ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*] SECINĀJUMI,
sniegti 2010. gada 15. aprīlī[1]

I — Ievads

1. Savā darbā "Essai sur le don", kas pirmo reizi tika publicēts 1925. gadā, Marsels Mauss [*Marcel Mauss*], slavens franču antropologs, vēlējās parādīt, ka arhaiskajā sabiedrībā tirdzniecība notika un līgumi tika slēgti dāvinājumu veidā. Kaut arī teorētiski dāvinājumi tiek veikti brīvprātīgi, patiesībā tie ietver pienākumu dot un pienākumu atlīdzināt[2].

2. Tā kā cilvēka daba nav mainījusies, nav pārsteigums, ka Eiropas Savienības likumdevējs, kas pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN") definē kā vispārēju patēriņa nodokli, kas tiek piemērots visiem darījumiem, kurus veic par atlīdzību saistībā ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu[3], nav ņēmis vērā bezmaksas darījumu nominālvērtību[4]. Lielākajā daļā gadījumu, kā būs tālāk redzams, bezmaksas darījumiem tiek piemērots PVN saskaņā ar noteikumiem par piegādi pašam sev[5]. Attiecībā uz dāvanām, kas pasniegtas pārstāvniecības vai izklaides pasākumu ietvaros, tāds pats rezultāts tiek iegūts, izslēdzot šo preču iegūšanu no noteikumu par nodokļa atskaitīšanu piemērošanas jomas[6].

3. Savukārt tādai preču izmantošanai, kas ietver paraugu izsniegšanu vai mazas vērtības

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France, Paris, 2007 (2008. gada atkārtots izdevums), 65. lpp.; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W. W. Norton, Ņujorka — Londona, 1990 (2000. gada atkārtots izdevums), 3. lpp. (tulkojums angļu valodā). Ričards Hailands [*Richard Hyland*] secina, ka problēmas vairākās tiesību sistēmās attiecībā uz to, kādā veidā notiek dāvanu apmaiņa, apstiprina Mausa pieņēmumu, saskaņā ar kuru dāvanu apmaiņa ir sabiedrības uzbūves pamatā. Skat. Hyland, R., *Gifts — A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009, 114. lpp. Taču etnogrāfi ļoti kritizē Mausa metodoloģiju (turpat, 14. lpp.).

3 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā PVN direktīva"), 2. pants.

4 — Šķiet, ka Eiropas Savienības likumdevējs ir iedvesmojies no vecā aforisma "donatio non praesumitur" — attiecībā uz dāvinājumu ir juridiska prezumpcija. Par šo prezumpciju civiltiesību un paražu tiesību sistēmās skat. Kangas, U., *Lahja*, ("The Gift"), Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 1993, 56.–58. lpp.

5 — Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu. Tomēr ir svarīgi uzsvērt, ka kopš 1999. gada 27. aprīļa sprieduma lietā C-48/97 *Kuwait Petrolium* (*Recueil*, I-2323. lpp.) pirmais teikums var attiekties arī uz precēm, kas nodotas bez maksas uzņēmējdarbības nolūkos, ja attiecībā uz tām ir atskaitīts PVN priekšnodoklis.

6 — Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 17. panta 6. punktu nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms no izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, greznuma, vaļasprieku un izklaides izdevumiem.

dāvanu pasniegšanu, netiek piemērots PVN [7]. Ņemot vērā labvēlīgo nodokļu režīmu šādiem darījumiem, nodokļa maksātājiem no viņu ekonomisko interešu viedokļa ir svarīgi zināt precīzu šo jēdzienu saturu. To šķietamā vienkāršība ir maldinoša, ja runa ir, kā šajā gadījumā, par to izmantošanu sarežģītā, ar tādu preču izplatīšanu saistītā kontekstā, kas pārstāv ar autortiesībām aizsargātus darbus.

4. Šis *London VAT and Duties Tribunal* [Londonas PVN un nodokļu tiesas] lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu, kurā izslēgta PVN piemērošana tādai preču izmantošanai, kas ietver paraugu izsniegšanu vai mazas vērtības dāvanu pasniegšanu [8]. Kaut arī 5. panta 6. punkta pirmais teikums jau ticis izvērtēts vairākās Eiropas Savienības Tiesas izskatītās lietās [9], šī ir pirmā reize, kad Tiesai tiek lūgts interpretēt šīs normas otro teikumu.

7 — Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu.

8 — Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkts tagad ir Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "PVN direktīva"), kas, sākot ar 2007. gada 1. janvāri, aizstāj Sesto PVN direktīvu, 16. pants (skat. atbilstības tabulu PVN direktīvas XII pielikumā). PVN direktīvas mērķis ir izklāstīt piemērojamos noteikumus skaidri un racionāli, saskaņā ar labākas tiesību aktu izstrādes principu (preambulas trešais apsvērums).

9 — 1992. gada 6. maija spriedums lietā C-20/91 *de Jong* (*Recueil*, I-2847. lpp.), iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kuwait Petroleum*, 2005. gada 20. janvāra spriedums lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (Krājums, I-743. lpp.), 2001. gada 8. marta spriedums lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp.), 2001. gada 17. maija spriedums apvienotajās lietās C-322/99 un C-323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp.).

II — Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesības [10]

5. Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktā ir noteikts:

"Ja nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzlūko par piegādēm par atlīdzību. Savukārt šādi neuzlūko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām."

10 — Tā kā prejudiciālais jautājums šajā lietā tika uzdots pirms Līguma par Eiropas Savienības darbību (OV 2008, C 115, 47. lpp.) spēkā stāšanās, visā tekstā ir saglabātas atsauces arī uz Eiropas Kopienas dibināšanas līgumu (OV 2002, C 325, 33. lpp.).

Valsts tiesības

6. Piemērojamās tiesību normas ir *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli] 5. panta 1. punkts un minētā likuma 4. pielikuma 5. punkta 1., 2., 2.ZA un 3. apakšpunkts, kas vairākkārt ir tikuši grozīti strīdīgajā laika periodā (kopš 1987. gada aprīļa līdz šim brīdim).

7. Saskaņā ar to pašreizējo versiju šajos noteikumos īsumā paredzēts, ka uzņēmuma — nodokļa maksātāja preču nodošana vai cesija par atlīdzību vai bez atlīdzības tiek uzskatīta par piegādi. Izņēmums ir darījumu dāvanas un paraugu izsniegšana. Attiecībā uz darījumu dāvanām vērtība attiecībā uz personu un attiecībā uz vienu gadu nevar pārsniegt GBP 50 no dāvinātāja izmaksām. Attiecībā uz paraugiem, ja vienai un tai pašai personai ir iedoti vairāki identiski paraugi, tad tikai pirmais paraugs nav apliekams ar nodokli. Līdz 1993. gada jūlijam šis atbrīvojums bija piemērojams tikai attiecībā uz rūpnieciskiem paraugiem, kas tika izsniegti tādā formā, kādā tie parasti netiek piedāvāti pārdošanai.

III — Fakti un uzdotie jautājumi

8. *EMI Group Limited* (turpmāk tekstā — "*EMI*"), sabiedrība, kas darbojas mūzikas izdevniecības un mūzikas ierakstu radīšanas un pārdošanas jomā, izplata mūzikas ierakstu bezmaksas kopijas vinila ierakstu, kasešu un kompaktdisku (turpmāk tekstā — "*CD*") formātā dažādām personām, lai veicinātu tās izdoto jauno mūzikas ierakstu pārdošanu. *EMI* uzskata, ka šāda izplatīšana ir nepieciešama tās uzņēmējdarbībai, jo ļauj novērtēt mūzikas ieraksta komerciālo kvalitāti, kā arī tā konkurētspēju tirgū.

9. Kā daļa no šādas reklāmas stratēģijas *CD* tiek izplatīti personām, kas var ietekmēt patērētāja rīcību (piemēram, personām, kas strādā ar preses izdevumiem, radio stacijās, televīzijas programmās, reklāmas aģentūrās, mazumtirdzniecības vietās vai kinoteātros), un mūziķu aģentiem, sauktiem par "pluggers", kas izplata *CD* savām kontaktpersonām. *EMI* slēdz līgumus ar *pluggers*, kas darbojas gan tās ietvaros, gan ārpus tās, ja tiem ir īpašas zināšanas vai arī ja tie ir pierādījuši sevi kā īpaši veiksmīgus mūzikas ierakstu izplatīšanā.

10. Šajā nolūkā *EMI* izdod mūzikas ierakstus dažādos formātos: kā ierakstāmus kompaktdiskus (turpmāk tekstā — "*CDR*") [11] "ar ūdenszīmi", uz kuriem ir saņēmēja vārds un kuri ļauj noteikt ikvienas iespējamās kopijas izcelsmi, kā *CDR* bez ūdenszīmes, kas tiek izdoti baltā kartona apvākā, kā *CD* "paraugus", kas tiek izdoti kartona apvākā ar to pašu zīmējumu,

11 — *CDR* ir parastā *CD* paveids. Tie tiek ierakstīti *Virgin Record Label*, vienas no *EMI* ierakstu kompānijām, telpās un, izmantojot tās datorus.

kāds ir uz pabeigtā albuma, vai kā "pabeigtus" *CD* to galīgajā formātā, kas ir gatavs pārdošanai. Pēdējiem minētajiem ir uzlīme ar uzrakstu "Kopija reklāmas nolūkos; nav paredzēta pārdošanai", uz pārējiem ir norādīts, ka īpašuma tiesības pieder *Virgin Records Limited*, *EMI* meitas sabiedrībai. Jāteic, ka "gatavās preces" tiek nodotas māksliniekiem, to menedžeriem un izdevējiem, pārstāvjiem un visiem citiem medijiem, kuru rīcībā, pēc *EMI* domām, ir jābūt gatavajai precei.

11. Saskaņā ar rīkojumu par prejudiciālu jautājumu uzdošanu apmēram 90 procenti no reklāmai paredzētajiem *CD* tiek nosūtīti konkrēti norādītām personām. No lietas materiāliem izriet, ka ieraksti var tikt individuāli izsūtīti arī vairākām tādām personām, kas strādā vienā un tajā pašā organizācijā. Vienai dziesmai tiek izdotas apmēram 2500 bezmaksas kopijas, bet albumam — no 3000 līdz 3750 bezmaksas kopijām. Viens *plugger* var saņemt līdz pat 600 bezmaksas kopijām tālākai izplatīšanai. Lai šie skaitļi būtu skaidrāki, ir jāteic, ka, pēc *EMI* domām, vislabāk pārdotajam albumam var būt miljons pārdotu kopiju.

12. No 1987. gada aprīļa līdz 2003. gada sākumam *EMI* maksāja PVN par mūzikas ierakstiem, kas tika izplatīti iepriekš aprakstītajos apstākļos. Uzskatot, ka valsts tiesību akti nav saderīgi ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu un ka līdz ar to PVN nav jāmaksā, *EMI* iesniedza *Commissioners for Her Majesty Revenue and Customs* [Viņas Augstības Ienākumu un muitas dienestam] (turpmāk tekstā — "*Commissioners*") pieteikumu atmaksāt summas, kuras *EMI* bija samaksājusi kā PVN par šiem ierakstiem. Tā kā *Commissioners* noraidīja atmaksāšanas pieteikumu, *EMI* cēla prasību iesniedzējtiesā.

13. Sākot ar 2003. gada jūliju, *EMI* pārstāja maksāt PVN par bezmaksas *CD* izplatīšanu. *Commissioners* tai nosūtīja nodokļu paziņojumu par laika posmu no 2003. gada jūlija līdz 2004. gada decembrim, par kuru *EMI* cēla prasību iesniedzējtiesā.

14. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa vērsās Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

"1) Kā šīs lietas apstākļu kontekstā ir jāinterpretē Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrais teikums?

2) Konkrētāk, kādas ir "parauga" būtiskās pazīmes Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē?

3) Vai dalībvalsts var ierobežot Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minētā jēdziena "paraugs" interpretāciju, to interpretējot kā:

i) rūpniecisku paraugu, kas tiek dāvināts uzņēmuma esošam vai potenciālam klientam formātā, kāds parasti nav pieejams pārdošanā sabiedrībai (līdz 1993. gadam);

ii) tikai vienu vai tikai pirmo no vairākiem paraugiem, ko viena persona ir iedevusi vienam un tam pašam saņēmējam, ja šie paraugi ir identiski vai arī viens no otra būtiski neatšķiras (pēc 1993. gada)?

4) Vai dalībvalsts var ierobežot Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minētās "mazas vērtības dāvanas" interpretāciju tādējādi, lai izslēgtu:

i) tādas preces dāvinājumu, kas veido daļu no vienai personai regulāri nodotu dāvanu sērijas vai virknes (līdz 2003. gada oktobrim);

ii) jebkādas darījumu dāvanas vienai un tai pašai personai 12 mēnešu laika posmā, kuru kopējā vērtība pārsniedz GBP 50 (sākot ar 2003. gada oktobri)?

5) Vai gadījumā, ja atbilde uz iepriekš minēto trešā jautājuma ii) apakšpunktu vai jebkuru ceturtā jautājuma daļu ir apstiprinoša un ja nodokļa maksātājs dod līdzīgu vai identisku mūzikas ieraksta dāvanu divām vai vairākām personām viņu personīgo īpašību dēļ, jo tās ļauj ietekmēt attiecīgā mākslinieka atpazīstamības pakāpi, dalībvalsts var uzskatīt, ka šīs preces ir nodotas vienai un tai pašai personai, tāpēc vien, ka šīs personas nodarbina viens un tas pats darba devējs?

6) Vai atbildes uz iepriekš minēto pirmo līdz piekto jautājumu atšķirtos, ja saņēmējs pats vai viņa darba devējs būtu pilnvērtīgs nodokļa maksātājs, kas varētu

(vai būtu varējis) atskaitīt jebkuru priekšnodokli, kas samaksāts par tādu preču nodošanu, kas ir paraugi?"

A — *Lietas īpašais raksturs*

IV — Sākotnējie apsvērumi

15. Iesniedzējtiesa uzdod vairākus jautājumus, kurus var sagrupēt trijos lielākos jautājumos: i) ko nozīmē "preces izmanto, lai dotu paraugus" (otrais un trešais jautājums), ii) ko nozīmē "preces izmanto, lai dotu mazas vērtības dāvanas" (ceturtais jautājums), iii) vai dāvanu un paraugu saņēmēju statuss ietekmē Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma interpretāciju (piektais un sestais jautājums). Pirmais jautājums ir vispārīgs, un atbilde uz to tiks iekļauta šajā nodaļā, kā arī otrā, trešā un ceturtā jautājuma analīzē.

16. Neraugoties uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu detalizētību, Tiesai šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvaros ir jāinterpretē 5. panta 6. punkta otrais teikums, nevis jāpiemēro tas visai neparastajiem *EMI* lietas faktiem.

17. *CD* ir materiāls formāts, kādā var laist tirgū reālu ierakstu kompānijas preci — ierakstu. Dažos gadījumos tiek izmantoti vairāki alternatīvi "paliekošās kopijas" formāti, lai laistu tirgū vienus un tos pašus ierakstus, piemēram, minidiski, kasetes vai vinila ieraksti. Turklāt ierakstus var izplatīt elektroniski arī internetā. Izņemot tādas modernas izplatīšanas formas kā *online streaming* [apraide tiešsaistē], ieraksta iegūšana īpašumā vienā no iepriekš minētajiem formātiem ļauj to izmantot vairākas, praktiski neierobežotu skaitu reizes.

18. Tāpat ir jāteic, ka ierakstu kompānijai papildus iespējamajām licencēm vai autortiesību nodošanai attiecībā uz mūziku vai dziesmas vārdiem, ko tā var iegūt no sākotnējiem tiesību turētājiem, kā fonogrammas producentei pieder intelektuālā īpašuma tiesības uz ierakstiem saskaņā ar "blakustiesībām", kas izriet no autortiesībām. Tas nozīmē, ka mūzikas ierakstīšanas rezultātā saņemtie ienākumi tiek gūti ne tikai no *CD* pārdošanas, bet arī no citiem avotiem, tādiem kā autoratlīdzība, ko ir samaksājušas, piemēram, apraides sabiedrības ar atbilstošu kolektīvās pārvaldes sabiedrību starpniecību.

19. Šādas ierakstu kompānijas uzņēmējdarbības īpašās iezīmes var izskaidrot *EMI* reklāmas stratēģijas īpatnības, proti, pirmkārt, šķietami liberālo politiku attiecībā uz *CD* bezmaksas kopiju izplatīšanu un, otrkārt, praksi, saskaņā ar kuru tās tiek dāvinātas, ar maziem izņēmumiem, tikai noteiktiem saņēmējiem.

20. Taču ir jāteic, ka interpretācija, kādu attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktu dos Eiropas Savienības Tiesa šajā prejudiciālajā tiesvedībā, būs piemērojama visā ES attiecībā uz dažādu kategoriju nodokļa maksātājiem. Ir jāņem vērā šis plašais konteksts, vienlaikus ievērojot īpatnības attiecībā uz lietu *EMI* un citiem uzņēmumiem, kuru darbība ir saistīta ar intelektuālā īpašuma tiesībām.

21. Turklāt šī lieta attiecas tikai uz preču nodošanu bez maksas, ņemot vērā, ka tiesvedības uzsākšanas brīdī mūzikas ierakstu bezmaksas kopijas bija ietvertas galvenokārt *CD* formātā. Šodien dziesmas tiek bieži pārraidītas internetā, kas līdz ar to turpmāk var radīt jautājumu, vai šāda apraide ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu un kādas var būt tās iespējamās sekas [12]. Tomēr šāda analīze neietilpst šīs lietas izskatīšanā.

22. Tāpat, analizējot šo lietu, ir svarīgi atcerēties, ka Sestās direktīvas noteikumu interpretācijai ir jābūt praktiski īstenojamai, ņemot vērā PVN kā tāda netieša nodokļa īpatnības, kuru iekasē galvenokārt paši nodokļa maksātāji viņu ikdienas uzņēmējdarbībā. Ideālā gadījumā nodokļa maksātājam būtu jāspēj uzreiz identificēt PVN režīmu attiecībā uz darījumu, kas ietilpst likumīgā ikdienas uzņēmējdarbībā, bez nepieciešamības iegūt detalizētu informāciju vai bez papildu administratīvajiem pienākumiem, tādiem kā grāmatvedības uzskaite, kas pārsniegtu parastās prasības, kādas izriet no noteikumu attiecībā uz rēķinu nosūtīšanu un grāmatvedības uzskaiti ievērošanas [13].

12 — Noteikumi attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu ir minēti Sestās PVN direktīvas 6. panta 2. punktā.

13 — Saskaņā ar ESAO [Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas] teikto dati, ko iegūst iestādes, kas iekasē nodokļus no ienākumiem, skaidri parāda, ka lielākajā daļā valstu PVN nodoklis, atklāti runājot, uzliek vislielāko nastu no visiem nodokļiem (2008. gada 22. janvāra ESAO forums par nodokļu administrēšanu: Apakšgrupas — pakalpojumi nodokļu maksātājiem — informatīvs paziņojums, Programmas administratīvo izdevumu, kas izriet no nodokļu likumdošanas, samazināšanai noteiktās valstīs, skat. http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Kopš 2007. gada Eiropas Komisija ar "Rīcības programmas administratīvā sloga samazināšanai Eiropas Savienībā" starpniecību ir pievērsusies administratīvo izmaksu samazināšanai 13 prioritārās nozarēs, tai skaitā PVN nozarē. Attiecībā uz pārējo informāciju un tālāku attīstību saistībā ar šiem priekšlikumiem skat. nodaļu "Labāka regulēšana" Uzņēmējdarbības un rūpniecības ģenerāldirektorāta mājas lapā http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B — *Atšķirība starp paraugiem un dāvanām*

23. Paraugam nav jābūt dāvanai privāto tiesību izpratnē, kaut arī lielākajā daļā gadījumu tas būs dāvana, jo nodokļa maksātājs, kas izsniedz paraugu, parasti vēlas nodot saņēmējam pilnas īpašuma tiesības uz bezmaksas paraugu [14]. Tomēr dažos gadījumos — kā šajā lietā — nodokļa maksātājs var paturēt īpašuma tiesības uz precēm, kas ir nodotas kā paraugi, un tādējādi likumīgi nodrošināt, ka nosacījumi un ierobežojumi attiecībā uz izmantošanu un tālāku nodošanu saņēmējam ir formāli saistoši. Savukārt dāvināšana nozīmē, ka saņēmēji iegūst pilnas īpašuma tiesības uz precēm, un vairākās tiesību sistēmās devēja iespēja noteikt nosacījumus, kas ierobežo saņēmēja pilnvaras brīvi rīkoties ar saņemto priekšmetu kā dāvanu, var būt ierobežota vai vispār nepastāvēt.

24. Tomēr es uzskatu, ka iespējamā atšķirība privātajās tiesībās starp paraugiem un dāvanām, kas var rasties individuālos gadījumos, nav atbilstoša PVN mērķiem, jo "preču piegāde" attiecas nevis uz īpašuma tiesību nodošanu privāto tiesību izpratnē, bet gan uz materiāla īpašuma jebkādu nodošanu, kas dod tiesības saņēmējam rīkoties ar to kā īpašniekam [15].

25. Turklāt šie divi jēdzieni daļēji pārklājas tādā izpratnē, ka paraugi parasti tiek doti kā dāvanas, proti, neiebilstot, ka īpašuma tiesības paliek nodokļa maksātājam, kura rīcībā ir dāvana. Otrkārt, Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minētās dāvanas nevar uzskatīt par paraugiem, jo tās nav dotas ar tādu mērķi un tām nav paraugam piemītošo pazīmju. Tādējādi laiku pa laikam ir iespējams, ka pastāv paraugi, kas nav dāvanas, dāvanas, kas nav paraugi (lielākajā daļā gadījumu), vai paraugi, kas ir arī dāvanas (daudzos gadījumos).

26. Tādējādi, pat ja fakts, ka visi paraugi nav dāvanas, teorētiski padara spēkā neesošu argumentu, saskaņā ar kuru visi mazas vērtības paraugi automātiski ir mazas vērtības dāvanas, es neuzskatu, ka tam ir kāda nozīme Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā

14 — Attiecībā uz dāvanas definīciju dažādās tiesību sistēmās skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto *Hyland* (127.–217. lpp.). Pēc *Hyland* domām, dāvana kā salīdzinošo tiesību objekts ir definēta, ņemot vērā tās bezmaksas raksturu, subjektīvo elementu (dāvināšanas nolūku), tās nodošanu *inter vivos* un dāvanas priekšmetu kā elementu, kas to atšķir no citām tiesību nodošanām bez maksas. Ir interesanti norādīt, ka, pēc *Hyland* domām (132. lpp.), dāvanas parasti tiek dotas no citas tirgus nozares, nevis no tās, kurā darbojas attiecīgā persona, pat ja attiecīgā persona apsver jautājumu par uzņēmumu apvienību dāvanām (233.–237. lpp.).

15 — Kā jaunāko judikatūru šajā ziņā skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-111/05 *Aktiebolaget NN* (Krājums, I-2697. lpp., 32. punkts), 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-223/03 *University of Huddersfield* (Krājums, I-1751. lpp., 43. punkts) un 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts).

teikuma piemērošanā. Šī tiesību norma attiecas uz jebkādas vērtības paraugiem neatkarīgi no tā, vai formāli tie ir uzdāvināti saņēmējam, un uz visām mazas vērtības dāvanām neatkarīgi no tā, vai tās vienlaicīgi var tikt uzskatītas arī par paraugiem.

28. Taču Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrais teikums, kā liecina tā formulējums, ir atšķirīgs [17]. No sagatavošanas dokumentiem izriet, ka otrais teikums ir balstīts uz ideju, saskaņā ar kuru paraugi un mazas vērtības dāvanas pretēji vispārējam noteikumam nav jāuzskata par ar nodokli apliekamiem darījumiem [18].

C — *Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma mērķi*

29. Ņemot vērā iepriekš minēto, mērķis nodrošināt, lai preces, no kuru vērtības tiek atskaitīts PVN priekšnodoklis, nepaliktu neapliktas ar PVN, nevar būt identisks Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma mērķim, jo tādējādi izņēmums, saskaņā ar kuru "preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas", zaudētu savu nozīmi.

27. Tiesa jau vairākkārt ir izvērtējusi Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmā teikuma mērķus un vairākkārt atzinusi, ka šīs normas mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret dažādiem attiecīgo preču gala patērētājiem, nodrošinot, ka preču galīgā izmantošana tiek aplikta ar PVN, ja ir ticis atskaitīts priekšnodoklis [16].

30. Manuprāt, otrā teikuma mērķim ir jāparāda uzņēmējdarbības realitāte, saskaņā ar kuru paraugi un mazas vērtības dāvanas var būt nepieciešamas, lai reklamētu uzņēmumu un tā preces. Nav cita iemesla, kādēļ likumdevējs būtu vēlējies šādas preces izslēgt no tāda pamatnoteikuma par PVN noteikšanu piemērošanas jomas, saskaņā ar kuru preču izmantošana, ko veic gala patērētāji, ir apliekama ar PVN. Attiecībā uz paraugiem — to galvenais mērķis ir nevis apmierināt gala patērētāja vajadzības, bet gan palielināt attiecīgā nodokļu

16 — Vairāki spriedumi attiecas uz preču, kas sākotnēji tika nopirktas uzņēmējdarbības vajadzībām, izmantošanu privātām vajadzībām: iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Hotel Scandic*, 23. punkts; lietā *Backsi*, 45. punkts; apvienotajās lietās *Fischer* un *Brandenstein*, 56. punkts, un lietā *de Jong*, 15. un 18. punkts. Atbalstot mērķi nodrošināt, ka galīgā izmantošana tiek aplikta ar PVN, pirmais teikums tomēr ir vienādi piemērojams arī preces izmantošanai uzņēmējdarbības vajadzībām, ja ir ticis atskaitīts PVN priekšnodoklis: iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kuwait Petroleum*, 20.–22. punkts. Savos secinājumos lietā *Kuwait Petroleum* ģenerāladvokāts Fenelijs [*Fennelly*] konstatēja, ka Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pieņemšanas vēsture rāda, ka šīs tiesību normas mērķis bija nodrošināt, lai par precēm, par kurām nav samaksāts priekšnodoklis, tiek samaksāts nodoklis, ja tās vēlāk tiek nodotas bez maksas ar izmantošanu privātām vajadzībām nesaistītu iemeslu dēļ.

17 — Kā ģenerāladvokāts Fenelijs norādījis iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Kuwait Petroleum* secinājumos, ar vārdu "savukārt" ir uzsvērta atšķirība starp Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo un otro teikumu. Šis ir nozīmīgs novērojums, kaut arī šis vārds nav ietverts visās valodu versijās.

18 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kuwait Petroleum*, 23. punkts. Skat. arī ģenerāladvokāta Fenelija secinājumu spriedumam lietā *Kuwait Petroleum* 26. punktu.

maksātāja noslēgto darījumu skaitu [19]. Attiecībā uz to, ka uzņēmuma vajadzībām "preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas", likumdevējs ir apzināti nolēmis pieļaut, ka šīs preces izmanto galīgam patēriņam, nepiemērojot PVN.

D — *Konteksts*

31. Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minētajai izmantošanai ir jānotiek uzņēmējdarbības nolūkos. Tāpēc es uzskatu, ka gala patēriņa neaplikšana ar PVN nerada nekādus draudus attiecībā uz faktu, ka nodokļa maksātājs bez maksas nodod preces kā paraugus vai dāvanas personām, kurām ar viņu nav nekādu tirdzniecības attiecību. Šādi darījumi bez atlīdzības uzņēmuma vajadzībām, šķiet, tiek slēgti tikai tad, ja to pamato būtiski reklāmas vai mārketinga apsvērumi.

32. Tāpēc Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma kontekstā es neredzu būtisku risku attiecībā uz izvairīšanos no PVN atšķirībā no pirmā teikuma, kurā izcelta acīmredzama problēma saistībā ar sajaukšanas risku starp precēm, kas nopirktas uzņēmējdarbības un privātām vajadzībām. Pirmā teikuma formulējums atklāj būtiskus ekonomiskus pamudinājumus gan fiziskām personām, kas pašas ir arī nodokļa maksātājas, gan tām personām, kas varētu izmantot šādu sajaukšanas iespēju sev par labu.

33. Attiecībā uz lietas apstākļiem — *EMI* un Apvienotās Karalistes viedokļi nesakrīt attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma vietu PVN sistēmā.

34. *EMI* apgalvo, ka otrais teikums atbilst vispārējam noteikumam, saskaņā ar kuru ir jābūt atlīdzībai, lai varētu iekasēt PVN [20], savukārt Apvienotā Karaliste apgalvo, ka otrais teikums ir izņēmums vispārējam noteikumam, kas ir paredzēts pirmajā teikumā, proti, ka PVN tiek piemērots saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu. Tās ar minētajiem apsvērumiem domā, kas izriet arī no fakta, ka Apvienotā Karaliste atsaucas uz ģenerāladvokāta Fenelija secinājumu spriedumam lietā *Kuwait Petroleum* 27. punktu, ka, ja ir ticis atskaitīts PVN priekšnodoklis, tad ir jāmaksā

19 — Tas tā ir, neraugoties uz faktu, ka dažos gadījumos paraugi var tikt patērēti. Attiecībā uz šī jautājuma dziļāku analīzi skat. tālāk 60.–70. punktu.

20 — Šis apsvērums atspoguļo labi zināmu noteikumu, saskaņā ar kuru PVN nevar piemērot nevienai tādai summai, kas pārsniedz summu, kādu ir samaksājis gala patērētājs (1996. gada 24. oktobra spriedums lietā C-317/94 *Elida Gibbs*, *Recueil*, I-5339. lpp., 19. punkts).

arī pats PVN. Tādējādi, tā kā otrais teikums neatbilst šādai loģikai, tas ir jāuzskata par izņēmumu no vispārēja noteikuma.

35. Abām divām savā ziņā ir taisnība. Problēma ir tajā apstāklī, ka lietas dalībnieces par savu atskaites punktu izmanto divus dažādus vispārīgos noteikumus: *EMI* izmanto atlīdzību kā "vispārīgo noteikumu", savukārt Apvienotā Karaliste kā "vispārīgo noteikumu" izmanto jēdzienu: galīgās izmantošanas aplikšana ar nodokli.

36. Manuprāt, Apvienotās Karalistes formulējums otrajam teikumam labāk atbilst Tiesas judikatūrai, kurā ir interpretēts Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkts.

37. Kā izriet no Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta mērķiem, kas ir minēti šo secinājumu 27.–32. punktā, nolūks, kāpēc tiek uzlikts nodoklis preču nodošanai bez maksas, ir nodrošināt PVN sistēmas neitralitāti, lai precēm, no kuru vērtības ticis atskaitīts PVN priekšnodoklis, varētu piemērot PVN. "Pre[ču] izmanto[šanas], lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas", izslēgšana kā tāda ir jāuzskata par izņēmumu no šī noteikuma, jo PVN priekšnodoklis ir atskaitāms arī tad, ja pats PVN nav samaksāts.

38. Sekojot ģenerāladvokāta Fenelija secinājumiem, Tiesa patiešām spriedumā lietā *Kuwait Petroleum* norādīja, ka Sestās PVN direktīvas sagatavošanas dokumenti parāda, ka 5. panta 6. punkta otrais teikums ir balstīts uz ideju, ka paraugi un mazas vērtības dāvanas pretēji vispārējam noteikumam nav jāuzskata par ar nodokli apliekamiem darījumiem [21].

39. Tāpēc otrais teikums ir jāuzskata par izņēmumu no vispārējā noteikuma, kas ir ietverts Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā, kas apstiprina PVN pamatprincipu, proti, ka tas ir jāpiemēro piegādēm, kuru rezultātā prece nonāk pie gala patērētāja, tai skaitā, ja piegāde ir bijusi bez maksas [22].

40. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru izņēmums ir jāinterpretē šauri [23]. Tomēr fakts, ka noteikumi, kuros paredzēta atbrīvošana no nodokļa, ir jāinterpretē šauri, nenozīmē, ka termini, kas tiek izmantoti, lai formulētu

21 — Skat. iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Kuwait Petroleum*, 23. punkts, un ģenerāladvokāta Fenelija secinājumus šajā lietā, 26. punkts.

22 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās Direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. pantā ir izklāstīta galvenā ideja, uz kuru ir balstīta PVN sistēma, proti, piemērot nodokli preču gala patērēšanai.

23 — Skat. 1989. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, I-1737. lpp., 13. punkts) un 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-434/05 *Horizon College* (Krājums, I-4793. lpp., 16. punkts).

atbrīvojumus, ir jāinterpretē tā, lai šie atbrīvojumi zaudētu to iespējamo ietekmi [24].

V — Frāzes "preces izmanto, lai dotu paraugus" nozīme

41. Ar pirmo, otro un trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, kā ir jāinterpretē frāze Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktā "preces izmanto, lai dotu paraugus" un vai šī direktīvas norma aizliedz noteikt ierobežojumus valsts tiesību aktos. Vai frāzi "preces izmanto, lai dotu paraugus" var ierobežot ar: i) rūpniecisku paraugu formātā, kāds parasti nav pieejams esošam vai potenciālam klientam, vai ar ii) pirmo no vairākiem paraugiem, kas izsniegti vienam un tam pašam saņēmējam?

42. Komisija pareizi apgalvo, ka šīs frāzes interpretācijai ir jābūt vienveidīgai. Šādu uzskatu apstiprina vispārējais mērķis, kas ir izklāstīts Sestās PVN direktīvas preambulā, saskaņā ar kuru ir jānodrošina vienāda šīs direktīvas noteikumu piemērošana [25]. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru gan no Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet prasība, ka Savienības tiesību norma, kurā nav nevienas skaidras norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai varētu noteikt tās nozīmi un piemērošanas jomu, parasti visā Eiropas Savienībā ir interpretējama autonomi un vienveidīgi [26].

43. Vācijas valdība par atskaites punktu piedāvā izmantot paraugu definīciju, kas ir ietverta Padomes 1983. gada 28. marta Regulā (EEK) Nr. 918/83, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (turpmāk tekstā — "Muitas nodokļu regula") [27]. Šajā regulā paraugi ir definēti kā preces, kuru vērtība ir niecīga un kuras var izmantot, lai saņemtu šāda tipa preču pasūtījumus to importēšanai muitas teritorijā [28]. Šajā ziņā "preču paraugi" ir definēti kā vienības, kas pārstāv preču kategoriju, kuru pasniegšanas veids un daudzums attiecībā pret vienām un tām pašām precēm vai kvalitāte izslēdz to

24 — 2004. gada 18. novembra spriedums lietā C-284/03 *Temco Europe* (Krājums, I-11237. lpp., 17. punkts), ģenerāladvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumu šajā lietā 37. punkts.

25 — Sestās PVN direktīvas preambulas sešpadsmitais apsvērums.

26 — Kā vienu no pēdējiem spriedumiem šajā ziņā skat. 2008. gada 6. marta spriedumu lietā C-98/07 *Nordania Finans* un *BG Factoring* (Krājums, I-1281. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 — OV L 105, 1. lpp.

28 — Muitas nodokļu regulas 91. pants.

izmantošanu jebkādam citam mērķim, izņemot pasūtījumu veikšanu [29].

44. Muitas nodokļu regulā ietverto pieeju, kuras mērķis ir panākt, lai paraugi, kas šķērso Eiropas Savienības muitas robežu, tiktu vērtēti vienveidīgi, es neuzskatu par īpaši noderīgu PVN kontekstā, kurš prasa, lai tiktu ņemta vērā likumīga uzņēmējdarbības prakse, vienlaikus izvairoties no tā, ka preces, kas it kā tiek pasniegtas kā paraugi, patiesībā nonāk pie gala patērētāja.

45. Muitas nodokļu regulai ir īpašs mērķis, proti, atbrīvojumu no ievedmuitas vai izvedmuitas nodokļiem piešķiršana [30]. Šādā īpašā kontekstā uzsvars vairāk tiek likts uz preču fizisko raksturojumu, taču šajā lietā galvenā loma analīzē ir saņēmējam.

46. Izvērtējot, vai runa ir par to, ka "preces izmanto, lai dotu paraugus" Sestās PVN direktīvas izpratnē, ir jāņem vērā visi atbilstošie apstākļi. Veicot šādu analīzi, manuprāt, ir svarīgi analizēt dažādus preču paraugu saņēmējus, kā arī attiecīgo preču fiziskās iezīmes.

A — *Paraugu saņēmēji*

47. Saņēmēja viedoklis ir svarīgs, izvērtējot attiecības starp paraugu un galīgo preci, daudzumu, kādā paraugi var tikt nodoti, viena parauga vērtību un risku, ka paraugs nozīmīgā veidā var kļūt par gala patēriņa preci. Tas man liek secināt, ka frāze "preces izmanto, lai dotu paraugus" ir jāanalizē, ņemot vērā paraugu dažādus saņēmējus.

48. Manuprāt, ir trīs dažāda veida paraugu saņēmēji. Lai pareizi interpretētu Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu, ir jāiekļauj viņi visi. Pretējā gadījumā atkarībā no tā, kam paraugi tiek nodoti, viena veida izmantošana tiktu uzskatīta par izmantošanu, lai dotu paraugus, savukārt cita netiktu šādi kvalificēta, neraugoties uz to, ka pēdējā gadījumā izmantošanai ir tāda pati komerciāla nozīme kā izmantošanai pirmajā

29 — Starptautiskās konvencijas komerciālu paraugu un reklāmas materiālu importēšanas atvieglošanai III pantā ir ietverta cita, līdzīga paraugu definīcija (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētās Muitas nodokļu regulas 1. panta 1. punkts.

gadījumā. Tiesību aktos paredzētam ierobežojumam attiecībā uz paraugu, kas var tikt nodoti vienam saņēmējam, skaitu, piemēram, var būt dažāda ietekme atkarībā no tā, vai saņēmējs ir uzņēmums vai patērētājs.

49. Pirmās kategorijas saņēmēji ir gala patērētāji, kas paraugus saņem tieši no attiecīgā uzņēmuma. Tipisks piemērs būtu pārtikas preces paraugs, kas tiek iedots klientam, kas apmeklē vietējo veikalu.

50. Otrās kategorijas saņēmēji ir uzņēmumi, kas saņem paraugus to rūpnieciskām vai tirdzniecības vajadzībām. Tajā ietilpst paraugu izmantošana kvalitātes nodrošināšanas nolūkos. Tāpat uzņēmumi var saņemt paraugus, lai tos nodotu gala patērētājiem vai demonstrētu tā, ka gala patērētājs var attiecīgo preci izmēģināt [31].

51. Trešās kategorijas saņēmēji ir personas, kas darbojas kā starpnieki starp uzņēmumiem un sabiedrību, piemēram, personas, kas to īpašā stāvokļa dēļ var palielināt preces atpazīstamību tirgū vai ietekmēt patērētāju lēmumus. Tajā ietilpst ne tikai radio dīdžeji, kā tas ir šajā lietā, bet arī saņēmēju grupas, piemēram, universitāšu pasniedzēji vai grāmatu kritiķi, kas saņem grāmatu kopijas izvērtēšanai.

52. Šādi saņēmēji var būt gan fiziskas personas, kas tiek nodarbinātas vai ir pašnodarbinātas personas, gan arī uzņēmumi.

53. Man šķiet, ka saņēmēji šajā lietā galvenokārt ietilpst trešajā kategorijā. Personas, kas strādā presei, saņem *CD* paraugus, lai varētu paziņot savu viedokli sabiedrībai. Tas pats attiecas uz radio staciju dīdžejiem. Attiecībā uz televīzijas programmām, reklāmas aģentūrām, mazumtirdzniecības vietām un kinoteātriem — *CD* izplatīšana pa šiem kanāliem acīmredzami ļauj nodot informāciju plašākai sabiedrībai, nevis tikai šo preču gala patērētājiem.

54. Attiecībā uz *pluggers* man nešķiet, ka tie būtu jāvērtē atšķirīgi no citām personām, kas darbojas kā starpnieki, jo arī viņu uzdevums ir izteikt un nodot viņu kā kvalificētu

31 — Šķiet, ka Apvienotā Karaliste šādas kategorijas saņēmējus uzskata par tādiem, kas noteiktos gadījumos ir atbrīvoti no nodokļa samaksas. Kā tika apgalvots tiesas sēdē, Viņas Augstības Ienākumu un muitas dienesta vadlīnijas, šķiet, izslēdz i) paraugus, kas ir nodoti, lai pārbaudītu nodrošināto kvalitāti, un ii) paraugus, kas ir nodoti mazumtirgotājiem, lai viņi tos izplatītu patērētājiem, no vispārējā noteikuma, kas ierobežo paraugu, kas var tikt izsniegti vienam mazumtirgotājam, skaitu (skat. http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

ekspertu vērtējumu attiecībā uz precēm un tādējādi piedalīties preču virzīšanā tirgū [32].

interpretāciju nevar balstīt tikai uz šo vispārīgo mērķi, kāds ir attiecīgajam nodokļa maksātājam.

B — *Parauga raksturojums*

56. Turklāt ir plaši atzīts, ka parauga galvenais uzdevums ir būt par piemēru vienībai, kas tiek uzskatīta par preci PVN piemērošanas nolūkā. Man tas šķiet pareizi. Parauga pamatmērķis ir būt par piemēru precei, kādu nodokļa maksātājs virza tirgū kā ražotājs, izplatītājs, tirgotājs, aģents vai cits starpnieks vai palīgs. Tas nozīmē, ka paraugs atšķirībā no dāvanas ir jāizgatavo, jāizplata vai jālaiž tirgū attiecīgajam nodokļa maksātājam vai arī tam ir jābūt citai komerciālai saiknei ar preces pārdošanu nākotnē [33].

i) Paraugs reklamē attiecīgo preci kā piemēru

55. *EMI* un Komisija ir vienisprātis, ka paraugi tiek doti preču reklamēšanai. Manuprāt, nevar apšaubīt, ka "preces izmanto[šanas], lai dotu paraugus" mērķis ir saistīts ar reklāmu un mārketingu, it īpaši tāpēc, ka tiek prasīts, lai šāda izmantošana notiktu uzņēmējdarbības vajadzībām. Tomēr šāds vispārējs mērķis ir arī dāvanām, kas tiek nodotas uzņēmējdarbības nolūkos neatkarīgi no tā, vai tās ir dāvanas ar mazu vērtību, vai dāvanas, kas nodotas izklaides nolūkos. Tāpēc "preces izmanto[šanas], lai dotu paraugus"

57. Tomēr ne visa izmantošana, kas ietver tādu preču izplatīšanu bez maksas un reklāmas nolūkos, kurām ir saikne ar nodokļa maksātāja uzņēmējdarbību, var uzskatīt par "preces izmanto[šanu], lai dotu paraugus".

58. Piemēram, ja atlikušie tādu preču krājumi, kas vairs netiek ražotas, tiek izplatīti patērētājiem kā bezmaksas dāvanas, tad šo preču gadījumā nevar runāt par "pre[ču]

32 — Attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minēto izmantošanu nav svarīgi, vai parauga došanai ir pretēja ietekme no reklāmas viedokļa, kā tas var būt gadījumā, ja parauga saņēmējs preci novērtē negatīvi.

33 — Piemēram, paraugu precei, kas vēl netiek ražota, var ražot uzņēmums, kas nav nodokļa maksātājs, kurš vēlas laist šo preci tirgū un tāpēc izplata tās paraugus kvalitātes izvērtēšanas nolūkos.

izmanto[šanu], lai dotu paraugus", pat ja tās ceļ reputāciju vai reklamē nodokļa maksātāja vārdu un uzņēmumu [34]. Tomēr šādas izmantošanas rezultātā netiek doti paraugi precēm, kuru pārdošanu ir paredzēts reklamēt.

59. Cits piemērs, pretējs gadījumam, kad "preces izmanto, lai dotu paraugus", ir tad, ja tirgotājs reklamēšanas nolūkos apsola iedot katram simtajam pircējam noteiktu preci, kas ir pārdošanā veikalā. Šāds mārketinga pasākums neizpilda prasību par nepieciešamo saikni starp paraugu došanu un šo pašu preču, kuru paraugs ticis izmantots kā piemērs, pārdošanas veicināšanu nākotnē [35].

ii) Paraugam ir gala produkta pazīmes

60. It īpaši "gatava" *CD* gadījumā jautājums ir par to, vai paraugs vienmēr ir jādod tādā formātā, kāds parasti nav pieejams gala patērētājam, vai arī par "gatavas preces" izplatīšanu var uzskatīt "preces izmanto[šanu], lai dotu paraugus". Cits šī jautājuma aspekts attiecas uz to, vai tad, ja prece tiek nodota pabeigtā formā, pastāv risks, ka paraugi aizstās patēriņu un tādējādi tiks apdraudēts nodokļu neitralitātes princips.

61. Lai paraugs varētu būt kā piemērs, tam ir jāpiemīt visām būtiskajām tās vielas vai preču īpatnībām, uz kurām tas attiecas. Rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē tika minēti vairāki piemēri, lai paskaidrotu šo apsvērumu [36]. Daudzos gadījumos neradīsies problēmas attiecībā uz tāda parauga izplatīšanu, kas ietver visas būtiskās gala produkta īpašības, jo mazāks gala produkta apjoms var tikt izplatīts kā paraugs. Paraugs var būt arī gala produkta izmainīta vai vienkāršota versija, ja šāda versija spēj saglabāt preces būtiskās iezīmes.

62. It īpaši trešās kategorijas saņēmēja gadījumā bieži vien visa prece, lai to varētu pilnībā novērtēt un lai starpnieks varētu precīzi izteikt savus iespaidus par to, būs jānodod tās

34 — Pēc *EMI* domām, šis ir parauga jēdziena būtisks elements.

35 — Piemērā, kurā tirgotājs dod bezmaksas dāvanas simtajam pircējam, mēs, protams, runājam drīzāk par dāvanām nekā paraugiem, kas tiek izmantoti uzņēmējdarbības veicināšanai. Dāvanu gadījumā mērķis ir plašāks par vienkāršu attiecīgo preču, kas tiek dotas kā dāvanas, pārdošanas veicināšanu nākotnē. Dāvanu gadījumā mērķis ir celt vispārējo reputāciju, lai veicinātu visu šī uzņēmuma preču pārdošanu nākotnē.

36 — Piemēram, veļas pulvera paciņai, kas ir iedota kā paraugs, ir jābūt pietiekami lielai, lai to varētu izmantot veļas mašīnā. Ar kruasānu kā paraugu var nebūt pietiekami, lai reklamētu maiznieka preces, tāpēc ka, iespējams, būtu jāapēd viss kruasāns, lai varētu to raksturot.

galīgajā formātā. Tas attiecas uz mākslas un literāriem darbiem, tādiem kā grāmatas un *CD*, kā arī uz daudzām citām precēm, piemēram, datorspēlēm, modes un interjera dizaina precēm vai pat pārtikas produktiem.

63. Manuprāt, vispārīgi runājot, vienība, kas spēj atbilst patērētāja vajadzībām attiecībā uz konkrēto preci visā tās pilnībā, nevar tikt uzskatīta par paraugu. Piemēram, ja patērētājs ir saņēmis kā paraugu grāmatu, *CD* vai apģērba gabalu, tad viņam vairs nav jāiegādājas vēl viena jauna šāda prece.

64. Taču dažos gadījumos preces paraugs var kalpot reklāmas nolūkos, radot jaunus ieradumus patērētāju vidū. Turklāt viena vienība, piemēram, grāmata, periodisks izdevums vai *CD*, var būt kā paraugs, ja tas ir iedots ar mērķi reklamēt sēriju, kolekciju, dalību grāmatu klubā vai periodiskā izdevuma abonēšanu.

65. Ir svarīgi uzsvērt, ka otrās un trešās kategorijas saņēmēji saņem paraugus nevis savam patēriņam, bet gan profesionāliem nolūkiem.

66. Tomēr nevar izslēgt, ka paraugs var tikt izmantots gala patēriņam tādējādi, ka tas kalpo kā aizvietotājs precēm, kuras patērētājam citādi būtu jāiegādājas, lai apmierinātu savas īpašās vajadzības. Piemēram, pildspalvas, kas ir nodotas kvalitātes pārbaudei universālveikalam, var izrādīties tik labas, ka "izmēģinātājs" sāk lietot vienu no pildspalvām gan profesionālām, gan privātām vajadzībām, vai arī literatūras kritiķes vīrs var izlasīt jaunu noveli, kuru viņa sieva ir saņēmusi izvērtēšanai, bet vēl ir tikai izšķirstījusi. Ir skaidrs, ka vīru var uzskatīt par grāmatas gala patērētāju, savukārt kritiķi nevar par tādu uzskatīt. Šis pēdējais secinājums nemainītos pat tad, ja kritiķe būtu izlasījusi grāmatu, jo šī darbība nebūtu patēriņš, ja viņa to būtu veikusi savas profesionālās darbības ietvaros [37].

67. Manuprāt šādi neparedzēta galīgā patēriņa piemēri ir "netiešs kaitējums", kas nav novēršams komerciāli pamatotas "pre[ču] izmanto[šanas], lai dotu paraugus" kontekstā. Tie attiecas uz apstākļiem, kādus nodokļa maksātājs nevar pilnīgi paredzēt vai novērst ar pasākumiem, kas viņam ir pieejami brīdī, kad tiek izsniegti paraugi.

37 — Lai novērstu pārpratumus, atšķirība starp patēriņu un profesionālo darbību nenozīmē, ka preces var pirkt profesionālām vajadzībām, nemaksājot PVN priekšnodokli. Tomēr tiktāl, ciktāl tas tiek veikts nodokļa maksātāja darbības ietvaros, šāds PVN priekšnodoklis ir atskaitāms.

68. Lai attiecīgās preces varētu būt par paraugiem, tām ir jābūt iedotām atbilstošā formātā un daudzumā saskaņā ar parastu komerciālu izmantošanu. Tas nozīmē, ka paraugus nevar izsniegt formātos, kas var aizstāt preces, kuras ir paredzētas gala patēriņam, ja vien ar paraugu reklamētās preces raksturs nepieprasa ko citu. Tādu preču paraugu gadījumā, kas ir jānovērtē to galīgajā formā, bieži vien var tikt prasīts, lai tiktu izmantoti īpaši iepakojumi, uzlīmes, zīmogu atzīmes vai citas īpašas norādes, kas liecina, ka tie ir paraugi, kas nav paredzēti pārdošanai.

C — *Nobeiguma apsvērumi attiecībā uz frāzi "preces izmanto, lai dotu paraugus"*

iii) Paraugs tiek izsniegts atbilstošā daudzumā

69. Paraugi ir jāizsniedz daudzumā, kas ir pietiekams, lai tie varētu sasniegt savu kā paraugu mērķi, bet ne vairāk. Tas ne vienmēr obligāti nozīmē, ka vienam saņēmējam var izsniegt tikai vienu paraugu, jo dažādiem saņēmējiem, kas izmanto paraugus dažādiem nolūkiem, varētu būt nepieciešams atšķirīgs preces parauga daudzums.

71. Ņemot vērā iepriekš minēto, Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrais teikums nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas atļauj dalībvalstīm noteikt *a priori* kvantitatīvus vai kvalitatīvus ierobežojumus attiecībā uz frāzi "preces izmanto, lai dotu paraugus".

70. Attiecībā uz otrās kategorijas saņēmējiem, piemēram, jebkāda interpretācija, kas ierobežo frāzi "preces izmanto, lai dotu paraugus" ar vienu paraugu vienam saņēmējam vai tikai ar tādu formu, kas atšķiras no gala produkta, var būt pretrunā komercdarbības realitātei. Šīs kategorijas saņēmējiem bieži vien būs nepieciešams vairāk nekā viens paraugs. Piemēram, mazumtirdzniecības veikalam būs nepieciešamas tūkstošiem jauna veļas pulvera paciņu, lai tās izsniegtu patērētājiem, un tirdzniecībā un rūpniecībā jaunas preces kvalitātes pārbaudei var būt nepieciešami neskaitāmi paraugi. Savukārt trešās kategorijas saņēmējam parasti nebūs nepieciešama vairāk nekā viena darba kopija.

72. Turklāt vispārīgie noteikumi un principi attiecībā uz tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu, nodokļu kontroli un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir piemērojami arī attiecībā uz paraugu izsniegšanu. Ņemot vērā nodoto preču daudzumu un kvalitāti vai citus attiecīgās lietas apstākļus, var izrādīties,

ka attiecīgo preču nodošanu nevar uzskatīt par tādu, saskaņā ar kuru "preces izmanto, lai dotu paraugus", likumīgas tirdzniecības prakses ietvaros, ko veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas labā ticībā uzņēmējdarbības nolūkos [38].

73. Pilnībā apzinoties, ka valsts tiesa ir tā, kurai ir jāveic faktu analīze, varētu būt noderīgi izteikt dažus komentārus par četriem dažādiem *CD* veidiem, kas tiek izsniegti šajā lietā.

74. Manuprāt, visu četru *CD* formātu, kas tiek izsniegti starpniekiem, mērķis ir reklamēt preces un tie visi var tikt uzskatīti par preces paraugiem. Attiecībā uz pirmajiem trim *CD* formātiem (*CDR* ar ūdenszīmi, uz kura ir saņēmēja vārds, *CDR* bez ūdenszīmes baltā kartona apvākā un *CD* "paraugu") man šķiet, ka to kā paraugu raksturu var pamatot ar atsauci uz faktu, ka tie tiek izsniegti formātā, kas atšķiras no gala produkta formāta, bet ir piemērots paraugam. "Gatavajām precēm" vienīgā lieta, kas tās atšķir no gala produktiem, ir uzlīme, kas norāda, ka tie nav paredzēti parastai tirdzniecībai. Kaut arī šādu uzlīmi, protams, var pavisam vienkārši noņemt, es nedomāju, ka tas vien liedz to uzskatīt par paraugu, ja citi atbilstošie faktori pamato šādu kvalifikāciju.

75. Manuprāt, galvenās grūtības ir saistītas ar *CD* lielo daudzumu, kāds tiek izsniegts *pluggers*, kas darbojas ārpus uzņēmuma, lai viņi tos izplatītu *EMI* nezināmām personām. Vērtējums attiecībā uz to, vai šāda veida reklāmas stratēģija nozīmē, ka "preces izmanto, lai dotu paraugus", prasa konkrētu faktu izvērtējumu attiecībā uz jautājumu par to, vai personas, kas saņem šos *CD* no *pluggers*, ir starpnieki vai arī tās ir jāuzskata par patērētājiem.

VI — Frāze "**preces izmanto, lai dotu mazas vērtības dāvanas**"

76. Ar d) jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktā ietverto frāzi "preces izmanto, lai dotu mazas vērtības dāvanas" var attiecināt kvantitatīvus ierobežojumus attiecībā uz dāvanu, kas var tikt saņemtas regulāri vai 12 mēnešu laikposmā, skaitu vai vērtību.

38 — Kā Tiesa ir atzinusi tiešo nodokļu piemērošanas kontekstā, dalībvalsts nevar rīkoties, pamatojoties uz vispārīgu pieņēmumu par izvairīšanos no nodokļu samaksas. Skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp., 91. punkts un tajā minētā judikatūra). Manuprāt, tā tas ir arī PVN piemērošanas kontekstā.

77. Par "preces izmanto[šanu], lai dotu mazas vērtības dāvanas" visi lietas dalībnieki uzskata, ka dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz "mazas vērtības" interpretāciju. *EMI* it īpaši norāda, ka šis jēdziens ir jāinterpretē saskaņā ar īpašajiem ekonomiskajiem apstākļiem, kādi valda attiecīgajā dalībvalstī. Tas nozīmē, ka dalībvalstīm ir rīcības brīvība šī jēdziena piemērošanai.

78. Vispirms, ņemot vērā, ka Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktā nav skaidras norādes uz dalībvalstu tiesību aktiem, frāze "preces izmanto, lai dotu mazas vērtības dāvanas" attiecībā uz frāzi "preces izmanto, lai dotu paraugus" izklāstīto iemeslu dēļ būtu jāinterpretē saskaņā ar Eiropas Savienības tiesībām [39].

79. Nav juridisku iemeslu, kāpēc frāze "dāvanu došana" nebūtu jāinterpretē saskaņā ar Eiropas Savienības tiesībām. Tas nozīmē, ka arī atbildei uz jautājumu par to, vai "mazas vērtības dāvanas" vērtējumā var iekļaut vairāk nekā vienu preču nodošanu, ir jābūt vienotai. Savukārt "mazas vērtības" izvērtēšanai var būt nepieciešama noteikta rīcības brīvība, jo šī jēdziena nozīme liecina par salīdzinājumiem, kas ir ļoti atkarīgi no ekonomiskās situācijas attiecīgajā dalībvalstī.

A — *Dāvanas*

80. Kas ir dāvana? Šis jēdziens ir sevišķi svarīgs antropoloģijā un socioloģijā, un juridiski tas ir iedibināts visās attīstītajās privāto tiesību sistēmās [40]. Šo jēdzienu Sestās PVN direktīvas un it īpaši Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta kontekstā ir izskatījis ģenerāladvokāts van Gervens [*Van Gerven*] saistībā ar spriedumu lietā *Empire Stores* [41]. Viņš uzskatīja, ka 5. panta 6. punkta otrais teikums attiecas uz "apsveikuma dāvanām, kas paredzētas galvenokārt, lai celtu prestižu vai reklamētu nodokļa maksātāja vārdu bez atlīdzības" [42]. Šo apsvērumu Tiesa neizskatīja, jo tas neattiecās uz konkrētās lietas faktiem.

81. Ģenerāladvokāta paskaidrojumā ir norādīts, ka, viņaprāt, ar "mazas vērtības dāvanām" sākotnēji bija paredzēts apzīmēt

39 — Skat. šo secinājumu 10. punktu.

40 — Kangs [*Kangas*] (minēts iepriekš 4. zemsvītras piezīmē, VII. lpp., un 31.–59. lpp.), pieminot ievērojamo vācu tiesību zinātnieku Frīdrihu Karlu fon Saviņī [*Friedrich Carl von Savigny*], uzsver, ka neraugoties uz tās vienkāršību, dāvana ir sarežģīts tiesību instruments.

41 — 1994. gada 2. jūnija spriedums lietā C-33/93 (*Recueil*, I-2329. lpp.).

42 — Ģenerāladvokāta secinājumi lietā *Empire Stores*, turpat, 19. punkts.

dāvanas, kas nodotas mārketinga, reklāmas vai līdzīgas popularizēšanas nolūkā.

82. Es uzskatu, ka atvieglotam PVN režīmam attiecībā uz "pre[ču] izmanto[šanu], lai dotu mazas vērtības dāvanas" ir jēga tikai tad, ja ar to pirmām kārtām saprot šādam nolūkam paredzētas dāvanas.

83. Kā es jau minēju attiecībā uz "preču izmantošan[u], lai dotu paraugus", uzņēmējdarbības nolūkā var tikt pasniegtas dažāda veida dāvanas: reklāmai paredzētas dāvanas, ja tām ir maza vērtība, dāvanas personālam un uzņēmuma pārstāvēšanai paredzētas dāvanas. Tikai uz pirmajām attiecas Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā ietvertais noteikums. Lielākajā daļā gadījumu dāvanām personālam var piemērot PVN saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu, savukārt uz uzņēmuma pārstāvēšanai paredzētajām dāvanām attiecas Sestās PVN direktīvas 17. panta 6. punkts.

84. Dāvanas, kas reklamē uzņēmumu, parasti tiek pasniegtas lielā skaitā un netiks atsevišķi izvēlētas konkrētiem saņēmējiem. Tās tiks pasniegtas uz *ad hoc* pamata, un nodokļa maksātājs vai viņa aģents ne vienmēr zinās saņēmēja identitāti. Šādas dāvanas ir, piemēram, pildspalvas, T-krekli, piezīmju grāmatiņas, šalles un šlipses, uz kurām ir uzņēmuma logo.

85. Taču nodokļa maksātāji uzņēmējdarbības nolūkos var pasniegt arī individuāli izvēlētas dāvanas, tādas kā puķes, šokolādes kastes, vīna pudeles vai mazas dizaina preces, piemēram, vāzes vai ornamentus. Attiecībā uz šādām dāvanām ir ļoti svarīgi, lai tām būtu "maza vērtība", citādi tās tiks uzskatītas par i) uzņēmuma pārstāvēšanai paredzētām dāvanām saskaņā ar direktīvas 17. panta 6. punktu un līdz ar to attiecībā uz tām nevarēs veikt PVN atskaitīšanu vai ii) saskaņā ar spriedumu lietā *Kuwait Petroleum* — par precēm, kas nodotas bez maksas saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu [43].

86. Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā minētā "preču nodošana bez maksas" atšķiras no otrajā teikumā minētajām "mazas vērtības dāvanām" ar vērtību un mērķi [44].

43 — Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 17. panta 6. punktu nav atļauts atskaitīt priekšnodokli, savukārt saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktu saistībā ar priekšnodokli veiktais atskaitījums tiek kompensēts ar PVN nodokļa samaksu, pamatojoties uz piegādi pašam sev.

44 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kuwait Petroleum*, 23. punkts; ģenerāladvokāta Fenelija secinājumi šajā lietā, 26. punkts.

B — "*Maza vērtība*"

87. Man šķiet, ka, ja jēdziens "maza vērtība" ir jāsaprot tikai kā kvantitatīvs kritērijs, tad dalībvalstīm attiecībā uz to pavisam noteikti ir jādod zināma rīcības brīvība. Turpretim, ja "maza vērtība" tiek interpretēta kā vairāk ar kvalitāti saistīts jēdziens, pilnībā nesamazinot tās ekonomisko vērtību, tad šāda rīcības brīvība var nebūt nepieciešama.

88. Vilinoši būtu ieteikt interpretēt kritēriju "maza vērtība" no kvalitātes viedokļa, atsaucoties uz to, ka šai dāvanai, pēc saņēmēja domām, nav citas lielākas subjektīvās nozīmes.

89. Tādējādi Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktā minētās "mazas vērtības dāvanas" būtu lielā daudzumā saražotas dāvanas reklāmas nolūkos, bieži ar uzņēmuma logo, vārdu vai citu informatīvu norādi, kas veido saikni ar nodokļa maksātāju, kurš tās ir izsniedzis, un tiktu izsniegtas klientiem, potenciālajiem patērētājiem, uzņēmējdarbības partneriem, nekādu uzmanību neveltot saņēmēja identitātei. Taču arī tādai dāvanai, kas atbilst šiem kritērijiem, piemēram, zīda šlipsei vai aitas vilnas jakai, var nebūt, ekonomiskiem terminiem runājot, maza vērtība.

90. Tāpēc, ņemot vērā, ka jēdziena interpretācijai ir jābūt piemērojamai, būtu lietderīgi piedāvāt šādu interpretāciju. "Mazas vērtības" kvalitatīvu formulējumu būtu grūti savienot ar nepieciešamību nodrošināt šī jēdziena vienveidīgu interpretāciju. Tāpēc prioritāte ir dodama kvantitatīvai interpretācijai.

C — *Finanšu slieksnis "preču izmantošanai, lai dotu mazas vērtības dāvanas"*

91. Attiecībā uz finansiālo vērtību, kas atbilst jēdziena "maza vērtība" slieksnim, dalībvalstīm ir atšķirīgas pieejas. Dažās valstīs, piemēram, Spānijā, Itālijā un Luksemburgā, šķiet, nav konkrēta finanšu sliekšņa, lai definētu mazas vērtības dāvanas [45]. Citas valstis, piemēram, Apvienotā Karaliste un Francija, tiesiskās drošības interesēs uzskata par atbilstošu noteikt konkrētas finanšu summas. Somijā slieksnis ir noteikts nevis juridiski saistošos noteikumos, bet gan administratīvās

45 — Jautājums Nr. 617/89, kuru Eiropas Parlamentā Komisijai uzdeva F. Hermans [*F. Herman*] (OV 1990, C 39, 24. lpp.). Kaut arī šis jautājums tika uzdots 1990. gadā, tas sniedz noderīgu informāciju par situāciju citās dalībvalstīs.

vadlīnijās, kuras piemēro nodokļu iestādes, lai nodrošinātu vienveidīgu praksi šajā jomā [46].

92. Manuprāt, šādi lēmumi ir jāpieņem pašām dalībvalstīm un tās var noteikt slieksni, ņemot vērā to ekonomisko labklājību, vidējās cenas un vidējos ienākumu līmeņus. Tomēr slieksnis nevar būt tik zems, ka Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkts zaudē savu nozīmi vai nav piemērojams, vai tik augsts, ka rada atkāpi no tā, ko ar "mazu vērtību" saprot ikdienas valodā.

93. Vai dalībvalstu noteikti kvantitatīvi ierobežojumi attiecībā uz "preces izmantošanu, lai dotu mazas vērtības dāvanas" var būt absolūti, vai arī tiem ir jābūt pietiekami fleksibliem, lai tos varētu piemērot attiecībā uz individuāliem gadījumiem?

94. Šķiet, ka šajā aspektā ir vismaz viens valsts tiesas nolēmums, kurā no tā, ka Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā nav nekādas atsauces uz valsts tiesībām, ir secināts, ka valstī noteiktajiem sliekšņiem individuālos gadījumos ir jābūt pārvaramiem pat tad, ja vienota finanšu prakse prasa, lai nodokļu iestādes piemērotu iepriekš noteiktus kvantitatīvus ierobežojumus [47].

95. Protams, kā tiesas sēdē uzsvēra Komisija, būtu grūti pamatot, ka noteiktos gadījumos var atkāpties no kvantitatīviem ierobežojumiem, kas noteikti tiesiskajā regulējumā finanšu jomā, ņemot vērā, ka tas būtu pretrunā šāda nosacījuma pašai būtībai, proti, vienlīdzīgai attieksmei pret visiem nodokļa maksātājiem. Tomēr šī lieta attiecas uz Kopienu tiesību normu, kura saskaņā ar vispārēji piemērojamiem interpretācijas principiem ir jāinterpretē vienveidīgi un attiecībā uz kuru dalībvalstīm nevar būt rīcības brīvība. Ņemot to vērā, es uzskatu, dalībvalstu veiktajiem īstenošanas pasākumiem izņēmumu gadījumos ir jāparedz zināma fleksibilitāte attiecībā uz noteikto kvantitatīvo ierobežojumu piemērošanu. Piemēram, vairākās dalībvalstīs reģistrēts uzņēmums var vēlēties izmantot reklāmai paredzētu dāvanu komplektu ar vienādu dizainu un logo. Ņemot vērā iekšējā tirgus noteikumus, es negribētu piekrist, ka dalībvalsts ar īpaši zemu valstī noteiktu slieksni "mazai vērtībai" var atteikties atbrīvot no PVN gadījumā, ja citās dalībvalstīs šī dāvana tiek uzskatīta par mazas vērtības dāvanu.

46 — Skat. Kallio, M. u.c., *Arvonlisäverotus 2009*, Edita Helsinki, 2009, 512. lpp.

47 — Somijas Augstākās administratīvās tiesas 2006. gada 3. oktobra nolēmums, *Korkein hallinto-oikeus 2006:70*.

D — *Dāvanu virkne un "preces izmantošana, lai dotu mazas vērtības dāvanas"*

96. Dalībvalstu prakse atšķiras arī jautājumā par to, vai dāvanu virkni var iegrāmatot kā vienu veselu. Dažās sistēmās, piemēram, Vācijas, Nīderlandes un Francijas sistēmās, vērā tiek ņemtas vienai un tai pašai personai viena gada laikā uzdāvinātās dāvanas [48].

97. Apvienotā Karaliste apgalvo, ka vienots slieksnis, kas noteikts valsts tiesību aktos, ir nepieciešams, lai novērstu PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu un nodrošinātu, ka nodokļa maksātāji nevar apiet Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu, pasniedzot dāvanu virknes, kurās vienai vienībai ir maza vērtība, bet, ja tiek skatītas vairākas vienības kopā, to vērtība pārsniedz mazu vērtību.

98. Kaut arī izvairīšanās no nodokļu samaksas novēršana ir Sestajā PVN direktīvā atzīts mērķis, kuru tiek aicināts sasniegt, un kaut arī dalībvalstīm ir leģitīma interese veikt atbilstošus pasākumus, lai novērstu iespējamu izvairīšanos no nodokļu samaksas, Apvienotā Karaliste nav iesniegusi nekādus pierādījumus, kas liktu domāt, ka pastāv reāls risks attiecībā uz izvairīšanos no nodokļu samaksas [49].

99. Es neuzskatu, ka šāds risks patiešām pastāv attiecībā uz "preces izmantošanu, lai dotu mazas vērtības dāvanas" uzņēmējdarbības nolūkā, pretēji acīmredzamajam izvairīšanās no nodokļu maksāšanas riskam, kāds pastāv Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā paredzētajās situācijās.

100. Attiecībā, piemēram, uz dāvanu virkni to progresīvā mantojuma nodokļu vai progresīvo zīmognodevu kontekstā, kas piemērojami nekustama īpašuma nodošanas gadījumā, ir būtiski ņemt vērā visus darījumus attiecīgajā laika periodā, ievērojot vēlmi apiet nodokļa progresīvo ietekmi, lielu darījumu sadalot vairākos mazos darījumos. Taču PVN kontekstā šāda kumulatīva pieeja Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā nav minēta. Tāpat tā padarītu PVN noteikšanu atkarīgu no agrākas vai vēlākas noteikšanas, jo, piemēram, PVN statuss dāvanai, kuras vērtība ir zemāka par noteikto slieksni, vēlāk mainītos, ja saņēmējs saņemtu citu dāvanu no tā paša nodokļu maksātāja, paceļot divu dāvanu kopējo vērtību augstāk par šo slieksni. Tas būtu pretrunā idejai, ka ar PVN apliekams

48 — Iepriekš 45. zemsvītras piezīmē minētais Komisijai uzdotais jautājums.

49 — 2008. gada 17. jūlija spriedums lietā C-132/06 Komisija/Itālija (Krājums, I-5457. lpp., 46. punkts), 2008. gada 10. jūlija spriedums lietā C-25/07 *Sosnowska* (Krājums, I-5129. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra); skat. arī Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktu un 27. panta 1. punktu.

darījums ir jāvērtē individuāli un PVN nevar mainīt saskaņā ar agrākiem vai vēlākiem notikumiem [50].

VII — Paraugu un mazas vērtības dāvanu saņēmēju kā nodokļa maksātāju statuss

101. Manuprāt, nepastāv nekāds risks saistībā ar to, ka nodokļa maksātāji nodod dāvanas nepamatotā daudzumā, ja tie patiešām rīkojas uzņēmējdarbības nolūkā. Vispārējie noteikumi un principi attiecībā uz nodokļu kontroli, likuma ļaunprātīgu izmantošanu un izvairīšanos no nodokļu samaksas ir pietiekami, lai ar tiem novērstu mēģinājumus apiet prasību par to, ka no PVN tiek atbrīvotas dāvanas ar "mazu vērtību".

102. Kumulatīva sliekšņa burtiska piemērošana nozīmētu, ka nodokļa maksātājiem ir jāiegrāmato, kam viņi pasniedz dāvanas. Manuprāt, tas pārsniegtu Sestajā PVN direktīvā paredzētās prasības attiecībā uz rēķinu izrakstīšanu un grāmatvedības uzskaiti [51]. Turklāt nodokļa maksātājiem tiktu uzlikts pārāk liels slogs, ja tiem būtu jāatceras personas, kurām tie iedevuši kalendārus, pildspalvas ar logo vai citas līdzīgas dāvanas [52].

103. Piektais un sestais jautājums attiecas uz faktu, ka Apvienotajā Karalistē valsts tiesību aktos atbrīvošana no PVN ir ierobežota, to ļaujot piemērot tikai attiecībā uz pirmo vienību, kas ir nodota kā paraugs, un ka Apvienotās Karalistes tiesību aktos ir paredzēta vērtības ierobežojuma attiecībā uz "mazas vērtības dāvanām" kumulatīva piemērošana. Manis piedāvātās atbildes uz otro un ceturto jautājumu nozīmē, ka šādi valsts tiesību aktos paredzēti ierobežojumi attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma piemērošanu ir aizliegti.

104. Šajā sakarā no Tiesas judikatūras izriet, ka preču piegāde nenozīmē īpašuma tiesību pārēju privāto tiesību izpratnē, bet attiecas uz jebkādu materiālā īpašuma nodošanu, kas dod tiesības saņēmējam ar to rīkoties kā īpašniekam [53]. Tāpēc paraugi un mazas vērtības dāvanas var tikt nodoti gan darbiniekiem, gan viņu darba devējiem. Atbilstošie apstākļi ļauj noteikt, kurš no viņiem abiem ir saņēmējs, ņemot vērā, ka saistībā ar PVN juridiskais kritērijs ir tāds, ka personai attiecībā uz preci ir reālas tiesības, kas tai ļauj ar to rīkoties kā īpašniekam.

50 — 2006. gada 12. janvāra spriedums apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp., 47. punkts).

51 — Sestās PVN direktīvas 22. pants.

52 — Otrkārt, var prasīt, lai nodokļu maksātājs iegrāmato ar uzņēmuma pārstāvēšanu saistīto izklaides dāvanu saņēmējus un citas dāvanas ar augstāku vērtību, lai izvairītos no tā, ka viena un tā pati dāvana noteiktam saņēmējam tiek iedota divreiz.

53 — Skat. šo secinājumu 24. punktu un 15. zemsvītras piezīmi.

105. Daudzos gadījumos šis kritērijs parāda, ka paraugs vai dāvana ir iedota darba devējam. Piemēram, darbinieki noteikti nav tādu paraugu saņēmēji, kas ir iedoti nodokļa maksātājam, lai viņš pārbaudītu vai izplatītu preces. Otrkārt, grāmatas vērtējuma kopija, kas ir nosūtīta kritiķim uz mājām, nepārprotami ir paredzēta viņam personīgi, pat ja viņš strādā kādas avīzes labā. Tāpat mazas vērtības dāvanas var iedot atsevišķiem darbiniekiem (piemēram, kalendārus, kas tiem tiek nosūtīti individuāli) vai darba devējam (piemēram, šokolādes kasti, kas ar uzņēmējdarbības klienta starpniecību tiek nosūtīta uz maza uzņēmuma telpām).

106. Sestais jautājums būtībā ir par to, vai sniegtās atbildes mainītos, ja saņēmējs varētu atskaitīt priekšnodokli, kas ir jāmaksā, nodot preces.

107. Komisija apgalvo, ka Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta interpretācija nav atkarīga no saņēmēja statusa vai viņa iespējām atskaitīt priekšnodokli. Tāpat tā apgalvo, ka praksē var būt tā, ka uzņēmums, kas saņem paraugus vai dāvanas, var atskaitīt priekšnodokli. Taču, lai uzņēmums to varētu izdarīt, tam šis nodoklis ir jāsamaksā, proti, devējam jāprasa, lai šis uzņēmums samaksā PVN par paraugiem vai dāvanām.

108. Es atbalstu šādu loģiku. Taču ir grūti saskatīt šī jautājuma jēgu. Komisijas minētais pieņēmums, proti, iekasēt PVN no paraugiem vai mazas vērtības dāvanām, šķiet visai tālu no reālās uzņēmējdarbības.

VIII — Secinājumi

109. Ņemot vērā iepriekš minēto, es piedāvāju Tiesai uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem atbildēt tādējādi, ka:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vēr-

tības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minētā "preču izmantošana, lai dotu paraugus" nozīmē:

— jebkādu piegādi, ko veic nodokļa maksātājs,

— veicināt preces (kas ir prece PVN piemērošanas nolūkā) pārdošanu nākotnē,

— ļaut esošam vai potenciālam pircējam, pateicoties viņa īpašajam stāvoklim, ietekmēt šīs preces atpazīstamību tirgū,

— vienai vai vairākām tādas preces vienībām, kas ir šīs preces paraugi, kuriem piemīt visas būtiskās preces īpašības attiecībā uz kvalitāti un raksturojumu, ļaut saņēmējam, viņa klientiem vai citiem, kas saņem informāciju no saņēmēja, novērtēt vai pārbaudīt preces būtību, īpašības un kvalitāti;

2) dalībvalstis var noteikt naudas vērtības slieksni Sestās direktīvas 77/388 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minētajai "mazas vērtības dāvanai", ņemot vērā vispārējo cenu un ienākumu līmeni un citus ekonomiskos apstākļus šajā valstī, ar nosacījumu, ka slieksnis nav tik zems, ka 5. panta 6. punkts zaudē savu nozīmi vai nav piemērojams, vai nav tik augsts, ka notiek atkāpšanās no tā, ar ko ikdienas valodā tiek saprasta "maza vērtība", un ka tiek atļauti individuāli izņēmumi attiecībā uz slieksni tādos apstākļos, kurus pamato objektīvi iemesli. Šajā tiesību normā preču izmantošana, lai dotu mazas vērtības dāvanas, nozīmē individuālas piegādes, ko veic nodokļa maksātājs. Dalībvalstis iepriekš minēto slieksni nevar noteikt kumulatīvi vairākām dāvanām, kas nodotas noteiktā laika posmā;

3) valsts tiesa ir tā, kurai ir jānosaka, kas ir nodoto preču saņēmējs Padomes Sestās direktīvas 77/388 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē, ņemot vērā visus konkrētās lietas apstākļus. Nosakot PVN režīmu šīs direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā paredzētajai preču izmantošanai, nav nozīmes tam, vai nodoto preču saņēmējam ir vai nav tiesības atskaitīt priekšnodokli.