JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
15 päivänä huhtikuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Marcel Mauss, kuuluisa ranskalainen antropologi, pyrki teoksessaan "Essai sur le don", joka julkaistiin ensimmäisen kerran vuonna 1925, osoittamaan, että ankarissa yhteiskunnissa vaihdanta ja sopimukset toteutuvat lahjan muodossa. Teoriassa lahjat ovat vapaaehtoisia, mutta todellisuudessa lahjan ja vastalahjan antamiseen on velvollisuus.[2]

2. Koska ihmisluonto ei ole muuttunut, ei ole ihme, että Euroopan unionin lainsäätäjä, joka on määritellyt arvonlisäveron yleiseksi kulutukseen kohdistuvaksi veroksi, jota sovelletaan kaikkiin vastikkeellisiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin,[3] on pyrkinyt tarkastelemaan vastikkeettomia luovutuksia ja suorituksia niiden todellisen luonteen mukaisesti.[4] Kuten jäljempänä todetaan, useimmissa tapauksissa vastikkeettomat luovutukset ovat arvonlisäverollisia omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten kautta.[5] Niiden lahjojen osalta, joiden antaminen tapahtuu edustuksen ja huvin puitteissa, sama tulos saadaan aikaan jättämällä näiden tavaroiden hankinta arvonlisäveron vähentämistä koskevien sääntöjen ulkopuolelle.[6]

3. Näytekappaleiden ja vähäarvoisten lahjojen antaminen on kuitenkin vapautettu

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France, Paris, 2007 (uusi painos 2008), s. 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W. Norton, New York – London, 1990 (uusi painos 2000), s. 3 (englanninkielinen käännös), suom. Maus, M., *Lahja. Vaihdannan muodot ja periaatteet ankarissa yhteiskunnissa*, Tutkijaliitto, Helsinki, 1999. Richard Hyland toteaa, että ongelmat, joihin useissa oikeusjärjestelmissä törmätään lahjan vaihtamisen käsittelyssä, näyttäisi osoittavan oikeaksi Maussin teorian, jonka mukaan lahjojen vaihtaminen on yksi ihmisyhteisöjen perusrakenteista. Ks. Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press 2009, s. 114. Etnografit ovat kuitenkin arvostelleet ankarasti Maussin metodologiaa (ibid, s. 14).

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 2 artikla (EYVL L 145, s. 1).

4 – Euroopan unionin lainsäätäjä näyttää saaneen vaikutteita vanhasta maksiimista "donatio non praesumitur", jonka mukaan laillisena olettamana on se, että lahjaa ei ole annettu. Ks. tästä olettamasta mannermaisessa ja common law -järjestelmässä Kangas, U., *Lahja*, Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, s. 56–58.

5 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla. On tärkeää painottaa kuitenkin sitä, että asiassa C-48/97, Kuwait Petroleum, 27.4.1999 annetun tuomion (Kok., s. I-2323) mukaan ensimmäinen virke voi myös koskea yrityksen tarpeisiin tehtyjä vastikkeettomia luovutuksia silloin, kun vastikkeettomasti luovutettujen tavaroiden hankintojen perusteella on vähennetty ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

6 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa ei sallita vähennyksiä, kun kysymys on kustannuksista, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset.

arvonlisäverosta.[7] Tällaisten luovutusten edullisen verokohtelun vuoksi verovelvollisilla on merkittävä taloudellinen intressi tuntea tarkasti näiden käsitteiden täsmällinen ulottuvuus. Käsitteiden näennäinen yksinkertaisuus osoittautuu kuvitteelliseksi silloin, kun niitä sovelletaan monimutkaisissa tilanteissa, joissa jaettavat tavarat ovat tekijänoikeussuojaa saavia teoksia, kuten nyt tarkasteltavana olevassa asiassa.

II Asiassa sovellettavat oikeussäännöt

Euroopan unionin oikeus[10]

4. London VAT and Duties Tribunalin esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen tulkintaa. Tämän virkkeen mukaan tavaroiden ottaminen yrityksen tarpeisiin näytekappaleen tai vähäarvoisen lahjan antamista varten ei ole arvonlisäverollinen liiketoimi.[8] Unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on ollut useita asioita, joissa on ollut kyse 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisestä virkkeestä,[9] kun taas tämän säännöksen toinen virke on saatettu nyt ensimmäisen kerran sen tulkittavaksi.

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.”

7 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toinen virke.

8 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdasta on tullut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; arvonlisäverodirektiivi), jolla kuudes arvonlisäverodirektiivi on korvattu 1.1.2007 alkaen, 16 artikla (ks. arvonlisäverodirektiivin liitteessä XII oleva vastaavuustaulukko). Arvonlisäverodirektiivin tarkoituksena on varmistaa selkeä ja toimiva esitystapa parempaa sääntelyä koskevan periaatteen mukaisesti (johdanto-osan kolmas perustelukappale).

9 – Asia C-20/91, de Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok., s. I-2847); edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kuwait Petroleum; asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005 (Kok., s. I-743); asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1831) ja yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, tuomio 17.5.2001 (Kok., s. I-4049).

10 – Ennakkoratkaisupyyntö on esillä olevassa asiassa esitetty ennen Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (EUVL 2008, C 115, s. 47) voimaantuloa, minkä vuoksi viittaukset Euroopan yhteisön perustamissopimuksen (EYVL 2002, C 325, s. 33) artikloihin on jätetty ennalleen.

Kansallinen oikeus

6. Asiassa sovellettavat kansalliset säännökset ovat vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 5 §:n 1 momentissa ja tämän lain liitteessä 4 olevan 5 kohdan 1, 2, 2ZA ja 3 alakohdassa, ja niitä on muutettu useita kertoja asiassa kyseessä olevalla ajanjaksolla (huhtikuusta 1987 tähän päivään).

7. Yhteenvetona voidaan todeta, että näiden säännösten mukaan, sellaisina kuin ne ovat voimassa nykyisin, verovelvollisen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden vastikkeellinen tai muu siirto tai luovutus katsotaan tavaran luovutukseksi. Tästä periaatteesta poiketaan liikelahjojen antamisen ja näytekappaleiden jakamisen osalta. Liikelahjojen osalta lahjoittajalle ei saa aiheutua yli 50 Englannin punnan (GBP) suuruista vuotuista kustannusta henkilöä kohti. Kun kyse on näytekappaleesta, ainoastaan ensimmäinen kappale on verovapaa silloin, kun useita samanlaisia näytekappaleita luovutetaan samalle henkilölle. Ennen heinäkuuta 1993 tätä vapautusta sovellettiin ainoastaan teollisiin näytteisiin, joita jaettiin muussa kuin tavaroita yleisölle myytäessä käytetyssä muodossa.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

8. EMI Group Limited -yhtiö (jäljempänä EMI) kustantaa, tuottaa ja myy musiikkiäänitteitä ja jakaa useille eri henkilöille vapaakappaleita vinyylilevyistä, kaseteista ja CD-levyistä uuden äänitemusiikin myynnin edistämiseksi. EMIn mukaan tällainen jakelu on välttämätöntä sen liiketoiminnalle, koska sen avulla EMI kykenee arvioimaan äänitteen kaupallista laatua sekä sen myyntimahdollisuuksia.

9. Myynninedistämisstrategiaan kuuluu CD-levyjen jakaminen sellaisessa asemassa oleville henkilöille, jotka voivat vaikuttaa kuluttajien käyttäytymiseen (kuten lehdistössä, radioasemilla, televisioyhtiöissä, mainostoimistoissa, vähittäismyyntiliikkeissä tai elokuvateattereissa työskentelevät henkilöt), ja musiikkia markkinoiville niin kutsutuille pluggereille, jotka jakavat CD-levyjä edelleen omille yhteyshenkilöilleen. EMI käyttää sekä yhtiön sisäisiä että ulkoisia plugger-markkinoijia, joilla on eritystä asiantuntemusta tai jotka ovat osoittautuneet erityisen menestyksekkäiksi äänitteiden markkinoinnissa.

10. Tätä tarkoitusta varten EMI luovuttaa musiikkiäänitteitä eri muodoissa: vesileimatut, äänitettävät CD-levyt (CD-R),[11] joissa on saajan nimi ja joiden avulla kaikki levystä

11 – CD-R-levyt ovat tavallisen CD-levyn variantti. Eräs EMIn levy-yhtiö, Virgin Records Limited, äänittää ne tiloissaan omilla tietokoneillaan.

tehdyt kopiot voidaan jäljittää sen vastaanottajaan; vesileimaamattomat CD-R-levyt, jotka toimitetaan valkoiseen pahvikuoreen pakattuina; sampler (näyte) -CD-levyt, jotka jaetaan pahvikuoressa, jossa käytetään samaa graafista esitystä kuin valmiissa albumissa, sekä valmiit CD-levyt lopullisessa yleisölle myytäväksi tarjottavassa muodossaan. Viimeksi mainittuihin levyihin on liitetty tarra ”Promotional Copy – Not for Resale” (myynninedistämiseen tarkoitettu kappale – ei jälleenmyytäväksi), muissa taas on merkintä siitä, että EMIn alaisuudessa toimiva levy-yhtiö, Virgin Records Limited pidättää itsellään kaikki oikeudet äänitteisiin. Mainittakoon, että valmiit kappaleet luovutetaan taiteilijoille, heidän managereilleen ja kustantajilleen, agenteille ja kaikille niille median yhteyshenkilöille, joiden EMI haluaa saavan kyseisen valmiin äänitteen.

11. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan noin 90 prosenttia myynninedistämiseen käytettävistä CD-levyistä lähetetään tietyille ennalta nimetyille henkilöille. Asiakirja-aineiston mukaan äänitteitä saatetaan lähettää erikseen useammalle kuin yhdelle samassa organisaatiossa työskentelevälle henkilölle. Single-julkaisusta jaetaan noin 2 500 vapaakappaletta ja albumista 3 000:sta 3 750:een vapaakappaletta. Yksittäinen plugger-markkinoija saattaa saada jopa 600 vapaakappaletta jaettavaksi edelleen. Näitä lukuja tarkasteltaessa on pidettävä mielessä, että EMIn mukaan kaupallisesti hyvin menestyksekästä CD-albumia saatetaan myydä miljooniakin kappaleita.

12. Vuoden 1987 huhtikuusta alkuvuoteen 2003 EMI tilitti arvonlisäveron edellä kuvatuin tavoin jakelemistaan äänitteistä. EMI katsoi, että kansallinen lainsäädäntö ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan mukainen, minkä johdosta arvonlisäveroa ei ollut maksettava, ja vaati Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customsia palauttamaan näistä äänitteistä suorittamansa arvonlisäverot. Commissioners hylkäsi päätöksellään EMIn palautusvaatimuksen, minkä vuoksi EMI nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

13. Heinäkuussa 2003 EMI lakkasi ilmoittamasta arvonlisäveroa CD-levyjen vapaakappaleiden luovutuksista. Commissioners lähetti EMIlle maksuunpanopäätöksen ajanjaksolta heinäkuusta 2003 joulukuuhun 2004 maksettavasta arvonlisäverosta. EMI riitautti tämän arvion ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

14. Value Added Tax and Duties Tribunal päätti asian käsittelyn tässä vaiheessa pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta seuraaviin kysymyksiin:

”a) Miten kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan viimeistä virkettä on esillä olevan asian olosuhteissa tulkittava?

b) Mitkä ovat kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan viimeisessä virkkeessä käytetyn termin 'näytekappale' olennaiset piirteet?

c) Voiko jäsenvaltio rajoittaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan viimeisessä virkkeessä käytetyn termin 'näytekappale' tulkintaa siten, että sillä tarkoitetaan

i) teollista näytekappaletta, jota ei tässä muodossa tavanomaisesti tarjota yleisölle myytäväksi ja joka annetaan yrityksen nykyiselle tai mahdolliselle asiakkaalle (vuoteen 1993 saakka)

ii) vain yhtä tai vain ensimmäistä useista näytekappaleista, jotka sama henkilö antaa samalle vastaanottajalle, kun näytekappaleet ovat identtisiä tai kun ne eivät eroa olennaisilta osin toisistaan (vuodesta 1993 lähtien)?

d) Voiko jäsenvaltio rajoittaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan viimeisessä virkkeessä käytetyn termin 'vähäarvoinen lahja' tulkintaa siten, että sillä ei tarkoiteta

i) tavaralahjaa, joka on yksi useista tai perättäisistä samalle henkilölle silloin tällöin annetuista lahjoista (lokakuuhun 2003 saakka)

ii) liikelahjoja, jotka on annettu samalle henkilölle minkä tahansa 12 kuukauden jakson aikana, kun niistä aiheutunut kokonaiskustannus tällä jaksolla ylittää 50 GBP (lokakuusta 2003 lähtien)?

e) Jos vastaus edellä olevan c kysymyksen ii kohtaan tai jompaankumpaan edellä olevan d kysymyksen osaan on myöntävä, voiko jäsenvaltio tilanteessa, jossa verovelvollinen antaa samankaltaisen tai identtisen äänitemusiikkia sisältävän lahjan kahdelle tai useammalle eri yksityishenkilölle sen vuoksi, että nämä voivat henkilökohtaisten ominaisuuksiensa ansiosta vaikuttaa kyseessä olevan taiteilijan saamaan näkyvyyteen, kohdella näitä esineitä niin, että ne katsotaan annetuiksi samalle yksityishenkilölle, yksin sen perusteella, että nämä henkilöt ovat saman henkilön palveluksessa?

f) Vaikuttaisiko edellä oleviin kysymyksiin a–e annettaviin vastauksiin se, että vastaanottaja on täysimääräisesti verovelvollinen henkilö tai täysimääräisesti verovelvollisen palveluksessa oleva henkilö, joka voisi (tai olisi voinut) vähentää niiden

tavaroiden ostoihin sisältyvän veron, joista näytekappale muodostuu?"

IV Alustavia huomioita

A *Asian erityispiirteet*

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt joukon kysymyksiä, jotka voidaan ryhmitellä kolmeksi laajemmaksi kysymykseksi: i) mitä merkitsee tavaroiden "ottaminen näytekappaleiden antamista varten" (b ja c kysymys), ii) mitä merkitsee tavaroiden "ottaminen vähäarvoisten lahjojen antamista varten" (d kysymys) ja iii) vaikuttaako lahjan tai näytekappaleen vastaanottajien asema kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen tulkintaan (e ja f kysymys). Ensimmäinen eli a kysymys on yleinen, ja vastausta siihen tarkastellaan tässä jaksossa sekä b, c ja d kysymystä tarkasteltaessa.

16. Huolimatta siitä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset ovat yksityiskohtaisia, unionin tuomioistuimen tehtävänä on tässä ennakkoratkaisua koskevassa asiassa tulkita 5 artiklan 6 kohdan toista virkettä eikä soveltaa sitä EMIä koskevassa tapauksessa kyseessä oleviin melko epätavallisiin tosiseikkoihin.

17. CD-levy on se aineellinen muoto, jolla levy-yhtiö voi myydä varsinaista tuotetta, eli äänitettä. Joissakin tapauksissa saman äänitteen myynnissä käytetään useita erilaisia aineellisia muotoja, kuten MiniDisc-levyt, kasetit tai vinyylilevyt. Lisäksi äänitteiden jakelu voi tapahtua sähköisesti internetin välityksellä. Online-välityksen kaltaisen nykyaikaisen jakelumuodon muodostamaa poikkeusta lukuun ottamatta äänitteen hallinta joissakin edellä mainituista muodoista mahdollistaa sen käytön useita kertoja, käytännössä jopa rajoittamattomasti.

18. On muistettava, että sen lisäksi, että levy-yhtiö on voinut saada alkuperäisiltä oikeudenhaltijoilta käyttöluvan sävellystä tai sanoitusta koskeviin tekijänoikeuksiin tai että oikeudet on mahdollisesti luovutettu sille, levy-yhtiö nauttii äänitteen tuottajana immateriaalioikeudellista suojaa levyjen osalta tekijänoikeuden lähioikeuksien johdosta. Tämä merkitsee sitä, että äänitteestä saatavat tulot eivät muodostu yksinomaan CD-levyjen myynnistä vaan myös muista lähteistä, kuten tekijänoikeusmaksuista, joita radio- ja televisioyhtiöt maksavat tällaisia maksuja keräävien yhteisöjen välityksellä.

19. Tällaisilla levy-yhtiön toiminnan erityispiirteillä voidaan ehkä selittää EMIn myynninedistämisstrategian erityispiirteitä, eli yhtäältä sitä näennäisen avokätistä asennetta, joka sillä on CD-levyjen vapaakappaleiden jakelussa, ja toisaalta levyjen antamista – vain harvoin poikkeuksin – ainoastaan tietyille ennalta nimetyille vastaanottajille.

20. On kuitenkin pidettävä mielessä, että tulkinta, jonka unionin tuomioistuin omaksuu kuudennen arvonlisäverodirektiiviin 5 artiklan 6 kohdasta, tulee sovellettavaksi kaikkialla Euroopan unionissa hyvin erilaisiin verovelvollisiin. Tätä laajempaa näkökulmaa ei ole syytä unohtaa, vaikka samaan aikaan on oltava selvillä EMIä koskevan asian ja muiden immateriaalioikeuksien kanssa tekemisiin joutuvien yritysten erityispiirteistä.

21. Lisäksi on muistettava, että esillä olevassa asiassa on kyse pelkästään tavaroiden ilmaisjakelusta, sillä kansallisen oikeudenkäynnin vireillepanohetkellä äänitteiden vapaakappaleita jaettiin pääasiallisesti CD-levyinä. Nykyisin ääniraitojen jakelu tapahtuu usein internetin välityksellä, minkä vuoksi tulevaisuudessa saattaa nousta esiin kysymyksiä siitä, olisiko tällaista jakelua pidettävä palvelujen suorittamisena ja mitä olisi pidettävä tämän todennäköisinä seurauksina.[12] Tämä näkökulma ei kuitenkaan tule esiin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa.

22. Tätä asiaa tarkasteltaessa on tärkeää muistaa myös se, että siinä omaksuttavan kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkinnan on oltava käytännönläheinen, kun otetaan huomioon arvonlisäveron luonne välillisenä verona, jonka kantamisen verovelvolliset hoitavat lähtökohtaisesti itse jokapäiväisessä liiketoiminnassaan. Ideaalitilanteessa verovelvollisen tavanomaiseen, kaupallisin perustein toteutettavaan toimintaan kuuluvan liiketoimen verokohtelun pitäisi olla verovelvolliselle ilmeistä ilman, että tämän pitäisi ryhtyä yksityiskohtaisesti selvittämään verokohtelua tai että siitä aiheutuisi hallinnollista lisärasitusta, kuten kirjanpitoa, jonka vaatimukset ylittävät tavanomaiset verovelvolliseen sovellettavat laskutus- ja kirjanpitovaatimukset.[13]

12 – Vastaava palvelujen suorittamista koskeva säännös on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdassa.

13 – OECD:n mukaan veroviranomaisten keräämät tiedot osoittavat selvästi, että arvonlisäverosta aiheutuu absoluuttisesti ilmaistuna suurin hallinnollinen taakka suurimmassa osassa maita. (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22.1.2008, ks. http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf.) Vuodesta 2007 alkaen Euroopan komissio on painottanut hallinnollisen taakan vähentämistä kolmellatoista prioriteettialueella, joista yhtenä on arvonlisäverotus, toimintaohjelmassaan "Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the EU". Lisätietoja näistä ehdotuksista ja niiden etenemisestä on yritystoiminnan ja teollisuuden pääosaston sivustolla, otsakkeen "Parempaa sääntelyä" (Better Regulation) alla: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B *Näytekappaleen ja lahjan välinen suhde*

23. Näytekappale ei ole välttämättä yksityisoikeudellisesti tarkastellen lahja, vaikka se useimmissa tapauksissa tällä tavoin käsitetään, koska näytekappaleen antavan verovelvollisen tarkoituksena on tavallisesti siirtää täysi omistusoikeus näytekappaleeseen vastikkeettomasti sen vastaanottajalle. [14] Joissa kin tapauksissa – kuten nyt esillä olevassa asiassa – verovelvollinen voi kuitenkin pidättää itsellään kaikki oikeudet esineisiin, jotka on annettu näytekappaleina, ja varmistaa näin oikeudellisesti, että käyttöä ja myöhempiä luovutuksia koskevat edellytykset ja rajoitukset sitovat muodollisesti niiden vastaanottajaa. Lahjan antaminen merkitsee toisaalta, että lahjan saaja saa tavaroihin täyden omistusoikeuden, ja monissa oikeusjärjestelmissä lahjoittajan mahdollisuudet asettaa edellytyksiä, joilla rajoitetaan saajan valtaa vapaasti määrätä saamastaan esineestä, saattavat olla rajallisia, tai tällaisia mahdollisuuksia ei ole.

24. En kuitenkaan katso, että näytekappaleiden ja lahjojen välisellä mahdollisella yksityisoikeudellisella erolla, joka saattaa tulla kyseeseen joissakin yksittäisissä tapauksissa, on merkitystä arvonlisäverotuksen kannalta, koska tavaroiden luovutus ei merkitse omistusoikeuden siirtoa yksityisoikeudellisesti vaan kattaa kaikentyyppisen aineellisen omaisuuden siirron, joka antaa saajalle vallan määrätä omaisuudesta niin kuin hän olisi tavaran omistaja. [15]

25. Nämä kaksi käsitettä ovat lisäksi osittain päällekkäiset siksi, että näytekappaleita annetaan tavallisesti lahjoina, eli pidättämättä omistusoikeutta lahjan antaneelle verovelvolliselle. Toisaalta useimmissa tapauksissa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuja lahjoja ei voida pitää näytekappaleina, sillä niitä ei ole annettu tässä tarkoituksessa eivätkä ne täytä näytekappaleen tunnusmerkkejä. Näin kyse voi joissain tapauksissa olla näytekappaleista, jotka eivät ole lahjoja, lahjoista, jotka eivät ole näytekappaleita (useimmissa tapauksissa), tai näytekappaleista, jotka ovat myös lahjoja (monissa tapauksissa).

26. Vaikka siis se, että kaikki näytekappaleet eivät ole lahjoja, teoreettisesti tekee siitä väitteestä pätemättömän, jonka mukaan kaikki vähäarvoiset näytteet ovat automaattisesti vähäarvoisia lahjoja, en katso, että tällä on mitään merkitystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen

14 – Lahjan määritelmistä eri oikeusjärjestelmissä ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu teos Hyland, s. 127–217. Hylandin mukaan vertailevan oikeustieteen perusteella lahjaa määrittävät tekijät ovat sen vastikkeettomuus, sen subjektiivinen osatekijä (lahjoittamistarkoitus), sen luonne inter vivos -siirtona ja lahjan kohde, joka erottaa lahjan muista vastikkeettomista oikeuksien siirtojen muodoista. On kiinnostavaa huomata, että Hylandin mukaan (s. 132) lahja annetaan yleensä muualla kuin oman edun tavoitteluun perustuvilla markkinoilla, vaikka hän käsittelee myös yritysten antamia lahjoituksia (s. 233–237).

15 – Ks. uusimmasta oikeuskäytännöstä asia C-111/05 Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007 (Kok., s. I-2697, 32 kohta); asia C-223/03, University of Huddersfield, tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1751, 43 kohta) ja asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 ja 8 kohta).

virkkeen soveltamisen kannalta. Tässä säännöksessä tarkoitetaan kaikkia näytekappaleita riippumatta niiden arvosta ja siitä, onko ne muodollisesti lahjoitettu vastaanottajalle, ja kaikkia vähäarvoisia lahjoja siitä riippumatta, voidaanko niitä samalla pitää myös näytekappaleina.

C Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen tavoitteet

27. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen tavoitteet ovat olleet useita kertoja tarkasteltavana unionin tuomioistuimessa, joka on toistuvasti katsonut, että tällä säännöksellä pyritään turvaamaan kyseessä olevien tavaroiden kuluttajien yhdenvertainen kohtelu takaamalla se, että tavaroiden kulutuksesta kannetaan arvonlisävero, kun ostoihin sisältyvä vero on vähennetty. [16]

28. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toinen virke on kuitenkin erilainen, kuten sen sanamuoto osoittaa. [17] Direktiivin valmisteluasiakirjoista nähdään, että toisen virkkeen tausta-ajatuksena on se, että näytekappaleiden tai vähäarvoisten lahjojen antamista ei ole tarkoitus pitää pääsäännöstä poiketen verollisina luovutuksina. [18]

29. Tässä valossa tarkoitus turvata se, että tavaroista, joista on vähennetty ostoihin sisältynyt arvonlisävero, ei vältytä maksamasta arvonlisäveroa, ei voi olla sama kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen osalta, koska tämä tekisi merkityksettömän siitä poikkeuksesta, joka koskee tavaroiden ”ottamista näytekappaleiden tai vähäarvoisten lahjojen antamista varten”.

30. Toisen virkkeen tarkoituksena on mielestäni heijastaa sitä liiketoiminnalle ominaista tosiseikkaa, että näytekappaleiden ja vähäarvoisten lahjojen antaminen saattaa olla tarpeen liiketoiminnan ja tuotteiden myynnin edistämiseksi. Ei voi olla muuta syytä siihen, että lainsäätäjä on pyrkinyt jättämään ne sen arvonlisäverotuksen perussäännön ulkopuolelle, jonka mukaan kuluttajien tavaran kulutuksesta on suoritettava arvonlisävero. Näytekappaleiden ensisijaisena tarkoituksena ei ole täyttää kuluttajan tarpeita vaan johtaa

16 – Lukuisissa tuomioissa käsitellään sellaisten tavaroiden yksityistä käyttöä, jotka on alun perin hankittu yritystoiminnan tarpeisiin: edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 23 kohta; asia Bakcsi, tuomion 45 kohta; yhdistetyt asiat Fischer ja Brandenstein, tuomion 56 kohta ja asia De Jong, tuomion 15 ja 18 kohta. Sen tavoitteen tueksi, että voidaan olla varmoja siitä, että kulutuksesta kannetaan arvonlisävero, ensimmäistä virkettä sovelletaan kuitenkin myös tavaroiden ottamiseen yrityksen tarpeisiin, kun arvonlisävero on vähennetty: ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kuwait Petroleum, tuomion 20–22 kohta. Julkisasiamies Fennelly totesi asiassa Kuwait Petroleum antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin valmisteluasiakirjoista nähdään, että säännöksen tarkoituksena on ollut turvata se, etteivät tavarat, joiden ostoista ei ole maksettu arvonlisäveroa, jää verovelvollisuuden ulkopuolelle, jos ne tämän jälkeen otetaan vastikkeettomasti muuhun kuin yksityiseen käyttöön.

17 – Kuten julkisasiamies Fennelly totesi edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Kuwait Petroleum antamassaan ratkaisuehdotuksessa, sanalla ”kuitenkaan” korostetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen ja toisen virkkeen välistä eroa. Huomio on hyödyllinen, vaikkei kaikissa kieliversioissa ole kyseistä sanaa.

18 – Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kuwait Petroleum, tuomion 23 kohta; ks. myös julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa, 26 kohta.

kyseessä olevan verovelvollisen liiketoimien määrän kasvuun.[19] Niissä tapauksissa, joissa tavaroita ”otetaan yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen antamista varten”, lainsäätäjä on tietoisesti päättänyt sallia sen, että ne päätyvät kulutukseen ilman, että niistä tilitetään arvonlisävero.

31. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetun käytön on tapahduttava yrityksen tarpeisiin. Tämän vuoksi en näe sellaista verottoman kulutuksen vaaraa, että verovelvolliset ryhtyisivät luovuttamaan tavaroita vastikkeettomasti näytekappaleina tai lahjoina henkilöille, joiden kanssa niillä ei ole erityistä suhdetta, joka olisi muu kuin liikesuhde. Tällaisten vastikkeettomien yrityksen tarpeisiin tapahtuvien luovutusten voidaan olettaa tulevan kyseeseen ainoastaan silloin, kun ne voidaan perustella tärkeistä myynnin edistämiseen tai markkinointiin liittyvistä syistä.

32. Tämän vuoksi en näe kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen voivan aiheuttaa suurta vaaraa arvonlisäveron kiertämisen vaaraa, toisin kuin liittyen ensimmäiseen virkkeeseen, jossa säännellään ilmeistä ongelmaa yrityksen tarpeisiin ostettujen tavaroiden ja yksityisen käytön sekoittumisesta toisiinsa. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuihin tilanteisiin on vahvoja taloudellisia kannustimia sekä luonnollisille henkilöille, jotka ovat myös itse verovelvollisia, että niille henkilöille, jotka saattavat olla asemassa, jossa tätä sekoittumista voidaan käyttää hyväksi.

D *Asiayhteys*

33. Säännöksen asiayhteyden osalta EMI ja Yhdistynyt kuningaskunta näyttävät olevan eri mieltä siitä, mikä sija kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toiselle virkkeelle on annettava arvonlisäverojärjestelmässä.

34. EMI väittää, että toisessa virkkeessä vahvistetaan pääsääntö, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisuuden syntyminen edellyttää vastikkeellisuutta,[20] kun taas Yhdistynyt kuningaskunta esittää, että toinen virke on poikkeus ensimmäisessä virkkeessä olevasta pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan tavalla, joka on verotuksellisesti neutraali. Yhdistynyt kuningaskunta tarkoittaa tällä, että silloin kun ostoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennetty, on myös maksettava myynnin arvonlisävero, mitä osoittaa se, että se viittaa julkisasiamies Fennellyn asiassa Kuwait Petroleum antaman

19 – Tämä pitää paikkansa siitä huolimatta, että joissakin tapauksissa näytekappaleet käytetään kulutukseen. Tätä pohditaan tarkemmin jäljempänä 60–70 kohdassa.

20 – Tunnetun säännön mukaan arvonlisäveroa ei saa kantaa suuremmasta summasta kuin minkä kuluttaja on maksanut (asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok., s. I-5339, 19 kohta).

ratkaisuehdotuksen 27 kohtaan. Koska toinen virke ei seuraa tätä logiikkaa, sitä on näin ollen pidettävä poikkeuksena tästä pääsäännöstä.

35. Molemmat ovat tavallaan oikeassa. Ongelma on siinä, että asianosaiset ovat rakentaneet näkemyksensä kahdelle eri pääsäännölle. EMI käyttää pääsääntönä vastikkeellisuutta ja Yhdistynyt kuningaskunta loppukäytön verollisuuden käsitettä.

36. Yhdistyneen kuningaskunnan tulkinta toisesta virkkeestä vastaa mielestäni paremmin sitä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa tulkitaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohtaa.

37. Kuten kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan tavoitteiden, sellaisina kuin ne on edellä 27–32 kohdassa kuvattu, perusteella voidaan todeta, tavaroiden vastikkeettoman luovutuksen verottamisen tarkoituksena on taata arvonlisäverotuksen neutraalisuus niin, että tavaroista, joiden ostoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennetty, kannetaan myynnin arvonlisävero. Tästä syystä ”tavaroiden ottamisen näytekappaleiden tai vähäarvoisten lahjojen antamista varten” verottomuutta on pidettävä poikkeuksena tästä säännöstä, koska ostoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelpoinen siitä riippumatta, että myynnin arvonlisäveroa ei ole suoritettava.

38. Julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotusta seuraten asiassa Kuwait Petroleum annetussa tuomiossa todettiin, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin valmisteluasiakirjat osoittavat, että 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen tausta-ajatuksena on, että näytekappaleita ja vähäarvoisia lahjoja ei pääsäännöstä poiketen katsota verollisiksi liiketoimiksi. [21]

39. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toinen virke on tämän vuoksi ymmärrettävä poikkeukseksi sen ensimmäisessä virkkeessä olevasta pääsäännöstä, joka vahvistaa sen arvonlisäverotuksen perusperiaatteen, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan liiketoimista, jotka johtavat kulutukseen, niissäkin tapauksissa, joissa suoritus on tapahtunut vastikkeettomasti. [22]

40. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan poikkeuksia on tulkittava suppeasti. [23] Se, että säännöstä, jossa säädetään poikkeuksesta, on tulkittava suppeasti, ei kuitenkaan merkitse sitä, että vapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa olisi tulkittava siinä määrin

21 – Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kuwait Petroleum, tuomion 23 kohta ja julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa, 26 kohta.

22 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227 (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklassa vahvistetaan arvonlisäverotuksen keskeinen ajatus siitä, että verorasitus kohdistuu tavaroiden kulutukseen.

23 – Asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok., s. 1737, 13 kohta) ja asia C-434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2007 (Kok., s. I-4793, 16 kohta).

rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa. [24]

Tätä tukee kuudennen arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa asetettu yleinen tavoite, jonka mukaan direktiivin säännösten yhdenmukainen soveltaminen olisi varmistettava. [25] Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti. [26]

V Käsitteen ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten” merkitys

41. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hakee a, b ja c kysymyksellään vastausta siihen, mikä merkitys on annettava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa olevalle käsitteelle ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten” ja onko tämä direktiivin säännös esteenä kansallisesta lainsäädännöstä aiheutuville rajoituksille. Voidaanko käsite ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten” rajata tarkoittamaan i) teollista näytekappaletta, jota ei tässä muodossa tavanomaisesti tarjota nykyiselle tai mahdolliselle asiakkaalle, tai ii) ensimmäistä useista samalle vastaanottajalle annetuista näytekappaleista?

42. Komissio esittää perustellusti, että käsitteellä on oltava yhdenmukainen merkitys.

43. Saksan hallitus esittää, että yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 28.3.1983 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 918/83 [27] (tullittomuusasetus) mukaista tavaranäytteen määritelmää käytettäisiin tässä lähtökohtana. Asetuksessa tavaranäytteet on määritelty tuotteiksi, jotka ovat vähäarvoisia ja joita voidaan käyttää vain niiden edustamien tavaroiden tilausten hankintaan näiden tavaroiden tuomiseksi unionin tullialueelle. [28] ”Tavaranäytteellä” tarkoitetaan tässä siis tuotteita, jotka esillepanonsa ja kunkin tavaroiden lajin tai laadun osalta tarjotun

24 – Asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004 (Kok., s. I-11237, 17 kohta) ja julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa, 37 kohta.

25 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 16. perustelukappale.

26 – Ks. uusimmasta oikeuskäytännöstä asia C-98/07, Nordania Finans ja BG Factoring, tuomio 6.3.2008 (Kok., s. I-1281, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 – EYVL L 105, s. 1.

28 – Em. tullittomuusasetuksen 91 artikla.

määränsä vuoksi soveltuvat ainoastaan tilausten hankintaan. [29]

44. Mielestäni tulliasetukseen, jolla pyritään Euroopan unionin tullirajan ylittävien näytekappaleiden yhdenmukaiseen tullikohteluun, perustuvasta tarkastelutavasta ei ole suurta apua arvonlisäverotuksessa, joka edellyttää perusteltujen kaupallisten käytäntöjen huomioon ottamista ja samalla sen välttämistä, että tavarat, jotka väitetään annetuiksi näytekappaleina, päätyvätkin epäasianmukaisesti kulutukseen.

45. Tullittomuusasetuksella on oma erityinen tavoitteensa, nimittäin tuonti- ja vientitullittomuuden myöntäminen. [30] Siinä kyseessä olevassa erityisessä asiayhteydessä painopiste on enemmän tavaroiden fyysisissä ominaisuuksissa, toisin kuin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, jossa tavaran vastaanottajalla on keskeinen merkitys asiaa tarkasteltaessa.

46. Selvitettäessä, onko tiettyä luovutusta pidettävä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna ”tavaran ottamisena näytekappaleiden antamista varten”, on otettava huomioon kaikki asiassa vallitsevat merkitykselliset olosuhteet. Tässä yhteydessä on mielestäni syytä tarkastella sekä niiden eri vastaanottajien ryhmiä, jotka saavat tavaran näytekappaleena, että kyseessä olevien tavaroiden fyysisiä ominaisuuksia.

A *Näytekappaleiden vastaanottajat*

47. Vastaanottajan näkökulmalla on merkitystä tarkasteltaessa näytekappaleen ja lopputuotteen välistä suhdetta, määriä, joita näytekappaleita voidaan antaa, yksittäisen näytekappaleen arvoa ja sitä vaaraa, että näytekappaleet päätyvät merkittävässä määrin kulutukseen. Tämän vuoksi on mielestäni syytä katsoa, että käsitettä ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten” on tarkasteltava näytekappaleiden eri vastaanottajien kannalta.

48. Nähdäkseni näytekappaleiden vastaanottajia on kolmea eri tyyppiä. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen oikean tulkinnan on katettava ne kaikki. Ellei tässä onnistuta, merkitsisi se sitä, että tiettyä käyttöä pidettäisiin tavaroiden ottamisena näytekappaleiden antamista varten, kun taas jotakin muuta käyttöä ei, aina sen mukaan, kenelle näytekappaleet annettiin, ja näin huolimatta siitä, että jälkimmäisessä tilanteessa käytöllä oli sama kaupallinen tarkoitus kuin ensin mainitussa tilanteessa. Esimerkiksi sellainen lakisääteinen rajoitus,

29 – Vastaava näytteen määritelmä on myös kaupallisten näytteiden ja mainosvälineiden maahantuonnin helpottamisesta tehdyn kansainvälisen yleissopimuksen III artiklassa (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 – Edellä alaviitteessä 27 mainitun tulliasetuksen 1 artiklan 1 kohta.

joka koskee yhdelle vastaanottajalle annettavien näytekappaleiden enimmäismäärää, voi vaikuttaa eri tavalla sen mukaan, onko vastaanottajana yritys vai kuluttaja.

49. Ensimmäiseen vastaanottajien ryhmään kuuluvat kuluttajat, jotka saavat näytekappaleet suoraan kyseessä olevalta yritykseltä. Tyypillinen esimerkki tästä voisi olla elintarvikenäyte, joka annetaan asiakkaalle paikallisessa myymälässä.

50. Toiseen ryhmään kuuluvat vastaanottajat ovat yhtiöitä, jotka saavat itse näytekappaleita omiin teollisiin tai kaupallisiin tarpeisiinsa. Tähän kuuluu näytekappaleiden käyttö laadunvalvontaa varten. Yritykset saattavat saada näytekappaleita myös jakaakseen niitä kuluttajille tai pitääkseen niitä esillä niin, että kuluttaja voi kokeilla kyseessä olevaa tuotetta. [31]

51. Kolmanteen vastaanottajien ryhmään kuuluvat henkilöt, jotka toimivat yrityksen ja yleisön välisinä välikäsinä, kuten ne, jotka kykenevät erityisen asemansa ansiosta lisäämään tuotteen näkyvyyttä markkinoilla tai vaikuttamaan kuluttajien päätöksiin. Tähän ryhmään eivät kuulu ainoastaan radioasemien levyjä soittavat musiikkitoimittajat, kuten nyt esillä olevassa asiassa, vaan myös yliopisto-opettajien tai kirjallisuusarvostelijoiden kaltaiset vastaanottajaryhmät, jotka saavat kirjoja arvosteltavakseen.

52. Tällaisina vastaanottajina voivat olla sekä työntekijän asemassa olevat luonnolliset henkilöt, freelancetyöntekijät että yhtiöt.

53. Esillä olevassa asiassa on nähdäkseni kyse pääasiallisesti kolmanteen ryhmään kuuluvista vastaanottajista. Lehdistön palveluksessa työskentelevät henkilöt saavat CD-levyjä voidakseen tuoda julki käsityksensä tuotteesta yleisölle. Sama pätee radioasemien musiikkitoimittajiin. CD-levyjen jakamisella televisioyhtiöille, mainostoimistoille, vähittäismyyntiliikkeille tai elokuvateattereille tähdätään näiden kanavien kautta tietoa vastaanottavaan laajempaan yleisöön eikä näiden tuotteiden mahdollisiin ostajiin.

54. Ulkoisia plugger-markkinoijia ei nähdäkseni ole syytä arvioida eri tavalla kuin muita välikäsinä toimivia henkilöitä, koska heidän tehtävänään on myös ilmaista ja viestittää asiantuntijanäkemyksensä tuotteista ja

31 – Yhdistynyt kuningaskunta näyttää tunnustavan tällaisen vastaanottajaryhmän olevan vapautettu verosta tietyissä tilanteissa. Kuten istunnossa tuotiin esiin, Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnon ohjeiden mukaan i) laaduntarkkailua varten suoritettavaa testausta varten annettaviin näytekappaleisiin ja ii) jälleenmyyjille annettuihin näytekappaleisiin, jotka on tarkoitettu jaettavaksi asiakkaille, ei sovelleta pääsääntöä, jolla rajoitetaan niiden näytekappaleiden määrää, jotka voidaan antaa yhdelle jälleenmyyjälle (ks. http://www.hmre.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

osallistua tällä tavoin tuotteen myynnin edistämiseen markkinoilla. [32]

merkitystä ei voida johtaa ainoastaan kyseessä olevan verovelvollisen tästä yleisestä tavoitteesta.

B *Näytekappaleen ominaisuudet*

56. Laajempi yksimielisyys näyttää vallitsevan myös siitä, että näytekappaleen antamisen olennaisena syynä on sen tehtävä esimerkkinä tuotteesta, joka määritellään arvonlisäverotuksessa tavaraksi. Mielestäni tämä pitää paikkansa. Näytekappaleen perustarkoituksena on tarjota esimerkki tuotteesta, jonka myyntiä verovelvollinen edistää markkinoilla valmistajana, jakelijana, kauppiaana, agenttina tai muuna välittäjänä tai avustajana. Tämä merkitsee sitä, että kyseessä olevan verovelvollisen on pitänyt valmistaa näytekappale – toisin kuin lahjojen kohdalla –, jakaa tai myydä sitä tai että näytekappaleella on jokin muu kaupallisesti merkityksellinen side tuotteen myyntiin tulevaisuudessa. [33]

i) Näytekappale edistää tuotteen myyntiä esimerkkinä tuotteesta

55. EMI ja komissio ovat yhtä mieltä siitä, että näytekappaleita annetaan tuotteiden myynnin edistämiseksi. Nähdäkseni on mahdotonta asettaa kyseenalaiseksi sitä, että myynninedistämis- tai markkinointitarkoitus on ominaista ”tavaroiden ottamiselle näytekappaleiden antamista varten”, etenkin siksi, että siihen liittyy vaatimus siitä, että tällainen tavaroiden käyttö tapahtuu yrityksen tarpeisiin. Tämä yleinen tarkoitus on kuitenkin myös yrityksen tarpeisiin annetuilla lahjoilla siitä riippumatta, ovatko ne vähäarvoisia vai edustustarkoituksessa annettuja lahjoja. Tämän vuoksi käsitteen ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten”

57. Kaikkea tavaroiden käyttämistä jakelemalla niitä vastikkeettomasti verovelvollisen liiketoimintaan kuuluvaa myynninedistämistä varten ei kuitenkaan voida katsoa ”tavaroiden ottamiseksi näytekappaleiden antamista varten”.

58. Jos esimerkiksi sellaisten tuotteiden, joita ei enää valmisteta myyntiin, jäljellä oleva varasto jaetaan asiakkaille ilmaiseksi, näitä tavaroita ei voida katsoa käytetyn

32 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen soveltamisen kannalta on merkityksetöntä, vaikka näytekappaleen antaminen olisi myynninedistämisen kannalta hyödytöntä. Tästä saattaa olla kyse silloin, kun se johtaa näytekappaleen vastaanottajan antamaan kielteiseen arvioon tuotteesta.

33 – Esimerkiksi testinäyte tuotteesta, jota ei vielä valmisteta myyntiin, voi olla jonkin muun yhtiön kuin sen verovelvollisen valmistama, joka haluaa myydä tuotetta ja sen vuoksi antaa näytekappaleita siitä laadunarviointia varten.

näytekappaleiden antamiseen, vaikka ne saattavatkin edistää verovelvollisen yrityksen liikearvoa tai myyntiä tai lisätä sen nimen ja yrityksen julkisuutta. [34] Tällainen tavaroiden käyttäminen ei kuitenkaan ole sellaista, että tarjottaisiin esimerkki tuotteista, joiden myyntiä verovelvolliset pyrkivät edistämään.

59. Toinen esimerkki tilanteesta, jossa käyttö ei ole tavaroiden ottamista näytekappaleiden antamista varten, on se, jossa kauppias lupaa myyntiä edistääkseen antaa joka sadannelle asiakkaalle tietyn hänen liikkeessään myytävänä olevan tuotteen. Tällainen markkinointitoimenpide ei täyttäisi vaatimusta välittömästä yhteydestä näytekappaleen antamisen ja niiden tavaroiden tulevaisuudessa tapahtuvan myynnin edistämisen välillä, joista näytekappale on esimerkkinä. [35]

ii) Näytekappale antaa kuvan lopputuotteen ominaisuuksista

60. Etenkin valmiiden CD-levyjen osalta nousee esiin kysymys siitä, onko näytekappale aina annettava muodossa, jota ei tavanomaisesti tarjota kuluttajille, vai voidaanko valmiiden vapaakappaleiden luovuttamista pitää ”tavaroiden ottamisena näytekappaleiden antamista varten”. Tähän liittyy huoli siitä, että jos tuotteita annetaan valmiissa muodossaan, näytekappaleet saattavat tulla kuluttajille tarkoitettujen kappaleiden sijaan ja vaarantaa näin verotuksen neutraalisuuden periaatteen toteutumisen.

61. Jotta näytekappale voisi toimia esimerkkinä tuotteesta, sillä on oltava kaikki edustamansa aineen tai tavaran olennaiset ominaisuudet. Kirjallisissa huomautuksissa ja asiassa pidetyssä istunnossa on esitetty useita esimerkkejä tästä. [36] Monissa tapauksissa ongelmia ei synny sellaisen näytekappaleen jakelussa, jolla on kaikki lopputuotteen olennaiset ominaisuudet, koska näytekappaleina voidaan jakaa pienempiä määriä valmista tuotetta. Näytekappale saattaa olla myös muutettu tai yksinkertaistettu versio lopullisesta tuotteesta, jos tähän versioon on kyetty sisällyttämään tuotteen kaikki olennaiset ominaisuudet.

62. Erityisesti kolmannen vastaanottajaryhmän osalta saattaa usein olla tarpeen antaa koko tuote lopullisessa muodossaan, jotta tuotteesta voitaisiin saada perusteellinen käsitys ja välikäsinä toimivien henkilöiden vaikutelmat siitä välittyisivät oikein. Tämä

34 – EMI on esittänyt, että tätä olisi pidettävä näytekappaleen käsitteen olennaisena osatekijänä.

35 – Esimerkissä kauppiaasta, joka antaa ilmaisia lahjoja joka sadannelle asiakkaalleen, tarkoitetaan tietysti pikemminkin lahjoja kuin näytekappaleita, joita käytetään myynnin edistämiseen. Lahjatapauksessa kyse on laajemmasta pyrkimyksestä kuin pelkästään tiettyjen lahjoina annettavien tuotteiden tulevan myynnin edistämisestä. Kyse on tässä liikearvon kehittämisestä yleisesti kaikkien yhtiöön yhdistettävien tuotteiden tulevan myynnin edistämiseksi.

36 – Esimerkiksi näytekappaleena annettavan pesuainepussin on riitettävä yhteen koneelliseen pyykkiä. Voisarven pala saattaa olla riittämätön näytekappaleeksi leipomon tuotteesta, koska voisarvi on syötävä kokonaan, jotta sillä voitaisiin antaa kuva kaikista sen ominaisuuksista.

koskee kirjojen ja CD-levyjen kaltaisia taiteellisia ja kirjallisia tuotteita, mutta myös monia muita tuotteita, kuten tietokonepelejä, muodin ja sisustusalan design-tuotteita tai jopa elintarvikkeita.

63. Nähdäkseni tuotetta, joka kykenee täyttämään tarpeet, jotka kuluttaja kohdistaa kyseessä olevaan tuotteeseen kokonaisuutena, ei pääsääntöisesti voida pitää näytekappaleena. Esimerkiksi kirja, CD-levy tai vaatekappale, joka on saatu näytekappaleena, tekee yleensä kuluttajan kannalta tarpeettomaksi uuden kappaleen ostamisen juuri tästä tuotteesta.

64. Joissakin tapauksissa näytekappaleena annettu tuote palvelee kuitenkin myynninedistämistarkoitusta luomalla ostajille uusia tarpeita. Yksittäinen tuote, kuten kirja, lehti tai CD-levy, voi olla näytekappale myös silloin, kun se on annettu sarjan tai kokoelman myynnin, kirjakerhon jäsenyyden tai lehtitilausten keräämisen edistämiseksi.

65. Tässä on syytä painottaa sitä, että toisessa ja kolmannessa vastaanottajaryhmässä näytekappaleita ei vastaanoteta henkilöiden omaa kulutusta varten vaan ammatillista käyttöä varten.

66. Ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että näytekappale saattaa päätyä kulutukseen siinä mielessä, että se toimii niiden tuotteiden korvikkeena, jotka kuluttajan olisi muuten pitänyt ostaa tyydyttääkseen tietyn tarpeen. Esimerkiksi kynät, joita on annettu tavaratalolle laadun testausta varten, voivat osoittautua niin hyviksi, että testaaja alkaa käyttää tällaista kynää sekä ammatilliseen että yksityiseen tarkoitukseen. Kirja-arvostelijan aviomies saattaa lukea romaanin, jonka hänen puolisonsa on saanut arvosteltavaksi mutta jonka jälkimmäinen on vain selaillut. On selvää, että aviomiehen voidaan katsoa käyttäneen romaanin kulutukseen, arvostelijan ei. Tätä päätelmää ei muuttaisi se, että arvostelija olisi itse lukenut kirjan, koska sitä ei katsottaisi käyttönä kulutukseen, jos lukeminen tapahtui hänen ammattinsa harjoittamisen yhteydessä. [37]

67. Tällaista ei-tarkoituksellista käyttöä kulutukseen on mielestäni pidettävä ”sivuvahinkona”, jollaista ei voida välttää kaupallisin perustein tapahtuvassa ”tavaroiden ottamisessa näytekappaleiden antamista varten”. Tällaista kuluttamista voi tapahtua olosuhteissa, joita verovelvollinen ei voi täysin ennakoida tai ehkäistä niillä toimenpiteillä, joita hänellä on käytettävissään näytekappaleita annettaessa.

37 – Väärinkäsitysten välttämiseksi todettakoon, ettei kulutuksen ja ammatillisen käytön välinen ero merkitse sitä, että tavarat voitaisiin ostaa ammatilliseen käyttöön ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa maksamatta. Silloin kun ostaminen tapahtuu verovelvollisen verollisessa toiminnassa, tämä ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan kuitenkin vähentää.

68. Jotta kyseessä olevat tavarat täyttäisivät tehtävänsä näytekappaleina, ne on annettava asianmukaisessa muodossa ja niiden määrän on oltava asianmukainen tavanomaisen kaupallisen käytännön valossa. Tämä edellyttää, että näytekappaleita ei anneta muodossa, jonka vuoksi niistä todennäköisesti tulee kulutukseen tarkoitettujen tuotteiden korvikkeita, ellei sen tuotteen luonne, jonka myyntiä näytekappaleella edistetään, muuta edellytä. Kun kyse on sellaisten tuotteiden näytekappaleista, joita on arvioitava lopullisessa muodossaan, usein voidaan edellyttää, että niissä käytetään erityistä pakkausta, tarroja, leimamerkintöjä tai muita tämänkaltaisia keinoja sen osoittamiseksi, että kyse on näytekappaleista, joita ei ole tarkoitettu tavanomaiseen vaihdantaan.

iii) Näytekappaleita annetaan asianmukainen määrä

69. Näytekappaleita on annettava määrä, joka riittää siihen, että ne vastaavat tarkoitustaan näytekappaleina, ei kuitenkaan tätä suurempaa määrää. Tämä ei välttämättä merkitse sitä, että yhdelle vastaanottajalle voidaan antaa vain yksi näytekappale, koska näytekappaleita eri tarkoituksiin käyttävät vastaanottajat tarvitsevat erilaisia määriä tavaraa näytekappaleeksi.

70. Toisen vastaanottajaryhmän osalta esimerkiksi mikä tahansa tulkinta, jolla rajataan käsite ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten” yhteen näytekappaleeseen vastaanottajaa kohti tai johonkin muuhun kuin kulutukseen tarkoitetun lopullisen tuotteen muotoon, saattaa olla ristiriidassa kaupallisen todellisuuden kanssa. Tämän ryhmän vastaanottajat tarvitsevat usein enemmän kuin yhden näytekappaleen. Esimerkiksi vähittäismyyntiliike saattaa tarvita tuhansia pusseja uutta pesuainetta antaakseen niitä asiakkailleen, ja teollisuudessa ja kaupassa uuden tuotteen laadun testaus saattaa edellyttää tusinoittain näytekappaleita. Kolmannessa vastaanottajaryhmässä ei näytekappaleita teoksesta tavanomaisesti tarvita useampia kuin yksi.

C *Päätelmät käsitteestä ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten”*

71. Edellä esitetyn perusteella kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toista virkettä ei voida tulkita siten, että jäsenvaltioiden sallittaisiin asettaa etukäteen määrällisiä tai laadullisia rajoituksia käsitteelle ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten”.

72. Lisäksi oikeuden väärinkäyttöä, verovalvontaa ja verojen kiertämistä koskevia yleisiä sääntöjä ja periaatteita sovelletaan myös näytekappaleiden antamiseen. Annettujen tavaroiden määrä tai laatu tai muut asiassa vallitsevat olosuhteet voivat osoittaa, että kyseessä

olevien tavaroiden luovuttamisen ei voida katsoa tapahtuneen perustellun kaupallisen käytännön mukaisesti tavaroiden ottamisena kohtuullisesti ja vilpittömässä mielessä toimivan verovelvollisen yrityksen tarpeisiin näytekappaleiden antamista varten. [38]

73. Vaikka olen täysin tietoinen siitä, että kansallisen tuomioistuimen asiana on soveltaa esitettyjä tulkintaohjeita asian tosiseikkoihin, katson silti, että voisi olla hyödyllistä esittää muutamia huomioita niistä neljästä eri CD-levytyypistä, joiden jakelusta on kysymys esillä olevassa asiassa.

74. Nähdäkseni kaikilla neljällä CD-levytyypillä, joita annetaan välikäsinä toimiville henkilöille, pyritään edistämään tuotteen myyntiä, ja niiden voidaan katsoa toimivan esimerkkinä tuotteesta. Ensimmäisten kolmen CD-levytyypin (vesileimatut CD-R-levyt, joissa on vastaanottajan nimi, vesileimaamattomat CD-R-levyt, jotka on pakattu valkoisiin pahvikuoriin, ja ”sampler”-CD-levyt eli näytelevyt) osalta levyjen luonnetta näytekappaleina voidaan perustella tukeutumalla siihen, että ne annetaan muodossa, joka eroaa valmiin tuotteen muodosta mutta joka sopii näytekappaleelle. Valmiit levyt eroavat lopullisesta tuotteesta ainoastaan siten, että niissä on tarra, jossa ilmoitetaan, ettei niitä ole tarkoitettu tavanomaiseen vaihdantaan. Vaikka tällainen tarra voidaan tietenkin helposti irrottaa, en kuitenkaan usko, että yksin tällä perusteella voitaisiin katsoa, ettei kyse ole näytekappaleesta, jos tämän luonnehdinnan tueksi voidaan esittää muita relevantteja seikkoja.

75. Mielestäni varsinainen ongelma on siinä, että ulkoisille plugger-markkinoijille annetaan erittäin suuria määriä CD-levyjä jaettavaksi edelleen EMIlle tuntemattomille henkilöille. Sen selvittäminen, voidaanko tällaista myynninedistämisstrategiaa pitää ”tavaroiden ottamisena näytekappaleiden antamista varten”, edellyttää konkreettista tosiseikkoihin kohdistuvaa arviointia siitä, onko henkilöitä, jotka saavat nämä CD-levyt plugger-markkinoijilta, pidettävä välikäsinä toimivina henkilöinä vai tavallisina kuluttajina.

VI Tavaroiden ottaminen vähäarvoisten lahjojen antamista varten

76. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy d kysymyksessään pääasiallisesti sitä, voidaanko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa olevalle käsitteelle ”tavaroiden ottaminen vähäarvoisten lahjojen antamista varten” asettaa määrällisiä, niiden lahjojen lukumäärää tai arvoa koskevia rajoja, joita voidaan vastaanottaa silloin tällöin tai minkä tahansa yhden vuoden mittaisen jakson aikana.

38 – Kuten unionin tuomioistuin on todennut välittömän verotuksen osalta, jäsenvaltio ei voi perustaa lainsäädäntöään yleiseen veron kiertämisen olettamaan; ks. asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8251, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin on mielestäni myös arvonlisäverotuksessa.

77. Kaikki asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että käsitteen ”tavaroiden ottaminen vähäarvoisten lahjojen antamista varten” osalta jäsenvaltioilla on jonkinasteinen valta harkintansa mukaan tulkita ”vähäarvoisuutta”. EMI huomauttaa erityisesti, että tätä ilmaisua pitäisi tulkita niiden erityisten taloudellisten olosuhteiden mukaisesti, jotka vallitsevat kyseessä olevassa jäsenvaltiossa. Tämä edellyttää sitä, että jäsenvaltioille pitäisi jättää harkintamarginaali tämän käsitteen täytäntöönpanossa.

78. On lähdettävä siitä, että koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa ei ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden lainsäädäntöön, käsitteelle ”tavaroiden ottaminen vähäarvoisten lahjojen antamista varten” pitäisi edellä käsitettä ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden ottamista varten” tarkasteltaessa esitettyjen syiden vuoksi antaa unionin oikeuden mukainen sisältö. [39]

79. Ei ole mitään oikeudellista perustetta sille, ettei ”lahjojen antamiselle” voitaisi antaa unionin oikeuden mukaista sisältöä. Tämä merkitsee sitä, että kysymykseen siitä, voidaanko ”vähäarvoisen lahjan” arviointiin sisällyttää useampi kuin yksi tavaroiden luovutus, pitäisi myös antaa yhdenmukainen vastaus. Vähäinen arvo saattaa kuitenkin edellyttää tiettyä harkintamarginaalia, sillä tämä käsite edellyttää vertailuja, joita ei voida tehdä ottamatta huomioon jäsenvaltioiden taloudellista tilannetta.

A *Lahjat*

80. Mikä on lahja? Lahjan käsite on ensiarvoisen tärkeä antropologiassa ja sosiologiassa, ja oikeudellisesti se on vahvasti vakiintunut kaikissa kehittyneissä yksityisoikeudellisissa järjestelmissä. [40] Käsitettä on tarkasteltu kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin ja etenkin sen 5 artiklan 6 kohtaan liittyen ohimennen julkisasiamies Van Gervenin asiassa Empire Stores antamassa ratkaisuehdotuksessa. [41] Hän katsoi, että 5 artiklan 6 kohdan toinen virke kattaa kohteliaisuuslahjat, jotka on tarkoitettu yleisesti liikearvon kehittämiseen tai verovelvollisen nimen julkiseksi tekemiseen täysin vastikkeettomasti. [42] Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan lausunut tästä, koska kysymyksellä ei ollut merkitystä mainitussa asiassa.

81. Julkisasiamiehen antamasta selityksestä nähdään, että hänen mukaansa vähäarvoisten lahjojen käsite oli laadittu ensisijaisesti tarkoittamaan markkinoinnissa, mainostuksessa

39 – Ks. edellä 10 kohta.

40 – Kangas on teoksessaan (edellä alaviitteessä 4 mainittu teos, VII luku ja s. 31–59) huomauttanut merkittävän saksalaisen tutkijan, Friedrich Carl von Savignyn tavoin, että näennäisestä yksinkertaisuudestaan huolimatta lahja on monimutkainen oikeudellinen instituutio.

41 – Asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994 (Kok., s. I-2329).

42 – Ibid., ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

tai vastaavassa myynninedistämisessä annettavia lahjoja.

82. Mielestäni ”tavaroiden ottamisen vähäarvoisten lahjojen antamista varten” suotuisa arvonlisäverokohtelu on perusteltu ainoastaan, jos sen ymmärretään tarkoittavan ensisijaisesti tällaisiin tarkoituksiin annettavia lahjoja.

83. Kuten edellä on jo todettu käsitteen ”tavaroiden ottaminen näytekappaleiden antamista varten” osalta, yrityksen tarpeisiin annettavilla lahjoilla voi olla useita muotoja: mainos- ja myynninedistämislahjat, jos ne ovat vähäarvoisia, henkilöstölle annettavat lahjat, yrityksen edustukseen liittyvät lahjat. Ainoastaan ensin mainittuihin sovelletaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toista virkettä. Useimmissa tapauksissa henkilöstölle annettavista lahjoista voidaan kantaa arvonlisävero kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla, kun taas sen 17 artiklan 6 kohta koskee yrityksen edustusta varten annettavia lahjoja.

84. Lahjat, joilla yritystä mainostetaan tai joilla edistetään sen myyntiä, annetaan yleensä massajakeluna, eikä niitä valikoida yksilökohtaisesti tietyille nimetyille vastaanottajille. Lahjat annetaan ad hoc -perusteisesti ilman, että verovelvollinen tai sen edustaja on välttämättä aina tietoinen vastaanottajan henkilöllisyydestä. Esimerkkeinä tällaisista lahjoista mainittakoon kynät, T-paidat, muistilehtiöt, huivit ja solmiot, joissa on yrityksen tunnus.

85. Verovelvolliset saattavat kuitenkin antaa liiketoiminnassaan yksilökohtaisesti valikoituja lahjoja, kuten kukkia, suklaarasioita, viinipulloja tai maljakoiden tai koristeiden kaltaisia pieniä koriste-esineitä. Tällaisten lahjojen osalta on ratkaisevan tärkeää, että ne ovat vähäarvoisia, sillä muussa tapauksessa ne saatetaan katsoa i) direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa tarkoitetuiksi edustuslahjoiksi, jotka eivät oikeuta vähennykseen, tai ii) asiassa Kuwait Petroleum annetussa tuomiossa omaksutun tulkinnan mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetuiksi vastikkeettomiksi luovutuksiksi. [43]

86. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun tavaroiden vastikkeettoman luovutuksen ja sen toisessa virkkeessä tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen antamisen välinen ero on tavaroiden arvo ja niiden luovutuksen tarkoitus. [44]

43 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, kun taas kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan ostoihin sisältyvän veron vähentäminen kompensoituu omaan käyttöön ottamisen perusteella maksettavalla myynninarvonlisäverolla.

44 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kuwait Petroleum, tuomion 23 kohta ja julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa, 26 kohta.

B *”Vähäarvoinen”*

87. Jos ilmaisu ”vähäarvoinen” ymmärretään puhtaasti määrällisenä kriteerinä, jäsenvaltioilla on välttämättä oltava jonkinasteinen harkintavalta sen suhteen. Jos se toisaalta ymmärretään pikemminkin laadulliseksi kriteeriksi, jota ei voida täysin rajata rahalliseen arvoon, tällaista harkintamarginaalia ei välttämättä tarvita.

88. Olisi houkuttelevaa esittää, että vähäarvoisuuden kriteeriä olisi tulkittava laadullisesti viittaamalla siihen, ettei tällaisella lahjalla ole kovinkaan suurta henkilökohtaista merkitystä sen vastaanottajalle.

89. Näin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetut vähäarvoiset lahjat olisivat myynninedistämiseen tarkoitettuja massajakeluna annettavia lahjoja, jotka on usein merkitty verovelvollisen tunnuksella, nimellä tai muulla siihen yhdistettävällä tiedolla ja jotka jaetaan asiakkaille, mahdollisille asiakkaille ja liiketuttaville ilman, että minkäänlaista huomiota kiinnitettäisiin vastaanottajan henkilöllisyyteen. Nämäkin vaatimukset täyttävä lahja, kuten yhtiön tunnuksella varustettu silkkisolmio tai fleece-takki, ei kuitenkaan välttämättä ole taloudelliselta kannalta vähäarvoinen.

90. Tämän vuoksi – ja muistettaessa, että ilmaisun tulkinnan on oltava käytännönläheinen – ei olisi johdonmukaista esittää tällaisen tulkinnan omaksumista. Vähäarvoisuuden laadullista tulkintaa voisi olla vaikea yhdistää käsitteen yhdenmukaisen tulkinnan tarpeeseen. Näin ollen määrällistä tulkintaa on pidettävä parempana.

C *”Tavaroiden ottamiselle vähäarvoisten lahjojen antamista varten” asetettu rahamääräinen yläraja*

91. Jäsenvaltioiden käsitykset siitä, mitä on pidettävänä vähäarvoisella tarkoitetun ylärajana, vaihtelevat. Joissakin maissa, kuten Espanjassa, Italiassa ja Luxemburgissa, ei ole asetettu erityisiä rahamääräisiä rajoja vähäarvoisen lahjan määrittelemiseksi.[45] Muissa maissa, kuten Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Ranskassa, on katsottu asianmukaiseksi vahvistaa erityinen rahasumma oikeusvarmuuden turvaamiseksi. Suomessa rajoja ei ole vahvistettu oikeudellisesti sitovilla säännöksillä vaan veroviranomaisten

45 – F. Hermanin kysymys N:o 617/89 Euroopan parlamentissa komissiolle (EYVL 1990, C 39, s. 24). Vaikka kysymys onkin vuodelta 1990, siitä voidaan saada hyödyllistä tietoa muissa jäsenvaltioissa vallitsevasta tilanteesta.

soveltamilla hallinnollisilla ohjeilla yhdenmukaisen käytännön takaamiseksi näissä kysymyksissä. [46]

92. Mielestäni tällaiset päätökset kuuluvat yksittäisille jäsenvaltioille, jotka voivat asettaa ylärajoja taloudellisen vaurautensa, keskihintojen ja keskimääräisten tulojen perusteella. Yläraja ei kuitenkaan saa olla niin alhainen, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohta tulee merkityksettömäksi tai soveltamiskelvottomaksi, tai niin korkea, että se poikkeaisi täysin siitä, miten vähäarvoinen voidaan ymmärtää tavallisessa kielenkäytössä.

93. Voivatko määrälliset rajat, jotka jäsenvaltiot asettavat ”tavaroiden ottamiselle vähäarvoisten lahjojen antamista varten”, olla ehdottomia, vai pitäisikö yksittäisissä soveltamistapauksissa sallia jonkinasteista joustoa?

94. Ainakin yhdessä kansallisessa tuomioistuinratkaisussa on siitä, ettei kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä ole minkäänlaista viittausta kansalliseen lainsäädäntöön, tehty päätelmä, että kansalliset rajat on voitava yksittäisissä tapauksissa sivuuttaa, vaikka yhdenmukainen verotuskäytäntö edellyttäisikin, että veroviranomaiset lähtökohtaisesti soveltavat tiettyjä määrällisin perustein ennalta asetettuja rajoja. [47]

95. On myönnettävä, kuten komissio totesi istunnossa, että voisi olla vaikeaa perustella, että tietty verosäännön soveltamiselle määrällisin perustein asetettu edellytys voitaisiin sivuuttaa yksittäisissä tapauksissa, sillä tämä olisi ristiriidassa tällaisen edellytyksen ydinsisällön eli kaikkien verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun periaatteen kanssa. Asiassa on kuitenkin kyse unionin oikeussäännöstä, jolla pitäisi tavanomaisten tulkintaperiaatteiden mukaan olla yhdenmukainen merkitys ja jonka ei pitäisi jättää jäsenvaltioille harkintamarginaalia. Tämän huomioon ottaen katson, että niiden toimenpiteiden, jotka jäsenvaltiot ovat toteuttaneet säännöksen panemiseksi täytäntöön, pitäisi poikkeustapauksia varten sallia jonkinasteista joustoa asetettujen määrällisten rajojen soveltamisessa. Esimerkkinä mainittakoon useissa jäsenvaltioissa toimiva yhtiö, joka saattaa haluta käyttää kaikissa näissä valtioissa yksiä ja samoja mainoslahjoja, joissa on käytetty samaa muotoilua ja samoja yrityksen tunnuksia. Kun otetaan huomioon sisämarkkinoiden säännöt, en olisi valmis hyväksymään sitä, että jäsenvaltio, jossa vähäarvoisuudelle asetetut kansalliset rajat ovat erityisen alhaiset, voisi torjua vapautuksen arvonlisäverosta, jos lahja jossakin toisessa näistä jäsenvaltioista katsotaan vähäarvoiseksi.

46 – Ks. Kallio, M., ym., *Arvonlisäverotus 2009*, Edita, Helsinki, 2009, s. 512.

47 – Suomen korkeimman hallinto-oikeuden 3.10.2006 antama tuomio, KHO 2006:70.

D *Useiden lahjojen antaminen ja "tavaroiden ottaminen vähäarvoisten lahjojen antamista varten"*

96. Käytäntö eri jäsenvaltioissa on erilainen myös siltä osin, voidaanko useat lahjat laskea yhteen. Joissakin järjestelmissä, kuten Saksassa, Alankomaissa ja Ranskassa, otetaan huomioon samalle henkilölle yhden vuoden aikana annetut lahjat. [48]

97. Yhdistynyt kuningaskunta esittää, että kansallisessa lainsäädännössä asetettu lahjojen yhteisarvon yläraja on välttämätön arvonlisäverojärjestelmän väärinkäytön ehkäisemiseksi ja sen takaamiseksi, että verovelvolliset eivät voi kiertää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäistä virkettä antamalla joukon lahjoja, jotka yksittäin tarkasteltuina ovat vähäarvoisia mutta joiden arvo on tätä suurempi, kun niitä tarkastellaan yhdessä.

98. Veronkierron ehkäiseminen on kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu päämäärä, johon siinä rohkaistaan, [49] ja jäsenvaltioilla on perusteltu intressi ryhtyä toimenpiteisiin mahdollisen veron kiertämisen ehkäisemiseksi, mutta Yhdistynyt kuningaskunta ei ole esittänyt minkäänlaista näyttöä siitä, että tässä tapauksessa olisi syytä katsoa olevan todellista vaaraa veron kiertämisestä.

99. En katso, että tällaista vaaraa voisi todella olla, kun kyse on "tavaroiden ottamisesta yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen antamista varten", toisin kuin silloin, kun kyse on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetuista tilanteista, joihin liittyy ilmeinen vaara veron kierrosta.

100. Kumulatiivisten lahjojen osalta progressiivisessa perintöverotuksessa tai kiinteistön luovutuksiin sovellettavassa progressiivisessa leimaverotuksessa on tärkeää ottaa huomioon kaikki määrätyllä ajanjaksolla tapahtuneet luovutukset, koska veron progressiivisen vaikutuksen kiertämiseen jakamalla arvokas luovutus useisiin pienempiin luovutuksiin on vahva kannustin. Arvonlisäverotuksessa tällaiselle kumulatiiviselle lähestymistavalle ei kuitenkaan saada tukea kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisesta virkkeestä. Se johtaisi siihen, että tavaroiden käytön asema arvonlisäverotuksessa riippuisi muusta tätä edeltävästä tai seuraavasta käytöstä, esimerkiksi siten, että lahjan, jonka arvo on asetetun rajan alapuolella, arvonlisäverotus muuttuisi jälkeenpäin, jos sen vastaanottaja saisi toisen lahjan samalta verovelvolliselta, koska tämä nostaisi näiden lahjojen yhteisarvon asetetun rajan yläpuolelle. Tämä olisi vastoin ajatusta, jonka mukaan

48 – Edellä alaviitteessä 44 mainittu kysymys komissiolle.

49 – Asia C-132/06, komissio v. Italia, tuomio 17.7.2008 (Kok., s. I-5457, 46 kohta) ja asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008 (Kok., s. I-5129, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); ks. myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 8 kohta ja 27 artiklan 1 kohta.

kutakin arvonlisäverollista liiketointa on tarkasteltava erikseen, eivätkä sitä edeltävät tai seuraavat tapahtumat voi muuttaa sitä. [50]

101. Vaaraa siitä, että verovelvolliset antavat lahjoja perusteettoman suuria määriä, ei nähdäkseni ole olemassa, jos ne toimivat aidosti liiketoiminnallisin perustein. Verovalvontaa, oikeuden väärinkäyttöä ja veronkiertoa koskevat yleiset säännöt ja periaatteet riittävät sellaisten yritysten torjuntaan, joilla pyritään kiertämään verovapaiden lahjojen ”vähäarvoisuuden” edellytystä.

102. Kumuloitujen ylärajojen sanamuodonmukainen soveltaminen edellyttäisi sitä, että verovelvolliset pitävät kirjaa henkilöistä, joille he antavat lahjoja. Tämä ylittää nähdäkseni kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä laskutukselle ja kirjanpidolle asetetut vaatimukset, [51] ja olisi liian raskasta, jos verovelvollisia vaadittaisiin muistamaan, kenelle ne ovat antaneet kalentereita, tunnuksillaan varustettuja kyniä tai muita tämän tyyppisiä lahjoja. [52]

50 – Yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok., s. I-483, 47 kohta).

51 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artikla.

52 – Toisaalta voidaan edellyttää, että verovelvollinen pitää kirjaa yrityksen edustuslahjoista ja muista arvokkaammista lahjoista välttääkseen sen, että sama lahja annetaan kaksi kertaa tietylle vastaanottajalle.

VII Näytekappaleiden ja vähäarvoisten lahjojen vastaanottajien verotuksellinen asema

103. Kysymykset e ja f koskevat sitä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä on rajattu arvonlisäverovapauden soveltaminen ainoastaan ensimmäiseen näytekappaleena annettuun esineeseen, ja sitä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa on säädetty vähäarvoisten lahjojen arvolle asetetun rajan soveltamisesta lahjojen kumuloituun arvoon. Vastauksista, joita ehdotan b ja d kysymyksiin, seuraa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen soveltamiselle tällaisia kansallisilla säännöksillä asetettuja rajoituksia ei voida hyväksyä.

104. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tavaroiden luovutuksella ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa yksityisoikeudellisessa merkityksessä vaan mitä tahansa aineellisen omaisuuden luovutusta, joka antaa saajalle vallan määrätä omaisuudesta niin kuin se olisi tavaran omistaja. [53] Tästä seuraa, että näytekappaleita tai vähäarvoisia lahjoja voidaan antaa sekä työntekijöille että heidän työnantajilleen. Kumpaa on sitten pidettävä vastaanottajana, on näyttökysymys, johon on vastattava asiassa vallitsevien olosuhteiden perusteella ottamalla huomioon, että arvonlisäverotuksessa oikeudellisesti ratkaisevana kriteerinä on se, että henkilöllä on todellinen valta määrätä tavarasta niin kuin se olisi sen omistaja.

53 – Ks. edellä 24 kohta ja alaviite 15.

105. Monissa tapauksissa tämä kriteeri tuo esiin sen, että näytekappale tai lahja on annettu työnantajalle. Työntekijät eivät selvästikään ole sellaisten näytekappaleiden vastaanottajia, jotka on annettu verovelvolliselle tuotteen testausta tai edelleen jakelua varten. Toisaalta kirja-arvostelijalle hänen kotiosoitteeseensa arvosteltavaksi lähetetty kirja annetaan välttämättä hänelle henkilökohtaisesti, vaikka hän olisikin sanomalehden palveluksessa. Vähäarvoisia lahjoja voidaan vastaavasti antaa yksittäisille työntekijöille (esim. työntekijöille henkilökohtaisesti annetut kalenterit) tai työnantajalle (esim. suklaarasia, jonka liikeasiakas lähettää pienen yrityksen toimitiloihin).

106. Kysymys f koskee pääasiallisesti sitä, vaikuttaako annettaviin vastauksiin se, että vastaanottaja voi vähentää ostoihin sisältyvän veron, joka tulee maksettavaksi tavaroiden luovutuksesta.

107. Komissio esittää, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan tulkinta ei riipu vastaanottajan asemasta tai siitä, voiko vastaanottaja vähentää ostoihin sisältyvän veron. Se toteaa myös, että käytännössä saattaa olla, että yhtiö, joka saa näytekappaleita tai lahjoja, voi vähentää ostoihin sisältyvän veron. Tätä varten sen on kuitenkin pitänyt vastata tämän veron suorittamisesta, mikä merkitsee, että lahjoittajan on pitänyt veloittaa siltä arvonlisävero näytekappaleista tai lahjoista.

108. Olen yhtä mieltä tämän logiikan kanssa. Lisäksi on vaikea nähdä, mihin tällä kysymyksellä tähdätään. Komission mainitsema olettamus, eli arvonlisäveron veloittaminen näytekappaleista tai vähäarvoisista lahjoista, on melko kaukana kaupallisesta todellisuudesta.

VIII Ratkaisuehdotus

109. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan

toisessa virkkeessä olevalla ilmaisulla ’tavaroiden ottamisella näytekappaleiden antamista varten ’tarkoitetaan

– mitä tahansa verovelvollisen tekemää luovutusta

– jolla pyritään edistämään (arvonlisäverotuksessa tavaraksi määritellyn) tuotteen tulevaa myyntiä

– ja jossa vastaanottajana on nykyinen tai mahdollinen tuleva asiakas tai henkilö, joka kykenee erityisen asemansa vuoksi vaikuttamaan tämän tuotteen näkyvyyteen markkinoilla

– ja jonka kohteena on yksi tai useampia kappaleita sellaisista tavaroista, jotka toimivat esimerkkinä tästä tuotteesta siksi, että niillä on kaikki tuotteen laadun ja sen ominaispiirteiden kannalta olennaiset ominaisuudet ja että vastaanottaja, verovelvollisen asiakkaat tai muut tavaran vastaanottajalta tietoja saavat henkilöt voivat näin sen avulla arvioida tai testata tuotteen luonnetta, ominaisuuksia ja laatua.

2) Jäsenvaltio saa vahvistaa kuudennen neuvoston direktiivin 77/388 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetun ’vähäarvoisen lahjan’ arvolle rahamääräisen ylärajan ottamalla huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa vallitsevan yleisen hinta- ja tulotason ja muut taloudelliset olosuhteet, kunhan yläraja ei ole niin alhainen, että se tekee 5 artiklan 6 kohdasta merkityksettömän tai soveltamiskelvottoman, tai niin korkea, että se poikkeaisi täysin siitä, miten vähäarvoinen voidaan ymmärtää tavallisessa kielenkäytössä, ja kunhan yksittäisiä poikkeuksia tästä ylärajasta voidaan sallia olosuhteissa, joissa se on objektiivisten syiden vuoksi perusteltua. Tavaroiden ottamisella vähäarvoisten lahjojen antamista varten tarkoitetaan tässä säännöksessä verovelvollisen suorittamia yksittäisiä luovutuksia. Jäsenvaltiot eivät voi soveltaa edellä mainittuja ylärajoja kumulatiivisesti useisiin määrätyllä ajanjaksolla annettuihin lahjoihin.

3) Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava kaikki kyseessä olevan tapauksen olosuhteet huomioon ottaen, ketä on pidettävä kuudennen neuvoston direktiivin 77/388 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuna tavaran vastaanottajana. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen mukaisesti tapahtuneen tavaroiden luovutuksen arvonlisäverokohtelun kannalta merkitystä ei ole sillä, onko luovutettujen tavaroiden vastaanottajalla oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero.