ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 30ής Σεπτεμβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-581/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Δεκεμβρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

EMI Group Ltd

κατά

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, Γ. Αρέστη, T. von Danwitz (εισηγητή) και D. Šváby, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Ιανουαρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η EMI Group Ltd, εκπροσωπούμενη από τους R. Cordara, QC, και P. Key, barrister,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Seeboruth, επικουρούμενο από τον P. Mantle, barrister,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Dowgielewicz,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Απριλίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των όρων «δείγματα» και «δώρα μικρής αξίας» του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της EMI Group Ltd (στο εξής: EMI) και της Commissioners For Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) με αντικείμενο, αφενός, το αίτημα της EMI περί επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που κατέβαλε αχρεωστήτως από τον Απρίλιο του 1987 έως τον Ιούνιο του 2003 επί μουσικών ηχογραφήσεων που παρέδωσε δωρεάν σε διάφορα πρόσωπα, με σκοπό την προώθηση των μουσικών εκδόσεών της, και, αφετέρου, την πράξη καταλογισμού φόρου την οποία εξέδωσε η Commissioners σε βάρος της EMI για το διάστημα από τον Ιούλιο του 2003 έως τον Δεκέμβριο του 2004.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

4 Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει άνευ ανταλλάγματος ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία, έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον [ΦΠΑ]. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

5 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), της οποίας το άρθρο 16, παράγραφος 2, είναι όμοια διατυπωμένο με το άρθρο 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας.

Η εθνική νομοθεσία

6 Εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ του 1994 (Value Added Tax Act 1994), καθώς και του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημεία 2, 2 ZA και 3, του παραρτήματος 4 του νόμου αυτού, οι οποίες έχουν επανειλημμένως τροποποιηθεί κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα.

7 Οι διατάξεις αυτές, όπως ισχύουν, προβλέπουν κατ' ουσίαν ότι η μεταβίβαση ή παραχώρηση αγαθών φορολογούμενης επιχειρήσεως, είτε γίνεται εξ επαχθούς αιτίας είτε όχι, εξομοιώνεται προς υποκείμενη σε ΦΠΑ παράδοση αγαθών, εκτός αν πρόκειται για επιχειρηματικά δώρα και δείγματα. Όσον αφορά τα δώρα, η αξία τους δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 50 λίρες στερλίνες (GBP) ανά άτομο ετησίως. Έως τον Οκτώβριο του 2003, η εξαίρεση αυτή δεν ίσχυε στην περίπτωση παραδόσεως διαδοχικών δώρων. Όσον αφορά τα δείγματα, αν σε ένα πρόσωπο δοθούν περισσότερα του ενός δείγματα, απαλλάσσεται από τον φόρο μόνον το πρώτο. Έως τον Ιούλιο του 1993, η απαλλαγή αυτή ίσχυε μόνο για βιομηχανικά δείγματα, τα οποία δεν είχαν την κανονική μορφή με την οποία το προϊόν πωλείται στο ευρύ κοινό.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Η EMI είναι αγγλική εταιρία παραγωγής και πωλήσεως μουσικών ηχογραφήσεων και εκδόσεων. Από το 1987, για την προώθηση των νέων ηχογραφήσεων που παράγει, η EMI παραδίδει δωρεάν αντίγραφά τους, υπό μορφή δίσκων βινυλίου, κασετών και σύμπυκνων δίσκων (στο εξής: CD), σε διάφορα πρόσωπα ικανά να εκτιμήσουν την εμπορική αξία της ηχογραφήσεως και να ενισχύσουν τη φήμη του καλλιτέχνη.

9 Στο πλαίσιο αυτής της στρατηγικής προωθήσεως των προϊόντων, δωρεάν αντίγραφα διανέμονται μεταξύ άλλων σε πρόσωπα που εργάζονται στον Τύπο, σε ραδιοφωνικούς σταθμούς, σε τηλεοπτικά προγράμματα, σε διαφημιστικά γραφεία, σε καταστήματα λιανικής πωλήσεως και σε κινηματογράφους. Για την προώθηση των προϊόντων της, η EMI απασχολεί, επίσης, τους λεγόμενους «pluggers», δηλαδή πρόσωπα τα οποία έχουν τη δυνατότητα να προωθήσουν τις μουσικές ηχογραφήσεις σε οπτικοακουστικά μέσα και στον Τύπο και τα οποία διανέμουν τα εν λόγω αντίγραφα επίσης δωρεάν, σε άλλα πρόσωπα γνωστά σε αυτούς, ονομαστικώς προσδιορισμένα και καταχωρισμένα σε καταλόγους που καταρτίζονται με την έκδοση κάθε νέου CD.

10 Στο πλαίσιο αυτό, η EMI παραδίδει μουσικές ηχογραφήσεις σε διάφορες μορφές: CD εγγραφής (CDR) με ψηφιακό ίχνος, τα οποία διανέμονται πριν τη διάθεση της συλλογής τραγουδιών στο κοινό, φέρουν το όνομα του παραλήπτη και των οποίων τυχόν αντίγραφα μπορούν να εντοπιστούν, CD εγγραφής χωρίς ψηφιακό ίχνος, τα οποία παραδίδονται με λευκή θήκη από χαρτόνι πριν τη διάθεση της συλλογής στο κοινό, συμβατικά CD σε θήκη από χαρτόνι, η οποία φέρει τη διακόσμηση με την οποία η συλλογή τραγουδιών θα διατεθεί στο κοινό, καθώς και CD στην τελική μορφή με την οποία θα πωληθεί στο κοινό. Τα CD αυτά φέρουν επικολλημένη την ένδειξη «διαφημιστικό δείγμα, απαγορεύεται η μεταπώληση». Οι λοιπές ηχογραφήσεις που διανέμονται για σκοπούς προωθήσεως φέρουν ένδειξη ότι τα δικαιώματα ιδιοκτησίας είναι κατοχυρωμένα από την EMI.

11 Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, το 90 % περίπου των CD που παράγονται για σκοπούς προωθήσεως αποστέλλονται σε πρόσωπα ονομαστικά προσδιορισμένα, εξαιρουμένων κυρίως των CD που αποστέλλονται σε πρόσωπα προσδιορισμένα με βάση τη θέση που κατέχουν σε πανεπιστημιακό ίδρυμα ή άλλο ίδρυμα τριτοβάθμιας εκπαίδευσης. Οι εν δυνάμει παραλήπτες δωρεάν αντιγράφων μουσικών ηχογραφήσεων ανέρχονται περίπου σε 7 000 και είναι πρόσωπα τα οποία η EMI θεωρεί ότι ασκούν επιρροή στη μουσική βιομηχανία. Ενόψει της προωθήσεως μιας ηχογραφήσεως, καταρτίζεται ειδικός κατάλογος 200 έως 500 παραληπτών. Περιλαμβάνει τα ονόματα των προσώπων που θεωρείται ότι ασκούν τη μεγαλύτερη επιρροή όσον αφορά την προώθηση ηχογραφήσεων του συγκεκριμένου είδους μουσικής. Όταν η νέα ηχογράφηση είναι έτοιμη προς διάθεση στην αγορά, η EMI διανέμει κατά κανόνα από 2 500 έως 3 750 αντίγραφα δωρεάν. Όσον αφορά τους «pluggers», ο καθένας ενδέχεται να λάβει έως 600 δωρεάν αντίγραφα για περαιτέρω διανομή. Αντιθέτως, αντίγραφα μπορεί να αποσταλούν ατομικά σε περισσότερα του ενός πρόσωπα που εργάζονται για τον ίδιο οργανισμό, όπως το BBC.

12 Από τον Απρίλιο του 1987 έως τις αρχές του 2003, η EMI κατέβαλλε ΦΠΑ για τα αντίγραφα ηχογραφήσεων που διανέμονταν κατά τα περιγραφόμενα ανωτέρω. Κατόπιν, εκτιμώντας ότι η εθνική νομοθεσία δεν είναι συμβατή με το άρθρο 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, κατά το οποίο δεν οφείλεται ΦΠΑ στις περιπτώσεις αυτές, η EMI υπέβαλε στην Commissioners αίτηση επιστροφής των ποσών που είχε καταβάλει ως ΦΠΑ επί των εν λόγω παραδόσεων αγαθών. Μετά την απόρριψη της αιτήσεως από την Commissioners, η EMI προσέφυγε στο αιτούν δικαστήριο.

13 Εξάλλου, επειδή από τον Ιούλιο του 2003 η EMI έπαυσε να καταβάλλει ΦΠΑ για τα CD που παραδίδει για σκοπούς προωθήσεως, η Commissioners εξέδωσε για το διάστημα από τον Ιούλιο του 2003 έως τον Δεκέμβριο του 2004 πράξη καταλογισμού φόρου κατά της οποίας η EMI άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή, η οποία συνεκδικάζεται με την προηγούμενη.

14 Υπό τις περιστάσεις αυτές το VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η τελευταία περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως;

2) Ειδικότερα, ποια είναι τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του "δείγματος" κατά την έννοια της τελευταίας περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας;

3) Επιτρέπεται τα κράτη μέλη να ερμηνεύουν περιοριστικά τον όρο "δείγμα" της τελευταίας περιόδου του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, κατά τρόπον ώστε αυτός να καλύπτει:

α) μόνο βιομηχανικά δείγματα, τα οποία δεν έχουν την κανονική μορφή με την οποία το αγαθό διατίθεται προς πώληση στο ευρύ κοινό και προορίζονται για υφιστάμενους ή δυνητικούς πελάτες του κλάδου (έως το 1993) [;]

β) μόνον ένα ή το πρώτο από τα δείγματα που δίδονται από το ίδιο πρόσωπο στον ίδιο αποδέκτη, σε περίπτωση που τα δείγματα είναι πανομοιότυπα ή δεν διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους (μετά το 1993);

4) Επιτρέπεται τα κράτη μέλη να ερμηνεύουν περιοριστικά τον όρο “δώρα μικρής αξίας” του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, κατά τρόπον ώστε να αποκλείονται:

α) δώρα που κατά καιρούς δόθηκαν διαδοχικά στο ίδιο πρόσωπο (έως τον Οκτώβριο του 2003) [;]

β) επιχειρηματικά δώρα που δόθηκαν στο ίδιο πρόσωπο κατά τη διάρκεια δώδεκα μηνών, σε περίπτωση που το συνολικό κόστος τους υπερβαίνει τις 50 GBP (μετά τον Οκτώβριο του 2003);

5) Εφόσον η απάντηση στο [δεύτερο μέρος του τρίτου ερωτήματος] είναι καταφατική και σε περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο προσφέρει παρόμοιο ή πανομοιότυπο δώρο ηχογραφημένης μουσικής σε δύο ή περισσότερα πρόσωπα, τα οποία, λόγω της ιδιότητάς τους, μπορούν να ενισχύσουν τη φήμη του συγκεκριμένου καλλιτέχνη, επιτρέπεται το κράτος μέλος να θεωρεί ότι τα εν λόγω αντικείμενα δόθηκαν στο ίδιο πρόσωπο, μόνο και μόνον επειδή το πρόσωπο αυτό είναι εργοδότης των πρώτων;

6) Διαφοροποιούνται οι απαντήσεις στα [προηγούμενα] ερωτήματα σε περίπτωση που ο λήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο ή εργαζόμενος σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος θα μπορούσε να εκπέσει τον φόρο εισροών που καταβλήθηκε επί των αγαθών που αποτελούν το δείγμα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος όσον αφορά τον όρο «δείγματα», καθώς και επί του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος

15 Με το πρώτο του ερώτημα, σχετικά με τον όρο «δείγματα», καθώς και με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί πώς πρέπει να ερμηνεύεται ο όρος «δείγματα» του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας και, συγκεκριμένα, αν ο όρος αυτός καλύπτει μόνον τα αγαθά που δίδονται υπό μορφή μη διατιθέμενη προς πώληση και μόνον το πρώτο από περισσότερα πανομοιότυπα αγαθά που δίδονται στο ίδιο πρόσωπο.

16 Διαπιστώνεται, καταρχάς, ότι η έκτη οδηγία δεν περιέχει ορισμό του όρου αυτού. Για την ερμηνεία του, πρέπει, συνεπώς, να ληφθούν υπόψη το γράμμα, το πλαίσιο και ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Μαρτίου 2008, C-98/07, Nordania Finans και BG Factoring, Συλλογή 2008, σ. I-1281, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι η διάταξη της πρώτης περιόδου της παραγράφου 6 του άρθρου 5 εξομοιώνει ορισμένες πράξεις για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν έλαβε αντιπαροχή με παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Κατά πάγια νομολογία, σκοπός της διατάξεως αυτής είναι η διασφάλιση ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ, αφενός, του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει αγαθό ή παρέχει υπηρεσία προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του και, αφετέρου, του τελικού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει πανομοιότυπο αγαθό ή υπηρεσία (βλ., μεταξύ άλλων,

απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

18 Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνει η Γερμανική Κυβέρνηση, η φορολόγηση της αναλήψεως αγαθών κατά το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στην αποτροπή περιπτώσεων μη φορολογίας της τελικής καταναλώσεως.

19 Η δεύτερη περίοδος της εν λόγω διατάξεως εισάγει εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν, καθώς εξαιρεί από τη φορολόγηση τις αναλήψεις αγαθών που πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο των αναγκών της επιχειρήσεως, για δώρα μικρής αξίας και δείγματα (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Απριλίου 1999, C-48/97, Kuwait Petroleum, Συλλογή 1999, σ. I-2323, σκέψη 23).

20 Επομένως, η διάταξη της δεύτερης περιόδου της παραγράφου 6 του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται στενά, ούτως ώστε, αφενός, να μη θίγεται ο σκοπός της πρώτης περιόδου και, αφετέρου, να μην καθίσταται άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας η εξαίρεση των δειγμάτων και των δώρων μικρής αξίας (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 17, και της 14ης Ιουνίου 2007, C-434/05, Horizon College, Συλλογή 2007, σ. I-4793, σκέψη 16).

21 Επειδή δεν είναι δυνατόν να δοθεί ενιαίος και εξαντλητικός ορισμός των υποκειμένων σε ΦΠΑ συναλλαγών, καθώς ο αριθμός των αγαθών που μπορεί να είναι αντικείμενο τέτοιων συναλλαγών είναι απροσδιόριστος και τα αγαθά αυτά είναι εντελώς διαφορετικά μεταξύ τους, και λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων εμπορικών περιστάσεων που ενδεχομένως περιβάλλουν εκάστη παράδοση αγαθού, ως δείγματος, σε υποκείμενο στον φόρο, το ζήτημα πρέπει να εξεταστεί σε δύο στάδια. Συγκεκριμένα, πρέπει, πρώτον, να διαπιστωθεί αν τα αγαθά αυτά έχουν τα κοινά ουσιώδη

χαρακτηριστικά των δειγμάτων και, δεύτερον, να εξεταστούν οι ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες παραδόθηκαν.

22 Όσον αφορά το πρώτο στάδιο, τονίζεται ότι η εξαίρεση του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, σχετικά με «αναλήψεις που [...] αφορούν χορήγηση [...] δειγμάτων», αποτυπώνει το γεγονός ότι, στο εμπόριο, η χορήγηση δειγμάτων γίνεται με σκοπό την προώθηση του αντίστοιχου προϊόντος, ούτως ώστε οι υφιστάμενοι και οι δυνητικοί αγοραστές να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν την ποιότητα του προϊόντος και να ελέγξουν αν αυτό διαθέτει τις ιδιότητες που αναζητούν.

23 Επιπλέον, υπό το πρίσμα της πρώτης περιόδου της παραγράφου 6 του άρθρου 5, η σχετική με τα δείγματα εξαίρεση δεν έχει ως σκοπό την απαλλαγή, από τον ΦΠΑ, της παραδόσεως αγαθών προοριζόμενων να καλύψουν τις ανάγκες του καταναλωτή για το συγκεκριμένο προϊόν.

24 Όσον αφορά το δεύτερο στάδιο, απαιτείται, πρώτον, ανάλυση του αν ο όρος «δείγματα» καλύπτει μόνον αγαθά τα οποία δεν έχουν την κανονική μορφή με την οποία το αγαθό διατίθεται προς πώληση στο ευρύ κοινό.

25 Από τη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι σκοπός της εξαιρέσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να είναι η απαλλαγή, από τον ΦΠΑ, αγαθών τα οποία καταλήγουν στην τελική κατανάλωση κατά τρόπο διαφορετικό από τον αναμενόμενο στο πλαίσιο τέτοιων ενεργειών προωθήσεως προϊόντων.

26 Πλην όμως, τα δείγματα αγαθών που είναι πανομοιότυπα με το τελικό προϊόν, όπως αυτό διατίθεται στην αγορά, είναι βέβαιο ότι καταλήγουν στην τελική κατανάλωση.

27 Τούτο, πάντως, δεν δικαιολογεί την ερμηνεία ότι η σχετική με τα δείγματα εξαίρεση καλύπτει μόνον εκείνα που διαφέρουν από το αντίστοιχο προϊόν, διότι, σε πολλές περιπτώσεις, η αξιολόγηση του προϊόντος προϋποθέτει την παράδοση δείγματος πανομοιότυπου προς το τελικό προϊόν.

28 Συγκεκριμένα, διαπιστώνεται ότι, για την αξιολόγηση αγαθών που δίδονται ως «δείγματα», είναι απαραίτητο τα αγαθά αυτά να περιέχουν όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του αντίστοιχου τελικού προϊόντος. Μολονότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα δείγματα έχουν όλα τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του αντίστοιχου προϊόντος, χωρίς όμως να έχουν την οριστική αυτού μορφή, εντούτοις σε άλλες περιπτώσεις, ανάλογα με τη φύση του προϊόντος, ενδέχεται να είναι αναγκαίο η μορφή του δείγματος να αντιστοιχεί ακριβώς προς τη μορφή του τελικού προϊόντος, ούτως ώστε ο καταναλωτής, υφιστάμενος ή δυνητικός, να είναι σε θέση να εντοπίσει τα χαρακτηριστικά του.

29 Τούτο ισχύει ιδίως για τα καλλιτεχνικά έργα και, ειδικότερα, για CD όπως αυτά που αποτελούν αντικείμενο της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα οποία πρέπει να παραδίδονται στην τελική μορφή τους για να είναι δυνατή η αξιολόγησή τους από τον αποδέκτη. Συγκεκριμένα, πρόσωπο που, στο πλαίσιο των καθηκόντων του, παραλαμβάνει CD προκειμένου να εξασφαλίσει την προώθησή του στο κοινό δεν είναι δυνατόν να εκτιμήσει πλήρως την αξία του CD αν δεν έχει τη δυνατότητα να ακούσει όλο το περιεχόμενό του, όπως αυτό θα διατεθεί στην αγορά.

30 Όσον αφορά, δεύτερον, το αν ο όρος «δείγματα» έχει την έννοια ότι ο άμεσος παραλήπτης του δείγματος πρέπει να είναι δυνητικός ή υφιστάμενος αγοραστής του αντίστοιχου προϊόντος, διαπιστώνεται ότι δεν είναι αντίθετη στον σκοπό του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας η παράδοση αγαθών, ως «δειγμάτων», σε πρόσωπο που δεν είναι αγοραστής, αρκεί η παράδοση αυτή να εξυπηρετεί τους σκοπούς της παραδόσεως δείγματος, όπως αυτοί εκτίθενται στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως.

31 Ειδικότερα, στον τομέα των καλλιτεχνικών έργων, η παράδοση δωρεάν αντιτύπων νέων έργων σε ενδιάμεσους, π.χ., δημοσιογράφους ή ραδιοφωνικούς παραγωγούς, οι οποίοι αναλαμβάνουν να κρίνουν την ποιότητα των έργων αυτών και ενδέχεται, ως εκ τούτου, να επηρεάσουν τη φήμη του προϊόντος στην αγορά, αποτελεί μέρος μηχανισμού προωθήσεως του προϊόντος, στο πλαίσιο του οποίου η χρήση του δείγματος αποτελεί εγγενές στοιχείο της διαδικασίας προωθήσεως και αξιολογήσεως του προϊόντος.

32 Όσον αφορά, τρίτον, την πρακτική της προωθήσεως μουσικών ηχογραφήσεων διά της παραδόσεως πολλών αντιτύπων CD σε «plugger», πρακτική που χρησιμοποιείται ειδικά στον τομέα που αποτελεί αντικείμενο της υποθέσεως της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ο όρος «δείγμα» έχει την έννοια ότι, οσάκις ένας υποκείμενος στον φόρο παραδίδει στον ίδιο αποδέκτη ορισμένο αριθμό αγαθών τα οποία δεν διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους, πρέπει να θεωρείται ότι καθένα από τα αγαθά αποτελεί δείγμα ή ότι ως δείγμα μπορεί να χαρακτηριστεί μόνον το πρώτο αντίτυπο.

33 Συναφώς, μολονότι η παράδοση ενός μόνο δείγματος αρκεί ενδεχομένως για την αξιολόγηση του αγαθού, δεν μπορεί, εντούτοις, να γίνει δεκτό ότι η παράδοση περισσοτέρων αντιτύπων ως «δειγμάτων» εξαιρείται εξ ορισμού από το πεδίο εφαρμογής της σχετικής με τα δείγματα εξαιρέσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, διότι η ποσότητα των δειγμάτων που ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να παραδώσει στον ίδιο αποδέκτη, εν προκειμένω στον ενδιάμεσο, εξαρτάται από τη φύση του αντίστοιχου προϊόντος, καθώς και από τη χρήση που πρόκειται να κάνει ο αποδέκτης.

34 Συγκεκριμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, η παράδοση περισσοτέρων ή και μεγάλης ποσότητας δειγμάτων του ιδίου προϊόντος σε συγκεκριμένο αποδέκτη μπορεί να είναι αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών της παραδόσεως δείγματος.

35 Επομένως, στην περίπτωση των μουσικών ηχογραφήσεων, μπορεί να είναι απαραίτητο, για την κριτική και την προώθηση ενός CD, να δοθούν σε ενδιάμεσους πολλά αντίτυπα του CD, ούτως ώστε αυτοί να μπορούν στη συνέχεια να τα δώσουν περαιτέρω σε συγκεκριμένα πρόσωπα, ανάλογα με τη δυνατότητα των προσώπων αυτών να προωθήσουν τη μουσική ηχογράφηση.

36 Το ενδεχόμενο ο αριθμός των αντιτύπων που παραδίδονται στο πλαίσιο αυτό να ανέλθει σε εκατοντάδες όταν μια εταιρία παραγωγής και πωλήσεως μουσικών ηχογραφήσεων, όπως η EMI, αναθέτει σε «pluggers» τη διανομή αντιτύπων των νέων ηχογραφήσεών της δεν θίγει αυτόν καθαυτό τον σκοπό της σχετικής με τα δείγματα εξαιρέσεως, υπό την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των δειγμάτων είναι ανάλογος προς τη φύση του αντίστοιχου προϊόντος και προς τη χρήση που ο «plugger» πρέπει να κάνει ως ενδιάμεσος, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.

37 Ομοίως, το ενδεχόμενο να χρησιμοποιήσει ο «plugger» τα δωρεάν αντίγραφα μουσικών ηχογραφήσεων που του έχουν δοθεί καταχρηστικώς, π.χ. διαθέτοντάς τα προς πώληση, αντί να τα προωθήσει κατά τα συμφωνηθέντα, δεν ασκεί επιρροή όσον αφορά τον χαρακτηρισμό των εν λόγω αντιγράφων ως δειγμάτων.

38 Τα κράτη μέλη, πάντως, μπορούν, προς εξασφάλιση της πλήρους τηρήσεως των ορίων της εξαιρέσεως του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, να υποχρεώνουν τους υποκειμένους στον φόρο που διανέμουν δείγματα για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς τους να λαμβάνουν μέτρα ώστε να μη συντρέχει κίνδυνος καταχρηστικής χρησιμοποιήσεως των δειγμάτων αυτών. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι, π.χ., η επισήμανση ότι πρόκειται για δείγμα ή η θέσπιση συμβατικών διατάξεων περί αστικής ευθύνης των ενδιαμέσων οι οποίοι, όπως οι «pluggers», λαμβάνουν δείγματα προκειμένου να τα προωθήσουν σε άλλα πρόσωπα.

39 Συντρέχει, πάντως, κατάχρηση αν, παρά ταύτα, το δείγμα καταλήξει σε τελικό καταναλωτή κατά τρόπο που δεν συνάδει με την αξιολόγηση του αντίστοιχου προϊόντος.

40 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, όσον αφορά τον όρο «δείγματα», καθώς και στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι «δείγμα», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, είναι το δείγμα προϊόντος που προορίζεται για την προώθηση των πωλήσεων του εν λόγω προϊόντος και καθιστά δυνατή την αξιολόγηση των χαρακτηριστικών και των ιδιοτήτων του, χωρίς το προϊόν να καταλήγει σε τελικό καταναλωτή κατά τρόπο διαφορετικό από τον αναμενόμενο στο πλαίσιο τέτοιων ενεργειών προωθήσεως. Δεν επιτρέπεται διάταξη της εθνικής νομοθεσίας να ορίζει ότι ο όρος αυτός καλύπτει μόνο δείγματα σε μορφή μη διαθέσιμη προς πώληση ή μόνο το πρώτο από σειρά πανομοιότυπων δειγμάτων που δίδονται από υποκείμενο στον φόρο στον ίδιο αποδέκτη, χωρίς να προβλέπεται ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φύση του οικείου προϊόντος και οι εμπορικές περιστάσεις υπό τις οποίες δίδονται τα δείγματα αυτά.

Επί του πρώτου ερωτήματος όσον αφορά τα δώρα μικρής αξίας, καθώς και επί του τέταρτου ερωτήματος

41 Με το πρώτο ερώτημα, όσον αφορά τον όρο «δώρα μικρής αξίας» του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, και με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η διάταξη αυτή απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση επιβάλλουσα ποσοτικούς περιορισμούς όσον αφορά τον αριθμό ή την αξία των δώρων που μπορούν να δίδονται τακτικά ή επί προκαθορισμένο χρονικό διάστημα στο ίδιο πρόσωπο.

42 Χωρίς να απαιτείται να εξεταστεί αν η φράση «μικρής αξίας» αποτελεί έννοια του δικαίου της Ένωσης ή εμπεριέχει έμμεση παραπομπή στο εθνικό δίκαιο, όπως υποστηρίζουν τα κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, διαπιστώνεται, βάσει γραμματικής, συστηματικής και τελολογικής ερμηνείας του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, ότι η διάταξη αυτή δεν περιλαμβάνει τις ενδείξεις που είναι αναγκαίες για τον ομοιόμορφο και ακριβή εννοιολογικό προσδιορισμό της. Επομένως, τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τους κανόνες αυτούς, εφόσον βεβαίως δεν παραγνωρίζουν τον σκοπό και τη θέση της σχετικής διατάξεως στην οικονομία της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, Wollny, Συλλογή 2006, σ. I-8297, σκέψη 28).

43 Πρέπει, συνεπώς, να εξεταστεί αν οι ποσοτικοί περιορισμοί που προβλέπονται από την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές.

44 Όπως υποστηρίζουν τα κράτη μέλη που υπέβαλαν παρατηρήσεις και η Επιτροπή, ο καθορισμός, με διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, χρηματικού ανωτάτου ορίου, όπως το όριο των 50 GBP που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, δεν συνιστά υπέρβαση του περιθωρίου εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη. Τούτο ισχύει και για κανόνα σύμφωνα με τον οποίο το εν λόγω όριο εφαρμόζεται σωρευτικώς στα δώρα που δίδονται στο ίδιο πρόσωπο σε διάστημα δώδεκα μηνών ή ακόμη στα δώρα που αποτελούν μέρος σειράς δώρων ή που δίδονται διαδοχικώς. Συγκεκριμένα, η επιβολή τέτοιων ορίων είναι συμβατή με τους σκοπούς του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, χωρίς να θίγει την πρακτική αποτελεσματικότητα της σχετικής με τα δώρα μικρής αξίας εξαιρέσεως.

45 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, όσον αφορά τον όρο «δώρα μικρής αξίας» του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, καθώς και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν απαγορεύεται εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία θεσπίζει ανώτατο χρηματικό όριο, όπως το όριο των 50 GBP που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, για

τα δώρα που δίδονται στο ίδιο πρόσωπο σε διάστημα δώδεκα μηνών ή ακόμη στα δώρα που αποτελούν μέρος σειράς δώρων ή που δίδονται διαδοχικώς.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

46 Με το πέμπτο ερώτημά του, το οποίο, όπως είναι διατυπωμένο, αφορά μόνον τον όρο «δώρα μικρής αξίας» του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, κατά την εφαρμογή ορισμένων ορίων, επιτρέπεται εθνική κανονιστική ρύθμιση να ορίζει ότι τα δώρα που δίδει υποκείμενος στον φόρο σε διαφορετικά πρόσωπα εργαζόμενα για τον ίδιο εργοδότη θεωρείται ότι δίδονται σε ένα και το αυτό πρόσωπο.

47 Διαπιστώνεται, συναφώς, ότι, όπως προαναφέρθηκε στη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως, τα κράτη μέλη διαθέτουν μεν περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά την ερμηνεία της φράσεως «μικρή αξία», πλην όμως δεν είναι συμβατή με τους σκοπούς του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας τα δώρα που δίδει υποκείμενος στον φόρο σε διαφορετικά πρόσωπα εργαζόμενα για τον ίδιο εργοδότη θεωρείται ότι δίδονται σε ένα και το αυτό πρόσωπο, δηλαδή στον κοινό εργοδότη.

48 Συγκεκριμένα, μια τέτοια εθνική κανονιστική ρύθμιση, ιδίως οσάκις προβλέπει ανώτατο χρηματικό όριο σωρευτικώς εφαρμοζόμενο για τα δώρα που δίδονται στο ίδιο πρόσωπο επί συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, θα καθιστούσε άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας τη διάταξη που απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τα δώρα μικρής αξίας που δίδονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως.

49 Ο χαρακτηρισμός της παραδόσεως αγαθού ως χορηγήσεως «δώρου μικρής αξίας» εξαρτάται από το ποιος είναι ο τελικός παραλήπτης προς τον οποίο σκόπευε ο δωρητής να παραδώσει το δώρο, χωρίς να έχει σημασία, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό αυτόν, η σχέση εργασίας μεταξύ δωρεοδόχου και δωρητή ή το γεγονός ότι περισσότεροι δωρεοδόχοι έχουν τον ίδιο εργοδότη.

50 Κατά συνέπεια, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας αγαθά που αποτελούν «δώρα μικρής αξίας» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής και δίδονται από υποκείμενο στον φόρο σε διαφορετικά πρόσωπα εργαζόμενα για τον ίδιο εργοδότη τεκμαίρεται ότι δίδονται σε ένα και το αυτό πρόσωπο.

Επί του έκτου ερωτήματος

51 Με το έκτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν διαφοροποιούνται οι απαντήσεις στα πέντε πρώτα ερωτήματα σε περίπτωση που λήπτης των «δειγμάτων», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, είναι πρόσωπο πλήρως υποκείμενο στον φόρο, το οποίο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών επί των αγαθών που αποτελούν το δείγμα.

52 Διαπιστώνεται, συναφώς, ότι η διάταξη αυτή δεν προβλέπει διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με τη φορολογική ιδιότητα που έχει ο λήπτης των δειγμάτων.

53 Κατά συνέπεια, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η φορολογική ιδιότητα του λήπτη των δειγμάτων δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση επί των λοιπών ερωτημάτων.

Επί των δικαστικών εξόδων

54 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) «Δείγμα» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, είναι το δείγμα προϊόντος που προορίζεται για την προώθηση των πωλήσεων του εν λόγω προϊόντος και καθιστά δυνατή την αξιολόγηση των χαρακτηριστικών και των ιδιοτήτων του, χωρίς το προϊόν να καταλήγει στην τελική κατανάλωση κατά τρόπο διαφορετικό από τον αναμενόμενο στο πλαίσιο τέτοιων ενεργειών προωθήσεως. Δεν επιτρέπεται διάταξη της εθνικής νομοθεσίας να ορίζει ότι ο όρος αυτός καλύπτει μόνο δείγματα υπό μορφή μη διαθέσιμη προς πώληση ή μόνο το πρώτο από σειρά πανομοιότυπων δειγμάτων που δίδονται από υποκείμενο στον φόρο στον ίδιο αποδέκτη, χωρίς να προβλέπεται ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φύση του οικείου προϊόντος και οι εμπορικές περιστάσεις υπό τις οποίες δίδονται τα δείγματα αυτά.

2) **Ο όρος «δώρα μικρής αξίας» του άρθρου 5, παράγραφος 6, δεύτερη περιόδος, της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνεύεται κατά την έννοια ότι δεν απαγορεύεται εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία θεσπίζει ανώτατο χρηματικό όριο, όπως το όριο των 50 GBP που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, για τα δώρα που δίδονται στο ίδιο πρόσωπο σε διάστημα δώδεκα μηνών ή ακόμη για τα δώρα που αποτελούν μέρος σειράς δώρων ή που δίδονται διαδοχικώς.**

3) **Το άρθρο 5, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας 77/388 απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας αγαθά που αποτελούν «δώρα μικρής αξίας» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής και δίδονται από υποκείμενο στον φόρο σε διαφορετικά πρόσωπα εργαζόμενα για τον ίδιο εργοδότη τεκμαίρεται ότι δίδονται σε ένα και το αυτό πρόσωπο.**

4) **Η φορολογική ιδιότητα του λήπτη των δειγμάτων δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση επί των λοιπών ερωτημάτων.**

(υπογραφές)