UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

30 päivänä syyskuuta 2010 *

Asiassa C-581/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 17.12.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.12.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**EMI Group Ltd**

vastaan

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (esittelevä tuomari) ja D. Šváby,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: N. Jääskinen,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.1.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– EMI Group Ltd, edustajinaan R. Cordara, QC, ja barrister P. Key,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään L. Seeboruth, avustajanaan barrister P. Mantle,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Puolan hallitus, asiamiehenään M. Dowgielewicz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.4.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 5 artiklan 6 kohdan toiseen virkkeeseen sisältyvien käsitteiden ”näytekappaleet” ja ”vähäarvoiset lahjat” tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat EMI Group Ltd (jäljempänä EMI) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja jossa on kyse EMI:n pyynnöstä saada takaisin summat, jotka se oli virheellisesti maksanut arvonlisäverona huhtikuun 1987 ja kesäkuun 2003 välisenä aikana musiikkijulkaisujen myynninedistämistarkoituksessa eri henkilöille toimittamistaan musiikkiäänitteiden ilmaiskappaleista, ja Commissionersin EMI:lle tiedoksi antamasta päätöksestä, joka koski arvonlisäveron maksamista kyseisten kappaleiden luovuttamisesta vuoden 2003 heinäkuun ja vuoden 2004 joulukuun väliseltä ajalta.

**Asiaa koskevat oikeussäännöt**

*Unionin oikeus*

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta

2. tavaroiden maahantuonnista.”

4 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

5 Kuudes direktiivi on kumottu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jonka 16 artiklan 2 kohdan sanamuoto on samankaltainen kuin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen sanamuoto.

*Kansallinen säännöstö*

6 Asiassa sovellettavat kansalliset säännökset sisältyvät vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 5 §:n 1 momenttiin sekä saman lain liitteessä 4 olevan 5 kohdan 1, 2, 2 ZA ja 3 alakohtaan, ja niitä on muutettu useita kertoja pääasiassa kyseessä olevalla ajanjaksolla.

7 Näiden säännösten mukaan, sellaisina kuin niitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä, verovelvollisen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden vastikkeellinen tai muu siirto tai luovutus katsotaan arvonlisäveron alaiseksi tavaran luovutukseksi, lukuun ottamatta liikelahjojen ja näytekappaleiden antamista. Liikelahjoissa poikkeuksen edellytyksenä on, ettei niiden arvo ylitä 50:tä Englannin puntaa (GBP) vuodessa henkilöä kohti. Vuoden 2003 lokakuuhun saakka poikkeus ei koskenut sellaisia lahjoja, jotka olivat osa lahjojen sarjaa. Näytekappaleissa ainoastaan ensimmäinen kappale on verovapaa silloin, kun useita samanlaisia näytekappaleita annetaan samalle henkilölle. Ennen heinäkuuta 1993 tätä vapautusta sovellettiin ainoastaan teollisiin näytteisiin, joita jaettiin muussa kuin tavaroita yleisölle myytäessä käytetyssä muodossa.

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

8 EMI on Englannin oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, joka harjoittaa musiikkiäänitteiden tuotanto- ja myynti- sekä musiikkikustannustoimintaa. Vuodesta 1987 EMI on markkinoinut tuottamiaan uusia äänitteitä toimittamalla niistä ilmaiskappaleita vinyylilevyinä, kasetteina ja CD-levyinä eri henkilöille, jotka pystyvät arvioimaan äänitteen kaupallista laatua ja vaikuttamaan taiteilijan saaman julkisuuden tasoon.

9 Tällaisen markkinointistrategian mukaan ilmaiskappaleita jaetaan muun muassa henkilöille, jotka työskentelevät lehdistössä, radiossa, televisiossa, mainostoimistoissa, vähittäismyyntiliikkeissä ja elokuvateattereissa. EMI on käyttänyt myös pluggereiksi kutsuttuja myynninedistäjiä eli henkilöitä, joilla on mahdollisuus markkinoida äänitteitä audiovisuaalisessa mediassa ja lehdistössä ja jotka jakavat niitä edelleen ilmaiseksi omille yhteyshenkilöilleen, jotka on valittu huolellisesti ja mainittu kutakin uutta CD:n julkaisua varten erikseen laadituissa luetteloissa.

10 Tätä varten EMI tarjoaa musiikkiäänitteitä eri muodoissa; ennen albumin ilmestymistä toimitetaan jaettavaksi äänitettäviä CD-levyjä, joissa on digitaalinen vesileima, joissa vastaanottajan nimi on yksilöity ja jotka mahdollistavat mahdollisten jäljennösten alkuperän jäljittämisen; äänitettäviä CD-levyjä, joissa ei ole vesileimaa ja joita jaetaan valkoisessa pahvikuoressa ennen albumin ilmestymistä; tavallisia CD-levyjä, joissa ei ole vesileimaa ja joita jaetaan pahvikuoressa, jossa on sama kuva kuin varsinaisessa yleisölle myytäväksi tarkoitetussa albumissa, sekä lopullisessa myyntiin tarkoitetussa muodossa olevia CD-levyjä. Viimeksi mainituissa on tarra, jossa lukee ”myynninedistämiseen tarkoitettu kappale – ei jälleenmyytäväksi”. Myynninedistämistarkoituksessa jaetuissa muuntyyppisissä äänitteissä on kaiverrus, jonka mukaan EMI pidättää itsellään kaikki oikeudet äänitteisiin.

11 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan noin 90 prosenttia myynninedistämiseen käytettävistä CD-levyistä lähetetään tietyille ennalta nimetyille henkilöille; suurin poikkeus tästä ovat lähetykset henkilöille, jotka on nimetty heidän yliopistossa tai muussa korkea-asteen oppilaitoksessa harjoittamansa toimen perusteella. Musiikkiäänitteiden ilmaiskappaleiden mahdollisia saajia, joiden EMI arvioi olevan vaikutusvaltaisia musiikkialalla, on yhteensä lähes 7 000. Kunkin äänitteen markkinoinnissa laaditaan erityinen luettelo 200–500:sta äänitteen saajasta. Luettelo sisältää niiden henkilöiden nimet, joilla oletetaan olevan eniten vaikutusvaltaa kyseessä olevan tietyntyyppisen musiikin äänitteiden myynnin edistämisessä. Kun uutta äänitettä ollaan laskemassa markkinoille, EMI jakaa yleensä noin 2 500–3 750 vapaakappaletta. Yksittäinen plugger-markkinoija saattaa saada jopa 600 ilmaiskappaletta edelleen jaettavaksi. Toisaalta äänitteitä saatetaan lähettää erikseen useammalle kuin yhdelle samassa organisaatiossa – kuten BBC:llä – työskentelevälle henkilölle.

12 Vuoden 1987 huhtikuun ja vuoden 2003 kesäkuun välisenä aikana EMI tilitti arvonlisäveron edellä kuvatuilla tavoilla jakelemistaan äänitteistä. Sittemmin EMI totesi, ettei kansallinen lainsäädäntö ole kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen mukainen, joten arvonlisäveron maksaminen ei koskenut kyseistä jakelua, ja vaati Commissionersia palauttamaan näin maksamansa arvonlisäverot. Commissioners hylkäsi päätöksellään EMI:n palautusvaatimuksen, minkä vuoksi EMI nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

13 EMI lakkasi heinäkuussa 2003 ilmoittamasta arvonlisäveroa CD-levyjen ilmaiskappaleiden luovutuksista, minkä vuoksi Commissioners lähetti sille näitä koskevan maksuunpanopäätöksen heinäkuun 2003 ja joulukuun 2004 väliseltä ajalta maksettavasta arvonlisäverosta; EMI nosti myös tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen, jonka käsittely yhdistettiin ensimmäisen kanteen käsittelyyn.

14 Tässä tilanteessa VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6) Vaikuttaisiko edellä oleviin kysymyksiin [1–5] annettaviin vastauksiin se, että vastaanottaja on täysimääräisesti verovelvollinen henkilö tai täysimääräisesti verovelvollisen palveluksessa oleva henkilö, joka voisi (tai olisi voinut) vähentää niiden tavaroiden ostoihin sisältyvän veron, joista näytekappale muodostuu?"

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

*Ensimmäisen kysymyksen näytekappaleiden käsitettä koskeva osa sekä toinen ja kolmas kysymys*

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään ensimmäisellä kysymyksellään, siltä osin kuin se koskee näytekappaleiden käsitettä, sekä toisella ja kolmannella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, miten kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä olevaa näytekappaleiden käsitettä on tulkittava; erityisesti se pyrkii selvittämään, kattaako käsite vain tavarat, jotka on annettu sellaisessa muodossa, jossa niitä ei myydä, ja vain ensimmäisen kappaleen samalle henkilölle annettujen samanlaisten tavaroiden sarjasta.

16 Aluksi on todettava, ettei kuudenteen direktiivin sisälly minkäänlaista kyseisen käsitteen määritelmää. Näin ollen kuudennen direktiivin tulkitsemiseksi on otettava huomioon sen 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus (ks. vastaavasti asia C-98/07, Nordania Finans ja BG Factoring, tuomio 6.3.2008, Kok., s. I-1281, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Mainitun 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä rinnastetaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaisesti arvonlisäveron alaisiin vastikkeellisiin tavaroiden luovutuksiin tietyt toimet, joista verovelvollinen ei saa mitään tosiasiallista vastiketta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällä säännöksellä pyritään turvaamaan sellaisen verovelvollisen, joka ottaa yrityksestään tavaran itselleen tai henkilökunnalleen, yhdenvertainen kohtelu verrattuna samanlaisen tavaran tai palvelun

hankkivaan kuluttajaan (ks. mm. asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005, Kok., s. I-743, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Kuten Saksan hallitus nimittäin toteaa, kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä mainittujen tavaran ottojen verotuksella pyritään estämään tilanteet, joissa lopullista kulutusta ei verotettaisi.

19 Mainitun 5 artiklan 6 kohdan toinen virke on poikkeus tästä säännöstä, koska siinä kuitenkin suljetaan verotuksen ulkopuolelle sellaiset tavaroiden otot, jotka on tehty yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen ja näytekappaleiden antamista varten (ks. vastaavasti asia C-48/97, Kuwait Petroleum, tuomio 27.4.1999, Kok., s. I-2323, 23 kohta).

20 Näin ollen kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen sanamuotoa on tulkittava suppeasti, jotta saman kohdan ensimmäisen virkkeen tavoitteiden toteutumista ei vaaranneta, mutta samalla on huolehdittava siitä, että näytekappaleita ja vähäarvoisia lahjoja koskevan poikkeuksen tehokasta vaikutusta ei poisteta (ks. analogisesti asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004, Kok., s. I-11237, 17 kohta ja asia C-434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4793, 16 kohta).

21 Kun otetaan huomioon se, että on mahdotonta kuvata yhdenmukaisella ja kattavalla määritelmällä niiden hyvin erilaatuisten tavaroiden ääretöntä määrää, joita arvonlisäveron alaiset toimet mahdollisesti koskevat, sekä kullekin toimelle ominainen kaupallinen asiayhteys, jossa verovelvollinen voi antaa kyseisiä tavaroita näytekappaleina, arviointi on tehtävä kahdessa vaiheessa. Ensin on siis selvitettävä, vastaako kyseisten tavaroiden antaminen kaikenlaisille näytekappaleille yhteisiä keskeisiä

ominaispiirteitä, ja toiseksi on tutkittava ne erityiset olosuhteet, joissa verovelvollinen on antanut mainittuja tavaroita.

22 Ensimmäisestä näkökohdasta on todettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä säädetyn poikkeuksen tavoitteena, siltä osin kuin säännös koskee ”tavaroiden ottamista – – näytekappaleiden antamista varten”, on kuvastaa kaupallista todellisuutta eli sitä, että näytekappaleita annetaan tietyn tuotteen, jota näytekappaleet edustavat, myynnin edistämiseksi, ja ne mahdollistavat sen, että mahdollinen tai tosiasiallinen ostaja voi arvioida tuotteen laadun ja selvittää, onko tuotteella hänen toivomansa ominaisuudet.

23 Lisäksi kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan näytekappaleita koskevan poikkeuksen tarkoituksena ei ole vapauttaa arvonlisäverosta sellaista tavaroiden luovutusta, jonka tarkoituksena on tyydyttää kuluttajan kyseiseen tuotteeseen liittyvät tarpeet.

24 Toisen näkökohdan osalta on ensinnäkin arvioitava sitä, voidaanko näytekappaleiden käsite rajata tavaroihin, jotka on annettu sellaisessa muodossa, jossa niitä ei tavallisesti myydä yleisölle.

25 Tämän tuomion 23 kohdasta ilmenee, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toiseen virkkeeseen sisältyvän poikkeuksen tavoitteena ei voida pitää sellaisten tavaroiden vapauttamista arvonlisäverosta, jotka kulutetaan lopullisesti muulla kuin sellaisella tavalla, joka kuuluu mainitunlaisiin myynninedistämistoimiin.

26 Näytekappaleina jaetut tavarat, jotka ovat samoja kuin markkinoille saatettaviksi valmiit lopulliset tuotteet, saattavat kylläkin päätyä lopulliseen kulutukseen.

27 Tällä seikalla ei kuitenkaan voida perustella sitä, että kyseisen näytekappaleita koskevan poikkeuksen piiriin kuuluisivat vain esiteltävästä tuotteesta poikkeavat näytteet, kun otetaan huomioon se, että monissa tapauksissa mainittua tuotetta lopullisessa muodossaan vastaavien näytteiden käyttöön antaminen ennalta on tarpeen arvioinnin kannalta.

28 Jotta nimittäin näytekappaleina toimitettuja tavaroita voidaan arvioida, niillä on oltava kaikki samat keskeiset ominaisuudet kuin esiteltävän tuotteen lopullisella muodolla. Vaikka näytteillä voi tietyissä tilanteissa olla kaikki esiteltävän tuotteen keskeiset ominaisuudet ilman, että niillä on kyseisen tuotteen lopullista muotoa, toisissa tapauksissa voi olla tarpeen tuotteen luonteen mukaan, että näytteet vastaavat täsmällisesti lopullista tuotetta, jotta mahdollinen tai tosiasiallinen ostaja voi saada selville sen ominaisuudet.

29 Tämä koskee muun muassa taidealan tuotteita ja erityisesti pääasiassa kyseessä olevia CD-levyjä, jotka on annettava niiden lopullisessa muodossa, jotta saaja voi täysimääräisesti arvioida niitä. Jos nimittäin CD on annettu henkilölle siinä tarkoituksessa, että hän mainostaa sitä yleisölle työnsä yhteydessä, kyseinen henkilö voi täysin arvioida CD:n arvon vain, jos hänellä on mahdollisuus kuunnella CD:n koko sisältö sellaisena kuin se jaetaan markkinoille.

30 Toiseksi on todettava siitä, edellyttääkö näytekappaleiden käsite tällaisten kappaleiden välittömän saajan olevan niillä esiteltävän tuotteen mahdollinen tai tosiasiallinen ostaja, ettei ole kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen tavoitteen vastaista, että tavaroita voidaan antaa näytekappaleina muulle henkilölle kuin mainitunlaiselle ostajalle, kunhan näytekappaleiden antaminen vastaa sille asetettuja tavoitteita, sellaisina kuin ne on esitetty tämän tuomion 22 kohdassa.

31 Erityisesti taidetuotteiden alalla ilmaiskappaleiden antamisessa uusista taideteoksista välittäjälle, kuten lehden toimittajalle tai radio-ohjelman juontajalle, jonka tehtävänä on arvioida kriittisesti kyseisten teosten laatua ja joka pystyy siis vaikuttamaan tuotteen saamaan näkyvyyteen markkinoilla, on kyse myynninedistämismekanismista, jossa näytekappaleen käyttö on myynninedistämis- ja arviointimenettelyyn olennaisesti liittyvä seuraus.

32 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy siitä erityiskäytännöstä, joka liittyy pääasiassa käsiteltävään alaan ja jonka mukaan musiikkiäänitteiden myyntiä edistetään antamalla CD:stä lukuisia kappaleita plugger-markkinoijalle, onko näytekappaleen käsitteen tulkittava tarkoittavan sitä, että silloin, kun verovelvollinen antaa tietyn määrän tavaroita samalle henkilölle ja kun näiden tavaroiden välillä ei ole mitään olennaista eroa, jokaista niistä voidaan pitää otettuna yrityksen tarpeisiin näytekappaleiden antamiseksi, vai onko päinvastoin niin, että ainoastaan ensimmäistä annettua kappaletta voidaan pitää näytekappaleena.

33 Tästä kysymyksestä on todettava, että vaikka vain yhden näytteen antaminen saattaisi riittää tavaran arvioimiseen, ei voida ajatella, että useamman näytteen antaminen näytekappaleena olisi lähtökohtaisesti suljettu pois kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä säädetyn näytekappaleita koskevan poikkeuksen soveltamisalasta, koska niiden näytekappaleiden määrä, jotka verovelvollinen voi antaa samalle henkilölle eli nyt käsiteltävässä asiassa välittäjälle, riippuu esiteltävän tuotteen luonteesta sekä siitä, miten niiden saajan on niitä käytettävä.

34 Joissakin tapauksissa nimittäin se, että samasta tuotteesta annetaan useampia tai jopa huomattava määrä näytteitä tietylle henkilölle, voi olla tarpeen näytekappaleiden antamisen tavoitteiden täyttämiseksi.

35 Musiikkiäänitteiden tapauksessa voi siis olla CD:n kritiikin ja myynninedistämisen kannalta tarpeen, että kyseisestä CD:stä annetaan useita kappaleita välittäjille, jotta he voivat sitten toimittaa ne kohdehenkilöille sen mukaan, mikä on heidän mahdollisuutensa edistää musiikkiäänitteen myyntiä.

36 Pelkästään sen seikan, että tällaisessa yhteydessä annettujen kappaleiden lukumäärä voi olla useita satoja silloin, kun EMI:n kaltainen musiikkiäänitteiden tuotanto- ja myyntiyhtiö on turvautunut plugger-markkinoijiin uusien äänitteidensä kappaleiden jakelussa, ei sellaisenaan voida katsoa olevan ristiriidassa näytekappaleita koskevalla poikkeuksella tavoitellun päämäärän kanssa, kunhan kappaleiden lukumäärä on suhteutettu esiteltävän tuotteen luonteeseen ja siihen, miten plugger-markkinoijan on niitä välittäjänä käytettävä, minkä selvittäminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

37 Mainittujen ilmaiskappaleiden luokitteluun näytekappaleiksi ei sellaisenaan voi vaikuttaa myöskään se, että plugger-markkinoija mahdollisesti sen sijaan, että se antaisi käyttöönsä annettuja musiikkiäänitteiden ilmaiskappaleita sovittuun tarkoitukseen, käyttää niitä väärin esimerkiksi toimittamalla ne tavanomaisiin jakelukanaviin.

38 Jäsenvaltiot voivat kuitenkin varmistaakseen sen, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä säädetyn poikkeuksen rajoja noudatetaan täysimääräisesti, velvoittaa yritystensä tarpeiden vuoksi näytekappaleita jakavat verovelvolliset ryhtymään varotoimenpiteisiin, jotta vältettäisiin vaara näytekappaleiden käyttämisestä väärin. Tällaisia varotoimenpiteitä voivat esimerkiksi olla velvoite liittää tavaroihin merkintä, josta ilmenee niiden olevan näytekappaleita, tai sellaisten välittäjien, jotka saavat näytekappaleita muille henkilöille toimitettaviksi, kuten plugger-markkinoijien, vahingonkorvausvastuuta koskevat sopimuslausekkeet.

39 Silloin, kun näytekappaleiden antaminen on kuitenkin johtanut sellaiseen lopulliseen kulutukseen, joka ei kuulu niillä esiteltävän tuotteen arviointimenettelyyn, kyseessä on väärinkäyttö.

40 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetty, ensimmäiseen kysymykseen, siltä osin kuin se koskee näytekappaleiden käsitettä, sekä toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettu näytekappale on tuotenäyte, jonka tarkoituksena on edistää kyseisen tuotteen myyntiä ja joka mahdollistaa tuotteen ominaispiirteiden ja ominaisuuksien arvioinnin mutta ei johda muuhun lopulliseen kulutukseen kuin siihen, joka luonnostaan kuuluu tällaiseen myynninedistämistoimintaan. Mainittua käsitettä ei voida rajoittaa yleisesti kansallisessa säännöstössä näytteisiin, jotka on annettu muodossa, jossa tuotetta ei myydä, eikä ensimmäiseen kappaleeseen verovelvollisen samalle henkilölle antamien samanlaisten näytteiden sarjassa, jos kyseisen säännöstön mukaan ei ole mahdollista ottaa huomioon esiteltävän tuotteen luonnetta ja kullekin näytteiden antamiselle ominaista kaupallista asiayhteyttä.

*Ensimmäisen kysymyksen vähäarvoisten lahjojen käsitettä koskeva osa ja neljäs kysymys*

41 Ensimmäisellä kysymyksellään, siltä osin kuin se koskee kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen käsitettä, sekä neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko mainittua säännöstä tulkittava niin, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan määrällisiä rajoituksia sellaisten lahjojen lukumäärälle tai arvolle, joita sama henkilö voi saada säännöllisesti tai tiettynä ennalta määriteltynä ajanjaksona.

42 Sitä ei ole tarpeen tutkia, onko ilmaus ”vähäarvoinen” unionin oikeuden käsite vai implisiittinen viittaus kansalliseen oikeuteen, mutta koska huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot ja Euroopan komissio kannattavat jälkimmäistä tulkintaa, on todettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen sanamuodon, asiayhteyden ja tarkoituksen perusteella mainittuun säännökseen ei sisälly kyseisen ilmaisun yhdenmukaista ja täsmällistä määrittämistä varten tarvittavia tietoja. Jäsenvaltioilla on siis tietty harkintavalta säännöksen tulkinnassa, kunhan ne ottavat huomioon sen tarkoituksen ja aseman kuudennen direktiivin systematiikassa (ks. analogisesti asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8297, 28 kohta).

43 Näin ollen on tutkittava, täyttävätkö pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä asetetut määrälliset rajoitukset nämä edellytykset.

44 Kuten kaikki huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot ja komissio toteavat, se, että kansallisessa säännöstössä on asetettu pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä asetetun kaltainen rahamääräinen raja eli 50 GBP, ei ylitä jäsenvaltioille annettua harkintavaltaa. Sama koskee sääntöä, jonka mukaan mainittua rajaa sovelletaan kumulatiivisesti samalle henkilölle 12 kuukauden aikana annettuihin tai lahjojen sarjaan kuuluviin lahjoihin taikka peräkkäisiin lahjoihin. Tällaiset rajat ovat nimittäin sopusoinnussa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tavoitteiden kanssa eivätkä tee tyhjäksi siinä säädetyn poikkeuksen tehokasta vaikutusta vähäarvoisten lahjojen osalta.

45 Kun otetaan huomioon edellä esitetty, ensimmäiseen kysymykseen, siltä osin kuin se koskee kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen käsitettä, sekä neljänteen kysymykseen on vastattava, että kyseistä käsitettä on tulkittava niin, ettei se ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä asetetun rahamääräisen rajan

eli 50 GBP kaltainen rahamääräinen raja samalle henkilölle 12 kuukauden kuluessa annetuille tai lahjojen sarjaan kuuluville lahjoille taikka peräkkäisille lahjoille.

*Viides kysymys*

46 Viidennellä kysymyksellään, joka sanamuotonsa mukaan koskee vain kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen käsitettä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä sen, voidaanko kansallisessa säännöstössä tiettyjä rajoja sovellettaessa katsoa, että lahjat, jotka verovelvollinen on antanut saman työnantajan palveluksessa oleville henkilöille, on annettu samalle henkilölle.

47 Tästä on todettava, että vaikka jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa ilmaisun ”vähäarvoinen” tulkinnassa, kuten tämän tuomion 42 kohdassa on todettu, kansallinen säännöstö, jossa katsotaan, että verovelvollisen saman työnantajan palveluksessa oleville henkilöille antamat lahjat on annettu samalle henkilölle eli yhteiselle työnantajalle, ei ole sopusoinnussa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tavoitteiden kanssa.

48 Tällainen kansallinen säännöstö poistaisi etenkin silloin, kun siinä säädetään kaikkia samalle henkilölle tiettynä ajanjaksona annettuja lahjoja koskevasta kumulatiivisesta rahamääräisestä rajasta, tehokkaan vaikutuksen siltä säännökseltä, jonka mukaan yrityksen tarpeiden vuoksi annetut vähäarvoiset lahjat on vapautettu arvonlisäverosta.

49 Tavaran antamisen luokittelu vähäarvoiseksi lahjaksi riippuu siitä, kuka oli lahjanantajan mielestä lopullinen lahjansaaja, eikä lahjansaajan ja hänen työnantajansa välisellä työsuhteella tai sillä, että useilla lahjansaajilla on yhteinen työnantaja, ole vaikutusta tähän luokitteluun.

50 Näin ollen esitettyyn viidenteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toinen virke on esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan olettama siitä, että tavarat, jotka ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja vähäarvoisia lahjoja ja jotka verovelvollinen on antanut saman työnantajan palveluksessa oleville henkilöille, katsotaan annetuiksi samalle henkilölle.

*Kuudes kysymys*

51 Kuudennella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä sitä, vaikuttaako viiteen ensimmäiseen kysymykseen annettaviin vastauksiin se, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettujen näytekappaleiden saaja on normaali verovelvollinen, jolla on oikeus vähentää tavarahankintaan, josta näytekappaleiden hankinnassa on kyse, sisältyvä vero.

52 Tästä on todettava, että mainitusta säännöksestä ilmenee, ettei siinä erotella näytekappaleiden saajia niiden verotusaseman mukaan.

53 Näin ollen kuudenteen kysymykseen on vastattava, että näytekappaleiden saajan verotusasemalla ei ole vaikutusta muihin kysymyksiin annettaviin vastauksiin.

## Oikeudenkäyntikulut

54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettu näytekappale on tuotenäyte, jonka tarkoituksena on edistää kyseisen tuotteen myyntiä ja joka mahdollistaa tuotteen ominaispiirteiden ja ominaisuuksien arvioinnin mutta ei johda muuhun lopulliseen kulutukseen kuin siihen, joka luonnostaan kuuluu tällaiseen myynninedistämistoimintaan. Mainittua käsitettä ei voida rajoittaa yleisesti kansallisessa säännöstössä näytteisiin, jotka on annettu muodossa, jossa tuotetta ei myydä, eikä ensimmäiseen kappaleeseen verovelvollisen samalle henkilölle antamien samanlaisten näytteiden sarjassa, jos kyseisen säännöstön mukaan ei ole mahdollista ottaa huomioon esiteltävän tuotteen luonnetta ja kullekin näytteiden antamiselle ominaista kaupallista asiayhteyttä.**

**2) Kuudennen direktiivin 77/388 5 artiklan 6 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen käsitettä on tulkittava niin, ettei se ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä asetetun rahamääräisen rajan eli 50 GBP kaltainen rahamääräinen raja samalle henkilölle 12 kuukauden kuluessa annetuille tai lahjojen sarjaan kuuluville lahjoille taikka peräkkäisille lahjoille.**

**3) Kuudennen direktiivin 77/388 5 artiklan 6 kohdan toinen virke on esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan olettama siitä, että tavarat, jotka ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja vähäarvoisia lahjoja ja jotka verovelvollinen on antanut saman työnantajan palveluksessa oleville henkilöille, katsotaan annetuiksi samalle henkilölle.**

**4) Näytekappaleiden saajan verotusasemalla ei ole vaikutusta muihin kysymyksiin annettaviin vastauksiin.**

Allekirjoitukset