A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. szeptember 30.*

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,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: 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 Kormánya képviseletében L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben, segítője: 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-i 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-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) 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-nak az 1987 áprilisa és 2003 júniusa közötti időszakban a zenei felvételek ingyenes másolatának különböző személyek részére a zenei felvételek népszerűsítése céljából történő juttatására felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) címén tévesen kifizetett összegek visszatérítése iránti kérelme, illetve a Commissioners által az EMI-hoz a 2003 júliusa 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 előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót 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 hozzáadottérték-adóról 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 megbíz, 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 kartonpapír-borítóban; 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 előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a népszerűsítési célú CD-ket körülbelül 90%-ban név szerint meghatározott személyeknek küldik meg, a fő kivételt az jelenti, amikor az egyetemekre és egyéb felsőoktatási 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 elősegítése 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. Később 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 Commissionershöz. Mivel a Commissioners elutasította e visszatérítés iránti kérelmet, az EMI keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő 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 időszakban teljesített ilyen ügyletek vonatkozásában adómegállapító határozatot bocsátott ki, amely ellen az EMI szintén keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely eljárást ezt követően egyesítettek az első kereset alapján indult eljárással.

14 Ilyen körülmények között a VAT and Duties Tribunals, London Tribunal Centre felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 jellemzői a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének utolsó mondata értelmében?

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

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

b) 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)?

4) 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:

   a) termékajándék, amely azonos személynek időről időre 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 igenlő 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 képező termékek értékesítése után előzetesen felszámított adót, vagy ilyen adóalany munkavállalója?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésnek a „termékminták" fogalmát érintő részéről, valamint a második és a harmadik kérdésről

15 Első kérdésének a termékminták fogalmát érintő részével, valamint második és harmadik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő 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 átvevőnek adott több termékminta közül kizárólag az elsőre vonatkozik-e.

16 Először 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 egyenlő elbánást biztosítsanak mind a terméket a vállalkozásából személyes vagy alkalmazottai szükségleteire kivonó adóalany, mind a hasonló jellegű terméket vagy szolgáltatást beszerző végső fogyasztó számára (lásd többek között a C-412/03. sz., Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005.

jnauár 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 végső 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 értékű 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, másodszor 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 rejlőtől 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 öltenék, be tudják mutatni a képviselt termék valamennyi alapvető tulajdonságát, egyéb esetekben szükségesenek 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 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 jutattás 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 előterjesztő 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 főszabály 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 „plugger" mint közvetítő általi felhasználásának módjával, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

37 Ugyanígy, annak lehetősége, hogy a „plugger" ahelyett, hogy a zenei felvételek rendelkezésére bocsátott ingyenes másolatait a meghatározott átvevőknek adná, visszaélésszerűen 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 vállalkozásuk szükségleteinek kielégítése érdekében termékmintát szétosztó adóalanyok számára előírhatják, hogy tegyenek óvintézkedéseket annak elkerülésére, hogy e termékmintákat visszaélésszerűen 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 termékminta-juttatás 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 rejlőtől 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 kérdésről

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 mozgástérrel 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 előterjesztő tagállam és a Bizottság érvel, a nemzeti szabályozás által olyan mértékben megállapított felső pénzbeli határ, mint amelyet az alapügyben szóban forgó jogszabályok előírnak, úgymint 50 GBP, nem haladja meg a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgásteret. Ugyanaz 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 a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének célkitűzéseivel, és nem fosztják meg a kis értékű ajándékokra vonatkozó kivételt a hatékony érvényesülésétől.

45 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az első kérdésnek a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „kis értékű 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 felső pénzbeli határt, mint amelyet az alapügyben szóban forgó jogszabályok előírnak,

úgymint 50 GBP az ugyanazon személynek tizenkét hónap alatt adott ajándékok összessége vagy valamely ajándéksorozat része, illetve egymást követő ajándékok vonatkozásában.

Az ötödik kérdésről

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

47 E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos mérlegelési mozgástérrel a „kis értékű” kifejezés értelmezése tekintetében, amint az a jelen ítélet 42. pontjában megállapításra került, az a nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalany által azonos különböző, munkáltatóval rendelkező személyeknek adott ajándékok azonos személynek, úgymint a munkáltatónak adott ajándéknak minősülnek, nem egyeztethető össze a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének célkitűzéseivel.

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

49 Valamely termék juttásának „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.

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 különböző, azonos munkaadóval rendelkező személyeknek adott, az e rendelkezés szerinti „kis értékű ajándéknak” minősülő termékek ugyanazon személynek juttatott termékeknek minősülnek.

A hatodik kérdésről

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

52 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e rendelkezésből kitűnik, hogy az nem tesz különbséget a termékminták átvevőjének adójogi helyzetét illetően.

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

A költségekről

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen 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 minőségének a népszerűsítési ügyletekben rejlőtől 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.

2) A 77/388 hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének második mondata szerinti „kis értékű ajándékok” fogalmát úgy kell értelmezni, azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely olyan mértékben állapít meg felső pénzbeli határt, mint amelyet az alapügyben szóban forgó jogszabályok előírnak, úgymint 50 GBP az ugyanazon személynek tizenkét hónap alatt adott ajándékok összessége vagy valamely ajándéksorozat része, illetve egymást követő 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 különböző, azonos munkaadóval rendelkező személyeknek adott, az e rendelkezés szerinti „kis értékű ajándéknak” minősülő termékek ugyanazon személynek juttatott termékeknek minősülnek.

4) A termékminták átvevőjének adójogi helyzete nem befolyásolja a többi kérdésre adott választ.

Aláírások