KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 15. aprillil 2010[1]

I. Sissejuhatus

1. Tuntud prantsuse antropoloog Marcel Mauss püüdis tõestada oma artiklis *Essai sur le don*, mis avaldati esmakordselt 1925. aastal, et arhailistes ühiskondades toimuvad vahetused ja sõlmitakse lepingud kinkide vormis. Teoorias on kingid vabatahtlikud, kuid reaalselt toimub nende andmine ja neile samaga vastamine kohustuslikus korras.[2]

2. Kuna inimloomus ei ole muutunud, pole imekspandav, et Euroopa Liidu õigusaktid, mis määratlevad käibemaksu kui üldise tarbimismaksu, millega maksustatakse kõik tehingud, mille sisuks on kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest,[3] ei otsusta tasuta tehingute üle nende välise mulje järgi.[4] Nagu me näeme, maksustatakse enamikul juhtudel tasuta tehingud käibemaksuga, kohaldades omatarvet käsitlevaid sätteid.[5] Kinkide puhul, mis tehakse esindamise või meelelahutuse kontekstis, saavutatakse sama tulemus, arvates selliste kaupade soetamise mahaarvamiseeskirjade kohaldamisalast välja.[6]

3. Kuid näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist käibemaksuga ei

1 – Algkeel: inglise.

2 – Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France, Paris, 2007 (kordustrükk 2008), lk 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W. Norton, New York – London, 1990 (kordustrükk 2000), lk 3 (ingliskeelne tõlge). Richard Hyland järeldab, et paljudes õigussüsteemides seoses kinkide vahetamise käsitlemisega esinevad raskused näivad kinnitavat Maussi teooriat, mille kohaselt on kinkide vahetamine üks inimühiskondade alustalasid. Vt Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009, lk 114. Etnograafid on Maussi metoodikat siiski paljuski kritiseerinud (*ibidem*, lk 14).

3 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (nn kuues käibemaksudirektiiv) artikkel 2 (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

4 – Euroopa Liidu seadusandja näib olevat saanud inspiratsiooni vanast maksiimist *donatio non praesumitur* – kingi saamist ei eeldata. Vt selle presumptsiooni kohta tsiviilõiguse ja tavaõiguse jurisdiktsioonides Kangas, U., *Lahja* (Kink), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, lk 56–58.

5 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimese lause kohaselt. Oluline on siiski rõhutada, et pärast 27. aprilli 1999. aasta otsust kohtuasjas C-48/97: Kuwait Petroleum (GB) (EKL 1999, lk I-2323) võib esimene lause hõlmata ka tasuta võõrandamist majandustegevuse eesmärgil, mille puhul on tasuta võõrandatud kaupade osas sisendkäibemaks maha arvatud.

6 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt ei ole lubatud käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

maksustata.[7] Pidades silmas selliste üleandmiste soodsamat kohtlemist maksustamisel, on maksukohustuslastel oluline majanduslik huvi teada nende mõistete täpset määratlust. Nende määratluste näiline lihtsus on illusoorne, kui neid kohaldatakse sellises keerukas kontekstis, nagu seda on autoriõigusega kaitstud teoste levitamine, nagu antud kohtuasja puhul.

II. Õiguslik raamistik

Euroopa Liidu õigus[10]

4. London VAT and Duties Tribunali eelotsusetaotlus käsitleb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tõlgendamist, mille kohaselt ei maksustata käibemaksuga näidiste jagamist ja väikese väärtusega kinkide tegemist.[8] Kuigi artikli 5 lõike 6 esimest lauset on Euroopa Kohtus mitme kohtuasja raames arutatud,[9] on Euroopa Kohtul praegu esimest korda palutud tõlgendada kõnealuse sätte teist lauset.

5. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõige 6 sätestab:

„Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Tarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil."

7 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause kohaselt.

8 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõige 6 on nüüd nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (nn käibemaksudirektiiv), mis asendab kuuenda käibemaksudirektiivi alates 1. jaanuarist 2007, artikkel 16 (vt käibemaksudirektiivi XII lisas toodud vastavustabel). Käibemaksudirektiivi eesmärk on esitada kohaldatavad sätted selgel ja otstarbekal kujul kooskõlas parema õigusloome põhimõttega (preambuli põhjendus 3).

9 – 6. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-20/91: de Jong (EKL 1992, lk I-2847); 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kuwait Petroleum; 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck (EKL 2005, lk I-743); 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831); 17. mai 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Fischer ja Brandenstein (EKL 2001, lk I-4049).

10 – Kuna käesoleva kohtuasja raames on viited tehtud enne Euroopa Liidu toimimise lepingu jõustumist (ELT 2008, C 115, lk 47), säilitatakse kogu ettepanekus viited Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklitele (EÜT 2002, C 325, lk 33).

Siseriiklik õigus

6. Kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid sisalduvad 1994. aasta käibemaksuseadu-se artikli 5 lõikes 1 ja nimetatud seaduse 4. lisa punkti 5 alapunktides 1, 2, 2ZA ja 3 ning neid on vaidlusaluse perioodi jooksul (1987. aasta aprillist kuni praeguse ajani) korduvalt muudetud.

7. Lühidalt öeldes käsitatakse siseriiklike õigusnormide kehtivas redaktsioonis maksukohustuslase varade hulka kuuluvate kaupade tasu eest või tasuta üleandmist või võõrandamist kaubatarnena. Erandiks on ärikinkide tegemine ja näidiste jagamine. Ärikinkide puhul ei või ühele ja samale isikule ühe aasta jooksul tehtavate kinkide maksumus andja jaoks ületada 50 naelsterlingit. Näidiste puhul on käibemaksust vabastatud üksnes esimene näidis, kui ühele ja samale isikule antakse mitu ühesugust näidist. Enne 1993. aasta juulit kohaldati seda maksuvabastust üksnes sellisel kujul jagatavate tööstuslike näidiste suhtes, mis tavaliselt ei ole saadaval müügiks avalikkusele.

III. Faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

8. EMI Group Limited (edaspidi „EMI") on muusika avaldamise ning muusikasalvestiste tootmise ja müügiga tegelev äriühing, kes jagab erinevatele isikutele äsja ilmunud muusika reklaamimise eesmärgil muusikasalvestiste tasuta eksemplare viinüülplaatidel, audiokassettidel ja laserplaatidel (edaspidi „CD-d"). EMI sõnul on selline jagamine vajalik EMI äritegevuseks, võimaldades EMI-l hinnata salvestiste kaubanduslikku kvaliteeti ja seda, kas salvestis on turujõuline.

9. Sellise reklaamistrateegia osana jagatakse CD-sid füüsilistele isikutele, kes saavad mõjutada tarbijate käitumist (näiteks ajakirjanduses, raadiojaamades, televisioonis, reklaamiagentuurides, jaekaubanduses ja kinos töötavad isikud), ning muusika promootoritele ehk nn *„plugger"*itele, kes jagavad CD-sid oma kontaktidele. EMI palkab nii organisatsioonisiseseid kui -väliseid promootoreid, kellel on kas erilised ekspertteadmised või kes on muusikasalvestiste müügiedenduses olnud eriti edukad.

10. Nendel eesmärkidel tarnib EMI muusikasalvestisi eri kujul: „märgistatud" salvestatavad laserplaadid (edaspidi „CD-R-id") [11], millel on saaja nimi ja mis võimaldavad

11 – CD-R-id on tavapäraste CD-de variandid. Neile salvestab oma kontoris ja oma arvuteid kasutades Virgin Record Label, üks EMI nn leibelitest.

plaadist tehtud koopia alusel tuvastada saaja isiku; märgistamata CD-R-id, mis tarnitakse valges kartongümbrises; „näidis-CD-d" tarnitakse kartongümbrises, millel on sama kujundus nagu lõplikul albumil; või „promoeksemplarid", milleks on CD-d nende lõplikul müügivalmis kujul. Promoeksemplarid on varustatud kleebisega „Promoeksemplar, ei ole ette nähtud edasimüügiks"; ülejäänud on varustatud tekstiga, mis ütleb, et omandiõigus jääb EMI tütarühingust plaadileibelile Virgin Records Limited. Tuleb märkida, et promoeksemplare antakse esitajatele, nende mänedžeridele, kirjastajatele, esindajatele ja teistele meediakontaktisikutele, kellel on EMI arvates vaja valmistoodet.

11. Eelotsusetaotluse kohaselt saadetakse ligikaudu 90% promo-CD-dest füüsilistele isikutele nimeliselt. Toimikust nähtub, et salvestisi võidakse nimeliselt saata rohkem kui ühele ühes ja samas organisatsioonis töötavale isikule. Singli väljalaskmise puhul jagatakse umbes 2500 tasuta eksemplari ja albumite puhul 3000–3750 tasuta eksemplari. Üks promootor võib levitamiseks saada kuni 600 tasuta salvestist. Nende arvude paremaks mõistmiseks tuleb lisada, et EMI sõnul võidakse väga hästi müüvat CD albumit osta miljoneid eksemplare.

12. Alates 1987. aasta aprillist kuni 2003. aasta alguseni esitas EMI käibemaksuarvestuse eespool kirjeldatud asjaoludel levitatud salvestiste kohta. Asudes seisukohale, et siseriiklikud õigusnormid ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 6 ning et selle tulemusena käibemaksu tasumise kohustus puudub, taotles EMI Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs'ilt EMI poolt kõnealuste salvestiste eest makstud käibemaksu tagastamist. Kuna Commissioners võttis vastu otsuse keelduda enamtasutud maksusumma tagasimaksmisest, esitas EMI kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

13. Alates 2003. aasta juulist lõpetas EMI käibemaksu deklareerimise tasuta CD-de tarne kohta. Commissioners saatis EMI-le maksuotsuse, mis hõlmas ajavahemikku 2003. aasta juulist kuni 2004. aasta detsembrini ning mille kohta esitas EMI eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse.

14. Neil asjaoludel palus eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul langetada eelotsus järgmiste küsimuste kohta:

„a) Kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 viimast lauset käesoleva kohtuasja kontekstis?

b) Täpsemalt, millised on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 viimases lauses kasutatud mõiste „näidis" olulised tunnused?

c) Kas liikmesriik tohib piirata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 viimases lauses kasutatud mõiste „näidis" tõlgendust ainult järgmist laadi näidistele:

1) tegelikule või potentsiaalsele ärikliendile antav tööstuslik näidis kujul, mis tavaliselt ei ole saadaval müügiks avalikkusele (kuni 1993);

2) ainult üks või ainult esimene mitmest näidisest, mille üks ja sama isik annab ühele ja samale saajale, kui nimetatud näidised on ühesugused või ei erine üksteisest oluliselt (alates 1993)?

d) Kas liikmesriik tohib piirata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 viimases lauses kasutatud mõistet „väikese väärtusega kingid" tõlgendust nii, et see ei hõlma:

1) kaupadest koosnevaid kinke, mis moodustavad osa ühele ja samale isikule eri aegadel antud reast kinkidest või järjestikustest kinkidest (kuni oktoobrini 2003),

2) ühele ja samale isikule mis tahes 12-kuulise ajavahemiku jooksul antud ärikinke, kui nende kogumaksumus ületab 50 naelsterlingit (alates oktoobrist 2003)?

e) Kas liikmesriik tohib juhul, kui vastus küsimuse c punktile 2 või küsimuse d mis tahes osale on jaatav ja kui maksukohustuslane annab kahele või rohkemale füüsilisele isikule kingiks ühelaadsed või ühesugused muusikasalvestised, sest need füüsilised isikud saavad tänu enda mõjukusele mõjutada kõnealusele esitajale langeva tähelepanu ulatust, lugeda neid kinke ühele ja samale isikule antuks ainuüksi sellepärast, et nendel isikutel on üks ja sama tööandja?

f) Kas küsimustele a–e antavaid vastuseid mõjutab see, kui kingi saaja või tema tööandja oleks maksukohustuslane, kes saaks (või saanuks) maha arvata sisendkäibemaksu, mis kuuluks või kuulunuks

tasumisele näidisest koosneva kauba andmise eest?"

A. *Kohtuasja eripära*

IV. Sissejuhatavad märkused

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib vastuseid reale küsimustele, mis võib rühmitada kolmeks peamiseks küsimuseks: 1) mida tähendab „näidiste jagamine" (küsimused b ja c); 2) mida tähendab „väikese väärtusega kinkide tegemine" (küsimus d); 3) kas kinkide või näidiste saajate staatus mõjutab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tõlgendamist (küsimused e ja f). Küsimus a on üldine küsimus ja sellele antakse vastus käesolevas osas ning samuti küsimuste b, c ja d analüüsi raames.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste üksikasjalikust laadist olenemata peab Euroopa Kohus kõnealusele eelotsusetaotlusele vastamisel tõlgendama artikli 5 lõike 6 teist lauset ja mitte kohaldama seda EMI kohtuasja üsna ebaharilike asjaolude suhtes.

17. CD-d on materiaalne formaat, milles plaadifirma reaalset toodet – salvestist – saab turustada. Mõnel juhul kasutatakse ühe ja sama salvestise turustamiseks mitut alternatiivset füüsilist formaati, näiteks minidiske, audiokassette või vinüülplaate. Lisaks saab salvestisi levitada elektrooniliselt interneti kaudu. Salvestise valdamine mõnes eespool nimetatud formaadis, sellised kaasaegsed formaadid nagu *online*-voogedastus välja arvatud, võimaldab seda tarbida mitmeid, õigupoolest piiramatul arvul kordi.

18. Samuti tuleb märkida, et lisaks võimalikele litsentsidele või teose muusika või sõnadega seotud sellise autoriõiguse üleandmisele, mille plaadifirma on omandanud õiguste algselt omanikult, on plaadifirma kui fonogrammitootja toodangule tagatud intellektuaalomandi õiguste kaitse tulenevalt autoriõigusega kaasnevatest õigustest. See tähendab, et salvestisest saadud tulu ei tule üksnes CD-plaatide müügist, vaid samuti muudest allikatest, nagu ringhäälinguorganisatsioonide poolt asjaomaste esindusorganite kaudu makstud autoritasudest.

19. Plaadifirma majandustegevuse sellised iseloomulikud jooned võivad selgitada EMI tooteedendusstrateegia eripära, mida iseloomustab ühelt poolt tasuta CD-de jagamise näiliselt liberaalne poliitika ja teiselt poolt tava jagada neid, küll väheste eranditega, üksnes nimelistele saajatele.

20. Tuleb siiski meeles pidada, et selles kohtuasjas tehtavas eelotsuses esitatav Euroopa Kohtu tõlgendus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 kohta on kohaldatav kogu EL-is mitut eri liiki maksukohustuslaste suhtes. Meil tuleb seda üldist konteksti arvesse võtta, unustamata samas EMI kohtuasja eripära ja pidades silmas muid intellektuaalomandi õigustega tegelevaid ettevõtteid.

21. Lisaks viitab käesolev kohtuasi üksnes kaupade tasuta jagamisele, sest kohtumenetluse alustamise ajal jagati muusikasalvestuste tasuta eksemplare peamiselt CD-dena. Praegu levitatakse muusikapalu sageli interneti teel, seega võivad edaspidi tekkida küsimused selle kohta, kas sellise levitamise näol on tegemist teenuse osutamisega ja millised on selle tõenäolised tagajärjed. [12] Sellist analüüsi aga käesoleva vaidluse raames läbi ei viida.

22. Kohtuasja analüüsimisel on samuti oluline pidada silmas, et kuuenda käibemaksudirektiivi sätetele antud tõlgendus peab olema kasutatav, võttes arvesse käibemaksu kui peamiselt maksukohustuslaste endi poolt nende igapäevase majandustegevuse raames kogutava kaudse maksu laadi. Ideaalis peab maksukohustuslase tavapärase õiguspärase äritegevuse osaks oleva tehingu kohtlemine käibemaksustamisel olema talle täiesti selge, ilma et maksukohustuslasel oleks vaja teha üksikasjalikke järelepärimisi või kanda täiendavat halduskoormust, näiteks registreerida täiendavaid andmeid lisaks tema suhtes kehtivatele tavapärastele arvete esitamist ja raamatupidamist käsitlevatele nõuetele. [13]

12 – Vastavad teenuseid käsitlevad sätted on esitatud kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõikes 2.

13 – OECD sõnul on maksuhaldurite kogutud andmed selgelt näidanud, et enamikus riikides moodustab käibemaks absoluutnäitajates muude maksudega võrreldes kõige suurema maksukoorma. (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22. jaanuar 2008, vt http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Euroopa Komisjon on alates 2007. aastast keskendunud halduskoormuse vähendamisele 13 prioriteetses valdkonnas, sealhulgas käibemaksu valdkonnas, halduskoormuse vähendamist Euroopa Liidus käsitleva tegevusprogrammi kaudu. Täiendava teabe saamiseks ja kõnealuste ettepanekute osas tehtud edusammude kohta vt ettevõtluse ja tööstuse peadirektoraadi veebisait: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/betterregulation/administrative burdens/.

B. *Näidiste ja kinkide vaheline seos*

23. Näidise näol ei pea tegemist olema kingiga eraõiguse tähenduses, kuigi enamikul juhtudel see nii on, sest näidist andev maksukohustuslane kavatseb tavaliselt näidise omandiõiguse saajale tasuta üle anda. [14] Mõnel juhul – nagu antud kohtuasja puhul – võib näidistena antud esemete omandiõigus jääda maksukohustuslasele, kes saab seeläbi õiguslikult tagada, et kasutamist ja edasiandmist käsitlevad tingimused ja piirangud on saajale ametlikult siduvad. Kinkide tegemine seevastu tähendab, et saajad saavad kauba täieliku omandiõiguse, ja paljudes õigussüsteemides võib kinkija võime kehtestada tingimusi, mis piiravad saaja õigust kingina saadud eset vabalt võõrandada, olla piiratud või see võime võib puududa.

24. Leian siiski, et üksikutel juhtudel näidiste ja kinkide vahel esineda võiv eraõiguslik erinevus ei ole asjakohane käibemaksustamise eesmärgil, sest mõiste „kaubatarne" ei viita omandiõiguse üleandmisele eraõiguse tähenduses, vaid hõlmab materiaalse vara mis tahes üleandmist, mis annab saajale õiguse vara omanikuna käsutada. [15]

25. Lisaks kattuvad mõlemad kontseptsioonid selles osas, et näidiseid antakse tavaliselt kinkidena, st ilma hoiatuseta, et omandiõigus jääb kinkivale maksukohustuslasele. Teisest küljest ei saa kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses viidatud kinke enamikul juhtudel käsitada näidistena, sest neid ei anta sellel eesmärgil ja neil ei ole näidisele iseloomulikke tunnuseid. Seega võib aeg-ajalt olla tegemist näidistega, mis ei ole kingid, kinkidega, mis ei ole näidised (enamikul juhtudel) või näidistega, mis on samas ka kingid (paljudel juhtudel).

26. Kuigi asjaolu, et kõik näidised ei ole kingid, muudab teoreetiliselt kehtetuks väite, mille kohaselt on kõik väikese väärtusega näidised automaatselt väikese väärtusega kingid, leian ma, et see ei oma kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause

14 – Kingi määratluste kohta erinevates õigussüsteemides vt Hyland, viidatud 2. joonealuses märkuses, lk 127–217). Tema arvates iseloomustab „kinki" võrdleva õiguse esemena selle tasuta laad, subjektiivsus (kinkimise kavatsus), selle *inter vivos* üleandmine ja kingi objekt kui tegur, mis eristab seda muudest õiguste tasuta üleandmistest. On huvitav märkida, et Hylandi sõnul (lk 132) antakse kinke üldjuhul väljaspool omakasu püüdlevat turuolukorda, kuigi ta arutab samuti kinkide tegemist äriühingute poolt (lk 233–237).

15 – Vt uuemast ajast 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN (EKL 2007, lk I-2697, punkt 32); 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-223/03: University of Huddersfield (EKL 2006, lk I-1751; punkt 43); 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping & Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I-285; punktid 7 ja 8).

kohaldamisel tähtsust. Kõnealune säte hõlmab kõiki mis tahes väärtusega näidiseid, olenemata sellest, kas need on saajale antud formaalselt, ja kõiki väikese väärtusega kinke, olenemata sellest, kas neid saab samal ajal käsitada näidistena.

28. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teine lause on siiski erinev, nagu nähtub selle sõnastusest. [17] Ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et teise lause mõte seisneb selles, et erinevalt üldreeglist ei käsitata näidiste jagamist ja väikese väärtusega kinkide tegemist maksustatavate tehingutena. [18]

C. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause eesmärgid

29. Seda silmas pidades ei saa kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause puhul olla eesmärk tagada, et kaubad, mille osas on sisendkäibemaks maha arvatud, ei pääseks maksustamisest, sest see muudaks mõttetuks näidiste jagamist ja väikese väärtusega kinkide tegemist käsitleva erandi.

27. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimese lause eesmärke on Euroopa Kohus mitmel korral arutanud ja on korduvalt sedastanud, et asjaomase sätte eesmärk on tagada kõnealuste kaupade erinevate lõpptarbijate võrdne kohtlemine, tagades, et sisendkäibemaksu mahaarvamise korral on kaupade lõpptarbimine maksustatud käibemaksuga. [16]

30. Olen seisukohal, et teise lause eesmärk on kajastada ärimaailma reaalsust, et näidiste jagamine ja väikese väärtusega kinkide tegemine võib olla vajalik ettevõtte ja selle toodete edendamiseks. Ei saa olla ühtegi muud põhjust, miks seadusandja soovis need välja jätta peamise käibemaksueeskirja kohaldamisalast, mille kohaselt maksustatakse kaupade lõpptarbimine käibemaksuga. Näidiste esmane eesmärk ei ole rahuldada lõpptarbija vajadusi, vaid aidata kaasa asjaomase

16 – Suur osa kohtupraktikast käsitleb algselt majandustegevuse eesmärgil ostetud kaupade kasutamist isiklikuks tarbeks: 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Hotel Scandic, punkt 23; 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bakcsi, punkt 45; 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fischer, punkt 56; 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus de Jong, punktid 15 ja 18. Selle eesmärgi toetamiseks, et lõpptarbimine maksustatakse käibemaksuga, kohaldatakse esimest lauset siiski samamoodi ka majandustegevuse eesmärgil võõrandamise suhtes, kui sisendkäibemaks on maha arvatud: 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kuwait Petroleum, punktid 20–22. Kohtujurist Fennelly märkis kohtuasjas Kuwait Petroleum, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 kujunemislugu näitab, et kõnealuse sätte eesmärk on tagada, et kaubad, millelt sisendkäibemaksu ei makstud, ei jää maksustamata, kui need võõrandatakse tasuta muuks kui isiklikuks tarbeks.

17 – Nagu kohtujurist Fennelly täheldas 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Kuwait Petroleum tehtud ettepanekus, rõhutab sõna „siiski" erinevust kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimese ja teise lause vahel. See on oluline tähelepanek, kuigi kõik keeleversioonid seda sõna ei sisalda.

18 – 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kuwait Petroleum, punkt 23; vt ka kohtujurist Fennelly ettepanekut selles kohtuasjas, punkt 26.

maksukohustuslase tehingute arvu suurenemisele.[19] Majandustegevuse eesmärgil näiditse jagamise ja väikese väärtusega kinkide tegemise osas on seadusandja teadlikult otsustanud leppida sellega, et need kaubad lähevad lõpptarbimisse ilma, et nendelt käibemaksu arvestatakse.

D. *Kontekst*

31. Kaupade kasutamine kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses osutatud viisil peab toimuma majandustegevuse eesmärgil. Seega ei näe ma lõpptarbimise maksustamata jäämise ohtu selles, et maksukohustuslased hakkavad kaupu tarnima tasuta näiditse või kinkide kujul isikutele, kellega neil ei ole erilisi äriväliseid suhteid. Selliste majandustegevuse eesmärgil tehtavate tasuta tehingutega on eeldatavalt tegemist üksnes siis, kui need on põhjendatud tugevate reklaami või turundusega seotud kaalutlustega.

32. Seetõttu ei näe ma kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lausega seoses mingit suurt käibemaksust kõrvalehoidumise ohtu vastupidi esimesele lausele, mis käsitleb ilmset probleemi, et aetakse segamini majandustegevuse eesmärgil ja isiklikuks tarbeks ostetud kaubad. Esimese lause kontekstis on suured majanduslikud stiimulid nii füüsiliste isikute jaoks, kes on ka ise maksukohustuslased, kui ka nende jaoks, kes saaksid sellisest segaminiajamisest kasu lõigata.

33. Kontekstiga seoses näib EMI ja Ühendkuningriigi vahel olevat lahkarvamus selles, milline on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause koht käibemaksusüsteemis.

34. EMI väidab, et teine lause kinnitab üldreeglit, et käibemaksukohustuse tekkimiseks on nõutav tasu olemasolu,[20] samas kui Ühendkuningriik väidab, et teine lause käsitleb erandit esimeses lauses sisalduvast üldreeglist, mille kohaselt kohaldatakse käibemaksu neutraalse maksustamise põhimõttel. Ühendkuningriigi mõttekäik, mis peegeldub asjaolust, et viidatakse kohtuasjas Kuwait Petroleum esitatud kohtujurist Fennelly ettepaneku punktile 27, on selline, et kui sisendkäibemaks on maha arvatud, tuleb tasuda ka tasumisele kuuluv käibemaks. Kuna teine

19 – See on nii olenemata asjaolust, et mõnel juhul on näidised tarbitavad. Edasise arutelu kohta vt punktid 60–70 allpool.

20 – See on kooskõlas tuntud reegliga, et käibemaksuga ei maksustata lõpptarbija makstud summast suuremat summat (24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs, EKL 1996, lk I-5339, punkt 19).

lause seda loogikat ei järgi, tuleb seda seega käsitada erandina üldreeglist.

35. Mõlemal poolel on omamoodi õigus. Probleem seisneb selles, et pooled kasutavad lähtealusena kahte erinevat üldreeglit: EMI kasutab üldreeglina tasu olemasolu tingimust ja Ühendkuningriik kasutab üldreeglina lõppkasutuse maksustamise ideed.

36. Minu arvates sobib Ühendkuningriigi arusaam teisest lausest paremini Euroopa Kohtu praktikaga kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 tõlgendamisel.

37. Nagu nähtub kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 eesmärkidest, mida kirjeldatakse eespool punktides 27–32, on kaupade tasuta võõrandamise maksustamise eesmärk tagada käibemaksusüsteemi neutraalsus, et kaupadelt, mille osas on sisendkäibemaks maha arvatud, makstakse ka tasumisele kuuluv käibemaks. Sellisel juhul tuleb näiditse jagamise ja väikese väärtusega kinkide tegemise väljajätmist sätte kohaldamisalast käsitada erandina sellest reeglist, sest säilib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kuigi vastava tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist ei nõuta.

38. Pärast kohtujurist Fennelly esitatud ettepanekut sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses Kuwait Petroleum tõepoolest, et kuuendat käibemaksudirektiivi ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et artikli 5 lõike 6 teise lause mõte on, et erandina üldreeglist ei käsitata näidiseid ja väikese väärtusega kinke maksustatavate tehingutena. [21]

39. Teist lauset tuleb seetõttu vaadelda kui erandit kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimeses lauses sisalduvast üldreeglist, mis kinnitab käibemaksustamise aluspõhimõtet, et käibemaksu kohaldatakse lõpptarbimiseni viivate tarnete suhtes ka juhul, kui tarne on toimunud tasuta. [22]

40. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb erandeid tõlgendada kitsalt. [23] Asjaolu, et maksuvabastust ette nägevat õigusnormi tuleb tõlgendada kitsalt, ei tähenda aga seda, et maksuvabastuse täpsustamiseks kasutatavaid mõisteid tuleb tõlgendada

21 – Vt 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kuwait Petroleum, punkt 23, ja kohtujurist Fennelly ettepanek selles kohtuasjas, punkt 26.

22 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta artikkel 2 (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) sätestab käibemaksu keskse idee, et käibemaksuga maksustatakse toodete lõpptarbimine.

23 – 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 13); 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-434/05: Horizon College (EKL 2007, lk I-4793, punkt 16).

selliselt, et kaob maksuvabastuse kavandatud mõju. [24]

V. Mõiste „näidiste jagamine" tähendus

41. Küsimustega a, b ja c soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus põhimõtteliselt teada, milline tähendus tuleb anda mõistele „näidiste jagamine" kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõikes 6 ja kas see direktiivi säte välistab siseriiklike õigusaktidega kehtestatud piirangud. Kas mõiste „näidiste jagamine" võib piirduda 1) tööstusliku näidisega kujul, mis ei ole tegelikule või potentsiaalsele kliendile tavaliselt kättesaadav, või 2) ainult esimese näidisega ühele ja samale saajale antava mitme näidise seast?

42. Commissioners väidab õigesti, et mõistel peab olema ühetaoline tähendus. Seda toetab kuuenda käibemaksudirektiivi preambulis seatud üldine eesmärk, mille kohaselt tuleb tagada direktiivi sätete ühetaoline kohaldamine. [25] Peale selle, Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleneb EL-i õiguse ühetaolise kohaldamise vajadusest ja võrdsuse põhimõttest, et EL-i õigusnorme, mis ei viita otseselt liikmesriikide õigusele nende tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt kogu Euroopa Liidus. [26]

43. Saksamaa valitsus teeb ettepaneku kasutada lähtealusena nõukogu 28. märtsi 1983. aasta määruses (EMÜ) nr 918/83 (millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem; edaspidi „tollimaksu määrus") [27] sisalduvat näidise määratlust. Kõnealuses määruses määratletakse näidised väikese väärtusega kaupadena, mida võib kasutada nende esindatava kaubaliigi tellimuste saamiseks impordi eesmärgil ühenduse tolliterritooriumile. [28] Sel eesmärgil tähendab „kaubanäidis" kaubaliiki esindavat mis tahes toodet, mille välimus ja kogus sellise kvaliteediga või sellist liiki kauba kohta välistavad

24 – 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe (EKL 2004, lk I-11237, punkt 17) ning kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek sama asja kohta, punkt 37.

25 – Kuuenda käibemaksudirektiivi preambuli põhjendus 16.

26 – Vt uuemast ajast 6. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-98/07: Nordania Finans ja BG Factoring (ELK 2008, lk I-1281, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 – EÜT 1983, L 105, lk 1; ELT eriväljaanne 02/01, lk 419.

28 – Tollimaksu määrus, *ibidem*, artikkel 91.

selle kasutamise muul eesmärgil kui tellimuse saamine. [29]

44. Leian, et tollimaksu määruses kasutatud lähenemisviis, mille eesmärk on EL-i tollipiiri ületavate näidiste ühetaoline tollikohtlemine, ei ole eriti kasutatav käibemaksu kontekstis, kus tuleb võtta arvesse õiguspäraseid äritavasid, vältides samas ohtu, et väidetavalt näidistena jagatud kaubad lastakse nõuetevastaselt lõpptarbimisse.

45. Tollimaksu määruse eesmärk on konkreetne, nimelt impordi- või eksporditollimaksudest vabastamine. [30] Sellises erilises kontekstis on tähelepanu suunatud rohkem kaupade füüsilistele omadustele, kuid vaatlusaluses asjas on analüüsi keskmes hoopis saaja roll.

46. Selle kaalumisel, kas teatavas olukorras on tegemist „näidiste jagamisega" kuuenda käibemaksudirektiivi mõistes, tuleb arvesse võtta kõiki kohaseid asjaolusid. Sellise analüüsi läbiviimisel on minu arvates oluline analüüsida erinevaid, kaupu näidistena saavate isikute kategooriaid, kuid samuti kõnealuste kaupade füüsilisi omadusi.

A. *Näidiste saajad*

47. Saaja aspekti asjakohasus on oluline arutelu jaoks, mis käsitleb näidise ja lõpliku toote vahelist seost, jagatavate näidiste võimalikke koguseid, ühe näidise väärtust ning ohtu, et näidised satuvad olulisel määral lõpptarbimisse. Sellest tulenevalt järeldan ma, et mõistet „näidiste jagamine" tuleb analüüsida erinevaid näidiste saajaid silmas pidades.

48. Minu arvamuse kohaselt on olemas kolme eri liiki näidiste saajaid. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause korrektne tõlgendus peab hõlmama neid kõiki. Vastasel korral tähendaks see, et näidiste jagamisena saaks määratleda üksnes teatavaid kaupade tarneid ja muid mitte, sõltuvalt sellest, kellele näidised anti ning olenemata asjaolust, et mõlemal juhul kasutati kaupu ühes ja samas kaubanduslikus funktsioonis. Õigusnormides sätestatud piirangul, mis näeb ette

29 – Sarnane näidise määratlus on kaubanäidiste ja reklaammaterjali importimise hõlbustamise rahvusvahelise konventsiooni artiklis III (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 – 27. joonealuses märkuses viidatud tollimaksu määruse artikli 1 lõige 1.

näidiste arvu, mida ühele saajale võib anda, võib olla erinev mõju näiteks sõltuvalt sellest, kas näidise saaja on ettevõte või tarbija.

49. Esimesse saajate kategooriasse kuuluvad lõpptarbijad, kes saavad näidiseid otse kõnealuselt ettevõttelt. Tüüpiline näide on toidunäidis, mis antakse kohalikku supermarketit külastavale kliendile.

50. Teine saajate kategooria hõlmab ettevõtteid, kes saavad ise näidiseid omaenda tööstuslikul või ärilisel otstarbel. Siia kuulub näidiste kasutamine kvaliteedi tagamise eesmärgil. Ettevõtted võivad saada näidiseid ka selleks, et levitada neid lõpptarbijatele või neid demonstreerida, et lõpptarbija saaks kõnealust eset testida. [31]

51. Kolmandasse näidiste saajate kategooriasse kuuluvad isikud, kes tegutsevad vahendajatena ettevõtete ja üldsuse vahel, näiteks isikud, kes oma erilise seisundi tõttu saavad suurendada tootele turul osaks saavat tähelepanu või mõjutada tarbijate valikuid. See kategooria ei hõlma mitte ainult raadiodiskoreid, nagu antud asja puhul, vaid ka muid saajarühmi, nagu ülikoolide õppejõud või raamatukriitikud, kes saavad arvustamiseks raamatute eksemplare.

52. Sellisteks näidiste saajateks võivad olla nii füüsilisest isikust töötajad või vabakutselised FIE-d kui ka ettevõtted.

53. Mulle näib, et antud juhul on peamiselt tegemist kolmandasse kategooriasse kuuluvate saajatega. Ajakirjanduses töötavatele isikutele antakse CD-de eksemplare, et nad saaksid üldsusele teatada oma arvamuse toote kohta. Sama kehtib ka raadijaamades töötavate diskorite kohta. Televisiooni, reklaamiagentuuride, jaekaubanduse ja kinoga seoses on CD-de levitamine eeskätt suunatud pigem laiemale üldsusele, kes saavad nende kanalite kaudu teavet, kui kõnealuste toodete potentsiaalsetele ostjatele.

54. Organisatsiooniväliste promootorite puhul näib mulle, et neid ei tuleks käsitleda erinevalt teistest vahendajatena tegutsevatest isikutest, sest nende ülesanne on samuti väljendada ja jagada oma eksperthinnangut

31 – Ühendkuningriik näib käsitlevat sellise kategooria saajaid teatavatel tingimustel maksuvabadena. Nagu kohtuistungil selgus, näivad Her Majesty's Revenue and Customsi suunised jätvat mis tahes ühele jaemüüjale jagatavate näidiste kogust piiritleva üldreegli kohaldamisalast välja 1) näidised, mis jagatakse testimiseks kvaliteedi tagamise eesmärgil, ja 2) näidised, mis jagatakse jaemüüjatele klientidele levitamise eesmärgil (vt http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

toodete kohta ja seega aidata toodet turul edendada. [32]

kõnealusele maksukohustuslasele kehtestatud üldise eesmärgi põhjal.

B. *Näidise tunnused*

56. Näib, et üldiselt ollakse üksmeelel selles, et näidise põhiline funktsioon on olla näide tootest, mis on käibemaksustamise eesmärgil klassifitseeritud kui kaup. See on minu arvates õige. Näidise põhieesmärk on pakkuda näidet tootest, mida maksukohustuslane edendab turul kui tootja, levitaja, kaupmees, esindaja või muu vahendaja või abi. See tähendab, et erinevalt kingist peab näidis olema toodetud, levitatud või turustatud asjaomase maksukohustuslase poolt või sellel peab olema muu äritegevuse seisukohalt asjakohane seos toote edaspidise müügiga. [33]

i) Näidis reklaamib kõnealust toodet näitena sellest

55. EMI ja Commissioners nõustuvad, et näidiseid jagatakse toodete reklaamimiseks. Minu arvates ei ole küsimus selles, et „näidiste jagamist" iseloomustab toote reklaamimise või turustamise eesmärk, eelkõige kehtiva nõude tõttu, et näidiste jagamine peab toimuma majandustegevuse eesmärgil. See üldine eesmärk kehtib siiski ka majandustegevuse eesmärgil tehtavate kinkide suhtes, olenemata sellest, kas tegemist on väikese väärtusega või meelelahutuse eesmärgil tehtavate kinkidega. Seetõttu ei saa mõiste „näidiste jagamine" tähendust tõlgendada üksnes selle,

57. Mitte igasugust selliste toodete tasuta või reklaami eesmärgil levitamist, millel on seos maksukohustuslase majandustegevusega, et saa käsitada „näidiste jagamisena".

58. Näiteks kui klientidele jagatakse tasuta selliste toodete järelejäänud varud, mille tootmine on lõpetatud, ei saa seda käsitada

32 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause kohaldamiseks ei oma tähtsust, kas näidiste jagamine kahjustab tooteedendust, mis võib olla nii juhul, kui selle tulemusena saab toode näidise saajalt negatiivse hinnangu.

33 – Näiteks, sellise toote testnäidise, mis ei ole veel tootmises, võib olla tootnud muu ettevõte kui asjaomane maksukohustuslane, kes kavatseb kõnealust toodet turustada ja levitab seetõttu selle näidiseid kvaliteedi hindamise eesmärgil.

„näidiste jagamisena", isegi kui see võib edendada ettevõtte maineväärtust või reklaamida maksukohustuslase nime ja majandustegevust. [34] Sellisel eesmärgil kasutatavad tooted ei ole siiski näited toodetest, mille müüki nad peavad edendama.

59. Teine näide, mille puhul ei ole tegemist „näidiste jagamisega", on olukord, kus kaupmees lubab müügiedenduse eesmärgil anda igale sajandale kliendile teatava tema kaupluses müügil oleva toote. Sellise turustamisvõtte puhul ei ole täidetud nõue, et näidiste jagamise ja sama kauba, mille näide näidis on, edasise müügi edendamise vahel oleks vajalik seos. [35]

ii) Näide esindab lõpliku toote omadusi

60. Eelkõige „promoeksemplaridest" CD-de puhul tekib küsimus, kas jagatav näidis peab alati olema sellisel kujul, mis ei ole lõpptarbijale tavaliselt kättesaadav, või võib „promoeksemplaride" levitamist samuti käsitada „näidiste jagamisena". Sellega seostub küsimus, et kas juhul, kui toodet jagatakse valmiskujul, on oht, et näidised asendavad tarbimise, misläbi tekib oht, et rikutakse neutraalse maksustamise põhimõtet.

61. Selleks et näidis saaks olla toote näide, peavad tal olema kõik temaga seotud aine või kauba põhiomadused. Kirjalikes märkustes ja kohtuistungil toodi selle punkti illustreerimiseks mitu näidet. [36] Paljudel juhtudel ei teki probleeme seoses selliste näidiste levitamisega, millel on kõik lõpliku toote põhiomadused, sest valmistoote väiksemaid koguseid võib näidistena levitada. Näidiseks võib samuti olla lõpliku toote muudetud või lihtsustatud versioon, kui sellisel versioonil on säilinud kõik toote põhiomadused.

62. Eelkõige on kolmandasse kategooriasse kuuluvatele saajatele sageli vaja anda terviklik toode selle lõplikul kujul, et toodet saaks täiel määral hinnata ja et vahendaja saaks täpselt

34 – Selle pakkus välja EMI näidise mõiste olulise elemendina.

35 – Näite puhul, kus kaupmees jagab tasuta kinke igale sajandale kliendile, on loomulikult tegemist majandustegevuse edendamise eesmärgil antava kingi, mitte näidisega. Kinkide puhul on eesmärk laiem kui lihtsalt kinkidena antavate konkreetsete toodete edaspidise müügi edendamine. Kinkide puhul on eesmärk ettevõtte maineväärtuse üldine edendamine, et edendada kõikide ettevõttega seostatavate toodete müüki.

36 – Näiteks, näidisena jagatav pesupulbripakk peab olema piisav üheks pesukorraks. Sarvesaia tükk ei pruugi olla piisav pagari toote näidisena, vaid sarvesaia kõigi omaduste hindamiseks võib osutuda vajalikuks kogu sarvesaia söömine.

edasi anda muljeid tootest. See kehtib selliste kunsti- ja kirjandustoodete puhul nagu raamatud ja CD-d, kuid samuti paljude muude toodete puhul, nagu arvutimängud, rõivamoe ja sisekujunduse valdkonna disainitooted või isegi toidukaubad.

63. Leian, et reeglina ei saa näidisena käsitada toodet, mis rahuldab täielikult tarbija vajaduse kõnealuse toote järele. Näiteks näidisena saadud raamat, CD või rõivaese muudab tarbija jaoks tarbetuks täpselt sellesama toote uue eksemplari ostmise.

64. Mõnel juhul võib näidisena saadud toode siiski täita müügiedenduse eesmärki, luues ostjate hulgas uue tarbimisharjumuse. Lisaks võib näidisena käsitada ühteainust toodet, nagu raamat, perioodikaväljaanne või CD, kui see antakse eesmärgiga reklaamida tooteseeriat, -kollektsiooni, raamatuklubi liikmesust või perioodikaväljaande tellimist.

65. On oluline rõhutada, et teise ja kolmandasse kategooriasse liigitatavatele saajatele ei jagata näidiseid nende isiklikuks tarbimiseks, vaid ametialastel eesmärkidel.

66. Ei saa siiski välistada näidise sattumist lõpptarbimisse selles tähenduses, et tarbija kasutab näidist sellist toodet asendava tootena, mille ta vastasel korral oleks pidanud ostma oma eriliste vajaduste rahuldamiseks. Näiteks kaubamajja kvaliteedi testimiseks tarnitud pastapliiatsid võivad osutuda nii heaks, et nende testija hakkab ühte pliiatsit kasutama nii ametialaseks kui ka isiklikuks otstarbeks, või kirjanduskriitiku abikaasa võib lugeda läbi uue romaani, mis saadeti tema abikaasale arvustamiseks, kuid mida viimane oli ainult sirvinud. On selge, et abikaasat võib pidada romaani tarbijaks, samas kui kriitikut mitte. Viimati esitatud järeldus jääks samaks isegi juhul, kui kriitik oleks raamatut lugenud, sest sellist lugemist ei saa pidada tarbimiseks, kui see toimus tema ametialase tegevuse käigus. [37]

67. Minu arvates on selliste tahtmatu lõpptarbimise näidete puhul tegemist „kaaskahjuga", mis on äritegevuse seisukohalt põhjendatud „näidiste jagamise" kontekstis vältimatu. Need näited on seotud olukordadega, mida maksukohustuslane ei saa näidiste jagamise ajal täielikult ette näha või talle kättesaadavate meetmetega vältida.

37 – Vääritimõistmise vältimiseks tuleb märkida, et tarbimise ja ametialase tegevuse eristamine ei tähenda seda, et ametialase tegevuse eesmärgil võib kaupu osta sisendkäibemaksu maksmata. Kõnealuse sisendkäibemaksu saab siiski maha arvata sellises ulatuses, mil see toimub maksukohustuslase majandustegevuse raames.

68. Näidistena käsitamiseks tuleb kõnealuseid kaupu jagada kaubandustavade kohaselt asjakohasel kujul ja asjakohastes kogustes. See eeldab, et näidiseid ei anta sellisel kujul, mida võib pidada lõpptarbimiseks mõeldud tooteid asendavateks toodeteks, kui näidisega edendatava toote laad ei tingi vastupidist. Toodete näidiste puhul, mida tuleb hinnata nende lõplikul kujul, võib sageli olla nõutav spetsiaalsete pakendite, kleebiste, templite või muu sarnase kasutamine näitamaks, et tegemist on näidistega, mis ei ole mõeldud tavapäraseks kaubanduseks.

C. Lõpumärkused mõiste „näidiste jagamine" kohta

iii) Näidiseid jagatakse asjakohastes kogustes

69. Näidiseid tuleb jagada koguses, mis on piisav nende eesmärgi saavutamiseks, mitte rohkem. See ei tähenda tingimata seda, et ühele saajale võib anda ainult ühe näidise, sest erinevatel saajatel, kes kasutavad näidiseid erineval otstarbel, on vaja erinevas koguses kaubanäidiseid.

70. Teise kategooriasse kuuluvate saajate puhul võib „näidiste jagamise" mõiste mis tahes selline tõlgendamine, mis näeb ette ainult ühe näidise ühe saaja kohta või näidise jagamise muul kui lõpliku toote kujul, olla vastuolus ärimaailma reaalsusega. Sellesse kategooriasse kuuluvad saajad vajavad sageli rohkem kui ühte näidist. Näiteks võib jaekauplusel olla vaja tuhandeid uue pesupulbri pakikesi, mida klientidele jagada, ning uue toote kvaliteedi testimiseks tööstuses ja kaubanduses võib olla vaja tosinaid näidiseid. Kolmanda kategooria saajad ei vaja tavaliselt siiski rohkem eksemplare kui üks.

71. Eespool toodut arvesse võttes ei saa kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teist lauset tõlgendada nii, et see võimaldab liikmesriikidel kehtestada mõiste „näidiste jagamine" suhtes *a priori* kvantitatiivseid või kvalitatiivseid piiranguid.

72. Peale selle kohaldatakse õiguse kuritarvitamist, maksukontrolli ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevaid üldreegleid ja -põhimõtteid ka näidiste jagamise kontekstis. Jagatud kauba kogust või kvaliteeti või muid kohtuasja asjaolusid arvesse võttes võib

näida, et kõnealuste kaupade üleandmist ei saa õiguspäraste äritavade kontekstis käsitada „näidiste jagamisena" majandustegevuse eesmärgil heas usus toimivate mõistlike maksukohustuslaste poolt. [38]

73. Olles täiel määral teadlik sellest, et asjaolude suhtes kohaldab tehtud analüüsi siseriik kohus, võib olla kasulik esitada mõned märkused antud kohtuasja puhul levitatavate nelja eri liiki CD-de kohta.

74. Minu arvates on vahendajatele jagatavate kõiki nelja liiki CD-de eesmärk toodete edendamine ning neid võib käsitada toote näidetena. Kolme esimest liiki CD-de puhul (saaja nime kandvad märgistatud CD-R-id, valges kartongümbrises märgistamata CD-R-id ja näidis-CD-d) näib mulle, et nende näidiseks olek võib olla põhjendatud asjaoluga, et neid jagatakse kujul, mis erineb valmistootest, kuid on sobiv näidise jaoks. Promoeksemplare eristab lõplikust tootest üksnes kleebis, mis näitab, et need ei ole mõeldud tavapäraseks kaubanduseks. Kuigi kleebist on loomulikult võimalik kerge vaevaga eemaldada, ei ole ainuüksi see minu arvates piisav promoeksemplari näidisena klassifitseerimata jätmiseks, kui muud asjassepuutuvad asjaolud sellist liigitamist toetavad.

75. Olen seisukohal, et tegelikud raskused on seotud suure arvu CD-de jagamisega organisatsioonivälistele promootoritele plaatide levitamiseks EMI-le teadmata isikutele. Sellele hinnangu andmine, kas sellist tooteedendusstrateegiat võib käsitada „näidiste jagamisena", eeldab konkreetset faktidel põhinevat hinnangut, kas promootoritelt neid CD-sid saavad isikud toimivad vahendajatena või tuleks neid käsitada tavatarbijatena.

VI. Väikese väärtusega kinkide tegemine

76. Küsimuses d soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõikes 6 kasutatud mõiste „väikese väärtusega kinkide tegemine" suhtes saab kehtestada kvantitatiivseid piiranguid seoses eri aegadel või mis tahes üheaastase ajavahemiku jooksul saadavate kinkide arvu või väärtusega.

38 – Nagu Euroopa Kohus järeldas otsese maksustamise küsimuses, ei või liikmesriik lähtuda maksudest kõrvalehoidumise üldisest eeldusest (vt 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika). Leian, et see kehtib ka käibemaksu kontekstis.

77. „Väikese väärtusega kinkide tegemise" küsimuses on kõik pooled seisukohal, et liikmesriikidel on mõiste „väike väärtus" tõlgendamisel teatav kaalutlusõigus. Eelkõige märgib EMI, et seda mõistet tuleks tõlgendada lähtuvalt asjaomases liikmesriigis valitsevatest konkreetsetest majanduslikest oludest. Seetõttu tuleb liikmesriikidele jätta kaalutlusruum selle mõiste rakendamisel.

78. Kuna kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõige 6 ei viita otseselt liikmesriikide õigusele, tuleks mõistele „väikese väärtusega kinkide tegemine" anda alustuseks EL-i õiguses rakendatav tähendus mõistega „näidiste jagamine" seoses esitatud põhjustel. [39]

79. Puuduvad õiguslikud põhjused, miks ei või mõistel „kinkide tegemine" olla EL-i õiguses rakendatav tähendus. See tähendab, et samuti tuleks anda ühtne vastus küsimusele, kas „väikese väärtusega kingina" võib käsitada rohkem kui ühte kaupade üleandmist. „Väikese väärtuse" üle otsustamine võib siiski nõuda teatava kaalutlusruumi jätmist, sest kõnealuse mõiste määratlus eeldab võrdlemist, mida ei saa teha liikmesriikide majanduslikest oludest sõltumatult.

39 – Vt punkt 10 eespool.

A. *Kingid*

80. Mis on kink? Sellel mõistel on suur tähendus antropoloogia ja sotsioloogia jaoks ning õiguslikult on see mõiste juurdunud kõigis arenenud eraõiguse süsteemides. [40] Kuuenda käibemaksudirektiivi ja eelkõige selle artikli 5 lõike 6 kontekstis on seda mõistet käsitlenud põgusalt kohtujurist Van Gerven kohtuasjas Empire Stores. [41] Ta leidis, et artikli 5 lõike 6 teine lause hõlmab „tasuta kinke, mis on üldiselt mõeldud ettevõtte mainevääruse edendamiseks või maksukohustuslase nime reklaamimiseks". [42] Euroopa Kohus seda punkti ei arutanud, sest see ei olnud kõnealuse kohtuasja jaoks oluline.

81. Kohtujuristi selgitus näitab, et tema arusaama kohaselt võeti mõiste „väikese väärtusega kingid" kasutusele peamiselt

40 – Kangas (viidatud 4. joonealuses märkuses, lk VII ja lk 31–59) on suurt saksa õigusteadlast Friedrich Carl von Savignyd korrates märkinud, et olenemata näilisest lihtsusest on „kink" keerukas õiguslik institutsioon.

41 – 2. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-33/93: Empire Stores (EKL 1994, lk I-2329).

42 – Kohtujurist Van Gerveni ettepanek kohtuasjas Empire Stores, *ibidem*, punkt 19.

turustamise, reklaami või muul sarnasel tooteedenduse eesmärgil tehtavate kinkide tähistamiseks.

82. Minu seisukoht on, et „väikese väärtusega kinkide tegemise" eeliskohtlemine käibemaksustamisel on põhjendatud üksnes juhul, kui seda kohaldatakse eelkõige sellistel eesmärkidel tehtud kinkide suhtes.

83. Nagu ma märkisin seoses „näidiste jagamisega", võivad majandustegevuse eesmärgil tehtavad kingid esineda mitmel kujul: reklaam- või tooteedenduskingid, kui need on väikese väärtusega; kingid töötajatele; kingid ärimeelelahutuse vormis. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses esitatud reegli kohaldamisalasse kuuluvad neist ainult esimesed. Enamikul juhtudel võib töötajatele tehtud kingid maksustada käibemaksuga kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimese lause alusel, samas kui ärimeelelahtutuse eesmärgil tehtud kinke reguleerib kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõige 6.

84. Ettevõtte äritegevust reklaamivad või edendavad kingid on tavaliselt masstoodang ning neid ei valita individuaalselt nimelistele saajatele. Neid tehakse *ad hoc* põhimõttel, ilma et maksukohustuslane või tema esindaja alati teaks saaja isikut. Selliste kinkide hulka kuuluvad näiteks T-särgid, märkmikud, rätid ja lipsud, mis varustatakse ettevõtte logoga.

85. Maksukohustuslased võivad siiski samuti teha majandustegevuse eesmärgil personaalseid kinke, milleks võivad olla näiteks lilled, šokolaadikarbid, veinipudelid või väikesed disainiobjektid, näiteks vaasid või ornamendid. Selliste kinkide puhul on äärmiselt oluline, et nad on „väikese väärtusega", sest vastasel korral on oht, et need loetakse 1) meelelahutuskinkideks direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt, millest tulenevalt nende osas puudub mahaarvamisõigus, või 2) kohtuotsuse Kuwait Petroleum kohaselt tasuta võõrandamiseks vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimesele lausele. [43]

86. Erinevus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimeses lauses sätestatud „kaupade tasuta võõrandamise" ja teises lauses sätestatud „väikse väärtusega kinkide tegemise" vahel seisneb nende väärtuses ja eesmärgis. [44]

43 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt ei ole sisendkäibemaksu lubatud maha arvata, samas kui kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 kohaselt tasaarveldatakse maha arvatud sisendkäibemaks tasumisele kuuluva käibemaksu maksmisega omatarvet käsitlevate sätete alusel.

44 – 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kuwait Petroleum, punkt 23, ja kohtujurist Fennelly ettepanek selles kohtuasjas, punkt 26.

B. *Mõiste „väike väärtus"*

87. Mulle näib, et kui mõistet „väike väärtus" mõistetakse puhtalt kvantitatiivse kriteeriumina, on liikmesriikidel sellega seoses vältimatult vaja mõningast kaalutlusruumi. Kui teisest küljest aga tõlgendatakse „väikest väärtust" rohkem kvalitatiivse mõistena, mida ei saa täielikult majanduslikule väärtusele taandada, võib selline kaalutlusruum olla ebavajalik.

88. On ahvatlev väita, et „väikese väärtuse" kriteeriumi tuleks tõlgendada kui kvalitatiivset omadust, mis osutab kingi mis tahes suurema subjektiivse tähtsuse puudumisele saaja jaoks.

89. Seega oleks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses viidatud „väikese väärtusega kingid" reklaamiotstarbelised masskingid, mis on sageli varustatud logo, nime või muu teabega, mis seostab kingi kinkiva maksukohustuslasega ja mis jagatakse klientidele, potentsiaalsetele klientidele ja ärikontaktidele, pööramata tähelepanu saaja isikule. Kuid isegi neile tingimustele vastav kink, nagu ettevõtte logoga siidlips või fliisjakk, ei pruugi majanduslikus mõttes olla väikese väärtusega.

90. Pidades silmas, et mõiste tõlgendus peab olema kasutatav, ei oleks sellise tõlgenduse esitamine seega sobiv. Mõiste „väike väärtus" kvalitatiivset tõlgendamist oleks raske ühendada vajadusega kõnealuse mõiste ühtse tõlgendamise järele. Seega on eelistatav kvantitatiivne tõlgendamine.

C. *„Väikese väärtusega kinkide tegemise" suhtes kindlaks määratud rahaline piir*

91. Mõiste „väike väärtus" ülempiirina käsitatava rahalise väärtuse küsimuses on liikmesriikide lähenemisviisid erinevad. Mõnes riigis, näiteks Hispaanias, Itaalias ja Luksemburgis, näib puuduvat kindlaksmääratud rahaline piir väikese väärtusega kinkide määratlemiseks.[45] Muud riigid, nagu Ühendkuningriik ja Prantsusmaa, peavad asjakohaseks kehtestada õiguskindluse huvides konkreetsed rahalised piirmäärad. Soomes ei ole lävi kehtestatud õiguslikult siduvates sätetes, vaid maksuadministratsiooni kohaldatavates

45 – Euroopa Parlamendi küsimus nr 617/89 komisjonile, mille esitas Fernand Herman (EÜT 1990, C 39, lk 24). Kuigi küsimus pärineb 1990. aastast, on minu arvates kasulik saada mõningast teavet olukorra kohta muudes liikmesriikides.

haldussuunistes, et tagada selles küsimuses ühetaoline praktika. [46]

92. Minu arvates on need otsused üksikute liikmesriikide pädevuses, kes võivad kehtestada piirmäärad oma majandusliku jõukuse, keskmiste hindade ja keskmiste sissetulekutasemete alusel. Kuid lävi ei tohi olla nii madal, et muuta kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõige 6 mõttetuks või kohaldamatuks, või nii kõrge, et see kalduks kõrvale sellest, mida võidakse mõista mõiste „väike väärtus" all üldkeeles.

93. Kas liikmesriikide poolt „väikese väärtusega kinkide tegemise" suhtes kehtestatud kvantitatiivsed piirangud võivad olla absoluutsed või peaks üksikutel juhtudel jääma mõningane paindlikkus kohaldamisel?

94. Näib olevat vähemalt üks siseriiklik kohtuotsus, mis on järeldanud, et kuna kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõikes 6 puuduvad mis tahes viited siseriiklikele õigusnormidele, peavad riiklikud künnised olema üksikutel juhtudel vaidlustatavad, isegi kui ühetaoline maksutava nõuab, et maksuadministratsioonid kohaldaksid teatavaid kvantitatiivseid *prima facie* piiranguid. [47]

95. Nagu Commissioners kohtuistungil tunnistas, oleks raske põhjendada, et teatava maksureegli kohaldamise kvantitatiivsed tingimused peavad üksikutel juhtudel olema vaidlustatavad, sest see oleks vastuolus sellise tingimuse aluspõhimõttega, nimelt tagada kõigi maksukohustuslaste ühetaoline kohtlemine. Sellegipoolest käsitleb käesolev kohtuasi EL-i sätet, millel peaks tõlgendamise tavapõhimõtete kohaselt olema ühetaoline tähendus ja mis ei peaks seega jätma liikmesriikidele kaalutlusruumi. Seda silmas pidades arvan ma, et liikmesriikide võetavad rakendusmeetmed peaksid erandjuhtudel võimaldama mõningast paindlikkust seoses kehtestatud kvantitatiivsete piirangute kohaldamisega. Näiteks võib mitmes liikmesriigis tegutseval ettevõttel olla soov kasutada kõigis neis liikmesriikides ühetaolisi ühtse kujunduse ja samade logodega reklaamkinke. Siseturu eeskirju arvesse võttes ei tahaks ma aktsepteerida, et liikmesriik, kes on „väikesele väärtusele" kehtestanud eriti madala siseriikliku piirväärtuse, saaks keelduda käibemaksuvabastuse andmisest, kui muudes asjaomastes liikmesriikides käsitataks kinki väikese väärtusega kingina.

46 – Vt Kallio, M. jt, *Arvonlisäverotus 2009*, Edita, Helsinki, 2009, lk 512.

47 – Soome Kõrgema Halduskohtu 3. oktoobri 2006. aasta otsus KHO 2006:70.

D. *Järjestikused kingid ja „väikese väärtusega kinkide tegemine*"

96. Liikmesriikide tava näib samuti olevat erinev selles osas, kas järjestikuseid kinke saab käsitleda koos. Mõnes riigis, näiteks Saksamaal, Madalmaades ja Prantsusmaal võetakse arvesse ühele ja samale isikule ühe aasta jooksul tehtud kinke. [48]

97. Ühendkuningriik väidab, et siseriiklike õigusnormidega kehtestatud kumulatiivsed piirmäärad on vajalikud selleks, et vältida käibemaksusüsteemi kuritarvitamist ja tagada, et maksukohustuslased ei saaks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimesest lausest mööda hiilida, tehes rea kinke, mis eraldi võttes on väikese väärtusega, kuid koos ületavad seda piirväärtust.

98. Kuigi võitlus maksudest kõrvalehoidumisega on kuuenda käibemaksudirektiivi üks tunnustatud ja julgustatud eesmärke [49] ja kuigi liikmesriikidel on õigustatud huvi võtta meetmeid võimaliku maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, ei ole Ühendkuningriik esitanud mingeid tõendeid, mis annaks alust arvata, et antud juhul on reaalne maksudest kõrvalehoidumise oht.

99. Ma arvan, et majandustegevuse eesmärgil „väikese väärtusega kinkide tegemise" puhul ei ole selline oht tõsiseltvõetav, samas kui kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 esimese lausega hõlmatud olukordades on maksudest kõrvalehoidumise oht ilmne.

100. Näiteks pärandi progresseeruva maksustamise või kinnisvara võõrandamise suhtes kohaldatavate progresseeruvate maksumärkide kontekstis tehtud järjestikuste kinkide puhul on oluline võtta arvesse kõik kindlaksmääratud ajavahemikul toimunud tehingud, sest maksukohustuslastel on stiimul hiilida kõrvale maksu progresseeruvast mõjust, jagades ühe suuremahulise tehingu mitmeks väiksemaks tehinguks. Käibemaksu kontekstis kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause sõnastus sellist kumulatiivset lähenemisviisi siiski ei toeta. Samuti muudaks see tehingu kohtlemise käibemaksustamisel sõltuvaks muudest varasematest või hilisematest tehingutest, näiteks muutuks kingi käibemaksustamine vastavalt kehtestatud piirmääradele pärast seda, kui saaja saab samalt maksukohustuslaselt järgmise kingi, misläbi suureneb kahe kingi koguväärtus üle kõnealuse piirmäära. See oleks vastuolus põhimõttega, et iga käibemaksuga

48 – 45. joonealuses märkuses viidatud küsimus komisjonile.

49 – 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-132/06: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2008, lk I-5457, punkt 46); 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska (EKL 2008, lk I-5129, lk 22 ja seal viidatud kohtupraktika); vt samuti kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõige 8 ja artikli 27 lõige 1.

maksustatavat tehingut tuleb vaadelda eraldi ja varasem või hilisem sündmus ei tohi muuta tehingu olemust. [50]

VII. Näidiste ja väikese väärtusega kinkide saajate olukord maksustamisel

101. Ma ei näe mingit ohtu selles, et tegelikel majanduslikel eesmärkidel toimivad maksukohustuslased hakkaksid tegema kinke põhjendamatutes kogustes. Maksukontrolli, õiguse kuritarvitamist ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevad üldreeglid ja -põhimõtted on piisavad selleks, et tõrjuda käibemaksuvabade kinkide suhtes kehtestatud „väikese väärtuse" nõudest möödahiilimise katseid.

102. Kumulatiivsete piirmäärade sõnasõnaline kohaldamine eeldaks seda, et maksukohustuslased peavad arvestust isikute üle, kellele nad kinke teevad. Minu arvates läheb see kaugemale kuuendas käibemaksudirektiivis arvete esitamisele ja raamatupidamisele kehtestatud nõuetest. [51] Lisaks oleks see liialt koormav, kui maksukohustuslased peaksid meelde jätma isikud, kellele nad annavad kalendreid, logoga pastapliiatseid või muid sarnaseid kinke. [52]

103. Küsimused e ja f käsitlevad asjaolu, et Ühendkuningriigis kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid lubavad käibemaksuvabastuse piiratud kohaldamist üksnes esimese näidisena antud eseme suhtes ning et Ühendkuningriigi õigusnormid näevad ette piirväärtuse kumuleeritud kohaldamise „väikese väärtusega kinkide" suhtes. Vastused, mis ma pakkusin küsimustele b ja d, tähendavad, et sellised siseriiklike sätetega kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 teise lause kohaldamise suhtes kehtestatud piirangud on kõrvale jäetud.

104. Sellega seoses ja vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei viita mõiste „kaubatarne" omandiõiguse üleandmisele eraõiguse tähenduses, vaid hõlmab materiaalse vara mis tahes üleandmist, mis annab saajale õiguse vara omanikuna käsutada. [53] Sellest tulenevalt võib näidiseid või väikese väärtusega kinke anda nii töötajatele kui ka nende tööandjatele. Keda neist käsitada saajana, on küsimus, millele tuleb vastata kohaste asjaolude põhjal, kusjuures käibemaksustamise seisukohalt on õiguslikuks kriteeriumiks isiku reaalne õigus kaupu omanikuna käsutada.

50 – 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483, punkt 47).

51 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 22.

52 – Teisalt võib eeldada, et maksukohustuslane peab arvestust äriotstarbeliste meelelahutuskinkide ja muude suurema väärtusega kinkide saajate üle, et vältida samale isikule sama kingi teistkordset andmist.

53 – Vt eespool punkt 24 ja 15. joonealune märkus.

105. Paljudel juhtudel näitab õigusliku kriteeriumi hindamine, et näidis või kink antakse tööandjale. Näiteks ei ole töötajad selgelt selliste näidiste saajad, mis antakse maksukohustuslasele toodete testimiseks või edasilevitamiseks. Teisest küljest antakse kriitikule tema kodusele aadressile saadetud raamatu eksemplar ilmselt talle isiklikult, isegi kui ta töötab ajalehe juures. Sarnaselt võib väikese väärtusega kinke anda üksikutele töötajatele (nt neile isiklikult saadetud kalendrid) või tööandjale (nt ärikliendi poolt väikeettevõtte kontorisse saadetud šokolaadikarp).

106. Küsimuses f soovitakse põhimõtteliselt teada, kas antud vastuseid mõjutab see, kui saajal on võimalik kaubatarnelt tasumisele kuuluv sisendkäibemaks maha arvata.

107. Commissioners väidab, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 6 tõlgendamine ei sõltu sellest, milline on saaja staatus või tema võime sisendkäibemaks maha arvata. Commissioners väidab samuti, et praktilisest vaatenurgast võib olla tõsi, et näidiseid või kinke saav ettevõte saab sisendkäibemaksu maha arvata. Selleks peab ta siiski olema kõnealuse maksu tasunud, st et andja peab olema temalt näidiste või kinkidega seoses käibemaksu sisse nõudnud.

108. Ma nõustun selle lähenemisviisiga. Lisaks on raske mõista küsimuse mõtet. Commissioners'i nimetatud eeldus – st käibemaksu sissenõudmine näidistelt või kinkidelt – näib olevat ärimaalima reaalsusest kaugel.

VIII. Ettepanek

109. Eelnevat silmas pidades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele järgmiselt.

1. „Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine

käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 5 lõike 6 teises lauses sätestatud „näidiste jagamine" tähendab:

– mis tahes tarnet maksukohustuslase poolt;

– toote (käibemaksustamise seisukohalt kauba) edasise müügi edendamise eesmärgil;

– tegelikule või potentsiaalsele kliendile või isikule, kes oma erilise seisundi tõttu saab mõjutada kõnealuse toote turustamist;

– ühte või mitut sellist kaubaartiklit, mida käsitatakse kõnealuse toote näitena ja millel on toote põhiomadused selle kvaliteedi ja tunnuste osas ning mis võimaldab selle saajal, tema klientidel või teistel saajalt saadetisi saavatel isikutel hinnata või testida toote laadi, omadusi ja kvaliteeti.

2. Liikmesriigid võivad nõukogu kuuenda direktiivi 77/388 artikli 5 lõike 6 teises lauses viidatud „väikese väärtusega kinkide" jaoks kindlaks määrata rahalise väärtuse ülempiiri, võttes arvesse üldist hinna- ja sissetulekute taset ning muid kõnealuses liikmesriigis valitsevaid majanduslikke olusid, eeldusel et kõnealune ülempiir ei ole nii madal, et muudaks artikli 5 lõike 6 mõttetuks või kohaldamatuks, või nii kõrge, et see kalduks kõrvale sellest, mida võidakse mõista mõiste „väike väärtus" all üldkeeles ja kui ülempiiri kohaldamise suhtes saab võimaldada individuaalseid erandeid olukordades, kus see on objektiivselt põhjendatud. Selles sättes tähendab väikese väärtusega kinkide tegemine maksukohustuslase individuaalseid tarneid. Liikmesriigid ei või kohaldada eespool viidatud ülempiiri kumulatiivselt kindlaksmääratud aja jooksul tehtud mitme kingi suhtes.

3. Siseriiklikud kohtud peavad otsustama, kes on tarne saaja nõukogu kuuenda direktiivi 77/388 artikli 5 lõike 6 teise lause mõistes, võttes arvesse konkreetse asja kõiki asjaolusid. Tarne käibemaksustamiseks kõnealuse direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause alusel ei oma tähtsust see, kas tarne saajal on õigus sisendkäibemaks maha arvata või mitte."