EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

30. september 2010 *

Kohtuasjas C-581/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre'i (Ühendkuningriik) 17. detsembri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. detsembril 2008, menetluses

EMI Group Ltd

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (ettekandja) ja D. Šváby,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: N. Jääskinen,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. jaanuari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– EMI Group Ltd, esindajad: R. Cordara, *QC*, ja *barrister* P. Key,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Seeboruth, keda abistas *barrister* P. Mantle,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Poola valitsus, esindaja: M. Dowgielewicz,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

olles 15. aprilli 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

Otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 5 lõike 6 teises lauses sisalduvaid mõisteid „näidised" ja „väikese väärtusega kingid".

2 Taotlus on esitatud EMI Group Ltd (edaspidi „EMI") ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners") vahelises kohtuvaidluses seoses EMI taotlusega saada tagasi summad, mille ta oli ekslikult käibemaksuna tasunud ajavahemiku eest 1987. aasta aprill kuni 2003. aasta juuni muusikasalvestiste tasuta koopiatelt, mida ta jagas erinevatele isikutele eesmärgiga oma muusikatoodangu müüki edendada, ja seoses Commissionersi poolt EMI-le saadetud nõudega tasuda käibemaksu nimetatud koopiate levitamiselt ajavahemiku eest 2003. aasta juuli kuni 2004. aasta detsember.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import."

4 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 on sõnastatud järgmiselt:

„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."

5 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), mille artikli 16 lõige 2 on sõnastatud sarnaselt kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lausega.

Siseriiklikud õigusnormid

6 Asjassepuutuvaid siseriiklike õigusnorme, mis sisalduvad 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikli 5 lõikes 1 ja nimetatud seaduse 4. lisa punkti 5 alapunktides 1, 2, 2ZA ja 3, on põhikohtuasjas kõne all oleva ajavahemiku jooksul korduvalt muudetud.

7 Praegu kehtivas redaktsioonis näevad need õigusnormid sisuliselt ette, et maksukohustuslasest ettevõtja varade hulka kuuluvate kaupade tasu eest või tasuta üleandmine või võõrandamine on käibemaksuga maksustatav kaubatarne, välja arvatud ärikinkide tegemine ja näidiste jagamine. Ärikinkide puhul on see erand kohaldatav juhul, kui ühele ja samale isikule ühe aasta jooksul tehtavate kinkide maksumus ei ületa 50 naelsterlingit. Kuni 2003. aasta oktoobrini ei kehtinud see erand kinkide osas, mis moodustavad osa kinkide seeriast. Näidiste puhul on käibemaksust vabastatud üksnes esimene näidis juhul, kui ühele isikule jagatakse mitu ühesugust näidist. Enne 1993. aasta juulit kohaldati seda maksuvabastust üksnes sellisel kujul jagatavate töös-tuslike näidiste suhtes, mis üldjuhul ei ole mõeldud müügiks.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 EMI on muusikasalvestiste tootmise ja müügiga ning muusikateoste avaldamisega tegelev Inglise äriühing. Alates 1987. aastast jagab EMI enda poolt toodetud uute muusikasalvestiste müügi edendamiseks tasuta nende salvestiste koopiaid vinüülplaatidel, audiokassettidel ja laserplaatidel (edaspidi „CD-d") erinevatele isikutele, kes suudavad hinnata salvestiste kaubanduslikku kvaliteeti ja mõjutada artisti tuntust.

9 Sellise müügiedenduse strateegia osana jagatakse neid tasuta koopiaid eeskätt isikutele, kes töötavad ajakirjanduses, raadiojaamades, televisioonis, reklaamiagentuurides, jaekaubanduses ja kinos. EMI teeb koostööd ka muusika promootoritega ehk *„plugger"*itega, kellel on võimalik salvestisi reklaamida audiovisuaalsetes massiteabevahendites ja trükiajakirjanduses ning kes neid jagavad, samuti tasuta, oma kontaktisikutele, kes on loetletud iga uue CD ilmumise jaoks spetsiaalselt koostatud vastavaid sihtgruppe sisaldavates nimekirjades.

10 Neil eesmärkidel jagab EMI muusikasalvestisi eri kujul, täpsemalt enne albumi väljaandmist levitamiseks mõeldud digitaalse vesimärgiga märgistatud salvestatavate CD-dena, millel on saaja nimi ja mis võimaldab tuvastada sellest tehtud võimalike koopiate päritolu, märgistamata salvestatavate CD-dena, mis tarnitakse valges kartongümbrises enne albumi väljaandmist, märgistamata tavaliste CD-dena, mis tarnitakse kartongümbrises, millel on sama kujundus nagu avalikkusele müügiks mõeldud põhialbumil, ja CD-dena nende lõpliku müügivalmiduse kujul. Viimased on varustatud kleebisega „müügiedenduseksemplar, ei ole ette nähtud edasimüügiks". Ülejäänud müügiedenduse eesmärgil levitatavad helisalvestised on varustatud tekstiga, mille kohaselt jääb salvestise omandiõigus EMI-le.

11 Eelotsusetaotluse kohaselt saadetakse ligikaudu 90% müügiedenduse CD-dest määratud isikutele nimeliselt ning ainsa erandina saadetakse neid CD-sid isikutele tulenevalt viimaste ametiülesannetest ülikoolis või muus kõrgkoolis. Potentsiaalseid muusikasalvestiste tasuta koopiate saajaid, keda EMI peab muusikavaldkonnas mõjukateks, on kokku ligikaudu 7000. Ühe salvestise müügiedenduse puhuks koostatakse konkreetne nimekiri 200–500 salvestise saajast. Selles nimekirjas on loetletud asjaomast laadi muusika salvestiste müügi edendamisel kõige mõjukamateks peetavate inimeste nimed. Kui uus muusikasalvestis on turuleviimiseks valmis, jagab EMI tavaliselt 2500–3750 selle tasuta koopiat. Üks *plugger* võib levitamiseks saada kuni 600 tasuta salvestist. Samas võidakse salvestise koopiaid saata eraldi erinevatele inimestele, kes töötavad samas organisatsioonis, näiteks BBC-s.

12 Ajavahemikus 1987. aasta aprillist kuni 2003. aasta juunini esitas EMI käibemaksuarvestuse eespool kirjeldatud asjaoludel levitatud salvestiste kohta. Hiljem, asudes seisukohale, et siseriiklikud õigusnormid ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lausega, mille kohaselt ei tule nimetatud tarnelt käibemaksu arvestada, taotles EMI Commissionersilt kõnealuse tarne eest tasutud käibemaksu tagastamist. Kuna Commissioners keeldus käibemaksu tagastamise taotlust rahuldamast, esitas EMI kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

13 Lisaks, kuna EMI lõpetas alates 2003. aasta juulist käibemaksu deklareerimise tasuta müügiedendus-CD-de tarnete kohta, saatis Commissioners EMI-le nende tehingutega seotud maksuteate, mis hõlmas ajavahemikku 2003. aasta juulist kuni 2004. aasta detsembrini ning mille kohta EMI esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, mis liideti esimese kaebusega.

14 Neil asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 viimast lauset käesoleva kohtuasja asjaolusid arvesse võttes?

2. Täpsemalt, millised on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 viimases lauses kasutatud mõiste „näidis" põhitunnused?

3. Kas liikmesriik tohib piirata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 viimases lauses kasutatud mõiste „näidis" tõlgendust 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. aastast)?

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

   1) kinke, mis on osa ühele ja samale isikule eri aegadel korrapäraselt tehtud kinkide seeriast või järjestikustest kinkidest (kuni oktoobrini 2003)?

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

5. Kas liikmesriik võib juhul, kui vastus kolmanda küsimuse teisele osale või neljanda küsimuse mis tahes osale on jaatav ja kui maksukohustuslane annab kahele või rohkemale isikule kingiks ühelaadsed või ühesugused muusikasalvestised, kuna neil isikutel on võimalik tulenevalt oma isikuomadustest mõjutada kõnealuse esitaja tuntuse ulatust, pidada neid kinke ühele ja samale isikule tehtuks üksnes seetõttu, et nimetatud isikutel on üks ja sama tööandja?

6. Kas esimesele kuni viiendale küsimusele antavaid vastuseid mõjutab see, kui kingi saaja või tema tööandja on täismaksukohustuslane, kes võib (või võinuks) maha arvata sisendkäibemaksu, mis kuuluks või kuulunuks tasumisele näidisest koosneva kauba tarnimise eest?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus osas, milles see käsitleb mõistet „näidised", ning teine ja kolmas küsimus

15 Esimese küsimusega – osas, milles see käsitleb mõistet „näidised" – ning teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada seda, kuidas tõlgendada mõistet „näidised" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tähenduses, ja eeskätt seda, kas nimetatud mõiste hõlmab üksnes müügiks mittesaadaoleval kujul jagatavat kaupa ja ainult ühele ja samale saajale jagatud ühesuguste kaupade rühma esimest eksemplari.

16 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et kuues direktiiv ei sisalda kõnealuse mõiste määratlust. Niisiis tuleb selle mõiste tõlgendamisel arvesse võtta kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause sõnastust, konteksti ja eesmärke (vt selle kohta 6. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-98/07: Nordania Finans ja BG Factoring, EKL 2008, lk I-1281, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Sellega seoses tuleb meenutada, et artikli 5 lõike 6 esimese lause kohaselt peetakse teatud tehinguid, mille eest maksukohustuslane tegelikku tasu ei saa, käibemaksuga maksustatavaks tarneks või teenuste osutamiseks tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kõnealuse sätte eesmärk tagada sellise maksukohustuslase, kes kasutab kaupa või osutab teenuseid tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbija, kes omandab sama liiki kauba või kasutab sama liiki teenust, võrdne kohtlemine (vt eelkõige 20. jaanuari

2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck, EKL 2005, lk I-743, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Nagu märgib Saksamaa valitsus, on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 esimeses lauses sätestatud toimingute maksustamise eesmärk ära hoida olukordi, kus lõpptarbimist ei maksustata.

19 Artikli 5 lõike 6 teine lause on nimetatud reeglist erand, kuna selle kohaselt ei kuulu siiski maksustamisele näidiste jagamine või väikese väärtusega kinkide tegemine maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil (vt selle kohta 27. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-48/97: Kuwait Petroleum, EKL 1999, lk I-2323, punkt 23).

20 Seega tuleb kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses kasutatud mõisteid tõlgendada täht-tähelt nii, et see ei kahjustaks artikli 5 lõike 6 esimese lause eesmärke, pidades samas silmas seda, et mõisteid „näidised" ja „väikese väärtusega kingid" käsitlev erand ei kaotaks oma kasulikku mõju (vt analoogia alusel 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I-11237, punkt 17, ja 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-434/05: Horizon College, EKL 2007, lk I-4793, punkt 16).

21 Võttes arvesse seda, et ainsa üheti mõistetava ja kõikehõlmava mõistega on võimatu haarata arvutut hulka väga erinevaid kaupu, mis võivad olla seotud käibemaksuga maksustatavate tehingutega, ja iga tehingu, mille puhul võib maksukohustuslane selliseid kaupu näidistena jagada, konkreetseid majanduslikke asjaolusid, tuleb analüüs teha kahes etapis. Seega tuleb esiteks teha kindlaks, kas asjaomase kauba üleandmine

vastab erinevat liiki näidistele omastele põhitunnustele ja teiseks uurida maksukohustuslase poolt kauba üleandmise konkreetseid asjaolusid.

22 Esimese teguriga seoses tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses sätestatud erandi eesmärk osas, mis käsitleb „näidiste jagamist", on kajastada majanduslikku olukorda, kus sellise toote müügi edendamiseks, mille identne eksemplar näidis on, jagatakse näidiseid, mis võimaldavad hinnata toote kvaliteeti ja kontrollida, kas tootel on need omadused, mida võimalik või tegelik ostja sellelt eeldab.

23 Lisaks – pidades silmas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 esimest lauset – ei ole „näidiseid" käsitleva erandi eesmärk vabastada käibemaksust kaubatarne, mille eesmärk on rahuldada tarbija vajadusi seoses selle tootega.

24 Mis puudutab teist tegurit, siis tuleb esiteks analüüsida küsimust, kas mõistet „näidised" võib piirata kaupadega, mis antakse üle sellisel kujul, mis tavaliselt ei ole avalikkusele müügiks saadav.

25 Käesoleva kohtuotsuse punktist 23 nähtub, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses sätestatud erandi eesmärk ei ole vabastada käibemaksust selliste kaupade tarne, mille tulemus on lõpptarbimine, välja arvatud müügiedendustoimingutele omane tarne.

26 Näidistena levitatavaid kaupu, mis on müügivalmi lõpptootega identsed, võidakse tõesti kasutada lõpptarbimises.

27 Nimetatud asjaolu aga ei õigusta seda, et näidiseid käsitlev erand hõlmab üksnes esitatavast tootest erinevaid eksemplare, arvestades et paljudel juhtudel on selliste tootenäidiste kättesaadavaks tegemine, mis vastavad tootele selle lõplikul kujul, toote hindamiseks vajalik eeldus.

28 Tuleb märkida, et selleks, et „näidisena" tarnitud kaupa hinnata, peavad kaubal olema kõik sellise toote – selle lõplikul kujul – põhiomadused, mida näidis esindab. Kuigi näidiseksemplar võib teatud juhtudel omada kõiki esindatava toote põhitunnuseid, olemata seejuures siiski toode selle lõplikul kujul, võib teistel juhtudel, toote olemusest sõltuvalt, osutuda vajalikuks see, et näidiseksemplar vastaks lõpptootele täpselt, nii et selle tunnused oleksid võimaliku või tegeliku ostja jaoks ilmsed.

29 Eeltoodu on kohaldatav ka kunstivaldkonna toodete, eeskätt selliste toodete nagu põhikohtuasjas arutusel olevate CD-de osas, kuna neid tuleb levitada toote lõplikul kujul selleks, et toote adressaadil oleks võimalik neid täielikult hinnata. Kui CD antakse isikule eesmärgiga, et ta oma ametiülesannetest tulenevalt seda avalikkusele reklaamiks, siis ei saa see isik toodet täiel määral hinnata, kui tal ei ole olnud võimalik kuulata turuleviidava CD sisu tervikuna.

30 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas mõiste „näidised" viitab sellele, et näidise vahetu adressaat on toote, mida see esindab, võimalik või tegelik ostja, siis tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause eesmärgiga ei ole vastuolus see, kui kaupa levitatakse „näidistena" isikule, kes ei ole kõnealune ostja, tingimusel et selline kauba levitamine on kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktis 22 nimetatud näidiste levitamise eesmärkidega.

31 Kunstivaldkonnas tuleneb uute teoste tasuta näidiste jagamine vahendajatele, kelle ülesanne on teoste kvaliteeti kriitiliselt hinnata ja kes võivad seetõttu mõjutada vastava toote levikut turul – nagu ajakirjanikud või raadiosaadete juhid –, eeskätt reklaamimeetodist, mille puhul on näidiste kasutamine olemuslikult seotud toote müügi edendamise ja selle hindamisega.

32 Võttes kolmandaks arvesse konkreetset, põhikohtuasjas arutusel olevas valdkonnas kasutatavat muusikasalvestiste müügi edendamise praktikat, mille puhul antakse *plugger'*itele mitu CD koopiat, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas mõistet „näidis" tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane jagab teatud arvu kaupu samale adressaadile ja need kaubad oma põhiomadustelt üksteisest ei erine, võib igat sellist kaupa pidada näidisena jagatavaks kaubaks või võib selleks pidada üksnes esimest adressaadile antud eksemplari.

33 Isegi kui kauba hindamiseks võib piisata ühest selle eksemplarist, ei saa mitme eksemplari „näidisena" jagamist põhimõtteliselt välja arvata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses sätestatud erandi kohaldamisalast, kuna näidiste hulk, mida maksukohustuslane võib ühele adressaadile – käesolevas asjas vahendajale – jagada, sõltub esindatava toote olemuslikest tunnustest ja eesmärgist, milleks adressaat näidiseid kasutab.

34 Teatud juhtudel võib sama toote mitme või isegi suure hulga eksemplaride ühele konkreetsele adressaadile jagamine olla vajalik näidiste jagamisega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

35 Seega võib muusikasalvestiste puhul olla ühe CD kvaliteedi hindamiseks ja müügi edendamiseks vajalik, et vahendajatele antakse sellest mitu koopiat, et nad annaksid need edasi isikutele, kes kuuluvad vastavasse sihtgruppi, kuna neil on võimalik muusikasalvestiste müüki edendada.

36 Pelka asjaolu, et eeltoodud viisil jagatud eksemplaride arv võib ulatuda sadadesse ühikutesse juhul, kui sellisel muusikasalvestiste tootmise ja müügiga tegeleval äriühingul nagu EMI on võimalik uute salvestiste näidiste jagamisel teha koostööd *plugger*'itega, ei saa iseenesest pidada „näidiseid" käsitleva erandi kehtestamise eesmärkidega vastuolus olevaks, kui eksemplaride arv tuleneb esindatava toote olemuslikest tunnustest ja sellest, mis eesmärgil vahendajatena tegutsevad *„plugger"*'id näidiseid kasutavad – asjaolu, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

37 Ka juhul, kui *plugger* – selle asemel, et kasutada tasuta tema käsutusse antud muusikasalvestiste koopiaid sihtotstarbeliselt – kasutab koopiaid vääralt, näiteks suunates need tavapärastesse müügikanalitesse, ei välista see iseenesest nende tasuta jagatud koopiate määratlemist näidistena.

38 Liikmesriigid võivad ka selleks, et tagada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teises lauses sätestatud erandiga kehtestatud piirangute täielik järgimine, panna maksukohustuslasele, kes jagab näidiseid oma majandustegevuse eesmärgil, kohustuse võtta abinõusid, et vältida seda, et näidiseid kasutatakse vastuolus nende sihtotstarbega. Need abinõud võivad näiteks kujutada endast kohustust varustada näidis märkega selle kohta, et tegemist on näidisega, või sellise lepingu sõlmimist, mille kohaselt tekib tsiviilõiguslik vastutus niisugustel vahendajatel nagu *„plugger"*'id, kes saavad näidiseid teistele isikutele edasi andmiseks.

39 Kui aga näidiste jagamise tulemusel tekib siiski lõpptarbimine, mille eesmärk ei ole näidisega esindatava kauba hindamine, kujutab selline tarbimine endast toote kasutamist vastuolus selle sihtotstarbega.

40 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele – osas, milles see käsitleb mõistet „näidised" – ning teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et „näidis" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tähenduses on toote eksemplar, mille eesmärk on edendada toote müüki ja mis võimaldab hinnata selle tunnuseid ja omadusi, ilma et selle tegevuse tulemusel tekiks muu kui nimetatud müügiedendustegevusega seotud lõpptarbimine. Kõnealust mõistet ei või siseriiklike õigusnormidega üldiselt piirata selliste müügiks mittesaadaoleval kujul jagatavate toote eksemplaridega ja maksukohustuslase poolt ainult ühele ja samale saajale antud ühesuguste kaupade rühma esimese eksemplariga, ilma et need õigusnormid võimaldaksid võtta arvesse näidisega esindatud toote olemuslikke tunnuseid ja iga tehingu, millega näidiseid jagatakse, konkreetseid majanduslikke asjaolusid.

Esimene küsimus osas, milles see käsitleb mõistet „väikese väärtusega kingid", ja neljas küsimus

41 Esimese küsimusega – osas, milles see käsitleb mõistet „väikese väärtusega kingid" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tähenduses – ja neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas nimetatud sätet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, millega kehtestatakse selliste kinkide arvu ja väärtust puudutavad koguselised piirangud, mida tehakse ühele ja samale isikule korrapäraselt või kindla ajavahemiku jooksul.

42 Kuna puudub vajadus teha kindlaks, kas mõiste „väikese väärtusega" on liidu õiguse mõiste või kas see viitab vaikimisi siseriiklikule õigusnormile – märkusi esitanud liikmesriigid ja Euroopa Komisjon toetavad just viimast tõlgendust –, siis tuleb märkida, et pidades silmas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause sõnastust, konteksti ja eesmärke, ei sisalda see säte vajalikke juhiseid kõnealuse mõiste ühetaoliseks ja täpseks määratlemiseks. Seega on liikmesriikidel selle mõiste tõlgendamisel teatav kaalutlusruum tingimusel, et nad ei kaldu kõrvale selle sätte eesmärgist ja asetusest kuuenda direktiivi ülesehituses (vt analoogia alusel 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny, EKL 2006, lk I-8297, punkt 28).

43 Seetõttu tuleb kontrollida, kas sellised nagu põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikes õigusnormides sätestatud koguselised piirangud vastavad neile tingimustele.

44 Nagu väidavad ka kõik märkusi esitanud liikmesriigid ja komisjon, siis sellise nagu põhikohtuasjas arutusel olevates siseriiklikes õigusnormides sätestatud rahalise piirmäära ehk 50 naelsterlingi suuruse piirmäära kehtestamisega ei ületata liikmesriikidele antud kaalutlusõiguse piire. Sama kehtib eeskirja kohta, mille kohaselt kehtib nimetatud piirmäär ka ühele ja samal isikule 12-kuulise ajavahemiku jooksul tehtud kinkide või selliste kinkide kogumaksumuse suhtes, mis moodustavad osa kinkide seeriast või järjestikustest kinkidest. Niisugused piirmäärad on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 eesmärkidega, kahjustamata seejuures seal sätestatud „väikese väärtusega kinke" käsitleva erandi kasulikku mõju.

45 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele – osas, milles see käsitleb mõistet „väikese väärtusega kingid" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tähenduses – ja neljandale küsimusele vastata, et kõnealust mõistet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad sellise nagu

põhikohtuasjas arutusel olevates õigusnormides sätestatud rahalise piirmäära ehk 50 naelsterlingi suuruse piirmäära ühele ja samale isikule 12-kuulise ajavahemiku jooksul tehtud kinkidele või sellistele kinkidele, mis moodustavad osa kinkide seeriast või järjestikustest kinkidest.

Viies küsimus

46 Viienda küsimusega, mis selle sõnastust arvesse võttes ei käsitle mõistet „väikese väärtusega kingid" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tähenduses, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas teatud piirmäärade kohaldamist silmas pidades võib siseriiklike õigusnormide kohaselt maksukohustuslase poolt sellistele erinevatele isikutele jagatud kinke, kellel on üks ja sama tööandja, pidada ühele ja samale isikule tehtud kinkideks.

47 Selles küsimuses tuleb märkida, et kuigi liikmesriikidel on – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 42 – mõiste „väikese väärtusega" tõlgendamisel teatud kaalutlusruum, siis siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt peetakse kinke, mida maksukohustuslane on jaganud erinevatele isikutele, kellel on üks ja sama tööandja, ühele ja samale isikule ehk nende ühisele tööandjale tehtud kinkideks, ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause sõnastusega.

48 Sellised siseriiklikud õigusnormid, eeskätt juhul, kui need näevad ette kindlaksmääratud ajavahemikus ühele ja samale isikule tehtavate kõigi kinkide kogumaksumuse osas rahalise piirmäära, välistavad sellise õigusnormi kasuliku mõju, mille kohaselt on käibemaksust vabastatud majandustegevuse eesmärgil tehtud „väikese väärtusega kingid".

49 Kauba üleandmise määratlemine „väikese väärtusega kingina” sõltub sellest, kes on kauba üleandja poolt määratud kauba lõplikuks saajaks, ning seda määratlust ei mõjuta kauba saaja ja tema tööandja vaheline töösuhe ega asjaolu, et mitmel kauba saajal on üks ja sama tööandja.

50 Järelikult tuleb viiendale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lausega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt peetakse nimetatud sätte tähenduses „väikese väärtusega kinkidena” määratletud kinke, mida maksukohustuslane jagab erinevatele isikutele, kellel on üks ja sama tööandja, tehtuks ühele ja samale isikule.

Kuues küsimus

51 Kuuenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asjaolu, et „näidiste” – kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 teise lause tähenduses – adressaat on täismaksukohustuslane, kellel on õigus arvata maha sisendkäibemaks näidistest koosneva kauba üleandmiselt, mõjutab viiele eelmisele küsimusele antud vastuseid.

52 Selles küsimuses tuleb märkida, et nimetatud sättest tuleneb, et see ei erista näidiste adressaate nende maksustaatuse põhjal.

53 Seega tuleb kuuendale küsimusele vastata, et näidiste adressaatide maksustaatus ei mõjuta ülejäänud küsimustele antud vastuseid.

Kohtukulud

54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. „Näidis" 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 teise lause tähenduses on toote eksemplar, mille eesmärk on edendada toote müüki ja mis võimaldab hinnata selle tunnuseid ja omadusi, ilma et selle tegevuse tulemusel tekiks muu kui nimetatud müügiedendustegevusega seotud lõpptarbimine. Kõnealust mõistet ei või siseriiklike õigusnormidega üldiselt piirata selliste müügiks mittesaadaoleval kujul jagatavate toote eksemplaridega ja maksukohustuslase poolt ainult ühele ja samale saajale antud ühesuguste kaupade rühma esimese eksemplariga, ilma et need õigusnormid võimaldaksid võtta arvesse näidisega esindatud toote olemuslikke tunnuseid ja iga tehingu, millega näidiseid jagatakse, konkreetseid majanduslikke asjaolusid.

2. Mõistet „väikese väärtusega kingid” nõukogu kuuenda direktiivi 77/388 artikli 5 lõike 6 teise lause tähenduses tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad sellise nagu põhikohtuasjas arutusel olevates õigusnormides sätestatud rahalise piirmäära ehk 50 naelsterlingi suuruse piirmäära ühele ja samale isikule 12-kuulise ajavahemiku jooksul tehtud kinkidele või sellistele kinkidele, mis moodustavad osa kinkide seeriast või järjestikustest kinkidest.

3. Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388 artikli 5 lõike 6 teise lausega on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt peetakse nimetatud sätte tähenduses „väikese väärtusega kinkidena” määratletud kinke, mida maksukohustuslane jagab erinevatele isikutele, kellel on üks ja sama tööandja, tehtuks ühele ja samale isikule.

4. Näidiste adressaatide maksustaatus ei mõjuta ülejäänud küsimustele antud vastuseid.

Allkirjad