

C?581/08. sz. ügy

EMI Group Ltd

kontra

The Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs

(a VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Az 5. cikk (6) bekezdésének második mondata – A »termékminták« fogalma – A »kis érték? ajándékok« fogalma – Zenei felvételek – Népszerűsítési céllal történ? ingyenes terjesztés”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Adóköteles ügyletek – A termék ingyenes juttatásként történ? kivonása a vállalkozásból – A kis érték? ajándékok és a termékminták kizárása*

(77/388 tanácsi irányelv, 5. cikk, (6) bekezdés, második mondat)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Adóköteles ügyletek – A termék ingyenes juttatásként történ? kivonása a vállalkozásból – A kis érték? ajándékok és a termékminták kizárása*

(77/388 tanácsi irányelv, 5. cikk, (6) bekezdés, második mondat)

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Adóköteles ügyletek – A termék ingyenes juttatásként történ? kivonása a vállalkozásból – A kis érték? ajándékok és a termékminták kizárása*

(77/388 tanácsi irányelv, 5. cikk, (6) bekezdés, második mondat)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti termékminta olyan mintapéldánya a terméknek, amely értékesítésének népszerűsítésére irányul, és amely lehetővé teszi a termék tulajdonságainak és minőségének a népszerűsítési ügyletekben rejlt?l eltér? végs? fogyasztás nélküli értékelését. E fogalmat nem korlátozhatja nemzeti szabályozás általános jelleggel a kereskedelmi forgalomban nem elérhet? formában átadott mintapéldányokra vagy az adóalany által azonos átvev?nek adott több, azonos termékminta közül az elsőre, anélkül hogy e szabályozás figyelembe venné a képviselt termék jellegét és az egyes, e mintapéldányok átadásában álló ügyletek sajátos kereskedelmi hátterét. A termékminták átvev?jének adójogi helyzete e tekintetben nem befolyásoló tényez?.

Különösen az ingyenesen, a népszerűsítésre irányuló ügyletek keretében terjesztett zenei felvételek „termékmintaként” átadott terméknek min?sülhetnek, még ha meg is egyeznek a kereskedelmi forgalomba hozatalra kész végs? termékekkel. Ugyanis amikor az ilyen felvételt annak érdekében adják át valakinek, hogy az az általa betöltött tisztség keretében népszerűsítse azt a nagyközönség körében, e személy csak akkor tudja teljes mértékben értékelni e terméket,

ha e felvételnek a kereskedelmi forgalomba hozandó teljes tartalmát meg tudja hallgatni. Továbbá nem ellentétes a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának célkitűzésével, hogy a termékeket termékmintaként a minta által képviselt termék lehetséges vagy tényleges vevőjétől eltérő személynek adják, feltéve hogy az ilyen juttatás megfelel a termékminták adása céljainak. E tekintetben a művészeti termékek körében az új alkotások ingyenes példányainak a közvetítők – mint például újságírók vagy valamely rádióműsor vezetője – számára való juttatása, akik feladata az alkotások minőségének kritikus értékelése, ami tehát befolyásolhatja a termék piaci helyzetét, a népszerűsítés része, amelynek során a termékminták használata a népszerűsítési és értékelési folyamat szerves része.

Emellett a művészeti területre jellemző gyakorlatot illetően, hogy a zenei felvételeket igen jelentős számú példány „pluggerek” részére történő átadásával népszerűsítik, szükséges lehet a zenei felvétel kritikája és népszerűsítése érdekében, hogy e felvétel számos példányát adják át a közvetítőknek, hogy azok azt követően a zenei felvételek eladásának ösztönzésére való képességük függvényében meghatározott személyeknek továbbíthassák e példányokat. Kizárólag az a tény, hogy az átadott példányok száma a több százat is elérheti abban az esetben, amikor a zenei felvételek előállításával és értékesítésével foglalkozó társaság „pluggereket” is megbíz új felvételei példányainak terjesztésével, nem tekinthető önmagában a „termékmintákra” vonatkozó kivétel céljával ellentétesnek, feltéve hogy e példányszám összefüggésben áll a képviselt termék jellegével, valamint a „pluggerek” mint közvetítő általi felhasználásának módjával, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia. Ugyanígy, annak lehetősége, hogy a „pluggerek” ahelyett, hogy a zenei felvételek rendelkezésére bocsátott ingyenes másolatait a meghatározott átvevőknek adná, visszaélészerűen használja fel azokat, például szokásos kereskedelmi forgalomba hozva őket, önmagában nem befolyásolja a hivatkozott ingyenes másolatok termékmintának való minősítését. Mindazonáltal a tagállamok a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában foglalt kivétel korlátainak teljes mértékű tiszteletben tartása céljából a vállalkozások szükségleteinek kielégítése érdekében termékmintát szétosztó adóalanyok számára előírhatják, hogy tegyenek óvintézkedéseket annak elkerülésére, hogy e termékmintákat visszaélészerűen használják fel. Amikor a termékminták juttatásának ellenére az e termékminták által képviselt termék értékelésének részét nem képező végső fogyasztás tárgyát képezi, az ilyen fogyasztás visszaélésnek minősül.

(vö. 29–31., 35–40., 53. pont és a rendelkezés rész 1., 4. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti kis értékű ajándékok fogalmát úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely 50 GBP mértékben állapít meg felső pénzügyi határt az ugyanazon személynek tizenkét hónap alatt adott ajándékok összessége vagy valamely ajándéksorozat része, illetve egymást követő ajándékok vonatkozásában.

A tagállamok ugyanis bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek az 5. cikk (6) bekezdése második mondatának értelmezését illetően, feltéve hogy nem hagyják figyelmen kívül e rendelkezés célját és a hatodik irányelv rendszerében elfoglalt helyét. A nemzeti szabályozás által ilyen felső pénzügyi határ megállapítása nem haladja meg e mérlegelési mozgástérrel. Ugyanez vonatkozik azon szabályra, amely szerint ilyen felső határt alkalmazni kell az ugyanazon személynek tizenkét hónap alatt adott ajándékok összességére vagy valamely ajándéksorozatra, illetve egymást követő ajándékokra. Ugyanis az ilyen felső határok összeegyeztethetők az említett 5. cikk (6) bekezdésének célkitűzéseivel, és nem fosztják meg a kis értékű ajándékokra vonatkozó kivételt a hatékony érvényesülésétől.

(vö. 42., 44–45. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatával ellentétben az olyan vélelmet felállító nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalany által különböző, azonos munkaadóval rendelkező személyeknek adott, az e rendelkezés szerinti „kis értékű ajándéknak” minősülő termékek ugyanazon személynek juttatott termékeknek minősülnek.

Valamely termék juttatásának kis értékű ajándékként történő minősítése attól függ, hogy ki volt az ajándékozó által célzott végső ajándékozott, anélkül hogy e minősítést befolyásolná a megajándékozott és munkaadója közötti munkakapcsolat, vagy az a tény, hogy több megajándékozottnak ugyanaz a munkaadója.

(vö. 49–50. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. szeptember 30. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Az 5. cikk (6) bekezdésének második mondata – A »termékminták« fogalma – A »kis értékű ajándékok« fogalma – Zenei felvételek – Népszerűsítési céllal történő ingyenes terjesztés”

A C-581/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2008. december 29-én érkezett, 2008. december 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **EMI Group Ltd**

és

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, Juhász E., G. Arestis, T. von Danwitz (előadó) és D. Šváby bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. január 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az EMI Group Ltd képviseletében R. Cordara QC és P. Key barrister,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Mantle barrister,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében M. Dowgielewicz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. április 15-én tartott tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában foglalt „termékminták” és „kis értékű ajándékok” fogalmának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az EMI Group Ltd (a továbbiakban: EMI) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) között az EMI-nek az 1987. április és 2003. június közötti időszakban a zenei felvételek ingyenes másolatának különböző személyek részére a zenei felvételek népszerűsítése céljából történő juttatására felszámított hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) címén tévesen kifizetett összegek visszatérítése iránti kérelme, illetve a Commissioners által az EMI-hoz a 2003. július és 2004. decembere közötti időszak tekintetében címzett, az ilyen másolatok juttatása utáni HÉA megfizetésére való felszólítás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikke előírja:

„A [HÉA] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. a termékimport.”

4 A hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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

elztesen felszámított hozzáadottértékadót teljesen vagy részben levonták [helyesen: levonható volt]. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.”

5 A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezte a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.), amely irányelv 16. cikke (2) bekezdése rendelkezéseinek szövege hasonlít a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatához.

A nemzeti szabályozás

6 A vonatkozó nemzeti rendelkezések a hozzáadottértékadóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 5. cikkének (1) bekezdésében, valamint az e törvény 4. számú melléklete 5. cikkének 1., 2., 2 ZA. és 3. pontjában találhatóak, és számos alkalommal módosításra kerültek az alapügyben érintett időszakban.

7 Hatályos változatukban e rendelkezések lényegében azt írják elő, hogy az adóalany vállalkozás vagyonának részét képező javak átruházása vagy elidegenítése, függetlenül attól, hogy ellenérték fejében történik-e, HÉA-köteles termékértékesítésnek minősül, amely alól kivételt képez az üzleti ajándékok és a termékminták juttatása. Ami az ajándékokat illeti, e kivétel feltétele, hogy azok személyenkénti és évenkénti költsége nem haladhatja meg az 50 GPB-t. 2003 októberéig nem tartoztak e kivétel alá az ajándékok sorozatának részét képező ajándékok. Ami a termékmintákat illeti, egyedül az első termékmintára vonatkozik adómentesség, ha ugyanazon személynek több egyforma termékmintát adnak. 1993 júliusát megelőzően ez a kivétel mindössze azokra az ipari termékmintákra vonatkozott, amelyeket nem a kereskedelmi forgalomban szokásos módon szereltek ki.

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

8 Az EMI zenei felvételek előállításával és értékesítésével, valamint zeneműkiadással foglalkozó, angol jog alá tartozó társaság. 1987 óta az EMI az általa előállított új felvételeket népszerűsíti e felvételek másolatainak hanglemez, kazetta és kompakt lemezek (a továbbiakban: CD) formájában, különböző, a felvételek kereskedelmi minőségének megítélésére és a művészre irányuló figyelem fokozására képes személyek részére történő ingyenes juttatása útján.

9 E népszerűsítési stratégia részeként ilyen ingyenes másolatokat osztanak szét többek között a sajtóban, rádióállomásokon, televíziókban, reklámügynökségeknél, kiskereskedelmi üzletekben és mozikban dolgozó személyek között. Az EMI „pluggereknek” nevezett reklámszakembereket is megbízza, akik népszerűsíteni tudják a felvételeket az audiovizuális médiában és a sajtóban, és azokat szintén ingyenesen szétosztják saját célzott és minden egyes új CD megjelenésekor speciálisan felállított listán szereplő kapcsolataik között.

10 Ebből a célból az EMI különféle formákban adja át a zenei felvételeket, úgymint: digitális jelzéssel ellátott írható CD-ken az album megjelenését megelőző terjesztéshez, amely CD-ken feltüntetésre kerül az átvevő neve, ami lehetővé teszi, hogy bármely másolat eredete visszavezethető legyen; az album megjelenését megelőzően terjesztett, jelzéssel el nem látott írható CD-ken fehér kartonpapírborítóban; jelzéssel el nem látott hagyományos CD-ken papír lemezborítóban, amelyen ugyanaz az illusztráció látható, mint a nyilvános kereskedelmi forgalomba hozandó albumon, valamint végső, forgalomba hozatalra szánt formájú CD-n. Az utóbbiakon matrica található, a következő felirattal: „Népszerűsítési célú másolat, nem továbbértékesíthető”. A felvételeknek a népszerűsítési céllal terjesztett egyéb változatain pedig azt tüntetik fel, hogy a tulajdonjog az EMI-t illeti meg.

11 Az elztes döntéshozatalra utaló határozat szerint a népszerűsítési célú CD-eket körülbelül

90%-ban név szerint meghatározott személyeknek küldik meg, a f? kivételt az jelenti, amikor az egyetemekre és egyéb fels?oktatási intézményekbe a címzésben csak a személyek által betöltött tisztséget megjelölve küldenek CD?ket. A zenei felvételek ingyenes másolatai lehetséges címzetjeinek száma, akiket az EMI a zeneiparban befolyásosnak tart, összesen közel 7000. Valamely adott felvétel népszerűsítésekor 200–500 címzettet tartalmazó különleges listát állítanak fel. Azon személyek nevét tartalmazza e lista, akiket az adott stílusú felvételek értékesítésének el?segítése terén a legbefolyásosabbnak tartanak. Amikor az új felvétel kész a kereskedelmi forgalmazásra, az EMI általában 2500 és 3750 közötti ingyenes másolatot oszt szét. Ami a „pluggereket” illeti, fejenként akár 600, általa szétosztandó ingyenes másolatot is kap. Ugyanakkor a másolatokat több, azonos szervezetnél, mint például a BBC-nél dolgozó személynek is megküldhetik külön-külön.

12 Az EMI 1987 áprilisától 2003 júniusáig minden, a fent leírt körülmények között továbbadott felvétel másolata után bevallotta a HÉA?t. Kés?bb úgy ítélve, hogy a nemzeti jogszabály összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatával, amely szerint az ilyen terjesztést nem terheli HÉA, az EMI az ilyen terjesztésekkel kapcsolatban fizetett HÉA?összegek visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be a Commissionershoz. Mivel a Commissioners elutasította e visszatérítés iránti kérelmet, az EMI keresetet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

13 Továbbá, mivel az EMI 2003 júliusától felhagyott a HÉA bevallásával az általa szolgáltatott népszerűsítési célú ingyenes CD?k vonatkozásában, a Commissioners a 2003 júliusa és 2004 decembere közötti id?szakban teljesített ilyen ügyletek vonatkozásában adómegállapító határozatot bocsátott ki, amely ellen az EMI szintén keresetet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz, amely eljárást ezt követ?en egyesítették az els? kereset alapján indult eljárással.

14 Ilyen körülmények között a VAT and Duties Tribunals, London Tribunal Centre felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

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

3) Jogosult?e a tagállam a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének utolsó mondatában szerepl? »termékminta« kifejezés értelmezését a következ?k szerint korlátozni:

a) a vállalkozás meglév? vagy leend? ügyfele részére kereskedelmi forgalomban nem található formában átadott ipari termékminta (1993?ig),[?]

b) kizárólag egy minta, illetve az azonos személy által azonos átvev?nek adott több termékminta közül az els?, amennyiben e termékminták azonosak, vagy egymástól semmilyen lényeges szempontból nem különböznek (1993?tól)?

4) Jogosult?e a tagállam a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének utolsó mondatában szerepl? »kis érték? ajándékok« kifejezés értelmezését oly módon korlátozni, hogy az kizárja a következ?ket:

a) termékajándék, amely azonos személynek id?r?l id?re adott ajándékok sorozatának részét képezi (2003. októberig), [?]

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

5) Abban az esetben, ha a [harmadik kérdés második felére] vagy a [negyedik kérdés] bármely részére igen? a válasz, akkor – amennyiben az adóalany hasonló vagy azonos zenei felvételt ad két vagy több magánszemélynek, tekintettel azok személyes képességeire, amelyekkel a szóban forgó művészre irányuló figyelmet fokozni tudják – a tagállam tekintheti?e úgy, hogy a termékajándékokat azonos személynek adták, kizárólag azon az alapon, hogy e személyek munkáltatója azonos?

6) Befolyásolja?e a [z első öt kérdésre] adott választ az a körülmény, hogy a megajándékozott fél olyan teljes mértékben adóköteles tevékenységet folytató adóalany, amely levonhatja (vagy le tudta volna vonni) a termékmintát képez? termékek értékesítése után el?zetesen felszámított adót, vagy ilyen adóalany munkavállalója?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekről

Az első kérdésnek a „termékminták” fogalmát érint? részéről, valamint a második és a harmadik kérdésről

15 Els? kérdésének a termékminták fogalmát érint? részével, valamint második és harmadik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy miként kell értelmezni a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „termékminták” fogalmát, és különösen, hogy e fogalom csak a kereskedelmi forgalomban nem található formában átadott termékekre és az azonos átvev?nek adott több termékminta közül kizárólag az elsőre vonatkozik?e.

16 El?ször is meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv nem tartalmazza a hivatkozott fogalom bármiféle meghatározását. Annak értelmezése során tekintettel kell tehát lenni a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának szövegére, összefüggéseire és céljaira (lásd ebben az értelemben a C?98/07. sz., Nordania Finans és BG Factoring ügyben 2008. március 6?án hozott ítélet [EBHT 2008., I?1281. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

17 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hivatkozott 5. cikk (6) bekezdésének első mondata egyes ügyleteket, amelyek esetében az adóalany tulajdonképpen nem kap ellenszolgáltatást, az ellenszolgáltatás fejében teljesített, a hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének megfelelően HÉA?köteles termékértékesítések közé sorolja. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e rendelkezés célja az, hogy egyenl? elbánást biztosítsanak mind a terméket a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jelleg? terméket vagy szolgáltatást beszerz? végs? fogyasztó számára (lásd többek között a C?412/03. sz., Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?743. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

18 Ugyanis, amint azt a német kormány megállapítja, a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondatában említett felhasználások adóztatása az adómentes végs? fogyasztási helyzetek elkerülésére irányul.

19 A hivatkozott 5. cikk (6) bekezdésének második mondata kivételt képez e szabály alól, mivel ennek ellenére kizárja az adózásból a vállalkozásnak a kis érték? ajándékok és termékminták adásához szükséges juttatásait (lásd ebben az értelemben a C?48/97. sz. Kuwait Petroleum ügyben 1999. április 27?én hozott ítélet [EBHT 1999., I?2323. o.] 23. pontját).

20 Következésképpen a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában szereplő kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, oly módon, hogy ne sérüljenek a hivatkozott 5. cikk (6) bekezdésének első mondata által követett célok, miközben figyelemmel kell lenni arra, hogy a termékmintákra és a kis értékű ajándékokra vonatkozó kivételt nem szabad megfosztani hatékony érvényesülésétől (lásd analógia útján a C/284/03. sz. Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2004., I/11237. o.] 17. pontját és a C/434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I/4793. o.] 16. pontját).

21 Tekintettel arra, hogy lehetetlen a HÉA-köteles ügyletekben potenciálisan érintett, végtelen számú, igen eltérő jellegű termékeket egységes és kimerítő jellegű meghatározással körülírni, és figyelemmel az adóalany által termékmintaként átadott ilyen termékek juttatására vonatkozó egyes ügyletek sajátos kereskedelmi hátterére, két részletben kell lefolytatni a vizsgálatot. Ellenőrizni kell először is, hogy a kérdéses termékek átadása rendelkezik-e a minden termékminta-juttatásban közös, alapvető tulajdonságokkal, másodsor pedig meg kell vizsgálni a különleges körülményeket, amelyek között a hivatkozott termékeket az adóalany átadja.

22 Az első szempontot illetően meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában foglalt kivétel célja a „termékminták juttatása” tekintetében abban áll, hogy tükrözze azon tényleges üzleti viszonyokat, amelyek szerint a termékminták adására a azon termékek népszerűsítése érdekében kerül sor, amelyeknek e termékminták példányait képezik, lehetővé téve, hogy a lehetséges vagy tényleges vevő megítélje e termék minőségét és ellenőrizze az általa keresett tulajdonságok meglétét.

23 Ráadásul a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének első mondatára tekintettel a termékmintákra vonatkozó kivételnek nem célja az olyan termékértékesítés HÉA-teher alóli mentesítése, amelynek célja az érintett termék vonatkozásában valamely fogyasztói szükséglet kielégítése.

24 A második szempontot illetően először is meg kell vizsgálni azon kérdést, hogy a termékminták fogalmát a kereskedelmi forgalomban szokásosan nem található formájú termékmintákra lehet-e korlátozni.

25 A jelen ítélet 23. pontjából kitűnik, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában foglalt kivétel célja nem állhat a termékek ilyen népszerűsítési ügyletekben rejtegetéssel eltérő végső fogyasztásának HÉA alóli mentesítésében.

26 Kétségtelen, hogy a kereskedelmi forgalomba hozatalra kész végső termékekkel megegyező, termékmintaként adott termékek végső fogyasztás tárgyát képezhetik.

27 E körülmény mindazonáltal nem igazolhatja, hogy a termékmintákra vonatkozó kivétel alá csak a képviselt terméktől eltérő példányok tartozhatnak, mivel számos esetben az e termék végső formájának megfelelő mintapéldányok rendelkezésre bocsátása szükséges előzménye az értékelésnek.

28 Meg kell állapítani ugyanis, hogy a „termékmintaként” átadott termékek értékeléséhez szükséges, hogy azok rendelkezzenek az általuk képviselt, végső formájú termék valamennyi alapvető tulajdonságával. Márpedig, bár a mintapéldányok egyes esetekben, anélkül hogy a végső formát ölténék, be tudják mutatni a képviselt termék valamennyi alapvető tulajdonságát, egyéb esetekben szükségesnek tűnhet e termék jellegétől függően, hogy a mintapéldányok pontosan feleljenek meg a végső terméknek annak érdekében, hogy e tulajdonságokat megismerhesse a lehetséges vagy a tényleges vevő.

29 Ugyanez a helyzet többek között a művészeti termékek, különösen az alapügyben szóban forgóhoz hasonló CD-k esetében is, amelyeket végső formájukban kell átadni ahhoz, hogy az átvevő azt teljes mértékben értékelni tudja. Ugyanis, amikor a CD-t annak érdekében adják át valakinek, hogy az általa betöltött tisztség keretében népszerűsítse azt a nagyközönség körében, e személy csak akkor tudja teljes mértékben értékelni e terméket, ha a CD-nek a kereskedelmi forgalomba hozandó teljes tartalmát meg tudja hallgatni.

30 Másodszor, ami azt a kérdést illeti, hogy a termékminták fogalma megköveteli-e, hogy a termékminták átvevője közvetlenül a minta által képviselt termék lehetséges vagy tényleges vevője legyen, meg kell állapítani, hogy nem ellentétes a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának célkitűzésével, hogy a termékeket „termékmintaként” e vevőtől eltérő személynek adják, feltéve hogy az ilyen juttatás megfelel a termékminták adásának a jelen ítélet 22. pontjában bemutatott céljainak.

31 Különösen a művészeti termékek körében az új alkotások ingyenes példányainak a közvetítők – mint például újságírók vagy valamely rádióműsor vezetője – számára való juttatása, akik feladata az alkotások minőségének kritikus értékelése, ami tehát befolyásolhatja a termék piaci helyzetét, a népszerűsítés része, amelynek során a termékminták használata a népszerűsítési és értékelési folyamat szerves része.

32 Harmadszor, tekintettel az alapügyben szóban forgó területre jellemző gyakorlatra, hogy a zenei felvételeket igen jelentős számú CD „pluggerek” részére történő átadásával népszerűsítik, a kérdést elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a termékminta fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy amikor az adóalany bizonyos számú terméket ad ugyanazon átvevőnek, és lényegét tekintve e termékek egyike sem különbözik a másiktól, ezen termékek mindegyike úgy tekinthető, mint amelyet termékmintaként juttattak, vagy kizárólag az első juttatott példányra vonatkozik e minősítés.

33 Ebben a vonatkozásban, még ha egyetlen mintapéldány adása elegendő is lenne a termék értékeléséhez, nem tekinthető úgy, hogy fűszabály szerint ki van zárva a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában szereplő, a „termékmintákra” vonatkozó kivétel hatálya alól több mintapéldány „termékmintaként” való átadása, mivel az adóalany által az ugyanazon átvevőnek, azaz a jelen esetben a közvetítőnek átadható termékminták száma a képviselt termék jellegétől, valamint attól függ, hogy az átvevő azokat miként használja fel.

34 Ugyanis egyes esetekben szükséges lehet, hogy ugyanazon termékből több vagy jelentős mennyiségű mintapéldányt adjanak át egy adott átvevőnek, hogy elérjék a termékminták juttatásának célját.

35 Ennélfogva a zenei felvételek esetében szükséges lehet a CD kiritikája és népszerűsítése érdekében, hogy annak számos példányát adják át a közvetítőknek, hogy azok azt követően a zenei felvételek eladásának ösztönzésére való képességük függvényében meghatározott személyeknek továbbíthassák e példányokat.

36 Kizárólag az a tény, hogy az ilyen körülmények között átadott példányok száma a több százat is elérheti abban az esetben, amikor a zenei felvételek előállításával és értékesítésével foglalkozó társaság, mint például az EMI „pluggereket” is megbíz új felvételei példányainak terjesztésével, nem tekinthető önmagában a „termékmintákra” vonatkozó kivétel céljával ellentétesnek, feltéve hogy e példányszám összefüggésben áll a képviselt termék jellegével, valamint a „pluggerek” mint közvetítő általi felhasználásának módjával, amit a kérdést elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

37 Ugyanígy, annak lehetősége, hogy a „pluggerek” ahelyett, hogy a zenei felvételek rendelkezésére bocsátott ingyenes másolatait a meghatározott átvevőknek adná, visszaélészerűen használja fel azokat, például szokásos kereskedelmi forgalomba hozva őket, önmagában nem befolyásolja a hivatkozott ingyenes másolatok „termékmintának” való minősítését.

38 Mindazonáltal a tagállamok a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatában foglalt kivétel korlátainak teljes mértékű tiszteletben tartása céljából a vállalkozások szükségleteinek kielégítése érdekében termékmintát szétosztó adóalanyok számára elírhatják, hogy tegyenek óvintézkedéseket annak elkerülésére, hogy e termékmintákat visszaélészerűen használják fel. Ilyen óvintézkedés lehet például a termék mintajellegét jelző címkézésre irányuló kötelezettség, vagy a közvetítők – mint például a „pluggerek”, akik azért kapnak termékmintákat, hogy azokat más személyek részére továbbítsák – polgári jogi felelősségére vonatkozó szerződéses kikötések alkalmazása.

39 Amikor a termékmintajuttatás ennek ellenére e termékminták által képviselt termék értékelésének részét nem képező végső fogyasztás tárgyát képezik, az ilyen fogyasztás visszaélésnek minősül.

40 A fentiekre tekintettel az első kérdésnek a termékminták fogalmát érintő részére, valamint a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „termékminta” olyan mintapéldánya a terméknek, amely értékesítésének népszerűsítésére irányul, és amely lehetővé teszi a termék tulajdonságainak és minőségének a népszerűsítési ügyletekben rejltől eltérő végső fogyasztás nélküli értékelését. E fogalmat nem korlátozhatja nemzeti szabályozás általános jelleggel a kereskedelmi forgalomban nem elérhető formában átadott mintapéldányokra vagy az adóalany által azonos átvevőnek adott több, azonos termékminta közül az elsőre, anélkül hogy e szabályozás figyelembe venné a képviselt termék jellegét és az egyes, e mintapéldányok átadásában álló ügyletek sajátos kereskedelmi hátterét.

Az első kérdésnek a kis értékű ajándékokra vonatkozó részéről és a negyedik kérdéssel

41 Első kérdésének a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „kis értékű ajándékok” fogalmát érintő részével és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy e rendelkezést úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a rendszeresen, illetve előre meghatározott időszak alatt átvehető ajándékok száma vagy értéke tekintetében mennyiségi korlátozást előíró nemzeti szabályozás.

42 Anélkül, hogy szükség lenne annak vizsgálatára, hogy a „kis értékű” kifejezés az uniós jog fogalma, vagy azalatt a nemzeti jogra való utalást kell érteni, amely utóbbi értelmezést az észrevételt előterjesztő tagállamok és az Európai Bizottság támogatták, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdése második mondatának szövegét, összefüggéseit és céljait is figyelembe véve e rendelkezés nem tartalmazza a hivatkozott kifejezés egységes és pontos meghatározásához szükséges iránymutatásokat. A tagállamok tehát bizonyos mérlegelési mozgásterrel rendelkeznek e kifejezés értelmezését illetően, feltéve hogy nem hagyják figyelmen kívül a kérdéses rendelkezés célját és a hatodik irányelv rendszerében elfoglalt helyét (lásd analógia útján a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8297. o.] 28. pontját).

43 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben érintett jogszabályok által előírt mennyiségi korlátozások eleget tesznek-e a hivatkozott feltételeknek.

44 Amint valamennyi észrevételt elterjeszt? tagállam és a Bizottság érvel, a nemzeti szabályozás által olyan mértékben megállapított fels? pénzbeli határ, mint amelyet az alapügyben szóban forgó jogszabályok el?írnak, úgymint 50 GBP, nem haladja meg a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgásteret. Ugyanaz vonatkozik azon szabályra, amely szerint ilyen fels? határt alkalmazni kell az ugyanazon személynek tizenkét hónap alatt adott ajándékok összességére vagy valamely ajándéksorozatra, illetve egymást követ? ajándékokra. Ugyanis az ilyen fels? határok összeegyeztethet?k a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének célkit?zéseivel, és nem fosztják meg a kis érték? ajándékokra vonatkozó kivételt a hatékony érvényesülését?l.

45 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az els? kérdésnek a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „kis érték? ajándékokra” vonatkozó részére és a negyedik kérdésre, hogy e fogalmat úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely olyan mértékben állapít meg fels? pénzbeli határt, mint amelyet az alapügyben szóban forgó jogszabályok el?írnak, úgymint 50 GBP az ugyanazon személynek tizenkét hónap alatt adott ajándékok összessége vagy valamely ajándéksorozat része, illetve egymást követ? ajándékok vonatkozásában.

Az ötödik kérdés?l

46 Ötödik kérdésével, amely megfogalmazása szerint csak a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „kis érték? ajándékok” fogalmát érinti, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy bizonyos fels? határok alkalmazására tekintettel valamely nemzeti szabályozás tekintheti?e úgy, hogy az adóalany által különböz?, de azonos munkáltatóval rendelkező személyeknek adott ajándékok azonos személynek nyújtott ajándékoknak min?sülnek.

47 E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos mérlegelési mozgásterrel a „kis érték?” kifejezés értelmezése tekintetében, amint az a jelen ítélet 42. pontjában megállapításra került, az a nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalany által azonos különböz?, munkáltatóval rendelkező személyeknek adott ajándékok azonos személynek, úgymint a munkáltatónak adott ajándéknak min?sülnek, nem egyeztethet? össze a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének célkit?zéseivel.

48 Ugyanis, amikor az ilyen nemzeti szabályozás – különösen, ha fels? pénzbeli határt határoz meg az ugyanazon személynek meghatározott időszakban adott ajándékok összessége vonatkozásában – megfosztja hatékony érvényesülését?l azon rendelkezést, amely szerint HÉA?mentesek a vállalkozás érdekében nyújtott kis érték? ajándékok.

49 Valamely termék juttatásának „kis érték? ajándékként” történ? min?sítése attól függ, hogy ki volt az ajándékozó által célzott végs? ajándékozott, anélkül hogy e min?sítést befolyásolná a megajándékozott és munkaadója közötti munkakapcsolat, vagy az a tény, hogy több megajándékozottnak ugyanaz a munkaadója.

50 Következésképpen az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatával ellentétes az olyan vélelmet felállító nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalany által különböz?, azonos munkaadóval rendelkező személyeknek adott, az e rendelkezés szerinti „kis érték? ajándéknak” min?sül? termékek ugyanazon személynek juttatott termékeknek min?sülnek.

A hatodik kérdés?l

51 Hatodik kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy befolyásolja-e az els? öt kérdésre adott választ, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „termékminták” átvev?je teljes mértékben adóköteles tevékenységet folytató, az el?zetesen felszámított adó levonására jogosult adóalany.

52 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e rendelkezésb?l kit?nik, hogy az nem tesz különbséget a termékminták átvev?jének adójogi helyzetét illet?en.

53 A hatodik kérdésre következésképpen azt kell válaszolni, hogy a termékminták átvev?jének adójogi helyzete nem befolyásolja a többi kérdésre adott választ.

A költségekr?l

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „termékminta” olyan mintapéldánya a terméknek, amely értékesítésének népszerűsítésére irányul, és amely lehetővé teszi a termék tulajdonságainak és min?ségének a népszerűsítési ügyletekben rejl?t?l eltér? végs? fogyasztás nélküli értékelését. E fogalmat nem korlátozhatja nemzeti szabályozás általános jelleggel a kereskedelmi forgalomban nem elérhet? formában átadott mintapéldányokra vagy az adóalany által azonos átvev?nek adott több, azonos termékminta közül az els?re, anélkül hogy e szabályozás figyelembe venné a képviselt termék jellegét és az egyes, e mintapéldányok átadásában álló ügyletek sajátos kereskedelmi hátterét.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „kis érték? ajándékok” fogalmát úgy kell értelmezni, azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely olyan mértékben állapít meg fels? pénzübeli határt, mint amelyet az alapügyben szóban forgó jogszabályok el?írnak, úgymint 50 GBP az ugyanazon személynek tizenkét hónap alatt adott ajándékok összessége vagy valamely ajándéksorozat része, illetve egymást követ? ajándékok vonatkozásában.**

3) **A 77/388 hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondatával ellentétes az olyan vélelmet felállító nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalany által különböz?, azonos munkaadóval rendelke? személyeknek adott, az e rendelkezés szerinti „kis érték? ajándéknak” min?sül? termékek ugyanazon személynek juttatott termékeknek min?sülnek.**

4) **A termékminták átvev?jének adójogi helyzete nem befolyásolja a többi kérdésre adott választ.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.