TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 30. septembrī *

Lieta C-581/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 17. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 29. decembrī, tiesvedībā

EMI Group Ltd

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un D. Švābi [*D. Šváby*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 21. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *EMI Group Ltd* vārdā — R. Kordara [*R. Cordara*], *QC*, un P. Kī [*P. Key*], *barrister*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — L. Sīboruts [*L. Seeboruth*], pārstāvis, kam palīdz P. Mantls [*P. Mantle*], *barrister*,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Polijas valdības vārdā — M. Dovgelevičs [*M. Dowgielewicz*], pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2010. gada 15. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt jēdzienus "paraugi" un "mazas vērtības dāvanas", kas ir ietverti 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 direktīva"), 5. panta 6. punkta otrajā teikumā.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *EMI Group Ltd* (turpmāk tekstā — "*EMI*") un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [Viņas Augstības Ienākumu un muitas dienestu] (turpmāk tekstā — "*Commissioners*") saistībā ar *EMI* pieteikumu atmaksāt summas, kuras tā bija kļūdaini maksājusi kā pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN") laika posmā no 1987. gada aprīļa līdz 2003. gada jūnijam par vairākām personām izsniegtām mūzikas ierakstu bezmaksas kopijām ar mērķi reklamēt šos mūzikas ierakstu izlaidumus, un saistībā ar *Commissioners* prasību, lai *EMI* samaksā PVN par šādu kopiju izsniegšanu laika posmā no 2003. gada jūlija līdz 2004. gada decembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas;

2. Par preču ievešanu."

4 Sestās 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 [PVN] 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."

5 Sestā direktīva ir atcelta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kuras 16. panta 2. punkts ir formulēts līdzīgi Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajam teikumam.

Valsts tiesiskais regulējums

6 Atbilstošās valsts tiesību normas ir ietvertas 1994. gada Likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*) 5. panta 1. punktā un minētā likuma 4. pielikuma 5. punkta 1., 2., 2 ZA un 3. apakšpunktā, kas vairākkārt pamata lietas faktu rašanās laikā ir tikuši grozīti.

7 Saskaņā ar to pašreizējo versiju šajos noteikumos būtībā ir paredzēts, ka uzņēmuma — nodokļa maksātāja preču nodošana vai cesija par atlīdzību vai bez atlīdzības tiek uzskatīta par piegādi, kas apliekama ar PVN, izņemot darījumu dāvanas un paraugu izsniegšanu. Attiecībā uz dāvanām izņēmums ir iespējams ar nosacījumu, ka to vērtība attiecībā uz personu un attiecībā uz vienu gadu nepārsniedz GBP 50. Līdz 2003. gada oktobrim šis izņēmums neattiecās uz regulārām dāvanām. Runājot par paraugiem, tikai pirmajam paraugam ir piešķirams atbrīvojums, ja vienai un tai pašai personai tiek izsniegti vairāki identiski paraugi. Līdz 1993. gada jūlijam atbrīvojums bija piemērojams tikai attiecībā uz rūpnieciskiem paraugiem, kas izsniegti tādā formā, kādā tie parasti netiek piedāvāti pārdošanai.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

8 *EMI* ir saskaņā ar Anglijas tiesībām dibināta sabiedrība, kas darbojas mūzikas ierakstu ražošanas un pārdošanas, kā arī mūzikas izdevniecības jomā. Kopš 1987. gada *EMI* reklamē jaunus ierakstus, izsniedzot šo ierakstu bezmaksas kopijas vinila ierakstu, kasešu un kompaktdisku (turpmāk tekstā — "*CD*") formātā dažādām personām, kuras spēj novērtēt ieraksta komerciālo kvalitāti un ietekmēt reklāmas, kāda tiek veltīta māksliniekiem, mērogu.

9 Kā daļa no šīs reklāmas stratēģijas šādas bezmaksas kopijas tiek izplatītas tostarp personām, kas strādā ar preses izdevumiem, radio stacijās, ar televīzijas pārraidēm, reklāmas aģentūrās, mazumtirdzniecības vietās vai kinoteātros. Tāpat *EMI* izmanto arī aģentus, sauktus par "pluggers", — personas, kuras reklamē ierakstus audiovizuālajos medijos un presē un izplata tos bez maksas savām kontaktpersonām — mērķauditorijai, kas ir norādīta īpaši izveidotos sarakstos katra jauna *CD* iznākšanai.

10 Šajā nolūkā *EMI* izdod mūzikas ierakstus dažādos formātos, proti, kā izplatīšanai pirms albuma iznākšanas paredzētus ierakstāmus *CD* ar digitālu ūdenszīmi, uz kuriem ir saņēmēja vārds un kuri ļauj noteikt iespējamo kopiju izcelsmi, kā ierakstāmus *CD* bez ūdenszīmes, kas tiek izplatīti baltā kartona apvākā pirms albuma iznākšanas, kā *CD* paraugus bez ūdenszīmes, kas tiek izplatīti kartona apvākā un ietver tādu pašu zīmējumu, kāds ir uz galvenā albuma, kuru paredzēts pārdot sabiedrībai, vai kā pabeigtus *CD* to galīgajā formātā, kuri ir paredzēti pārdošanai. Uz pēdējiem minētajiem ir uzlīme ar uzrakstu "Kopija reklāmas nolūkos; nav paredzēta pārdošanai". Uz pārējiem ierakstu formātiem, kas tiek izplatīti reklāmas nolūkos, ir norādīts, ka likumīgās īpašuma tiesības pieder *EMI*.

11 Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālu jautājumu uzdošanu apmēram 90 % no reklāmai paredzētajiem *CD* tiek nosūtīti konkrēti norādītām personām; galvenais izņēmums attiecas uz nosūtīšanu personām, kas ir norādītas pēc to ieņemamā amata universitātēs vai citās augstākās izglītības iestādēs. Mūzikas ierakstu bezmaksas kopiju potenciālie saņēmēji, kurus *EMI* uzskata par ietekmīgiem mūzikas jomā, pavisam kopā ir gandrīz 7000. Reklamējot konkrētu ierakstu, tiek izveidots īpašs saraksts ar 200–500 saņēmējiem. Tajā ir ietverti to personu vārdi, kuras tiek uzskatītas par visietekmīgākajām konkrētā mūzikas stila ieraksta pārdošanas veicināšanā. Neilgi pirms jauna ieraksta laišanas tirgū *EMI* pavisam izplata 2500–3750 bezmaksas kopijas. Runājot par "plugger", viens "plugger" var saņemt līdz pat 600 bezmaksas kopijām tālākai izplatīšanai. Taču vairākām personām, kas strādā vienā un tajā pašā uzņēmumā, piemēram, *BBC*, kopijas var tikt nosūtītas arī atsevišķi.

12 No 1987. gada aprīļa līdz 2003. gada jūnijam *EMI* maksāja PVN par mūzikas ierakstiem, kas tika izplatīti iepriekš aprakstītajos apstākļos. Vēlāk, uzskatot, ka valsts tiesību akti nav saderīgi ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu, saskaņā ar kuru par šādu izplatīšanu PVN nav jāmaksā, *EMI* iesniedza *Commissioners* pieteikumu atmaksāt summas, kas samaksātas kā PVN saistībā ar šo izplatīšanu. Tā kā *Commissioners* noraidīja šo atmaksas pieteikumu, *EMI* cēla prasību iesniedzējtiesā.

13 Turklāt, tā kā sākot ar 2003. gada jūliju *EMI* pārstāja deklarēt PVN par *CD* bezmaksas izplatīšanu reklāmas nolūkos, *Commissioners* tai nosūtīja nodokļu paziņojumu saistībā ar šo izplatīšanu laika posmā no 2003. gada jūlija līdz 2004. gada decembrim, par kuru *EMI* iesniedzējtiesā tāpat cēla prasību, kas vēlāk tika apvienota ar pirmo prasību.

14 Šādos apstākļos *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesa], *London Tribunal Centre* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"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:

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

b) 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:

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

   b) 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 [trešā jautājuma otro daļu] 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 fakts, ka saņēmējs pats vai viņa darba devējs ir pilnvērtīgs nodokļa maksātājs, kurš varētu (vai būtu varējis) atskaitīt jebkuru priekšnodokli, kas samaksāts par tādu preču nodošanu, kas ir paraugi, var ietekmēt atbildes uz [pirmo līdz piekto jautājumu]?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz paraugu jēdzienu, kā arī par otro un trešo jautājumu

15 Ar savu pirmo jautājumu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz paraugu jēdzienu, kā arī ar otro un trešo jautājumu, kas ir jāapskata kopā, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kā ir jāinterpretē jēdziens "paraugi" Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē, it īpaši, vai šis jēdziens ietver tikai tās preces, kas tiek izsniegtas pārdošanā nepieejamā formātā, un tikai identisku preču, kas izsniegtas vienam un tam pašam saņēmējam, sērijas pirmo eksemplāru.

16 Uzreiz ir jākonstatē, ka Sestā direktīva neietver nekādu minētā jēdziena definīciju. Tāpēc, interpretējot šo jēdzienu, ir jāņem vērā Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma formulējums, konteksts un mērķi (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).

17 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka minētā 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā dažas darbības, par kurām nodokļa maksātājs nesaņem faktisku atlīdzību, pielīdzina preču piegādei, ko veic par maksu, un par to saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu ir jāmaksā PVN. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru minētās normas mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātājiem, kuri izmanto preces savām vai sava personāla vajadzībām, no vienas puses, un gala patērētājiem, kuri iegādājas šī paša veida

preci, no otras puses (skat. it īpaši 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Krājums, I-743. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Kā norādījusi Vācijas valdība, Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā minētā lietojuma aplikšanas ar nodokli mērķis ir izvairīties no situācijām, kad ar nodokli netiek aplikts galīgais patēriņš.

19 Minētā 5. panta 6. punkta otrais teikums ir izņēmums šim noteikumam, jo tajā tomēr nav paredzēts aplikt ar nodokli lietošanu uzņēmuma vajadzībām, izsniedzot mazas vērtības dāvanas vai paraugus (šajā ziņā skat. 1999. gada 27. aprīļa spriedumu lietā C-48/97 *Kuwait Petroleum*, *Recueil*, I-2323. lpp., 23. punkts).

20 Tādējādi Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma formulējums, lai tas negatīvi neietekmētu 5. panta 6. punkta pirmā teikuma mērķus, ir jāinterpretē šauri, vienlaikus rūpējoties par to, lai izņēmums attiecībā uz paraugiem un mazas vērtības dāvanām nezaudētu savu lietderīgo iedarbību (pēc analoģijas skat. 2004. gada 18. novembra spriedumu lietā C-284/03 *Temco Europe*, Krājums, I-11237. lpp., 17. punkts, un 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-434/05 *Horizon College*, Krājums, I-4793. lpp., 16. punkts).

21 Ņemot vērā neiespējamību visaptverošā un izsmeļošā definīcijā aptvert ļoti dažādo preču, kas var būt ar PVN apliekamu darījumu priekšmets, neierobežoto skaitu un ņemot vērā katra darījuma individuālo komerciālo kontekstu, kādā nodokļa maksātājs šīs preces var izplatīt kā paraugus, vērtējums ir jāveic divos posmos. Tādējādi ir jāpārbauda, pirmkārt, vai attiecīgo preču izplatīšana atbilst būtiskam raksturojumam,

kas ir kopīgs visiem paraugiem, un, otrkārt, īpašie apstākļi, kādos nodokļa maksātājs tās izplata.

22 Attiecībā uz pirmo aspektu ir jāteic, ka izņēmuma, kas izklāstīts Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā attiecībā uz "izmanto[šanu], lai dotu paraugus [..]", mērķis ir atspoguļot komerciālo realitāti, saskaņā ar kuru paraugu izsniegšana tiek īstenota, lai reklamētu preci, kuras paraugi ir piemēri, kas ļauj novērtēt šīs preces kvalitāti un pārbaudīt, vai šai precei piemīt īpašības, kādas meklē potenciālais vai esošais pircējs.

23 Turklāt, ņemot vērā Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu, izņēmuma attiecībā uz "paraugiem" mērķis nav atbrīvot no PVN tādu preču piegādi, kuras mērķis ir apmierināt patērētāja vajadzības attiecībā uz konkrēto preci.

24 Attiecībā uz otro aspektu, pirmkārt, ir jāizanalizē jautājums par to, vai paraugu jēdzienu var ierobežot tikai ar precēm, kas tiek izsniegtas formātā, kāds parasti nav pieejams pārdošanā sabiedrībai.

25 No šī sprieduma 23. punkta izriet, ka Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā ietvertā izņēmuma mērķis var būt tādu preču atbrīvošana no PVN, kas tiek izmantotas galīgam patēriņam, tikai tad, ja šis galīgais patēriņš ir raksturīgs šādiem reklāmas pasākumiem.

26 Tātad preces, kas tiek izplatītas kā paraugi, kuri ir identiski laišanai tirgū gatavai gala precei, patiešām var tikt izmantotas gala patēriņam.

27 Taču šis apstāklis, ņemot vērā, ka vairākos gadījumos piemēru, kas atbilst precei tās gala formātā, izplatīšana ir nepieciešams vērtēšanas procesa priekšnoteikums, nevar pamatot minētā izņēmuma piemērošanu attiecībā tikai uz tādiem paraugiem, kas ietver no pārstāvētās preces atšķirīgus piemērus.

28 Jākonstatē, ka, lai izsniegtās preces novērtētu kā "paraugus", šīm precēm ir jāietver visas būtiskās to pārstāvētās preces galīgajā formātā pazīmes. Taču, kaut arī piemēri dažos gadījumos var ietvert visas būtiskās pārstāvētās preces pazīmes, tiem neesot preces galīgajā formātā, citos gadījumos atkarībā no šīs preces rakstura var izrādīties nepieciešams, ka šie paraugi pilnībā atbilst gala precei, lai šīs pazīmes būtu redzamas potenciālajam vai esošajam pircējam.

29 Sevišķi tas attiecas uz precēm mākslas jomā, it īpaši tādiem *CD* kā pamata lietā, kuri, lai saņēmējs tos varētu pilnībā novērtēt, ir jāizplata gala formātā. Gadījumā, kad *CD* tiek izsniegts personai ar mērķi, lai viņa nodrošinātu tā reklamēšanu sabiedrībai savu darba pienākumu ietvaros, šī persona *CD* var pilnībā novērtēt tikai tad, ja tai ir iespēja noklausīties visu *CD* saturu, kāds tas tiks izplatīts tirgū.

30 Attiecībā, otrkārt, uz jautājumu par to, vai paraugu jēdziens nozīmē, ka pirmais paraugu saņēmējs ir to pārstāvētās preces potenciālais vai esošais pircējs, ir jākonstatē, ka tas, ka preces var tikt nodotas kā "paraugi" personai, kas nav pircējs, nav pretrunā Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajam teikumam, ja vien šāda nodošana atbilst šī sprieduma 22. punktā izklāstītajiem paraugu izplatīšanas mērķiem.

31 It īpaši jānorāda, ka mākslas preču jomā jaunu darbu bezmaksas paraugu nodošana starpniekam, kura uzdevums ir kritiski novērtēt pēdējo minēto kvalitāti un kurš līdz ar to var ietekmēt preces izplatību tirgū, tādam kā žurnālists vai radio pārraides vadītājs, balstās uz reklamēšanas mehānismu, kurā parauga izmantošana ir reklamēšanas un novērtēšanas procesa sastāvdaļa.

32 Treškārt, ņemot vērā īpašo — ar jomu pamata lietā saistīto — mūzikas ierakstu reklamēšanas praksi izsniegt vairākus eksemplārus "plugger", iesniedzējtiesa jautā, vai parauga jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nozīmē, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājs nodod noteiktu skaitu preču vienam un tam pašam saņēmējam un ja neviena no šīm precēm būtiski neatšķiras viena no otras, par paraugu var uzskatīt katru no šīm precēm, vai arī šādi kvalificēt var tikai pirmo nodoto eksemplāru.

33 Šajā ziņā, pat ja pietiktu tikai ar viena piemēra nodošanu, lai novērtētu preci, vairāku piemēru kā paraugu nodošanu principā nevar uzskatīt par izslēgtu no izņēmuma attiecībā uz paraugiem, kas izklāstīts Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā, piemērošanas jomas, jo paraugu, ko nodokļa maksātājs var izplatīt vienam un tam pašam saņēmējam, proti, šajā gadījumā starpniekam, skaits ir atkarīgs no pārstāvētās preces rakstura, kā arī no tā, kā saņēmējs šos paraugus izmantos.

34 Noteiktos gadījumos vairāku vai pat ievērojama skaita vienas un tās pašas preces piemēru nodošana konkrētam saņēmējam var būt nepieciešama, lai atbilstu paraugu nodošanas mērķiem.

35 Tā mūzikas ierakstu gadījumā *CD* kritiskas novērtēšanas un reklamēšanas nolūkā var būt nepieciešams vairākus *CD* eksemplārus nodot starpniekiem, lai viņi pēc tam tos varētu nodot personām, kas ir mērķauditorija, ņemot vērā viņu iespējas veicināt mūzikas ieraksta pārdošanu.

36 Tikai faktu, ka šādā kontekstā nodoto eksemplāru skaits var sasniegt vairākus simtus vienību gadījumā, ja tāda mūzikas ierakstu ražošanas un pārdošanas aģentūra kā *EMI* izmanto "pluggers", lai izplatītu savu jauno ierakstu eksemplārus, pašu par sevi nevar uzskatīt par pretēju mērķim, kāds ir izņēmumam attiecībā uz paraugiem, tiktāl, ciktāl šis eksemplāru skaits ir saistīts ar pārstāvētās preces raksturu, kā arī izmantošanu, kāda "plugger" kā starpniekam ir jāveic, un tas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

37 Tāpat iespēja, ka "plugger" tā vietā, lai izplatītu viņa rīcībā nodotās mūzikas ierakstu bezmaksas kopijas iepriekš noteiktiem saņēmējiem, tos izmanto ļaunprātīgi, piemēram, palaižot tās parastā pārdošanas apritē, pati par sevi nevar ietekmēt minēto bezmaksas kopiju kvalificēšanu par paraugiem.

38 Taču, lai pilnībā nodrošinātu Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā paredzētā izņēmuma robežu ievērošanu, dalībvalstis var prasīt nodokļa maksātājiem, kas izplata paraugus sava uzņēmuma vajadzībām, ievērot piesardzību, lai novērstu šo paraugu ļaunprātīgas izmantošanas risku. Šāda piesardzība var ietvert, piemēram, prasību marķēt ar norādi, ka prece ir paraugs, vai prasību paredzēt līgumā noteikumus attiecībā uz civiltiesisko atbildību tādiem starpniekiem kā "pluggers", kas saņem paraugus, lai tos nodotu tālāk citām personām.

39 Gadījumā, ja paraugu nodošana tomēr nozīmē galīgo patēriņu, kas nav raksturīgi ar paraugiem pārstāvētās preces vērtējumam, šāds patēriņš ir uzskatāms par ļaunprātīgu izmantošanu.

40 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz paraugiem, kā arī uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka "paraugs" Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē ir preces piemērs, kura mērķis ir veicināt šīs preces pārdošanu un kas ļauj novērtēt šīs preces raksturojumu un īpašības, gala patērēšanai esot tikai tādā gadījumā, ja tā ir raksturīga šādiem reklāmas pasākumiem. Valsts tiesiskajā regulējumā šo jēdzienu nevar vispārīgi ierobežot, to attiecinot tikai uz tādiem paraugiem, kas ir izsniegti formātā, kāds nav pieejams pārdošanai, vai tikai uz pirmo eksemplāru identisku piemēru sērijā, ko ir izsniedzis nodokļa maksātājs vienam un tam pašam saņēmējam, ja vien šis tiesiskais regulējums neļauj ņemt vērā pārstāvētās preces raksturu un īpašo komerciālo kontekstu katram darījumam, kura ietvaros šie piemēri tiek izsniegti.

Par pirmo jautājumu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz mazas vērtības dāvanas jēdzienu, un par ceturto jautājumu

41 Ar savu pirmo jautājumu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz jēdzienu "mazas vērtības dāvana" Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē, un ar savu ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šī tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikti kvantitatīvi ierobežojumi attiecībā uz dāvanu, kas var tikt saņemtas regulāri vai iepriekš noteiktā laika periodā no vienas un tās pašas personas, skaitu vai vērtību.

42 Neesot vajadzībai izvērtēt, vai vārdu savienojums "maza vērtība" ir Savienības tiesību jēdziens vai netieša atsauce uz valsts tiesībām — dalībvalstis, kas iesniegušas apsvērumus, un Eiropas Komisija atbalsta pēdējo minēto interpretāciju —, ir jākonstatē, ka, ņemot vērā Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu, šī norma neietver norādes, kādas ir vajadzīgas vienotai un precīzai minētā vārdu savienojuma definīcijai. Tāpēc dalībvalstīm ir noteikta rīcības brīvība attiecībā uz pēdējā minētā interpretāciju, ja vien tās ievēro attiecīgās normas mērķi un vietu Sestās direktīvas sistēmā (pēc analoģijas skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny*, Krājums, I-8297. lpp., 28. punkts).

43 Līdz ar to ir jāizvērtē, vai tādi kvantitatīvie ierobežojumi, kādi ir paredzēti tiesiskajā regulējumā pamata lietā, atbilst minētajiem nosacījumiem.

44 Kā apgalvo visas dalībvalstis, kas iesniegušas apsvērumus, un Komisija, fakts, ka valsts tiesiskajā regulējumā maksimālais naudas summas apmērs vērtībai, kāda ir paredzēta tiesību aktos pamata lietā, ir noteikts GBP 50, nepārsniedz dalībvalstīm piešķirto rīcības brīvību. Tas pats attiecas uz normu, saskaņā ar kuru šāds slieksnis ir kumulatīvi piemērojams dāvanām, kas nodotas vienai un tai pašai personai 12 mēnešu periodā vai kas ir daļa no dāvanu sērijas vai secīgām dāvanām. Šādi sliekšņi atbilst Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta mērķiem, vienlaikus neatņemot izņēmumam, kāds šajā pantā ir paredzēts attiecībā uz mazas vērtības dāvanām, lietderīgo iedarbību.

45 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz jēdzienu "mazas vērtības dāvanas" Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē, un uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka šis jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā maksimālais naudas summas apmērs

vērtībai, kāda ir paredzēta tiesību aktos pamata lietā, ir noteikts GBP 50 attiecībā uz dāvanām, kas nodotas vienai un tai pašai personai 12 mēnešu laikā vai kas ir daļa no dāvanu sērijas vai secīgām dāvanām.

Par piekto jautājumu

46 Ar savu piekto jautājumu, kas, ņemot vērā tā formulējumu, attiecas tikai uz jēdzienu "mazas vērtības dāvanas" Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai, ņemot vērā noteiktu sliekšņu piemērošanu, valsts tiesiskajā regulējumā dāvanas, kuras nodokļa maksātājs ir nodevis dažādām personām, kurām ir kopīgs darba devējs, var uzskatīt par dāvanām, kas pasniegtas vienai un tai pašai personai.

47 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, pat ja dalībvalstīm, kā nupat tika minēts šī sprieduma 42. punktā, ir noteikta rīcības brīvība attiecībā uz vārdu savienojuma "maza vērtība" interpretāciju, valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dāvanas, kuras nodokļa maksātājs ir nodevis dažādām personām, kurām ir kopīgs darba devējs, tiek uzskatītas par dāvanām, kas pasniegtas vienai un tai pašai personai, proti, kopīgam darba devējam, nav saderīgs ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta mērķiem.

48 Šāds valsts tiesiskais regulējums, it īpaši tā daļa, kurā ir paredzēts kumulatīvs naudas summas apmērs visām dāvanām, kas pasniegtas vienai un tai pašai personai noteiktā laika posmā, atņem lietderīgo iedarbību noteikumam, saskaņā ar kuru no PVN ir atbrīvojamas mazas vērtības dāvanas, kas pasniegtas uzņēmuma vajadzībām.

49 Preces, kas tiek pasniegta kā "mazas vērtības dāvana", kvalifikācija ir atkarīga no tā, kas ir devēja paredzētais gala saņēmējs, un darba attiecības starp saņēmēju un tā darba devēju vai fakts, ka vairākiem saņēmējiem ir kopīgs darba devējs, neietekmē šo kvalifikāciju.

50 Tāpēc uz uzdoto piekto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrais teikums nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēta prezumpcija, saskaņā ar kuru preces, kas ir "mazas vērtības dāvanas" šīs tiesību normas izpratnē un kuras nodokļa maksātājs ir nodevis dažādām personām, kurām ir kopīgs darba devējs, ir jāuzskata par nodotām vienai un tai pašai personai.

Par sesto jautājumu

51 Ar savu sesto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai fakts, ka "paraugu" saņēmējs Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē ir pilnvērtīgs nodokļa maksātājs, kas varētu atskaitīt jebkuru priekšnodokli, kurš jāmaksā par tādu preču piegādi, kas ir paraugi, jebkādā veidā ietekmē atbildes uz pirmajiem pieciem jautājumiem.

52 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka no šīs tiesību normas izriet, ka tajā nav veikta nošķiršana atkarībā no paraugu saņēmēja kā nodokļa maksātāja statusa.

53 Tāpēc uz sesto jautājumu ir jāatbild, ka paraugu saņēmēja kā nodokļa maksātāja statuss neietekmē atbildes uz citiem jautājumiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

54 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) "paraugs" 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, 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē ir preces piemērs, kura mērķis ir veicināt šīs preces pārdošanu un kas ļauj novērtēt šīs preces raksturojumu un īpašības, gala patērēšanai esot tikai tādā gadījumā, ja tā ir raksturīga šādiem reklāmas pasākumiem. Valsts tiesiskajā regulējumā šo jēdzienu nevar vispārīgi ierobežot, to attiecinot tikai uz tādiem paraugiem, kas ir izsniegti formātā, kāds nav pieejams pārdošanai, vai tikai uz pirmo eksemplāru identisku piemēru sērijā, ko ir izsniedzis nodokļa maksātājs vienam un tam pašam saņēmējam, ja vien šis tiesiskais regulējums neļauj ņemt vērā pārstāvētās preces raksturu un īpašo komerciālo kontekstu katram darījumam, kura ietvaros šie piemēri tiek izsniegti;

2) jēdziens "mazas vērtības dāvanas" Sestās direktīvas 77/388 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā maksimālais naudas summas apmērs vērtībai, kāda ir paredzēta tiesību aktos pamata lietā, ir noteikts GBP 50 attiecībā uz dāvanām, kas nodotas vienai un tai pašai personai 12 mēnešu laikā vai kas ir daļa no dāvanu sērijas vai secīgām dāvanām;

3) Sestās direktīvas 77/388 5. panta 6. punkta otrais teikums nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēta prezumpcija, saskaņā ar kuru preces, kas ir "mazas vērtības dāvanas" šīs tiesību normas izpratnē un kuras nodokļa maksātājs ir nodevis dažādām personām, kurām ir kopīgs darba devējs, ir jāuzskata par nodotām vienai un tai pašai personai;

4) paraugu saņēmēja kā nodokļa maksātāja statuss neietekmē atbildes uz citiem jautājumiem.

[Paraksti]