkedés nem felel meg annak a követelménynek, miszerint szükségszerű kapcsolatnak kell fennállnia a termékminta juttatása és azon termék jövőbeli értékesítésének támogatása között, amely esetében a termékminta mintapéldányul szolgál [35].

ii) A termékminták a végtermék tulajdonságait jelenítik meg

60. Különösen azon CD-k esetén, amelyek „készáru-készletnek" minősülnek, felmerül a kérdés, hogy a termékmintát minden esetben olyan formában kell-e juttatni, amely kereskedelmi forgalomban nem hozzáférhető a végső fogyasztók számára, vagy pedig a „készárukészlet" szétosztása „termékminta juttatásának" minősül. Ehhez kapcsolódóan fennáll a veszély, hogy amennyiben valamely terméket kész formában juttatnak, úgy a termékminták juttatása a fogyasztás helyébe lép, ezáltal veszélyeztetve az adósemlegesség elvét.

61. Ahhoz, hogy a termékminta mintapéldány lehessen, rendelkeznie kell a hozzá kapcsolódó anyag vagy termék minden lényeges tulajdonságával. Az írásbeli észrevételekben és a tárgyaláson számos példa hangzott el ennek az állításnak az alátámasztására [36]. Sok esetben nem jelent problémát olyan termékminták terjesztése, amelyek rendelkeznek a végtermék minden lényeges tulajdonságával, mivel az elkészült termék kis mennyiségben termékmintaként szétosztható. A termékminta lehet a végtermék módosított vagy egyszerűsített változata is, ha ebben a változatban még fellelhetők a termék lényeges tulajdonságai.

62. Ami különösen a harmadik csoportba tartozó átvevőket illeti, sok esetben a teljes terméket végső formában kell átadni ahhoz, hogy lehetővé váljon a megfelelő értékelés, és kifejezésre juthasson a közvetítőnek a termékről alkotott véleménye. Ez érvényes

34 – Az EMI véleménye szerint ez a termékminta fogalmának lényeges eleme.

35 – A századik vásárlónak ajándékot adó kereskedő példájában természetesen sokkal inkább ajándékról, mint termékmintáról beszélhetünk, amelyeket a vállalkozás népszerűsítésére használnak fel. Az ajándékok esetében többről van szó, mint pusztán azon egyes termékek jövőbeli értékesítésének előmozdításáról, amelyeket ajándékba adnak. Az ajándékok esetében a cél az általános jóhírnév öregbítése, amely elősegíti a társasághoz kapcsolható minden más termék jövőbeli értékesítését.

36 – Így például egy termékmintaként átadott dobozos mosópornak elég nagynak kell lennie ahhoz, hogy elegendő legyen egy adag ruha kimosására. Előfordulhat, hogy egy darabkányi croissant nem minősül termékmintának a pék termékei vonatkozásában, ugyanis egy egész croissant elfogyasztására lehet szükség ahhoz, hogy a minősége megítélhető legyen.

a művészeti és irodalmi termékekre (mint a könyvek és CD-k), továbbá sok más termékre is, például a számítógépes játékokra, a divatszakma és lakberendezés területéhez tartozó divatcikkekre, vagy éppen az élelmiszeripari termékekre.

63. Álláspontom szerint általános szabályként megállapítható, hogy az a tárgy, amely teljes mértékben képes valamely termék iránti fogyasztói kereslet kielégítésére, nem tekinthető termékmintának. Ha egy fogyasztó például könyvet, CD-t, vagy ruházati terméket kap termékmintaként, az általában szükségtelenné teszi számára, hogy pontosan ugyanannak a terméknek egy másik példányát is megvásárolja.

64. Bizonyos esetekben azonban a termékmintaként átadott termék népszerűsítési célokat tölthet be azáltal, hogy új szokást teremt a vásárlók között. Ezen túlmenően az olyan önálló termékek, mint például egy könyv, egy folyóirat vagy egy CD betöltheti a termékminta szerepét, ha annak átadása azzal a céllal történik, hogy egy sorozatot, egy gyűjteményt, könyvklubtagságot vagy folyóirat-előfizetést népszerűsítsen.

65. Fontos kiemelni, hogy a második és a harmadik kategóriába tartozó átvevők nem saját felhasználásra kapják a termékmintákat, hanem üzleti célokra.

66. Nem zárható ki azonban az sem, hogy a termékminta végső fogyasztásra kerüljön abban az értelemben, hogy helyettesítőként szolgál egy olyan termékkel szemben, amelyet a fogyasztónak egyébként meg kellett volna vásárolnia speciális szükségletei kielégítéséhez. Például: egy áruháznak minőségellenőrzési célokra átadott tollakat a „tesztelést végző személy" olyan jónak találja, hogy mind üzleti, mind pedig magáncélra használni kezdi; egy irodalomkritikus férje elolvas egy könyvet, melyet a felesége – aki azt véleményezés céljából kapta – csak átlapozott. Nyilvánvalóan úgy tekinthető, hogy a férj elfogyasztotta a regényt, míg az irodalomkritikus nem. Ez a megállapítás akkor is megállná a helyét, ha a kritikus elolvasta volna a könyvet, mivel az ő tevékenysége nem minősül fogyasztásnak, ha arra foglalkozásának gyakorlása keretében kerül sor [37].

67. Véleményem szerint az effajta, nem szándékolt végső fogyasztások a „járulékos károk" közé tartoznak, amelyek elkerülhetetlenek a kereskedelmi szempontból indokolt „termékminta-juttatások" keretében. Olyan helyzetekről van tehát szó, amelyeket az adóalany a termékminta juttatásakor a rendelkezésére álló eszközökkel teljes mértékben nem lát előre, és nem tud megakadályozni.

37 – A félreértések elkerülése végett meg kell jegyezni, hogy a fogyasztás és az üzleti célú tevékenységek közti különbség nem jelenti azt, hogy lehetőség lenne a termékek előzetesen felszámított HÉA megfizetése nélkül történő, szakmai célú megvásárlására. Amennyiben azonban erre az adóalany tevékenysége körében kerül sor, lehetőség van az előzetesen felszámított HÉA levonására.

68. Ahhoz, hogy termékmintáról beszélhessünk, a szóban forgó termékek általános kereskedelmi szokásoknak megfelelő formában és mennyiségben történő átadására van szükség. Ez azt feltételezi, hogy a termékmintákat ne olyan formában adják át, melyek helyettesíthetik a végső fogyasztásra szánt terméket, kivéve, ha a termékminta segítségével népszerűsített termék sajátosságaiból más következik. Az olyan termékek termékmintái esetén, amelyeket végső formájukban kell értékelni, gyakran szükség lehet különleges csomagolás, felragasztható címke, bélyegzőlenyomat vagy más hasonló intézkedések használatára, amelyek világossá teszik, hogy olyan termékmintáról van szó, amelyet nem szokásos kereskedelmi célra szántak.

C – *Záró megjegyzések a „termékminták juttatásaival” kapcsolatban*

iii) A termékminták juttatása megfelelő mennyiségben történik

69. A termékmintákat olyan mennyiségben kell juttatni, amely elegendő ahhoz, hogy betölthessék szerepüket, de ezt ne léphessék túl. Ez nem jelenti szükségszerűen azt, hogy egy átvevőnek csak egy termékmintát lehet adni, mivel a termékmintákat eltérő célra használó átvevőknek nem egyforma mennyiségű termékmintára van szükségük.

70. A második kategóriába tartozó átvevők esetében például az olyan értelmezés, amely a „termékminta juttatását” átvevőnként egyetlen darab termékre szűkíti le, illetve a végterméktől különböző termékben határozza meg, ellentmondhat a valós kereskedelmi viszonyoknak. Az ebbe a kategóriába tartozó átvevőknek sok esetben egynél több termékmintára van szükségük. Például egy kiskereskedelmi üzletnek több ezer csomagra lehet szüksége egy új mosóporból, hogy továbbadhassa azokat vevőinek; az iparban és a kereskedelemben valamely új termék minőségi szempontú ellenőrzése több tucat termékmintát is igényelhet. A harmadik kategóriába tartozó átvevők ugyanakkor rendes körülmények között nem igényelnek egynél több termékmintát.

71. A fentiekre tekintettel a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata nem értelmezhető akként, hogy a tagállamok jogosultak lennének *a priori* jelleggel mennyiségileg vagy minőségileg korlátozni a „termékminta juttatásának” fogalmát.

72. A termékminták juttatásához kapcsolódóan alkalmazni kell továbbá a joggal való visszaélésre, az adóellenőrzésre és az adóelkerülésre vonatkozó általános elveket és szabályokat. Előfordulhat, hogy az átadott termékek mennyiségére vagy minőségére,

illetve az eset egyéb körülményeire tekintettel a szóban forgó termékek átadása nem minősül olyan „termékminta juttatásának”, amelyet egy ésszerűen és jóhiszeműen eljáró adóalany üzleti céljaira, a jogszerű kereskedelmi gyakorlatnak megfelelően vesz át [38].

73. Tudatában vagyok annak, hogy a tényállás értékelése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik, mindazonáltal hasznos lehet néhány észrevételt tenni a jelen ügyben szétosztott négy fajta CD-típushoz kapcsolódóan.

74. Véleményem szerint mind a négy, közvetítők számára átadott CD-típusnak az a rendeltetése, hogy népszerűsítse a terméket, és e CD-k a termék mintapéldányának is minősülnek. Az első három CD-típus (jelzéssel ellátott CDR-ek, amelyeken az átvevő neve feltüntetésre kerül, a papír lemezborítóval ellátott, jelzéssel el nem látott CDR-ek, valamint a minta CD-k) esetében úgy tűnik számomra, hogy termékminta jellegük azzal igazolható, hogy a végterméktől különböző formában kerülnek átadásra, mintának azonban alkalmasak. A „készáru-készletet” a végső terméktől egyedül egy felragasztható címke különbözteti meg, azzal a megjelöléssel, hogy a termékmintát nem szokásos kereskedelmi célra szánták. Noha az ilyen címkét könnyen el lehet távolítani, nem gondolom azt, hogy ez önmagában megfosztaná a terméket a termékmintára jellemző tulajdonságoktól, amennyiben más lényeges körülmények egyébként megerősítik ezt a besorolást.

75. Véleményem szerint a valódi nehézséget az EMI által nem ismert személyeknek való továbbadás céljából, külső pluggerek részére átadott CD-k nagy száma jelenti. Annak eldöntéséhez, hogy az effajta reklámstratégia „termékminták juttatásának” minősül-e, szükség van annak a kérdésnek megválaszolására, hogy a CD-ket a pluggerektől átvevő személyek közvetítő szerepet töltenek-e be, vagy átlagos fogyasztónak minősülnek.

VI – Kis értékű ajándékok juttatása

76. A d) kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra szeretne választ kapni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében szereplő „kis értékű ajándékok juttatásának” fogalma vonatkozásában fennállhat-e mennyiségi korlátozás az időről-időre, illetve éves viszonylatban átvehető ajándékok száma vagy értéke tekintetében.

38 – Ahogyan azt Bíróság a közvetlen adóztatással kapcsolatban megállapította, egy tagállam sem vélelmezheti általánosságban az adókijátszás tényét (lásd a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 91. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Álláspontom szerint ez a HÉA esetében is irányadó.

77. A „kis értékű ajándékok juttatásával" kapcsolatban valamennyi fél úgy véli, hogy a tagállamok rendelkeznek bizonyos fokú mérlegelési joggal a „kis érték" meghatározása tekintetében. Az EMI különösen arra utal, hogy a fogalmat az adott tagállamban fennálló gazdasági körülményekre tekintettel kell értelmezni. Erre figyelemmel a fogalom átültetéséhez bizonyos mérlegelési mozgásteret kell biztosítani a tagállam számára.

78. Abból indulhatunk ki, hogy mivel a hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (6) bekezdése nem tartalmaz semmilyen kifejezett utalást a tagállamok jogára, a „kis értékű ajándékok juttatását" a „termékminták juttatása" kapcsán fent kifejtett okokra tekintettel az uniós jog szempontjából kell értelmezni [39].

79. Nincs jogalapja annak, hogy az „ajándékozás" kifejezésnek ne lehetne uniós jogi jelentése. Ebből következik, hogy azt a kérdést, miszerint egynél több termékátruházás tekinthető-e „kis értékű ajándéknak", szintén egységesen kell megválaszolni. Annak megítélésénél azonban, hogy mi tekinthető „kis értéknek", szükség lehet bizonyos mérlegelési mozgástérre, mivel a válaszhoz olyan összehasonlító vizsgálatra van szükség, amely nem lehet független az egyes tagállamok gazdasági helyzetétől.

A – *Ajándékok*

80. Mi tekinthető ajándéknak? A fogalom az antropológiában és a szociológiában nagy jelentőséggel bír, és meghatározással rendelkezik minden fejlett magánjogi rendszerben [40]. A hatodik HÉA-irányelvvel, különösen annak 5. cikke (6) bekezdésével összefüggésben Van Ferven főtanácsnok az Empire Stores ügyben [41] érintőlegesen foglalkozott a kérdéssel. Véleménye szerint az 5. cikk (6) bekezdésének második mondata magában foglalja „a reklámozási céllal adott ajándékokat, amelyek a jó hírnév öregbítését vagy az adóalany nevének reklámozását szolgálják, közvetlen ellenszolgáltatás nélkül" [42]. A Bíróság azonban nem vizsgálta ezt a kérdést, mivel az nem volt jelentős az ügy megítélése szempontjából.

81. A főtanácsnok indokolásából kiderül, hogy szerinte „kis értékű ajándékok" alatt mindenekelőtt olyan ajándékokat kell érteni,

39 – Lásd a fenti 10. pontot.

40 – A 4. lábjegyzetben idézett Kangas (VII. o., 31–59. o.) megismétli a nagy német jogtudós, Friedrich Carl von Savigny álláspontját, miszerint az ajándékozás – látszólagos egyszerűsége ellenére – valójában bonyolult jogintézmény.

41 – A C-33/93. sz. Empire Stores ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet (EBHT 1994., I–2329. o.).

42 – U.o., az Empire Stores ügyben ismertetett főtanácsnoki indítvány 19. pontja.

amelyeket marketing, reklámozási és más hasonló népszerűsítési céllal adtak át.

82. Véleményem szerint a „kis értékű ajándékok juttatása" HÉA-szempontból kedvező elbírálásának csak akkor van értelme, ha az elsősorban olyan ajándékokra vonatkozik, amelyeket a nevezett célokra adtak át.

83. Amint azt már a „termékminták juttatása" kapcsán említettem, az üzleti célból adott ajándékok sokfélék lehetnek: reklámajándékok vagy népszerűsítő ajándékok, amennyiben azok kis értékűek; az alkalmazottaknak adott ajándékok; a vállalkozás bemutatásával kapcsolatos ajándékok. Kizárólag az első csoportba tartozó ajándékok tartoznak a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának hatálya alá. Az esetek többségében az alkalmazottaknak adott ajándékok után a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondata alapján HÉÁ-t kell fizetni, míg a reprezentációs célokat szolgáló ajándékok a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (6) bekezdésének hatálya alá tartoznak.

84. A vállalkozást reklámozó vagy népszerűsítő ajándékok többnyire tömegcikkek, amelyeket nem válogatnak szét név szerint megnevezett átvevők számára. Spontán jelleggel kerülnek szétosztásra, anélkül hogy az adóalany vagy képviselője minden esetben szükségképpen ismerné az átvevő fél személyazonosságát. Ide tartozhatnak többek között a golyóstollak, pólók, jegyzettömbök, sálak és nyakkendők, melyeken szerepel a társaság logója.

85. Ugyanakkor az adóalanyok üzleti célból egyénileg kiválasztott ajándékokat is adhatnak, például virágot, bonbont, bort vagy apró iparművészeti alkotásokat, például vázákat vagy dísztárgyakat. Az ilyen ajándékoknál döntő jelentőségű, hogy „kis értékűek" legyenek, mert ellenkező esetben fennáll a lehetőség, hogy i. a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti reprezentációs célú ajándéknak minősülnek, és így ki vannak zárva a levonási jog alkalmazási köréből, vagy ii. a Kuwait Petroleum ügyben hozott ítélet értelmében a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondata szerinti ingyenes juttatásnak minősülnek [43].

86. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondata szerinti „ingyenes juttatás", és a második mondat szerinti „kis értékű ajándék" közötti különbség értékükben és céljukban ragadható meg [44].

43 – A hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (6) bekezdése értelmében az előzetesen felszámított adó levonására nincs mód, míg a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondata szerint az előzetesen felszámított adó levonását az áthárított adó megfizetésével egyenlítik ki, a saját részre történő termékértékesítés alapján.

44 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kuwait Petroleum ügyben hozott ítélet 23. pontja és Fenelly főtanácsnok ezen ügyben ismertetett indítványának 26. pontja.

B – *„Kis érték”*

87. Amennyiben a „kis értéket” tisztán mennyiségi kritériumként értelmezzük, akkor véleményem szerint a tagállamoknak ezzel kapcsolatban mindenképpen szükségük van bizonyos mérlegelési mozgástérre. Másrészről viszont, amennyiben a „kis értéket” inkább minőségi fogalomként értékeljük, amely nem korlátozható kizárólag a gazdasági értékre, abban az esetben az effajta mérlegelési mozgástér felesleges lehet.

88. Csábító lenne a „kis értéket” minőségi kritériumként oly módon értelmezni, hogy ezt a tényezőt akkor tekintjük adottnak, ha az ajándéknak szubjektív értelemben nincs különösebb jelentősége a megajándékozott számára.

89. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „kis értékű ajándék” ebben az esetben reklámozási célt szolgáló tömegcikkeket jelentene, amelyeket gyakran az ajándékozó adóalany logójával, nevével vagy hozzá kapcsolódó más információval láttak el, és amelyeket ügyfelek, lehetséges vevők és üzleti partnerek részére adnak át, anélkül hogy az átvevő személyazonosságának jelentőséget tulajdonítanának. Előfordulhat, hogy valamely ajándék – mint például egy céges logóval ellátott selyem nyakkendő vagy egy bőrkabát – ugyan megfelel ezeknek a követelményeknek, azonban gazdasági értelemben véve mégsem minősül kis értékűnek.

90. Erre tekintettel, és annak a ténynek a figyelembevételével, hogy a fogalom értelmezésének használhatónak kell lennie, az effajta értelmezés nem volna helyénvaló. A „kis érték” minőségi szempontú megközelítése nehezen lenne összeegyeztethető a fogalom egységes értelmezésének szükségességével. Ennélfogva előnyben kell részesíteni a mennyiségi szempontú értékelést.

C – *A „kis értékű ajándékok juttatásához” kapcsolódó legmagasabb összeg*

91. A tagállamok eltérő megoldásokat alkalmaznak abban a tekintetben, hogy milyen pénzbeli értéket kell a „kis érték” felső határának kell tekinteni. Néhány országban, például Spanyolországban, Olaszországban és Luxemburgban, a kis értékű ajándékok pénzbeli értéke látszólag nincsen korlátozva [45]. Más országok, mint az Egyesült Királyság és Franciaország, úgy ítélik meg, hogy jogbiztonsági okokból célszerű konkrét pénzbeli összegeket megállapítani. Finnországban a küszöbértéket nem jogszabályok, hanem adminisztratív iránymutatások tartalmazzák,

45 – F. Herman által az Európai Parlamentben a Bizottsághoz intézett 617/89. számú kérdés (HL 1990. C 39., 24. o.). Annak ellenére, hogy a kérdés 1990-ből származik, hasznosnak tartom bizonyos tagállami viszonyokra vonatkozó adatok beszerzését.

amelyeket az adóhatóságok alkalmaznak, hogy egységes gyakorlatot alakítsanak ki ebben a kérdésben [46].

92. Álláspontom szerint az ilyen döntések meghozatala az egyes tagállamok feladata, amelyek jogosultak a felső határértékeket saját gazdasági helyzetük, átlagos áraik és átlagos bevételi szintjük alapján megállapítani. Mindazonáltal a küszöbérték nem lehet annyira alacsony, hogy a hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (6) bekezdése értelmét veszítse vagy alkalmazhatatlanná váljon, illetve nem lehet olyan magas sem, hogy az általános szóhasználat értelmében többé ne beszélhessünk „kis értékről".

93. Jogukban áll-e a tagállamoknak abszolút módon megállapítani a „kis értékre" vonatkozó határokat, vagy pedig egyedi esetekben biztosítani kell a rugalmas alkalmazás lehetőségét?

94. Láthatólag van legalább egy olyan, nemzeti bíróság által meghozott döntés, amely a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésében a nemzeti jogrendszerre történő utalás hiányára tekintettel megállapította, hogy a nemzeti küszöbértékeknek egyedi esetekben megtámadhatóknak kell lenniük, még ha az egységes pénzügyi gyakorlat megköveteli is, hogy az adóhatóságok bizonyos mennyiségi szempontból meghatározott, elfogadhatónak látszó értékplafonokat alkalmazzanak [47].

95. Ahogyan azt a Bizottság a tárgyaláson hangsúlyozta, valóban nehéz lenne igazolni azt az álláspontot, hogy egy bizonyos adójogszabály alkalmazása mennyiségileg meghatározott előfeltételének egyedi esetben megtámadhatónak kell lennie, mivel ez ellentétben állna ennek a feltételnek a lényegével, nevezetesen a valamennyi adóalannyal szembeni egyenlő bánásmóddal. Mindemellett a jelen ügy egy uniós jogszabályra vonatkozik, amely az értelmezés alapelvei szerint egységes tartalommal bír, tehát nem biztosít mérlegelési mozgásteret a tagállamok számára. Erre tekintettel úgy vélem, hogy a tagállamok végrehajtási intézkedéseinek bizonyos kivételes esetekben, a rögzített mennyiségi határok alkalmazásához kapcsolódóan rugalmasságot kell biztosítaniuk. Előfordulhat például, hogy egy több tagállamban is érdekeltséggel rendelkező vállalkozás egyetlen reklámajándék-sorozatot kíván felhasználni, amelynek minden darabja egyforma kialakítású, és ugyanazt a logót tartalmazza. A belső piac szabályait szem előtt tartva nem tudom elfogadni azt, hogy valamely tagállam, amely különösen alacsony szinten állapítja meg a „kis értéket", megtagadhatja a HÉA-mentességet, amennyiben az ajándék egy másik tagállamban kis értékűnek minősülne.

46 – Lásd Kallio, M. et al., Arvonlisäverotus *2009.*, Edita Helsinki 2009, 512. o.

47 – A Finn Legfelsőbb Közigazgatási Bíróság 2006. október 3-i ítélete (KHO 2006:70.).

D – *Halmozott ajándékok és „kis értékű ajándékok juttatása”*

96. Az egyes tagállamok gyakorlata is eltérőnek tűnik annak megítélésében, hogy a halmozott ajándékokat egybe lehet-e számolni. Egyes országokban, például Németországban, Hollandiában és Franciaországban, mindazon ajándékot figyelembe kell venni, amelyeket egy éven belül ugyanazon személynek adtak [48].

97. Az Egyesült Királyság álláspontja szerint a nemzeti jogszabályokban előírt, egybeszámítás útján megállapított felső értékhatár ahhoz szükséges, hogy a HÉA-rendszerrel szembeni visszaéléseket megakadályozzák, illetve biztosítsák, hogy az adóalanyok nem kerülik meg a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése első mondatának rendelkezését valamely olyan ajándékokból álló sorozat átadásával, amelyek önmagukban kis értékűek, de egybeszámítva meghaladják ezt az értéket.

98. Noha az adófizetés kijátszásának megakadályozása olyan cél is, amelyet a hatodik HÉA-irányelv elismer és támogat [49], és a tagállamoknak jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy lépéseket tegyenek a lehetséges adókijátszás megelőzése érdekében, az Egyesült Királyság mégsem igazolta azt, hogy a jelen esetben fennállna az adókijátszás tényleges kockázata.

99. Álláspontom szerint ez a veszély nem áll fenn komolyan a „kis értékű ajándékok” üzleti célokra történő átadásához kapcsolódóan, szemben az adókijátszás nyilvánvaló veszélyével, a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondatában szabályozott esetekben.

100. Ami a halmozott ajándékokat illeti, az ingatlanok átszállásával kapcsolatos progresszív örökösödési adók vagy progresszív ingatlanszerzési adók esetében például az adott időszakon belüli valamennyi ügyletet figyelembe kell venni, mivel fennáll a veszély, hogy az adó progresszivitását egy nagyobb ügylet több kisebb ügyletre történő felosztása útján kikerülik. A HÉA vonatkozásában azonban az ilyen egybeszámítást a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata nem támasztja alá. Ezenkívül valamely juttatás HÉA-szempontú megítélése más, korábbi vagy későbbi juttatásoktól függne, mivel például a megállapított határ alatti értékű ajándék HÉA-szempontú megítélése utólag megváltozna, ha az átvevő további

48 – A 44. lábjegyzetben hivatkozott, Bizottsághoz intézett kérdés.

49 – A C-132/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-5457. o.) 46. pontja; a C-25/07. sz. Sosonowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-5129. o.) 22. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; lásd még a hatodik HÉA-irányelv 22. cikkének (8) bekezdését és 27. cikkének (1) bekezdését.

ajándékot kapna ugyanattól az adóalanytól, és a két ajándék együttes értéke ezáltal túllépné a küszöbértéket. Ez összeegyeztethetetlen lenne azzal az alapelvvel, miszerint minden egyes HÉA-ügyletet önállóan kell kezelni, és ezen a korábbi vagy későbbi események sem változtathatnak [50].

101. Véleményem szerint nem áll fenn annak a veszélye, hogy az adóalanyok indokolatlan összegű ajándékozásba kezdenének, ha csakugyan üzleti tevékenységük keretében járnak el. Az adóellenőrzésre, a joggal való visszaélésre és az adóelkerülésre vonatkozó általános elvek és szabályok elegendőek ahhoz, hogy elejét vegyék a HÉA-mentességhez szükséges „kis érték" követelményének kijátszására irányuló próbálkozásoknak.

102. Az egybeszámítással megállapított felső értékhatár szó szerinti alkalmazása megkövetelné az adóalanytól, hogy nyilvántartást vezessen mindazokról, akiknek ajándékot ad. Véleményem szerint ez túlmutat a hatodik HÉA-irányelvben előírt számlázási és könyvelési előírásokon [51]. Ezenkívül nagyon megterhelő lenne az adóalany számára, ha emlékeznie kellene mindenkire, akinek logóval ellátott naptárat, tollat, vagy más hasonló ajándékot adott [52].

50 – A C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-483. o.) 47. pontja.

51 – A hatodik HÉA-irányelv 22. cikke.

52 – Az viszont elvárható, hogy az adóalany nyilvántartást vezet a reprezentációs célból átadott ajándékok és más, magasabb összegű ajándékok átvevőiről annak érdekében, hogy egy átvevő ne kaphassa meg kétszer ugyanazt az ajándékot.

VII – A termékmintákat és kis értékű ajándékokat átvevő személyek adójogi helyzete

103. Az e) és f) kérdések arra vonatkoznak, hogy az Egyesült Királyság irányadó nemzeti jogszabályai a HÉA-mentességet a legelső, termékmintaként átadott tárgyra korlátozzák, illetve hogy a „kis értékű ajándékok" esetében az értékhatár megállapításához előírják az értékek egybeszámítását. A b)–d) kérdésekre adandó válaszokkal kapcsolatban tett javaslataimból az következik, hogy a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondata alkalmazásának nemzeti jogszabályok általi korlátozása nem megengedett.

104. A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a termékértékesítés nem a polgári jogi értelemben vett tulajdonátruházásra vonatkozik, hanem magában foglalja valamely tárgy mindenfajta átruházását, amely feljogosítja az átvevőt a tárgy feletti olyan tényleges rendelkezésre, mintha ő maga lenne a tulajdonos [53]. A termékminták, illetve a kis értékű ajándékok ezért mind a munkavállalóknak, mind pedig munkáltatóiknak adhatók. Az, hogy kettejük közül ki tekinthető átvevőnek, olyan ténykérdés, amelyet a lényeges körülmények alapján lehet megválaszolni – a HÉA szempontjából a jogilag döntő kritérium a tárgyak felett fennálló tényleges hatalom, amely lehetővé teszi, hogy az adott személy kvázi tulajdonosként rendelkezzen a dolog felett.

53 – Lásd a fenti 24. pontot és a 15. lábjegyzetet.

105. Ennek vizsgálata során sok esetben az bizonyosodik be, hogy a termékmintát vagy az ajándékot a munkáltatónak adták át. Így például nyilvánvaló, hogy nem a munkavállaló az adóalany részére tesztelési vagy továbbadási céllal átadott termékminta átvevője. Más részről egy könyv ellenőrző példányát, amelyet a kritikus otthoni címére küldenek el, nyilvánvalóan személyesen neki adták át, még akkor is, ha őt egy újság bízta meg. Hasonlóképpen, a kis értékű ajándékok adhatók a munkavállalóknak (például a részükre személyesen küldött naptár formájában), vagy a munkáltatónak (ha például egy kisvállalkozás irodájába egy üzleti partner egy doboz csokoládét küld).

106. Az f) kérdés lényegében arra irányul, hogy befolyásolná-e a válaszokat az, ha az átvevő fél levonhatná az előzetesen felszámított adót a termékek átadása után.

107. A Bizottság azon az álláspontonvan, hogy a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének értelmezése nem függ az átvevő jogállásától, vagy attól, hogy levonhatja-e az előzetesen felszámított adót. A Bizottság szerint továbbá előfordulhat, hogy valamely vállalkozás, amely termékmintákat vagy ajándékokat kap, ténylegesen levonhatja az előzetesen felszámított adót. Erre azonban csak akkor jogosult, ha az adót már megfizette, vagyis ha az ajándékozó a vállalkozásnak átadott termékminta vagy az ajándék után HÉÁ-t számított fel.

108. Személy szerint egyetértek ezzel a gondolkodásmóddal. Egyébként nehéz a kérdés lényegét megragadni. A Bizottság által említett feltevés – a HÉA termékminták vagy kis értékű ajándékok utáni felszámítása – meglehetősen távol áll a kereskedelmi valóságtól.

VIII – Végkövetkeztetések

109. A fentiek fényében azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikke (6) bekezdésének

második mondatában szereplő, »termékminták [juttatása]« kifejezés a következőket jelenti:

– valamely adóalany által végzett termékértékesítés,

– valamely termék (amely a HÉA szempontjából terméknek minősül) jövőbeli értékesítésének népszerűsítése céljából,

– egy tényleges vagy lehetséges fogyasztó, vagy olyan személy részére, aki különleges helyzeténél fogva képes befolyásolni az adott termék piaci helyzetét,

– amely egy vagy több részből áll, és egy termék mintapéldányának tekinthető, mivel rendelkezik azokkal a lényeges minőségi jellemzőkkel és tulajdonságokkal, mint az eredeti termék, és így lehetővé teszi az átvevő, annak vevői, vagy az átvevővel kommunikáló más személyek számára a termék természetének, tulajdonságainak és minőségének megítélését vagy megvizsgálását.

2. A tagállamok megállapíthatnak felső értékhatárt a 77/388 hatodik tanácsi irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában hivatkozott »kis értékű« ajándékok tekintetében, figyelembe véve az adott tagállamban általános árak és jövedelmek szintjét és más gazdasági körülményeket, feltéve hogy a felső értékhatár nem annyira alacsony, hogy az 5. cikk (6) bekezdése értelmét veszíti vagy alkalmazhatatlanná válik, illetve nem olyan magas, hogy az általános szóhasználat értelmében többé nem beszélhetünk »kis értékről«, és feltéve hogy a felső értékhatártól való egyéni eltérés kizárólag objektív okok alapján lehetséges. A kis értékű ajándékok átadása a hivatkozott előírás értelmében az adóalany által végzett egyedi szolgáltatást jelent. A tagállamok a fent említett felső értékhatárt nem jogosultak több olyan ajándék vonatkozásában egybeszámítani, amelyeket egy meghatározott időszakon belül adtak át.

3. A nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik az egyedi eset valamennyi körülményének figyelembevételével annak megállapítása, hogy a hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata értelmében ki minősül átvevő félnek. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti szolgáltatás HÉA-szempontú kezelése szempontjából teljes mértékben lényegtelen, hogy az átvevő jogosult-e levonni az előzetesen felszámított adót, vagy sem.