CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL NILLO JÄÄSKINEN prezentate la 15 aprilie 2010 [1]

I — Introducere

1. Obiectivul operei „*Essai sur le don*”, publicată pentru prima dată în anul 1925 de Marcel Mauss, un renumit antropolog francez, era să arate că în societățile arhaice schimburile și contractele se realizau sub formă de cadouri. Teoretic, cadourile sunt acte voluntare, însă, în realitate, ele sunt făcute și schimbate în mod obligatoriu [2].

2. Având în vedere că natura umană nu s-a schimbat de atunci, nu este de mirare că legiuitorul Uniunii Europene, atunci când definește taxa pe valoarea adăugată („TVA-ul”) ca o taxă generală de consum aplicabilă tuturor operațiunilor constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii cu titlu oneros [3], nu ia în considerare operațiunile cu titlu gratuit la valoarea lor nominală [4]. După cum vom vedea, în majoritatea cazurilor, operațiunile cu titlu gratuit cad sub incidența TVA-ului în temeiul aplicării dispozițiilor cu privire la utilizarea de bunuri în interesul propriu al persoanei impozabile în cauză [5]. În ceea ce privește cadourile făcute în domeniul spectacolelor sau al divertismentului, același efect este obținut prin excluderea achizițiilor acestor bunuri din domeniul de aplicare al normelor privind deducerea [6].

3. Totuși, utilizarea acestor bunuri ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare

1 — Limba originală: engleza.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France, Paris, 2007 (reeditare 2008), p. 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W. W. Norton, New York – Londra, 1990 (reeditare 2000), p. 3 (traducere în limba engleză). Richard Hyland concluzionează că dificultățile multor sisteme juridice în legătură cu modul în care sunt tratate schimburile de cadouri par să confirme ipoteza lui Mauss conform căreia schimburile de cadouri reprezintă una dintre structurile de bază ale comunităților umane. A se vedea Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009, p. 114. Cu toate acestea, etnografii au criticat dur metodologia lui Mauss (*ibid.*, p. 14).

3 — Articolul 2 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (denumită în continuare „A șasea directivă TVA”), JO 1977, L 145, p. 1.

4 — Legiuitorul Uniunii Europene pare să fie inspirat de vechiul adagiu „*donatio non praesumitur*” – existența unei prezumții legale împotriva cadourilor. A se vedea în legătură cu această prezumție în sistemele de drept civil și de „common-law” Kangas, U., Lahja („*The Gift*”) Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, pag. 56-58.

5 — În temeiul articolului 5 alineatul (6) prima teză din A șasea directivă TVA. Este important însă de subliniat că, în urma Hotărârii din 27 aprilie 1999, pronunțată în cauza Kuwait Petroleum (C-48/97, Rec., 1999, p. I-2323), această primă teză poate acoperi de asemenea acte de dispoziție cu titlu gratuit efectuate în scopul desfășurării activității persoanei impozabile atunci când TVA-ul aferent intrărilor a fost dedus pentru bunurile de care s-a dispus cu titlu gratuit.

6 — În temeiul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă TVA, nu se acordă dreptul de deducere pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

este scutită de TVA [7]. Având în vedere tratamentul fiscal avantajos al acestor operațiuni, persoanele impozabile au un interes economic important în a cunoaște conținutul acestor noțiuni. Simplitatea aparentă a acestora se dovedește iluzorie în contextul complex al distribuției de bunuri reprezentând opere protejate prin dreptul de autor, precum în cazul de față.

4. Această cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de VAT and Duties Tribunal, London, privește interpretarea articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA, care exclude utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare de la plata TVA-ului [8]. În timp ce prima teză a alineatului (6) al articolului 5 a fost analizată în mai multe cauze de către Curtea de Justiție [9], este pentru prima dată când Curții i se solicită să interpreteze a doua teză a dispoziției respective.

7 — În temeiul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA.

8 — Articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA este acum articolul 16 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) (denumită în continuare „Directiva TVA"), care înlocuiește A șasea directivă TVA începând cu 1 ianuarie 2007 (a se vedea tabelul de corespondență din anexa XII la Directiva TVA). Obiectivul Directivei TVA este să prezinte prevederile aplicabile într-o formă clară și logică, în conformitate cu principiul unei mai bune legiferări [considerentul (3) al preambulului].

9 — Hotărârea din 6 martie 1992, de Jong (C-20/91, Rec., 1992, p. I-2874), Hotărârea Kuwait Petroleum, citată la nota de subsol 5, Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec., p. I-743), Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec., p. I-1831), Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049).

II — Cadrul juridic

Dreptul Uniunii [10]

5. Articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial. Cu toate acestea, nu se tratează în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității." [traducere neoficială]

10 — Având în vedere că cererea în această cauză a fost făcută înainte de intrarea în vigoare a Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2008, C 115, p. 47), în prezentele concluzii se face trimitere la Tratatul de constituire a Comunității Europene (JO 2002, C 325, p. 33).

Cadrul juridic național

6. Prevederile naționale aplicabile se regăsesc în secțiunea 5 alineatul 1 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind TVA-ul) și la alineatul 5 punctele 1, 2, 2ZA și 3 din anexa 4 la acest act normativ și au fost modificate în diverse ocazii pe parcursul perioadei de referință (din aprilie 1987 până în prezent).

7. Potrivit versiunii în vigoare în prezent a acestor dispoziții, transferul sau actele de dispoziție cu privire la bunurile care fac parte din activele activității economice ale unei persoane impozabile sunt, în esență, considerate livrări, indiferent dacă sunt efectuate cu titlu oneros sau în alt mod. Se exceptează de la aceste prevederi cadourile oferite în scopul desfășurării activității și oferirea de mostre. Cu privire la cadourile oferite în scopul desfășurării activității, valoarea acestora pe persoană și pe an nu poate depăși costul total de 50 GBP pentru donator. În ceea ce privește mostrele, doar prima mostră este scutită atunci când mai multe mostre identice sunt oferite aceleiași persoane. Anterior lunii iulie 1993, această scutire se aplica doar mostrelor industriale oferite sub o formă care nu este în mod obișnuit disponibilă spre vânzare către public.

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

8. EMI Group Limited (denumită în continuare „EMI"), o societate ce desfășoară activități în domeniul publicării de muzică și în producția și vânzarea de muzică înregistrată, distribuie copii gratuite de înregistrări muzicale pe discuri de vinil, casete și compact-discuri (denumite în continuare „CD-uri") diferitor persoane în vederea promovării muzicii nou lansate. În opinia EMI, o astfel de distribuție este necesară pentru desfășurarea activității sale, deoarece îi permite să evalueze calitatea din punct de vedere comercial a unei înregistrări, precum și aptitudinea acesteia de a aduce profit.

9. În cadrul acestei activități de promovare, EMI distribuie CD-uri unor persoane care pot influența comportamentul consumatorilor (cum ar fi persoane care lucrează în presă, la posturi de radio, realizatori de programe de televiziune, în agenții de publicitate, centre comerciale și cinematografe), inclusiv unor persoane care promovează muzică și care sunt denumite „pluggers". Aceștia din urmă distribuie CD-uri propriilor persoane de contact. EMI angajează atât „pluggeri" interni, cât și externi, dintre cei care au o experiență relevantă sau care au avut succes în promovarea muzicii.

10. În acest scop, EMI pune la dispoziție muzică înregistrată sub diferite forme: „watermarked compact disc recordables" (compact discuri înregistrabile, denumite în continuare „CDR") [11] pe care apare numele destinatarului

11 — CDR sunt o variantă a CD-urilor clasice. Acestea sunt înregistrate de una dintre casele de discuri ale EMI, Virgin Record Label, la sediul și pe computerele acesteia.

și care permit ca orice copii făcute să conducă înapoi la destinatar, CDR de tip „un-watermarked" livrate într-un ambalaj de carton alb, CD-uri „sampler" livrate într-un ambalaj de carton identic cu modul de prezentare a albumului final sau CD-uri „finished stock", și anume CD-uri în forma finală gata de vânzare către public. Pe ultimele dintre acestea este aplicat un abțibild inscripționat cu mențiunea „copie promoțională, revânzarea interzisă". Pe celelalte, se precizează că dreptul de proprietate și cele conexe rămân ale Virgin Records Limited, casă de discuri filială a EMI. Trebuie subliniat că CD-urile „finished stock" sunt oferite unor artiști, manageri, impresari și agenți ai acestora, precum și oricăror persoane de contact ale EMI din mass-media cărora EMI consideră că este necesar să le fie oferit acest produs final.

11. Potrivit deciziei de trimitere, aproximativ 90% din CD-urile promoționale sunt trimise către persoane determinate. Rezultă de asemenea din dosar că înregistrările pot fi trimise individual mai multor persoane care lucrează în cadrul aceleiași entități. Numai la lansarea unui single sunt distribuite aproximativ 2 500 de copii gratuite, iar pentru lansarea unui album sunt distribuite între 3 000 și 3 750 de copii gratuite. Un singur „plugger" poate primi până la 600 de înregistrări gratuite pentru a le distribui la rândul său. Pentru a avea imaginea de ansamblu a acestei situații, trebuie precizat că, potrivit EMI, un album CD de mare succes se vinde în milioane de exemplare.

12. Din luna aprilie 1987 până la începutul anului 2003, EMI a vărsat TVA-ul aferent înregistrărilor pe care aceasta le distribuia conform celor descrise mai sus. Fiind ulterior de părere că legislația națională contravine articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA și că, pe cale de consecință, TVA-ul nu era datorat, EMI a solicitat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs să îi fie rambursate toate sumele plătite cu titlu de TVA aferent înregistrărilor respective. Întrucât Commissioners a refuzat rambursarea, EMI a introdus o acțiune la instanța de trimitere.

13. Începând cu luna iulie 2003, EMI a încetat să mai declare TVA-ul aferent livrărilor de CD-uri gratuite. Commissioners i-a comunicat acesteia o decizie de impunere referitoare la perioada iulie 2003-decembrie 2004, împotriva căreia EMI a introdus o acțiune la instanța de trimitere.

14. În aceste condiții, instanța de trimitere a solicitat Curții de Justiție să pronunțe o hotărâre preliminară privind următoarele întrebări:

„(a) Cum trebuie interpretat articolul 5 alineatul (6) ultima teză din A șasea directivă în contextul împrejurărilor prezentei cauze?

(b) În special, care sunt caracteristicile esențiale ale unei «mostre» în sensul articolului 5 alineatul (6) ultima teză din A șasea directivă?

(c) Un stat membru este autorizat să limiteze interpretarea termenului «mostră» prevăzut la articolul 5 alineatul (6) ultima teză din A șasea directivă:

(i) la o mostră industrială oferită unui client existent sau potențial al întreprinderii, sub o formă care nu este în mod obișnuit disponibilă spre vânzare către public (până în 1993);

(ii) numai la o mostră sau numai la prima mostră dintr-un număr de mostre oferite de aceeași persoană aceluiași destinatar, dacă aceste mostre sunt identice sau nu diferă în niciun mod substanțial unele de altele (începând cu 1993)?

(d) Un stat membru este autorizat să limiteze interpretarea noțiunii «cadouri de mică valoare», prevăzută la articolul 5 alineatul (6) ultima teză din A șasea directivă, într-un mod care să excludă:

(i) un cadou constând în bunuri care face parte dintr-o serie sau dintr-o succesiune de cadouri, oferite din când în când aceleiași persoane (până în octombrie 2003);

(ii) orice cadouri oferite în scopul desfășurării activității aceleiași persoane în cursul unei perioade de 12 luni, atunci când costul total al acestora depășește 50 GBP (începând din octombrie 2003)?

(e) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea (c) punctul (ii) de mai sus sau la o parte a întrebării (d) de mai sus, atunci când o persoană impozabilă oferă un cadou similar sau identic, care constă în muzică înregistrată, către doi sau mai mulți particulari pentru calitățile lor personale datorită cărora pot influența gradul de atenție de care beneficiază artistul în discuție, statul membru este autorizat să considere că aceste bunuri au fost oferite aceleiași persoane numai pentru că acești particulari sunt angajați de aceeași persoană?

(f) Răspunsurile la întrebările (a)-(e) de mai sus ar fi afectate de faptul că destinatarul este o persoană supusă integral la plata taxei sau este angajat de o persoană supusă integral la plata taxei care ar putea (sau ar fi putut) să deducă orice taxă aferentă

intrărilor ce ar trebui plătită pentru livrările de bunuri constând în mostre?"

IV — Observații preliminare

A — *Natura specifică a cauzei*

15. Instanța de trimitere adresează o serie de întrebări care pot fi grupate în trei mari categorii: (i) ce se înțelege prin „utilizarea bunurilor ca mostre" [întrebările (b) și (c)], (ii) ce se înțelege prin „utilizarea bunurilor pentru oferirea de cadouri de mică valoare" [întrebarea (d)], (iii) este influențată interpretarea articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA de calitatea destinatarilor mostrelor sau ai cadourilor [întrebările (e) și (f)]. Întrebarea (a) este una generală, iar răspunsul la aceasta va fi dat în această secțiune, precum și în cadrul analizei întrebărilor (b), (c) și (d).

16. În pofida caracterului detaliat al întrebărilor adresate de instanța de trimitere, sarcina Curții în cadrul acestei trimiteri preliminare este să interpreteze a doua teză a alineatului (6) al articolului 5, iar nu să aplice această dispoziție situației de fapt oarecum neobișnuite din cazul EMI.

17. CD-urile reprezintă suportul material pe care este comercializat produsul real al casei de discuri, și anume înregistrarea muzicală. În anumite cazuri există diverse suporturi materiale alternative folosite pentru comercializarea acelorași înregistrări, cum ar fi minidiscurile, casetele sau discurile de vinil. Înregistrările pot fi de asemenea distribuite prin intermediul internetului. Cu excepția unor modalități moderne de distribuție cum ar fi „online streaming" (transmisiile online), deținerea unei înregistrări în una dintre formele descrise mai sus permite folosirea în mod repetat a acesteia, numărul utilizărilor fiind practic nelimitat.

18. Trebuie de asemenea precizat că o casă de discuri, în plus față de posibilele licențe și cesiuni de drepturi de autor pentru muzică și versuri pe care le-a putut dobândi de la titularii originari ai acestor drepturi, se bucură în calitate de producător de fonograme și de protecția drepturilor de proprietate incorporale asupra înregistrărilor în virtutea „drepturilor conexe" drepturilor de autor. Aceasta înseamnă că veniturile corespunzătoare unei înregistrări nu vin exclusiv din vânzările de CD-uri înregistrate, ci și din alte surse, cum ar fi de exemplu redevențele plătite de societățile de radio și de televiziune organismelor de gestiune colectivă în cauză.

19. Astfel de caracteristici specifice activității unei case de discuri pot explica particularitățile strategiei de promovare a EMI: pe de o parte, politica aparent liberală privind distribuția de copii gratuite ale CD-urilor, iar pe de alta, practica de a le oferi, cu mici excepții, doar unor persoane anume.

20. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere faptul că interpretarea pe care Curtea o va da articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA în această trimitere preliminară va fi aplicabilă în toată Uniunea Europeană unor categorii diferite de persoane impozabile. De aceea, trebuie să se țină seama de acest aspect, iar în același timp trebuie avute în vedere particularitățile situației EMI și a altor societăți ce au de a face cu drepturi de proprietate incorporale.

21. De asemenea, prezenta cauză are drept obiect numai livrarea gratuită de bunuri ținând cont că, la momentul în care procedura a fost demarată, majoritatea copiilor gratuite de înregistrări muzicale erau distribuite pe suport CD. Astăzi, înregistrările muzicale sunt adesea distribuite prin intermediul internetului și, în consecință, în viitor s-ar putea pune întrebarea dacă astfel de distribuiri reprezintă prestări de servicii și, în caz afirmativ, care ar putea fi consecințele cele mai probabile [12]. O astfel de analiză însă nu se circumscrie prezentei cauze.

22. În analizarea prezentei cauze este de asemenea important să se țină seama de faptul că interpretarea dată dispozițiilor din A șasea directivă TVA trebuie să fie una practică, având în vedere natura TVA-ului de taxă indirectă colectată în primul rând de însăși persoanele impozabile în cursul desfășurării activității lor de zi cu zi. În mod ideal, tratamentul din punctul de vedere al TVA-ului al unei operațiuni ce face parte din cadrul activităților comerciale legitime normale ale unei persoane impozabile ar trebui să fie evident pentru această persoană, fără să fie nevoie de cercetări detaliate sau de o sarcină administrativă suplimentară, cum ar fi ținerea unei evidențe adiționale cerințelor normale de facturare și contabilitate ce se aplică acestei persoane [13].

12 — Dispozițiile corespondente cu privire la servicii se găsesc la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă TVA.

13 — Potrivit OCDE, s-a demonstrat în mod clar pe baza informațiilor adunate de autoritățile fiscale că TVA-ul reprezintă cea mai împovărătoare taxă în majoritatea statelor (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22 ianuarie 2008, a se vedea http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Începând cu anul 2007, Comisia Europeană s-a concentrat asupra reducerii sarcinilor administrative în 13 arii prioritare, care includ și TVA-ul în „Programul de acțiune pentru reducerea sarcinilor administrative în UE". Pentru informații suplimentare și stadiul acestor propuneri, a se vedea „Better Regulation", secțiunea despre DG Enterprise și website-ul sectorului de industrie: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/.

B — *Raportul dintre mostre și cadouri*

23. O mostră nu trebuie neapărat să reprezinte un cadou din punctul de vedere al dreptului civil, deși în majoritatea cazurilor așa se întâmplă, având în vedere că persoana impozabilă care oferă mostra intenționează de regulă să transfere în mod gratuit destinatarului deplina proprietate asupra mostrei [14]. Cu toate acestea, în anumite cazuri, cum este cel de față, o persoană impozabilă poate să ofere mostrele păstrând dreptul de proprietate asupra acestora și astfel să se asigure din punct de vedere juridic că toate condițiile și restricțiile privind folosința și transferurile succesive sunt obligatorii pentru destinatar. Pe de altă parte, oferirea de cadouri presupune ca destinatarii să dobândească deplina proprietate asupra bunurilor și, în multe sisteme de drept, posibilitatea donatorului să impună condiții care să limiteze capacitatea destinatarului de a dispune liber de bunul primit drept cadou este limitată sau inexistentă.

24. Nu considerăm însă că este relevantă pentru aplicarea TVA-ului posibila diferență din dreptul civil dintre mostre și cadouri care poate apărea de la caz la caz, ținând seama că noțiunea „livrare a unui bun” nu se referă la transferul de proprietate în sensul dreptului privat, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal care abilitează destinatarul să dispună de acesta ca și cum ar fi proprietarul acestui bun [15].

25. Mai mult, cele două concepte se suprapun în sensul că mostrele sunt de regulă oferite cadou, adică fără atenționarea că proprietatea rămâne în continuare a persoanei impozabile-donator. Pe de altă parte, în majoritatea cazurilor, cadourile prevăzute la articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA nu pot fi considerate mostre, deoarece acestea nu sunt oferite cu acest scop și nu au caracteristicile necesare ale unei mostre. În consecință, pot exista în mod ocazional mostre care nu sunt cadouri, cadouri care nu sunt mostre (în majoritatea cazurilor) sau mostre care sunt de asemenea cadouri (în multe cazuri).

26. Prin urmare, chiar dacă faptul că nu orice mostră reprezintă un cadou înlătură teoretic prezumția conform căreia toate mostrele de mică valoare reprezintă automat cadouri de mică valoare, nu considerăm că acest aspect are vreo relevanță în modul de aplicare a articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea

14 — Pentru o definiție a cadourilor în diverse sisteme de drept a se vedea Hyland, citat la nota de subsol 2, p. 127-217). În opinia lui Hyland, cadoul ca obiect de drept comparat este definit prin gratuitatea sa, prin elementul subiectiv, și anume intenția de a face o liberalitate (*animus donandi*), prin natura sa de transfer *inter vivos* și prin obiectul său care îl deosebește de alte transferuri de drepturi cu titlu gratuit. Este interesant de remarcat că, potrivit lui Hyland (p. 132), cadourile sunt oferite în general în afara sferei activităților interesate ale pieței, deși chiar acesta abordează problema actelor de donație efectuate de asociații profesionale (p. 233-237).

15 — A se vedea, cel mai recent, Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rec., p. I-2697, punctul 32), Hotărârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec., p. I-1751, punctul 43), și Hotărârea din 8 februarie 1990, Staatssecretaris van Financiën/Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec., p. I-285, punctele 7 și 8).

directivă TVA. Această dispoziție înglobează toate mostrele, indiferent de valoare și de faptul că sunt donate în mod formal destinatarului, și toate cadourile de mică valoare, indiferent dacă acestea pot fi considerate în același timp și mostre.

C — Obiectivele articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA

27. Obiectivele articolului 5 alineatul (6) prima teză din A șasea directivă TVA au fost examinate în numeroase ocazii de Curte, care în mod constant a statuat că obiectivul acestei dispoziții este să asigure un tratament egal între diverșii consumatori finali ai bunurilor în discuție, asigurând că TVA-ul se aplică utilizării finale a bunurilor atunci când TVA-ul aferent intrărilor a fost dedus [16].

28. Articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA este o dispoziție diferită însă, astfel cum reiese din formularea acesteia [17]. Lucrările pregătitoare arată că ideea aflată la baza celei de a doua teze este că mostrele și cadourile de mică valoare nu sunt, contrar regulii generale, considerate operațiuni impozabile [18].

29. Ținând seama de acestea, obiectivul de a garanta că bunurile pentru care TVA-ul aferent intrărilor a fost dedus sunt supuse TVA-ului nu poate fi același în ceea ce privește a doua teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă, pentru că, în caz contrar, excepția cu privire la „utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare” ar deveni lipsită de sens.

30. În opinia noastră, obiectivul celei de a doua teze este să reflecte realitatea comercială în sensul că mostrele și cadourile de mică valoare pot fi necesare în vederea promovării unei întreprinderi și a produselor acesteia. Nu pot exista alte motive pentru care legiuitorul să fi încercat să le excludă de la aplicarea regulii de bază în materie de TVA conform căreia consumul de bunuri de către consumatorii finali este supus TVA-ului. În ceea ce privește mostrele, scopul principal al acestora nu este să satisfacă nevoile unui consumator final, ci să conducă la o creștere

16 — Există numeroase hotărâri privind utilizarea în scopuri private a unor bunuri achiziționate inițial în scop de afaceri: Hotel Scandic, citată la nota de subsol 9, punctul 23, Bakcsi, citată la nota de subsol 9, punctul 45, Fischer, citată la nota de subsol 9, punctul 56, De Jong, citată la nota 9, punctele 15 și 18. În sprijinul obiectivului de a aplica TVA-ul asupra utilizării finale, prima teză se aplică de asemenea actelor de dispoziție efectuate în scop de afaceri, atunci când TVA-ul aferent intrărilor a fost dedus: Kuwait Petroleum, citată la nota de subsol 5, punctele 20-22. În concluziile prezentate în cauza Kuwait Petroleum, avocatul general Fennelly a constatat că istoricul legislativ al articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA arată că obiectivul dispoziției era acela de a asigura ca bunurile pentru care taxa aferentă intrărilor nu a fost plătită să nu rămână neimpozitate atunci când se dispune ulterior de aceste bunuri cu titlu gratuit, pentru alte motive decât utilizarea privată.

17 — După cum a arătat avocatul general Fennelly în concluziile prezentate în cauza Kuwait Petroleum, citată la nota de subsol 5, sintagma „cu toate acestea” subliniază distincția dintre prima și a doua teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA. Această observație este utilă, chiar dacă nu toate versiunile lingvistice conțin această sintagmă.

18 — Hotărârea Kuwait Petroleum, citată la nota de subsol 5, punctul 23. A se vedea de asemenea Concluziile prezentate de avocatul general Fennelly în cauza Kuwait Petroleum, punctul 26.

a operațiunilor persoanei impozabile în cauză [19]. În ceea ce privește „utilizarea pentru oferirea de cadouri de mică valoare" în scopul desfășurării activității, legiuitorul a decis în mod voit să tolereze ca acestea să ajungă la consumatorul final fără aplicarea TVA-ului.

31. Utilizările menționate la articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA trebuie să aibă loc în scopul desfășurării activității. În consecință, nu vedem vreun risc de apariție a unui consum final neimpozitat, în sensul că persoanele impozabile ar începe să livreze bunuri în mod gratuit sub formă de mostre sau cadouri unor persoane cu care nu se află în raporturi comerciale. Se poate prezuma că astfel de operațiuni cu titlu gratuit efectuate în scopul desfășurării activității au loc doar dacă sunt justificate de considerații puternice legate de promovare și de piață.

32. În consecință, în contextul celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, nu vedem un risc major de sustragere de la plata TVA-ului, spre deosebire de prima teză, care este consacrată unei probleme evidente de confuzie între achizițiile de bunuri efectuate în scopul desfășurării activității și cele efectuate în interes propriu. În contextul primei teze, există stimulente economice puternice atât pentru persoanele fizice care sunt de asemenea persoane impozabile, cât și pentru cele care s-ar putea găsi în situația de a obține avantaje dintr-o astfel de confuzie.

D — *Context*

33. În ceea ce privește contextul, EMI și Regatul Unit par să nu fie de acord în legătură cu poziția celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA în cadrul regimului TVA-ului.

34. EMI susține că a doua teză confirmă regula generală conform căreia pentru aplicarea TVA-ului este nevoie de un act cu titlu oneros [20], în timp ce Regatul Unit afirmă că a doua teză reprezintă o excepție de la regula generală menționată în prima teză și conform căreia TVA-ul trebuie aplicat într-un mod neutru din punct de vedere fiscal. Ceea ce vor să spună de fapt, și acest aspect se deduce din faptul că Regatul Unit face referire la punctul 27 din Concluziile prezentate de avocatul general Fennelly în cauza Kuwait Petroleum, este că atunci când TVA-ul aferent intrărilor a fost dedus, este datorat și TVA-ul aferent ieșirilor. Astfel, în condițiile în care a doua

19 — Acest lucru rămâne valabil cu toate că în anumite cazuri mostrele pot fi consumate. Pentru o discuție mai pe larg asupra acestui aspect, a se vedea punctele 60-70 de mai jos.

20 — Acest aspect reflectă regula consacrată conform căreia TVA-ul nu ar trebui să se aplice asupra unei sume mai mari decât cea plătită de consumatorul final (Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C-317/94, Rec., p. I-5339, punctul 19).

teză nu urmează această logică, aceasta trebuie să fie considerată o excepție de la respectiva regulă generală.

35. Într-un fel, ambele au dreptate. Problema este însă că părțile folosesc două reguli generale diferite ca punct de plecare: EMI folosește existența unui act cu titlu oneros ca „regulă generală", în timp ce Regatul Unit folosește ca „regulă generală" noțiunea de taxă pe consumul final.

36. În opinia noastră, interpretarea pe care Regatul Unit o dă celei de a doua teze este mai adecvată în raport cu jurisprudența Curții privind interpretarea articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA.

37. După cum se poate observa din obiectivele articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA, descrise la punctele 27-32 de mai sus, obiectivul impozitării transferurilor de bunuri cu titlu gratuit este garantarea neutralității sistemului TVA-ului, astfel încât bunurilor pentru care s-a dedus TVA-ul aferent intrărilor să li se aplice TVA-ul aferent ieșirilor. Prin urmare, „utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare" trebuie să fie văzută ca excepție de la această regulă în condițiile în care TVA-ul aferent intrărilor este deductibil, în pofida faptului că nu se aplică TVA-ul aferent ieșirilor.

38. Astfel, urmând teza avansată de avocatul general Fennelly, Curtea a declarat în cauza Kuwait Petroleum că lucrările pregătitoare ale celei de A șasea directive TVA arată că articolul 5 alineatul (6) a doua teză are la bază ideea că mostrele și cadourile de mică valoare nu sunt, contrar regulii generale, considerate operațiuni impozabile [21].

39. Cea de a doua teză trebuie astfel privită ca o excepție de la regula generală conținută în prima teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, care confirmă principiul fundamental în materie de TVA potrivit căruia această taxă se aplică livrărilor ce conduc la consum final, chiar și în cazurile când livrarea a avut loc cu titlu gratuit) [22].

40. În conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, excepțiile sunt de strictă interpretare [23]. Cu toate acestea, faptul că dispozițiile ce instituie o scutire sunt de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini aceste scutiri trebuie

21 — A se vedea Hotărârea Kuwait Petroleum, citată la nota de subsol 5, punctul 23; Concluziile prezentate de avocatul general Fennelly în cauza Kuwait Petroleum, punctul 26.

22 — Articolul 2 din Prima directivă 67/227/CE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 71, 1967, p. 1301) enunță ideea centrală a sistemului TVA-ului, și anume impozitarea consumului final de mărfuri.

23 — A se vedea Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën (C-348/87, Rec., p. I-1737, punctul 13), și Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, Rec., p. I-4793, punctul 16).

să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte [24].

V — Semnificația noțiunii „utilizarea bunurilor ca mostre”

41. Prin intermediul întrebărilor (a), (b) și (c), instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească ce semnificație trebuie să fie atribuită noțiunii „utilizarea bunurilor ca mostre” de la articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA și dacă respectiva dispoziție a directivei se opune restricțiilor impuse de legislația națională. Un stat membru este autorizat să limiteze interpretarea termenului „mostră” la (i) o mostră industrială sub o formă care nu este în mod obișnuit disponibilă spre vânzare unui client existent sau potențial sau (ii) numai la prima mostră dintr-un număr de mostre oferite aceluiași destinatar?

42. Comisia afirmă, în mod întemeiat, că noțiunea trebuie să aibă o semnificație uniformă. Acest aspect este sprijinit de obiectivul general stabilit în preambulul celei de A șasea directive TVA, care stabilește că trebuie asigurată aplicarea uniformă a dispozițiilor directivei [25]. Mai mult, conform jurisprudenței constante a Curții, din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii și din principiul egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu fac nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare al acesteia trebuie să primească în toată Uniunea Europeană o interpretare autonomă și uniformă [26].

43. Guvernul german propune să fie utilizată ca punct de pornire definiția mostrelor din Regulamentul (CEE) nr. 918/83 al Consiliului din 28 martie 1983 privind instituirea unui regim comunitar de scutiri de drepturi vamale (denumit în continuare „Regulamentul privind drepturile vamale”) [27]. Acest regulament definește mostrele ca fiind mărfuri cu valoare nesemnificativă și care nu pot fi folosite decât pentru a solicita comenzi pentru mărfuri de tipul celor pe care le reprezintă în vederea importării lor pe teritoriul vamal [28]. În acest sens, „mostre de mărfuri” înseamnă orice articol care reprezintă un tip de marfă al cărui mod de prezentare sau cantitate, pentru mărfuri de același tip, îl exclude de la folosirea sa

24 — Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec., p. I-11237, punctul 17), și Concluziile prezentate de avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer în aceeași cauză, punctul 37.

25 — Al șaisprezecelea considerent al celei de A șasea directive TVA.

26 — A se vedea, cel mai recent, Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring (C-98/07, Rec., p. I-1281, punctul 17 și jurisprudența citată).

27 — JO 1983, L 105, p.1, Ediție specială, 02/vol. 2, p. 126.

28 — Articolul 91 din Regulamentul privind taxele vamale, *ibidem*.

în alte scopuri decât pentru încercarea de a obține comenzi [29].

44. Nu apreciem ca fiind util în materie de TVA Regulamentul privind drepturile vamale, al cărui obiectiv este tratamentul unitar din punct de vedere vamal al mostrelor care traversează granițele vamale ale UE, având în vedere că în contextul TVA-ului este necesar să se țină seama de practicile comerciale legitime și în același timp să se evite riscul ca bunuri aparent oferite drept mostre să ajungă în mod nelegal în consumul final.

45. Regulamentul privind drepturile vamale are un obiectiv specific, și anume scutirea de la plata drepturilor de import și export [30]. Într-un astfel de context precis, se pune accentul mai mult pe caracteristicile fizice ale bunurilor, spre deosebire de cazul de față, unde analiza se concentrează asupra rolului pe care îl joacă destinatarul acestor bunuri.

46. Pentru a determina dacă un anume act reprezintă „o utilizare a bunurilor ca mostre" în sensul celei de A șasea directive TVA, trebuie avute în vedere toate circumstanțele relevante, iar în cadrul efectuării unei astfel de analize este important, în opinia noastră, să fie avute în vedere diferitele categorii de destinatari care primesc bunurile ca mostre, precum și caracteristicile fizice ale bunurilor în discuție.

A — *Destinatarii mostrelor*

47. Punctul de vedere al destinatarului este important pentru analizarea raportului dintre o mostră și produsul final, a cantităților în care mostrele pot fi oferite, a valorii unitare a unei mostre și a riscului ca mostrele să ajungă să fie folosite pentru consum final în mod semnificativ. Acestea ne duc la concluzia că noțiunea „utilizare a bunurilor ca mostre" trebuie analizată având în vedere diferitele categorii de destinatari.

48. În opinia noastră, există trei categorii diferite de destinatari ai mostrelor, iar o interpretare corectă a celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA trebuie să le includă pe toate. În caz contrar, s-ar ajunge la situația în care anumite utilizări ar fi considerate utilizări ca mostre, în timp ce alte utilizări nu ar fi considerate astfel, în funcție de persoana căreia i-au fost oferite mostrele și în pofida faptului că în acest din urmă caz utilizările au același rol comercial ca și în prima ipoteză. De exemplu,

29 — Articolul III din Convenția internațională pentru facilitarea importului de mostre comerciale și material publicitar conține o definiție similară a noțiunii de mostră. (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Articolul 1 alineatul (1) din Regulamentul privind drepturile vamale, citat la nota de subsol 27.

o limitare legală a numărului de mostre care pot fi oferite unui singur destinatar poate avea efecte diferite, după cum destinatarul este un comerciant sau un consumator.

49. Prima categorie de destinatari sunt consumatorii finali care primesc mostrele direct de la comerciantul respectiv. Un exemplu clasic ar fi acela al unei mostre de produs alimentar oferite clientului unui supermarket.

50. A doua categorie de destinatari sunt societățile care primesc la rândul lor mostre pentru realizarea obiectivelor lor, industriale sau comerciale. Această categorie include utilizarea mostrelor în vederea asigurării calității bunurilor sau a serviciilor. Întreprinderile pot de asemenea primi mostre în vederea distribuirii acestora către consumatori finali sau în vederea expunerii mostrelor respective cu scopul ca acestea să fie testate de către consumatorul final [31].

51. A treia categorie de destinatari sunt persoanele care acționează ca intermediari între comercianți și public, precum acelea care, datorită pozițiilor pe care le dețin, sunt capabile să conducă la creșterea nivelului de expunere de care se bucură produsul pe piață sau să influențeze deciziile consumatorilor. Această categorie nu include doar DJ-ii de radio, cum este cazul aici, ci și alte grupuri de destinatari, cum ar fi profesorii universitari sau criticii de carte care primesc copii ale cărților pentru a le recenza.

52. Astfel de destinatari pot fi atât persoane fizice, salariați sau care desfășoară activități independente, cât și persoane juridice.

53. Apreciem că majoritatea destinatarilor din prezenta cauză aparțin celei de a trei categorii. Persoanele care lucrează în presă primesc mostre ale CD-urilor pentru a fi în măsură să transmită publicului larg opiniile lor cu privire la produs. La fel se întâmplă și cu DJ-ii posturilor de radio. În ceea ce privește realizatorii de programe de televiziune, agențiile de publicitate, centrele comerciale și cinematografele, distribuția de CD-uri este adresată în acest caz nu doar eventualilor cumpărători ai acestor produse, ci, evident, unui public mai larg, care primește informații prin intermediul acestor mijloace de comunicare.

54. În ceea ce privește „pluggerii” externi, considerăm că aceștia nu trebuie tratați diferit față de alte persoane care acționează în calitate de intermediari, pentru că rolul lor este și acela de a exprima și de a transmite opinia

31 — Se pare că Regatul Unit acordă o scutire, în anumite situații, acestei categorii de destinatari. După cum s-a arătat cu ocazia ședinței, normele emise de The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs par să excludă (i) mostrele oferite în scopul testelor de asigurare a calității și (ii) mostrele oferite magazinelor de vânzare pentru a fi distribuite clienților de la regula generală care limitează cantitatea de mostre ce poate fi oferită unui singur magazin (a se vedea http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

lor profesională cu privire la produse și, astfel, de a contribui la promovarea acestora pe piață [32].

B — *Caracteristicile unei mostre*

i) Mostra promovează, ca specimen, produsul în cauză

55. Atât EMI, cât și Comisia sunt de acord că mostrele se oferă pentru promovarea produselor. În opinia noastră, nu se poate pune la îndoială faptul că „utilizările bunurilor ca mostre" sunt caracterizate de obiective de promovare și de marketing, mai ales ținând seama de cerința ca asemenea utilizări să aibă loc în scopul desfășurării activității economice. Cu toate acestea, astfel de obiective de ansamblu caracterizează și cadourile oferite în scopul desfășurării activității economice, indiferent dacă sunt cadouri de mică valoare sau cadouri oferite în scopuri de divertisment. În consecință, înțelesul noțiunii „utilizarea bunurilor ca mostre" nu poate fi explicat doar pe baza acestor obiective generale ale persoanei impozabile în cauză.

56. Pare să existe de asemenea un consens larg cu privire la faptul că funcția esențială a unei mostre este rolul acesteia de specimen al produsului considerat bun din punctul de vedere al TVA-ului. Suntem de acord cu acest punct de vedere. Scopul de bază al unei mostre este să servească drept specimen al produsului pe care persoana impozabilă îl promovează pe piață, în calitatea sa de producător, distribuitor, comerciant, agent sau alt intermediar ori auxiliar. Acest aspect implică faptul că o mostră, spre deosebire de un cadou, trebuie să fie produsă, distribuită sau comercializată de persoana impozabilă în discuție sau să aibă o altă legătură comercială relevantă cu vânzările viitoare ale produsului [33].

57. Cu toate acestea, nu toate utilizările constând în distribuția cu titlu gratuit și în scopuri promoționale a produselor legate de activitatea economică a unei persoane impozabile pot fi tratate ca „utilizări ale bunurilor ca mostre".

58. De exemplu, atunci când stocurile de mărfuri rămase și care nu se mai află în producție sunt distribuite către consumatori în mod gratuit, aceste distribuiri de bunuri

32 — Pentru aplicarea celei de a doua teze a alineatului (6) articolul 5 din A șasea directivă TVA nu prezintă relevanță împrejurarea că din punct de vedere promoțional oferirea mostrelor nu este productivă, cum se poate întâmpla atunci când reacția destinatarilor mostrelor față de produs este una negativă.

33 — De exemplu, mostra de testare a unui produs care nu se află încă în producție poate fi fabricată de o societate diferită de persoana impozabilă care intenționează să comercializeze produsul și care distribuie, așadar, în acest scop mostre pentru evaluarea calității produsului.

nu pot fi considerate „utilizări ale bunurilor ca mostre", chiar dacă acestea pot să atragă clientelă sau să promoveze ori să facă public numele persoanei și al întreprinderii [34]. Aceste utilizări nu servesc însă ca specimen al produselor a căror vânzare se intenționează a fi promovată.

59. Un alt exemplu care nu poate fi calificat „utilizare a bunurilor ca mostre" este acela în care un comerciant, în scop promoțional, promite să ofere fiecărui al o sutălea client un anume produs disponibil pentru vânzare în magazinul respectiv. O astfel de tactică de marketing nu îndeplinește cerința existenței unei legături între oferirea de mostre și promovarea vânzărilor viitoare ale acelorași bunuri pentru care mostra servește ca specimen [35].

ii) O mostră prezintă caracteristicile produsului final

60. În special în cazul CD-urilor „finished stock", se pune întrebarea dacă o mostră trebuie să fie neapărat oferită sub o formă care nu este în mod obișnuit disponibilă spre vânzare consumatorului final și dacă distribuția de CD-uri „finished stock" poate constitui o „utilizare a bunurilor ca mostre". Această problemă se pune deoarece, odată ce un produs este oferit într-o formă finală, există riscul ca mostrele să se substituie produsului destinat consumului și să se încalce astfel principiul neutralității fiscale.

61. Pentru a servi drept specimen, o mostră trebuie să prezinte toate caracteristicile esențiale ale substanței sau ale bunurilor la care se referă. În observațiile scrise și cu ocazia ședinței s-au dat câteva exemple care ilustrează acest aspect [36]. În multe cazuri, distribuția unei mostre care să prezinte toate caracteristicile esențiale ale produsului final nu va ridica probleme, pentru că se pot distribui ca mostre cantități mai mici ale produsului final. Pot constitui mostre și versiuni modificate sau simplificate ale produsului final, dacă astfel de versiuni sunt apte să redea toate caracteristicile esențiale ale produsului.

62. În cazul celei de a treia categorii de destinatari, va fi necesar în mod special să fie oferit produsul întreg în forma sa finală pentru ca acest produs să fie apreciat în totalitate, iar opinia transmisă de intermediar să fie una

34 — Acest aspect a fost subliniat de EMI ca un element esențial al noțiunii de mostră.

35 — În exemplul comerciantului care oferă cadouri gratuite celui de al o sutălea client ne referim, desigur, la cadouri folosite pentru promovarea unei activități economice, iar nu la mostre. În cazul cadourilor, obiectivul este unul mai complex decât promovarea vânzărilor viitoare pentru anumite produse care sunt oferite cadou. În cazul cadourilor, obiectivul este menținerea clientelei astfel încât să fie promovate vânzările viitoare ale oricărui produs asociat cu societatea.

36 — De exemplu, un plic de detergent oferit drept mostră trebuie să aibă o cantitate suficientă de produs pentru un ciclu de spălare. Tot astfel, o bucată de croasant se poate dovedi insuficientă ca mostră pentru aprecierea unui produs de patiserie, putând fi necesar să fie consumat întregul croasant pentru a aprecia toate calitățile acestuia.

precisă. Această cerință se impune în cazul produselor artistice și literare, precum cărți și CD-uri, dar și în cazul multor altor produse cum sunt jocurile pe calculator, elementele de design în domeniul modei și al designului interior sau chiar în privința produselor alimentare.

63. În opinia noastră, ca regulă generală, un articol apt să satisfacă integral nevoile consumatorului în ceea ce privește produsul respectiv nu poate fi considerat mostră. Astfel, de exemplu, o carte, un CD sau un obiect de îmbrăcăminte care este primit drept mostră face inutilă achiziționarea de către consumator a unui nou produs identic.

64. Totuși, în anumite cazuri, un produs oferit drept mostră poate servi unor scopuri promoționale prin crearea unui nou obicei pentru cumpărători. De asemenea, un singur produs, cum ar fi o carte, o revistă sau un CD, poate reprezenta o mostră dacă este oferit cu scopul de a promova o serie, o colecție, participarea la un club de carte sau un abonament la o revistă.

65. Este important să subliniem că nici a doua, nici a treia categorie de destinatari nu primesc mostrele pentru consumul propriu, ci în scop profesional.

66. Nu se poate însă exclude posibilitatea ca o mostră să fie folosită în cele din urmă pentru consum final, în sensul că înlocuiește produse pe care în caz contrar un consumator ar fi fost nevoit să le achiziționeze pentru satisfacerea nevoilor sale specifice. De exemplu, pixurile oferite unui magazin mare în vederea testării calității acestora se pot dovedi atât de bune încât „persoana care le testează” poate începe să folosească unul dintre aceste pixuri atât pentru uz profesional, cât și pentru uz propriu sau soțul unui critic literar poate citi un nou roman pe care soția sa l-a primit spre recenzare și din care a apucat să citească doar anumite pasaje. Este evident că soțul poate fi considerat că a consumat romanul, spre deosebire de criticul literar. Această din urmă concluzie nu se schimbă nici în situația în care criticul ar fi citit cartea, pentru că un astfel de act nu este unul de consum, dacă a fost efectuat în cadrul exercitării profesiei sale [37].

67. În opinia noastră, astfel de exemple de consum neintenționat reprezintă „daune colaterale” ce nu pot fi evitate în cadrul unei „utilizări a bunurilor ca mostre” justificate din punct de vedere comercial. Ele sunt de fapt circumstanțe pe care o persoană impozabilă nu este în măsură să le prevadă sau să le prevină prin mijloace disponibile atunci când oferă mostrele.

37 — Pentru evitarea oricărei neînțelegeri, subliniem că distincția dintre consum și activitatea profesională nu înseamnă că ar putea fi achiziționate bunuri în acest din urmă scop fără a se plăti TVA-ul. Distincția se referă la faptul că, atât timp cât achiziția a fost efectuată în scopul desfășurării activității unei persoane impozabile, aceasta este îndreptățită să deducă TVA-ul plătit.

68. Pentru a servi drept mostre, bunurile în discuție trebuie să fie oferite sub forma și în cantitățile adecvate conform uzanțelor comerciale obișnuite. Această cerință impune ca mostrele să nu fie oferite sub forme apte să înlocuiască produsele destinate consumului final, în afară de cazul în care natura produsului promovat de mostră necesită acest lucru. În cazul mostrelor pentru produse care trebuie evaluate în forma lor finală, este necesar de regulă să fie folosite ambalaje speciale, abțibilduri, ștampile sau alte modalități asemănătoare pentru a atrage atenția că este vorba despre mostre, iar nu despre bunuri destinate comerțului obișnuit.

Destinatarii din această categorie vor avea nevoie de cele mai multe ori de mai multe mostre. De exemplu, un magazin poate avea nevoie de mii de pliculețe conținând o nouă pudră de curățare pentru a fi oferite clienților, iar în industrie și comerț testarea din punct de vedere calitativ a unui nou produs poate necesita duzini întregi de mostre. A treia categorie de destinatari însă nu are nevoie în mod obișnuit de mai multe exemplare ale lucrării.

C — *Considerații finale asupra „utilizării bunurilor ca mostre”*

iii) O mostră se distribuie în cantități adecvate

69. Mostrele trebuie oferite în cantități suficiente care să nu depășească obiectivul pentru care acestea au fost oferite. Acest lucru nu înseamnă neapărat că nu se poate oferi mai mult de o mostră unui destinatar, ținând cont că fiecare destinatar care folosește mostrele în scopuri diferite va solicita cantități diferite din bunul respectiv drept mostră.

71. În temeiul celor de mai sus, a doua teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA nu poate fi interpretată în sensul de a permite statelor membre să impună restricții cantitative sau calitative *a priori* cu privire la noțiunea „utilizarea bunurilor ca mostre”.

70. În ceea ce privește a doua categorie de destinatari, de exemplu, orice interpretare prin care se limitează noțiunea „utilizare a bunurilor ca mostre” la un singur exemplar pentru fiecare destinatar sau sub o formă diferită de cea a produsului final poate fi în contradicție cu realitățile comerciale.

72. De asemenea, în contextul oferirii de mostre se aplică și regulile și principiile generale în materia abuzului de drept, a controlului fiscal și a evaziunii fiscale. Având în vedere cantitatea sau calitatea bunurilor oferite sau alte particularități ale cauzei, este posibil ca

transferul unor anumite bunuri să poată fi considerat că a avut loc ca o „utilizare a bunurilor ca mostre", în contextul unor practici comerciale legitime, de către persoane impozabile obișnuite acționând cu bună-credință în scopul desfășurării activității [38].

73. Considerăm util să facem câteva precizări cu privire la cele patru tipuri de CD-uri care sunt distribuite în prezenta cauză, având în vedere că va reveni instanței naționale să aplice această analiză situației de fapt.

74. În opinia noastră, toate cele patru tipuri de CD-uri oferite intermediarilor au drept obiectiv promovarea produsului și pot fi considerate un specimen al produsului. În ceea ce privește primele trei tipuri de CD-uri (și anume cele de tip „watermarked CDR" pe care apare numele destinatarului, cele de tip „un-watermaked CDR" livrate în ambalaje de carton alb și cele de tip „sampler" CD), suntem de părere că natura lor de mostre este justificată de faptul că sunt oferite sub o formă potrivită pentru mostre și în același timp diferită de cea a produsului final. În ceea ce privește CD-urile de tip „finished stock", unicul lucru care le deosebește pe acestea de produsul final este abțibildul care atenționează că ele nu sunt destinate comerțului obișnuit. Chiar dacă acest abțibild poate fi detașat ușor, nu credem că acest unic aspect ar trebui să priveze acest tip de CD-uri de caracterul lor de mostre, cu condiția ca alte aspecte pertinente să sprijine o astfel de catalogare.

75. Considerăm că adevăratele dificultăți țin mai degrabă de numărul semnificativ de CD-uri oferite „pluggerilor" externi pentru ca aceștia să le redistribuie la rândul lor unor persoane pe care EMI nu le cunoaște. Aprecierea dacă acest tip de strategie de promovare reprezintă „o utilizare a bunurilor ca mostre" necesită o evaluare concretă a aspectului dacă persoanele care primesc aceste CD-uri de la „pluggeri" joacă rolul unor intermediari sau dacă ei ar trebui priviți mai degrabă ca consumatori obișnuiți.

VI — Utilizarea pentru oferirea de cadouri de mică valoare

76. Prin intermediul întrebării (d), instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă noțiunea „utilizare pentru oferirea de cadouri de mică valoare" de la articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA poate fi supusă unor restricții cantitative privind numărul sau valoarea cadourilor ce pot fi primite din când în când sau în cursul unei perioade de 12 luni.

38 — Astfel cum a statuat Curtea în materia impozitelor directe, un stat membru nu poate să acționeze în temeiul unei prezumții generale de fraudă fiscală. A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, Rec., p. I-8251, punctul 91 și jurisprudența citată). Considerăm că acest lucru este valabil și în materia TVA-ului.

77. Cu privire la noțiunea „utilizare pentru oferirea de cadouri de mică valoare", toate părțile sunt de acord că statele membre au o anumită putere discreționară în interpretarea termenului „mică valoare". EMI subliniază în special că acest termen ar trebui să fie interpretat în concordanță cu circumstanțele economice specifice statului membru în cauză. Acest lucru implică astfel o anumită marjă de apreciere care trebuie să fie lăsată statelor membre la punerea în aplicare a acestei noțiuni.

78. Având în vedere că articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA nu face nicio referire la legislația statelor membre, noțiunea „utilizare pentru oferirea de cadouri de mică valoare" ar trebui să aibă un înțeles în dreptul Uniunii, pentru motivele arătate la „utilizarea bunurilor ca mostre" [39].

79. Nu există impedimente de ordin juridic pentru care noțiunea „a oferi cadouri" nu ar putea avea un înțeles în dreptul Uniunii. Acest lucru înseamnă că trebuie răspuns în mod uniform și la întrebarea dacă aprecierea noțiunii „cadou de mică valoare" poate include mai mult de un transfer de bunuri. Interpretarea noțiunii „mică valoare" poate să necesite însă o anumită marjă de apreciere pentru că implică efectuarea de comparații care depind de situația economică a statelor membre.

A — *Cadouri*

80. Ce este un cadou? Această noțiune este esențială în domeniul antropologiei și în cel al sociologiei, iar din punct de vedere juridic aceasta este bine ancorată în toate sistemele dezvoltate de drept privat [40]. În contextul celei de A șasea directive TVA, în special al articolului 5 alineatul (6) din directivă, această noțiune a fost abordată în trecere de avocatul general Van Gerven în cauza Empire Stores [41]. Aceasta a considerat că a doua teză a articolului 5 alineatul (6) se referă la „cadouri oferite în general pentru a face public numele persoanei impozabile, fără a fi impusă în schimb o contraprestație" [42]. Acest aspect nu a fost însă luat în considerare de Curte deoarece nu era relevant pentru acea cauză.

81. Explicația dată de avocatul general arată că, în opinia sa, noțiunea „cadouri de mică valoare" se referă în primul rând la cadouri

39 — A se vedea punctul 10 de mai sus.

40 — Evocându-l pe marele jurist german Friedrich Carl von Savigny, Kangas (citat mai sus la nota de subsol 4, p. VII și p. 31-59) a subliniat complexitatea instituției juridice a „cadoului", în pofida simplității sale aparente.

41 — Hotărârea din 2 iunie 1994, Empire Stores (C-33/93, Rec., p. I-2329).

42 — Concluziile avocatului general prezentate în cauza Empire Stores, *ibid.*, punctul 19.

oferite în scopuri de marketing, publicitate sau alte activități promoționale similare. Exemple de astfel de cadouri includ pixuri, tricouri, carnețele, eșarfe și cravate marcate cu emblema societății.

82. În opinia noastră, tratamentul preferențial din punctul de vedere al TVA-ului de care beneficiază „utilizarea pentru oferirea de cadouri de mică valoare" este justificat doar dacă se interpretează în sensul că face referire în primul rând la cadouri oferite pentru scopurile descrise mai sus.

83. După cum am menționat deja în legătură cu „utilizarea bunurilor ca mostre", cadourile oferite în scopul desfășurării activității pot îmbrăca diferite forme: cadouri publicitare sau promoționale dacă au valoare mică, cadouri făcute personalului sau cadouri sub forma de spectacole. Dintre aceste cazuri, doar primul intră sub incidența dispozițiilor celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA. Cadourile oferite personalului pot fi supuse TVA-ului în majoritatea cazurilor în temeiul primei teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, în timp ce cadourile constând în spectacole sunt reglementate la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă TVA.

84. Cadourile prin care se face publicitate sau se promovează activitatea economică sunt de regulă distribuite în număr mare și nu vor fi selectate individual pentru destinatari determinați. Acestea vor fi oferite ad-hoc, fără ca persoana impozabilă sau reprezentanții acesteia să cunoască în mod necesar în fiecare caz în parte identitatea destinatarului.

85. Persoanele impozabile pot însă în același timp să ofere în scopul desfășurării activității cadouri alese în mod individual, cum ar fi flori, cutii de ciocolată, sticle de vin sau accesorii mărunte de design cum sunt vazele și alte tipuri de ornamente. Cu privire la astfel de cadouri, este fundamental ca acestea să fie de „mică valoare", în caz contrar existând riscul (i) să fie considerate cadouri de divertisment în temeiul articolului 17 alineatul (6) din directivă și astfel să nu dea naștere unui drept de deducere sau, în temeiul Hotărârii Kuwait Petroleum, (ii) să fie considerate transferuri cu titlu gratuit conform primei teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA [43].

86. Diferența dintre „transferurile cu titlu gratuit" din prima teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA și „oferirea de cadouri de mică valoare" din a doua teză este reprezentată de valoarea și de scopul actelor respective [44].

43 — Potrivit articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă TVA, nu se acordă dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor, în timp ce, potrivit primei teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, deducerea taxei aferente intrărilor se compensează cu plata TVA-ului aferent ieșirilor, pe baza livrării în interes propriu.

44 — Cauza Kuwait Petroleum, citată la nota de subsol 5, punctul 23, Concluziile avocatului general Fennelly prezentate în cauza Kuwait Petroleum, punctul 26.

B — *„Mică valoare”*

87. Considerăm că dacă termenul „mică valoare” este înțeles ca un criteriu strict cantitativ, atunci statele membre au nevoie în mod inevitabil de o marjă de discreție în raport cu acesta. Dacă însă, pe de altă parte, „mică valoare” este interpretată mai mult ca o noțiune calitativă, ce nu se reduce integral la valoarea economică, atunci o astfel de marjă de discreție ar putea să nu fie necesară.

88. Ar fi tentant să sugerăm interpretarea criteriului „mică valoare” doar din punct de vedere calitativ, în sensul excluderii oricărei alte semnificații de ordin subiectiv pe care cadoul o poate avea pentru destinatar.

89. Astfel, noțiunea „cadou de mică valoare” menționată în a doua teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA ar include doar cadourile cu caracter promoțional oferite în număr mare, de regulă marcate prin emblema, denumirea sau alte informații legate de activitatea economică a persoanei impozabile care le oferă, și care sunt distribuite clienților existenți sau potențiali și altor contacte profesionale, fără să intereseze identitatea destinatarului. Cu toate acestea, este posibil din punct de vedere economic ca și un cadou ce îndeplinește aceste criterii, cum ar fi o cravată de mătase sau o jachetă purtând emblema societății, să nu fie de mică valoare.

90. Din această cauză și ținând seama că interpretarea dată termenului trebuie să fie una practică, o astfel de propunere nu ar fi coerentă. Mai mult, interpretarea calitativă a noțiunii „mică valoare” ar fi incompatibilă cu necesitatea ca interpretarea acestei noțiuni să se facă în mod uniform. Din aceste motive, o interpretare cantitativă este de preferat.

C — *Un plafon valoric stabilit pentru „utilizările pentru oferirea de cadouri de mică valoare”*

91. Modurile de abordare ale statelor membre în ceea ce privește stabilirea unui plafon valoric pentru delimitarea noțiunii „mică valoare” sunt diferite. În anumite state, cum sunt Italia, Spania și Luxemburg, nu există niciun plafon valoric pentru definirea noțiunii „mică valoare” [45]. Alte state, precum Regatul Unit și Franța, consideră adecvată stabilirea unui plafon valoric în vederea asigurării securității juridice. În Finlanda, acest prag nu este definit prin dispoziții imperative, ci se regăsește în norme administrative care se

45 — Întrebarea parlamentară nr. 617/89 a domnului F. Herman adresată Comisiei (JO 1990, C 39, p. 24). Deși această întrebare datează din 1990, considerăm util să avem informații cu privire la situația existentă în alte state membre.

aplică de autoritățile fiscale în vederea asigurării unei practici fiscale unitare cu privire la această chestiune [46].

92. În opinia noastră, astfel de decizii revin fiecărui stat membru care are posibilitatea să fixeze anumite plafoane în funcție de prosperitatea economică, de prețurile medii și de nivelurile medii de venit. Cu toate acestea, pragul stabilit nu poate fi atât de redus încât să facă articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA lipsit de sens sau inaplicabil și nici nu poate fi atât de ridicat încât să denatureze ceea ce se înțelege în limbaj comun prin „mică valoare".

93. Este posibil ca statele membre să fixeze limite cantitative absolute pentru „utilizările pentru oferirea de cadouri de mică valoare" sau ar trebui să existe o flexibilitate în modul în care se aplică aceste prevederi fiecărui caz în parte?

94. Se pare că există cel puțin o decizie a unei instanțe naționale care a statuat că, în absența oricărei referiri la legislațiile naționale în a doua teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, limitele impuse la nivel național trebuie să poată fi contestate de la caz la caz, chiar dacă aplicarea unei practici fiscale uniforme necesită ca autoritățile fiscale să aplice anumite limite cantitative stabilite *a priori* [47].

95. Desigur, astfel cum a arătat Comisia cu ocazia ședinței, ar fi dificil de acceptat ca o condiție ce fixează o anumită limită cantitativă în vederea aplicării unei anumite norme fiscale să poată fi contestată de la caz la caz, pentru că acest lucru ar fi în contradicție cu însăși fundamentul unei astfel de condiții, și anume tratamentul uniform al tuturor persoanelor impozabile. Cu toate acestea, prezenta cauză privește o dispoziție de drept al Uniunii care ar trebui, în conformitate cu principiile obișnuite de interpretare, să aibă un înțeles uniform și, prin urmare, să nu lase o marjă de apreciere statelor membre. Având în vedere toate acestea, considerăm că măsurile de punere în aplicare luate de statele membre ar trebui să permită o oarecare flexibilitate în cazuri excepționale în ceea ce privește aplicarea limitelor cantitative stabilite. De exemplu, o societate care este prezentă în mai multe state membre ar putea dori să folosească un singur set de cadouri publicitare care să aibă un design unitar și să fie marcate cu emblema societății. Plecând de la regulile privind piața comună, nu putem accepta posibilitatea ca un stat membru care a stabilit o limită națională deosebit de joasă în ceea ce privește noțiunea „mică valoare" să poată refuza scutirea de la plata TVA-ului dacă respectivele cadouri ar fi considerate de mică valoare în celelalte state membre.

46 — A se vedea Kallio, M., și alții, Arvonlisäverotus 2009, Edita Helsinki, 2009, p. 512.

47 — Hotărârea din 3 octombrie 2006 a Curții Supreme Administrative a Finlandei, KHO 2006:70.

D — *Cadouri cumulative și „utilizări pentru oferirea de cadouri de mică valoare”*

96. Practica în statele membre este aparent diferită și sub aspectul dacă, în prezența unor cadouri cumulative acestea pot fi luate în considerare împreună. În anumite sisteme de drept, cum ar fi Germania, Olanda și Franța, se iau în considerare cadourile oferite aceleiași persoane în decursul unui an [48].

97. Regatul Unit afirmă că plafoanele cumulative impuse de legislația națională sunt necesare în vederea prevenirii abuzurilor față de sistemul TVA-ului și pentru a preveni eludarea de către persoanele impozabile a dispozițiilor primei teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, prin oferirea repetată de cadouri care, luate individual, sunt de mică valoare, dar care, luate împreună, nu se mai încadrează în această noțiune.

98. Cu toate că lupta împotriva fraudei este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă TVA [49] și cu toate că statele membre au interese legitime în luarea de măsuri care să prevină eventualele fraude în materie fiscală, Regatul Unit nu a prezentat nicio probă care să sugereze că există un risc de fraudare în prezenta cauză.

99. În ceea ce ne privește, considerăm că este puțin probabil ca un astfel de risc să poată apărea în legătură cu „utilizările pentru oferirea de cadouri de mică valoare” în scopul desfășurării activității, spre deosebire de cazul situațiilor ce cad sub incidența primei teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, unde acest risc este mult mai evident.

100. Dacă în contextul impozitării progresive a cadourilor cumulative în materie succesorală sau în contextul impozitelor progresive aplicabile operațiunilor privind imobile este important să se țină seama de toate operațiunile care au avut loc într-o anumită perioadă, din moment ce există un interes de a ocoli efectele impozitului progresiv prin împărțirea unei operațiuni mai mari în mai multe operațiuni de valoare redusă, în materie de TVA lucrurile stau diferit. Astfel, în contextul TVA-ului, o abordare cumulativă nu este susținută de conținutul textului celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA. Mai mult, aceeași abordare ar condiționa aplicarea TVA-ului de utilizări anterioare sau ulterioare, cum ar fi de exemplu cazul aplicării TVA-ului unui cadou cu o valoare sub limita stabilită, care se schimbă însă atunci când destinatarul mai primește un nou cadou de la aceeași persoană impozabilă, crescând astfel valoarea combinată a celor două cadouri deasupra respectivei limite. Or, o astfel de abordare ar fi în contradicție cu principiul conform căruia fiecare operațiune în materia TVA-ului trebuie tratată în mod distinct în funcție de

48 — Întrebare adresată Comisiei, citată la nota de subsol 44.

49 — Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia (C-132/06, Rec., p. I-5457, punctul 46), și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec., p. I-5129, punctul 22 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea articolul 22 alineatul (8) și articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

circumstanțele acesteia, fără ca tratamentul respectiv să poată fi modificat de evenimente anterioare sau ulterioare [50].

VII — Regimul fiscal al destinatarilor mostrelor și ai cadourilor de mică valoare

101. Nu considerăm că există vreun risc ca persoanele impozabile să ofere cadouri nejustificate ca valoare dacă aceste persoane acționează într-adevăr în scopul desfășurării activității economice. Normele și principiile generale în materia abuzului de drept, a controlului fiscal și a evaziunii fiscale sunt suficiente pentru a face față tentativelor de a eluda condiția „micii valori" pentru scutirea cadourilor de la plata TVA-ului.

102. O aplicare literală a restricțiilor cumulative ar însemna ca persoanele impozabile să țină o evidență a persoanelor cărora le-au făcut cadouri. În opinia noastră, o asemenea obligație excedează cerințelor de facturare și contabilitate prevăzute de A șasea directivă TVA [51]. În plus, ar fi prea împovărător dacă persoanele impozabile ar trebui să știe cui au oferit calendare, pixuri personalizate sau alte cadouri similare [52].

103. Întrebările (e) și (f) se referă la faptul că legislația națională aplicabilă în Regatul Unit limitează aplicarea scutirii de TVA doar la primul articol oferit drept mostră și la faptul că aceeași legislație prevede aplicarea cumulativă a limitei de valoare privind „cadourile de mică valoare". Răspunsurile pe care le-am propus la întrebările (b)-(d) implică faptul că nu sunt admise astfel de restricții impuse de legislațiile naționale aplicării celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA.

104. În acest sens, conform jurisprudenței Curții, noțiunea de livrare de bunuri nu se referă la transferul de proprietate în sensul dreptului privat, ci include orice transfer al unui bun corporal care abilitează destinatarul să dispună de acesta ca și cum ar fi proprietarul bunului [53]. În consecință, mostrele și cadourile de mică valoare pot fi oferite atât angajaților, cât și angajatorilor acestora. Care dintre aceștia trebuie să fie considerat destinatar este o chestiune de fapt care se determină pe baza circumstanțelor relevante, criteriul juridic din punctul de vedere al TVA-ului fiind existența unei posibilități reale ca persoana să dispună de acel bun ca un proprietar.

50 — Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 47).

51 — Articolul 22 din A șasea directivă TVA.

52 — Pe de altă parte, este posibil ca o persoană impozabilă să țină evidența destinatarilor cadourilor de divertisment și ai altor cadouri de valoare semnificativă, pentru a evita să facă același cadou de două ori.

53 — A se vedea punctul 24 și nota de subsol 15 de mai sus.

105. În multe cazuri, acest criteriu arată că mostra sau cadoul este oferit angajatorului. De exemplu, angajații nu sunt în mod evident destinatarii mostrelor oferite unei persoane impozabile pentru testare sau revânzarea produselor. Pe de altă parte, o copie a unei cărți trimisă spre recenzare unui critic la adresa sa personală este în mod clar oferită personal acestuia, chiar dacă acesta este angajat la un anume ziar. În mod asemănător, cadouri de mică valoare pot fi oferite personal angajaților, cum este cazul calendarelor transmise direct acestora, sau pot fi oferite angajatorului, cum se întâmplă atunci când o cutie de bomboane de ciocolată este trimisă de un client la sediul unei mici firme.

106. Prin intermediul întrebării (f), instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă răspunsurile date ar fi diferite dacă destinatarul ar putea să deducă taxa aferentă intrărilor de bunuri.

107. Comisia susține că interpretarea articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă nu depinde de regimul fiscal aplicabil destinatarului sau de aptitudinea acestuia de a deduce taxa aferentă intrărilor. De asemenea, Comisia mai susține că, din punct de vedere practic, este posibil ca o societate care primește mostre sau cadouri să poată deduce taxa aferentă intrărilor. Pentru a face însă efectiv această deducere, este necesar ca societatea să fi achitat această taxă, adică trebuie ca donatorul să îi fi facturat acesteia TVA-ul aferent mostrelor sau cadourilor.

108. Împărtășim acest raționament și, în plus, este dificil să înțelegem scopul acestei întrebări. Presupunerea Comisiei, și anume aplicarea TVA-ului asupra mostrelor sau cadourilor de mică valoare, pare mai degrabă să nu corespundă realităților comerciale.

VIII — Concluzie

109. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de instanța de trimitere după cum urmează:

„(1) Noțiunea «utilizarea bunurilor ca mostre» din a doua teză a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra

de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare înseamnă:

— orice livrare efectuată de o persoană impozabilă,

— în vederea promovării vânzărilor viitoare ale unui produs (care este un bun din punctul de vedere al TVA-ului),

— unui client existent sau potențial sau unei persoane care, datorită poziției sale, poate influența gradul de atenție de care beneficiază produsul în discuție,

— a unuia sau mai multor articole care servesc drept specimene ale acelui produs prin prezentarea tuturor caracteristicilor esențiale și calitative ale produsului și care, prin urmare, permit destinatarului, clienților acestuia sau altor persoane care primesc comunicări de la destinatar să evalueze sau să testeze natura, proprietățile și calitatea produsului.

(2) Statele membre pot să stabilească un plafon pentru valoarea unui «cadou de mică valoare» în sensul celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă 77/388 în funcție de prețurile generale și de nivelul de venit, precum și de alte caracteristici economice ale respectivului stat membru, cu condiția ca plafonul stabilit să nu fie atât de redus încât să facă articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă TVA lipsit de sens sau inaplicabil și nici atât de ridicat încât să denatureze ceea ce se înțelege în limbaj comun prin «mică valoare» și cu condiția să poată fi admise excepții de la acest prag în cazurile justificate prin motive obiective. Utilizarea pentru oferirea de cadouri de mică valoare în această dispoziție înseamnă livrări individuale efectuate de o persoană impozabilă. Statele membre nu pot să aplice cumulativ plafoanele menționate mai multor cadouri oferite pe parcursul unei perioade determinate.

(3) Este de competența instanței naționale să determine cine este destinatarul unei utilizări în sensul celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, luând în considerare toate circumstanțele acelei cauze. Cu privire la tratamentul din punctul de vedere al TVA-ului al unei utilizări conform celei de a doua teze a alineatului (6) al articolului 5 din A șasea directivă TVA, nu are importanță dacă destinatarul utilizării este sau nu este îndreptățit să deducă taxa aferentă intrărilor."