TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. rugsėjo 30 d.*

Byloje C-581/08

dėl *VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre* (Jungtinė Karalystė) 2008 m. gruodžio 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. gruodžio 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

EMI Group Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (pranešėjas) ir D. Šváby,

*Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas N. Jääskinen,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. sausio 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *EMI Group Ltd*, atstovaujamos *QC* R. Cordara ir baristerio P. Key,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth, padedamo baristerio P. Mantle,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Dowgielewicz,

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

susipažinęs su 2010 m. balandžio 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje esančių sąvokų „pavyzdžiai“ ir „nedidelės vertės dovanos“ išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *EMI Group Ltd* (toliau – EMI) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) dėl EMI prašymo grąžinti sumas, kurias ji tariamai klaidingai sumokėjo kaip pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) nuo 1987 m. balandžio mėn. iki 2003 m. birželio mėn. už nemokamas muzikos įrašų kopijas, perduotas įvairiems asmenims šių įrašų reklamos tikslais, ir EMI nusiųsto *Commissioners* prašymo sumokėti PVM už šių kopijų platinimą nuo 2003 m. liepos mėn. iki 2004 m. gruodžio mėn.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) prekių importas.“

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai [PVM] už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį. Tačiau tiekimu už atlygį neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.“

5 Šeštoji direktyva panaikinta 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kurios 16 straipsnio 2 dalis suformuluota vartojant panašius terminus į vartojamus Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje.

Nacionalinės teisės aktai

6 Taikytinos nacionalinės teisės nuostatos, įtvirtintos 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 5 straipsnio 1 dalyje bei šio įstatymo 4 priedo penktos dalies 1, 2, 2 ZA ir 3 punktuose, buvo ne kartą iš dalies pakeistos per pagrindinėje byloje nagrinėjamą laikotarpį.

7 Pagal dabar galiojančią šių nuostatų redakciją iš esmės numatyta, kad apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį sudarančių prekių perdavimas arba perleidimas už atlygį ar be jo yra laikomas PVM apmokestinamu tiekimu, išskyrus verslo dovanų ir pavyzdžių tiekimą. Dovanų atveju išimtis taikoma su sąlyga, kad jų vertė neviršija 50 GBP, skaičiuojant vienam asmeniui per vienus metus. Iki 2003 m. spalio mėn. ši išimtis nebuvo taikoma dovanoms, kurios priklauso dovanų serijai. Kiek tai susiję su pavyzdžiais, kai tam pačiam asmeniui perduodami keli vienodi pavyzdžiai, neapmokestinamas tik pirmasis. Iki 1993 m. liepos mėn. išimtis buvo taikoma tik pramoniniams pavyzdžiams, teikiamiems tokiu pavidalu, kokiu jie paprastai viešai neparduodami.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 EMI yra pagal Anglijos teisę įsteigta bendrovė, užsiimanti muzikos įrašų gamyba ir pardavimu, taip pat muzikos įrašų leidyba. Nuo 1987 m. reklamuodama savo naujai išleistus muzikos įrašus EMI platina nemokamas šių įrašų kopijas vinilo plokštelėmis, kasetinėmis juostomis ir kompaktiniais diskais (toliau – CD) įvairiems asmenims, galintiems įvertinti komercinę įrašo kokybę ir daryti įtaką atlikėjo žinomumui.

9 Pagal šią reklamos strategiją tokios nemokamos kopijos platinamos, be kita ko, asmenims, dirbantiems spaudoje, radijo stotyse, televizijos programose, reklamos agentūrose, mažmeninės prekybos taškuose ir kino teatruose. EMI taip pat naudojasi propaguotojų, vadinamų „pluggers“, kurie turi galimybę reklamuoti įrašus audiovizualinėje žiniasklaidoje bei spaudoje ir kurie taip pat nemokamai juos platina asmenims, pasirenkamiems ir įtraukiamiems į specialiai kiekvienam naujam CD išleisti parengtus sąrašus, paslaugomis.

10 Šiuo tikslu muzikos įrašus EMI platina įvairiomis formomis, t. y. įrašomais CD su skaitmeniniais vandenženkliais, kuriuose nurodomas gavėjas ir kurie leidžia nustatyti galimų kopijų kilmę, platinamais prieš išleidžiant albumą, įrašomais CD be vandenženklių, platinamais baltais kartoniniais vokais prieš išleidžiant albumą, įprastais CD be vandenženklių, platinamais kartoniniais vokais, iliustruotais taip pat kaip pagrindinis viešai parduoti skirtas albumas, ir parduoti skirtais galutinio pavidalo CD. Ant pastarųjų užklijuojami lipdukai, kuriuose nurodoma: „Neparduodama reklaminė kopija“. Ant kitų reklamos tikslais platinamų muzikos įrašų formų nurodoma, kad nuosavybės teisės priklauso EMI.

11 Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, maždaug 90 % reklaminių CD siunčiama įvardytiems asmenims, o pagrindinę išimtį sudaro šių CD siuntimas asmenims, identifikuojamiems pagal universitetuose ir kitose aukštojo mokslo įstaigose atliekamas funkcijas. Nemokamų muzikos įrašų kopijų potencialių gavėjų, kuriuos EMI laiko įtakingais muzikos srityje, skaičius yra apie 7 000. Reklamuojant tam tikrą įrašą parengiamas konkretus 200–500 gavėjų sąrašas. Į jį įtraukiami asmenys, kurie laikomi turinčiais didžiausią įtaką skatinant konkretaus atitinkamos muzikos rūšies įrašų pardavimą. Prieš pat išleisdama naują muzikos įrašą EMI paprastai išplatina 2 500–3 750 nemokamų kopijų. Vienas iš „pluggers“ gali gauti iki 600 nemokamų kopijų, skirtų platinti. Kita vertus, kopijos gali būti atskirai nusiųstos keliems toje pačioje organizacijoje, pavyzdžiui, BBC, dirbantiems asmenims.

12 Nuo 1987 m. balandžio mėn. iki 2003 m. birželio mėn. EMI deklaravo PVM už pirma minėtomis aplinkybėmis išplatintas įrašų kopijas. Vėliau, nusprendusi, kad nacionalinės teisės aktai nesuderinami su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antru sakiniu, pagal kurį už tokį platinimą PVM mokėti nereikia, EMI pateikė *Commissioners* prašymą grąžinti kaip PVM sumokėtas sumas, susijusias su šiuo platinimu. Kadangi *Commissioners* šį prašymą grąžinti atmetė, EMI pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

13 Be to, kadangi nuo 2003 m. liepos mėn. EMI nustojo deklaruoti PVM už nemokamai platinamus reklaminius CD, *Commissioners* atsiuntė jai pranešimą apie mokėtinus mokesčius, susijusius su šiuo platinimu, už laikotarpį nuo 2003 m. liepos mėn. iki 2004 m. gruodžio mėn., dėl kurio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme EMI taip pat pareiškė ieškinį, kuris vėliau buvo prijungtas prie pirmojo ieškinio.

14 Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Kaip šios bylos aplinkybėmis turi būti aiškinamas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutinis sakinys?

2. Konkrečiai kalbant, kokios yra „pavyzdžio“ esminės savybės Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutinio sakinio prasme?

3. Ar valstybė narė gali Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutiniame sakinyje pateiktos sąvokos „pavyzdys“ aiškinimą susiaurinti iki:

a) pramoninio pavyzdžio, kuris paprastai viešai neparduodamas, bet perduodamas realiam ar potencialiam verslo klientui (iki 1993 m.);

b) vienintelio arba tik pirmojo iš kelių pavyzdžių, kuriuos tas pats asmuo perduoda tam pačiam gavėjui, kai šie pavyzdžiai yra vienodi arba iš esmės nesiskiria vienas nuo kito (nuo 1993 m.)?

4. Ar valstybė narė gali Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutiniame sakinyje pateiktos sąvokos „nedidelės vertės dovanos“ aiškinimą susiaurinti taip, kad ji neapimtų:

   a) dovanų, kurios priklauso tam pačiam asmeniui reguliariai perduodamų dovanų serijai ar sekai (iki 2003 m. spalio mėn.);

   b) bet kokių verslo dovanų, perduotų tam pačiam asmeniui per 12 mėnesių laikotarpį, kurioms skirtos bendros išlaidos viršija 50 GBP (nuo 2003 m. spalio mėn.)?

5. Jeigu atsakymas į (3 klausimo b dalį) ar į bet kurią (4 klausimo) dalį yra teigiamas, ar tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo perduoda panašią ar tokią pačią dovaną, kurią sudaro muzikos įrašas, dviem ar daugiau skirtingų asmenų, kurie dėl savo asmeninių savybių gali turėti įtakos atitinkamo atlikėjo žinomumui, valstybė narė gali šiuos daiktus laikyti perduotais tam pačiam asmeniui tik todėl, kad tie asmenys yra įdarbinti to paties asmens?

6. Ar atsakymai į (1–5 klausimus) būtų kitokie, jei gavėjas arba jo darbdavys būtų visiškai apmokestinamas asmuo, kuris galėtų (ar būtų galėjęs) atskaityti visą už prekių, kurias sudaro pavyzdžiai, tiekimą sumokėtą pirkimo mokestį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo, kiek jis susijęs su pavyzdžių sąvoka, ir dėl antrojo bei trečiojo klausimų

15 Pirmuoju klausimu, kiek jis susijęs su pavyzdžių sąvoka, ir antruoju bei trečiuoju klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kaip aiškintina Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje vartojama sąvoka „pavyzdžiai“, būtent ar ši sąvoka apima tik prekes, perduodamas tokiu pavidalu, kokiu jos nėra parduodamos, ir tik pirmą vienodų prekių, perduodamų tam pačiam gavėjui, serijos egzempliorių.

16 Iš pradžių reikia konstatuoti, kad Šeštoje direktyvoje nėra jokio minėtos sąvokos apibrėžimo. Todėl aiškinant šią sąvoką svarbu atsižvelgti į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio formuluotę, kontekstą ir tikslus (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 6 d. Sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring*, C-98/07, Rink. p. I-1281, 17 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

17 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad minėto 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje kai kurie apmokestinamojo asmens realiai neatlygintini sandoriai prilyginami prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygį, kurie, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalimi, apmokestinami PVM. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką šios nuostatos tikslas užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją, kuris gauna tos pačios rūšies prekes ar paslaugas (žr., be kita ko, 2005 m. sausio 20 d.

Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

18 Kaip pažymi Vokietijos vyriausybė, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje minėto panaudojimo apmokestinimu siekiama išvengti situacijų, kai galutinis vartojimas lieka neapmokestintas.

19 Minėto 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje įtvirtinta šios taisyklės išimtis, nes juo nuo mokesčio vis dėlto atleidžiamas prekių naudojimas kaip pavyzdžių arba nedidelės vertės dovanų, susijusių su verslu (šiuo klausimu žr. 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C-48/97, Rink. p. I-2323, 23 punktą).

20 Todėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, kad nebūtų kliudoma pasiekti minėto 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje nurodyto tikslo, kartu užtikrinant, jog išimtis, susijusi su pavyzdžiais ir nedidelės vertės dovanomis, neprarastų savo veiksmingumo (pagal analogiją žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 17 punktą ir 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, Rink. p. I-4793, 16 punktą).

21 Atsižvelgiant į tai, kad neįmanoma vienu išsamiu apibrėžimu apimti begalės labai skirtingų prekių, potencialiai susijusių su PVM apmokestinamais sandoriais, ir į kiekvienam sandoriui būdingas komercines aplinkybes, kuriomis apmokestinamas asmuo tokias prekes gali platinti kaip pavyzdžius, nagrinėjimą reikia atlikti dviem etapais. Taigi, pirma, reikia patikrinti, ar nagrinėjamų prekių platinimas atitinka esmines

visoms pavyzdžių rūšims bendras savybes, ir, antra, išnagrinėti konkrečias aplinkybes, kuriomis apmokestinamas asmuo minėtas prekes platina.

22 Kalbant apie pirmą aspektą, reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje įtvirtintos išimties tikslas, kiek tai susiję su „panaudojimu pavyzdžiams“, atsižvelgti į komercinę tikrovę, kai pavyzdžiai platinami tam, kad būtų reklamuojamas produktas, kurio pavyzdžiai yra bandomieji egzemplioriai, sudarant galimybę įvertinti šio produkto kokybę ir patikrinti, ar jis turi savybių, kurių reikia potencialiam ar realiam pirkėjui.

23 Be to, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmą sakinį, „pavyzdžiams“ taikytina išimtimi nėra siekiama atleisti nuo PVM prekių tiekimo, kuriuo siekiama patenkinti vartotojo poreikius, susijusius su nagrinėjamu produktu.

24 Kalbant apie antrą aspektą, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar pavyzdžių sąvoką galima apriboti taip, kad ji apimtų tik prekes, kurios perduodamos tokiu pavidalu, kokiu paprastai jos viešai neparduodamos.

25 Iš šio sprendimo 23 punkto matyti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje įtvirtinta išimtimi negali būti siekiama nuo PVM atleisti prekių, skirtų galutiniam vartojimui, nebent galutinis vartojimas yra neatsiejamas nuo tokių reklaminių sandorių.

26 Prekės, kurios platinamos kaip pavyzdžiai, identiški į rinką pateikiamam galutiniam produktui, neabejotinai gali būti galutinio vartojimo objektas.

27 Tačiau ši aplinkybė negali pateisinti minėtos su pavyzdžiais susijusios išimties taikymo tik bandomiesiems egzemplioriams, kurie skiriasi nuo reprezentuojamos prekės, nes daugeliu atvejų per vertinimo procesą iš anksto būtina pateikti galutinį šio produkto pavidalą atitinkančius bandomuosius egzempliorius.

28 Reikia konstatuoti, jog tam, kad tiekiamos prekės būtų vertinamos kaip „pavyzdžiai“, būtina, jog jos turėtų visas esmines reprezentuojamos prekės galutinio pavidalo savybes. Nors tam tikrais atvejais bandomieji egzemplioriai gali turėti visas esmines atstovaujamo produkto savybes neturėdami galutinio šio produkto pavidalo, kitais atvejais dėl šio produkto pobūdžio gali prireikti, kad bandomieji egzemplioriai tiksliai atitiktų galutinį produktą tam, kad šias savybes pastebėtų potencialus ar realus pirkėjas.

29 Pirmiausia tai taikytina meno srities produktams, ypač tokiems CD, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuos reikia platinti galutiniu pavidalu tam, kad gavėjas galėtų juos visapusiškai įvertinti. Tuo atveju, kai CD perduodamas asmeniui, kad jis, vykdydamas savo funkcijas, užtikrintų jo reklamą visuomenei, šis asmuo gali visapusiškai įvertinti CD vertę tik turėdamas galimybę perklausyti visą jo turinį, koks bus platinamas rinkoje.

30 Antra, kalbant apie tai, ar pavyzdžių sąvoka reiškia, kad tiesioginis pavyzdžių gavėjas turi būti potencialus ar realus jų reprezentuojamo produkto pirkėjas, reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje numatytam tikslui neprieštarauja tai, kad prekės platinamos kaip „pavyzdžiai“ kitam asmeniui nei pirkėjas, jei šis perdavimas suderinamas su tikslu, kurio siekiama pavyzdžių platinimu, kaip nurodyta šio sprendimo 22 punkte.

31 Meno produktų srityje naujų kūrinių nemokamų egzempliorių platinimas tarpininkui, kuris turi kritiškai įvertinti šių kūrinių kokybę ir todėl turi galimybę daryti įtaką produkto paplitimui rinkoje, pavyzdžiui, žurnalistui ar radijo laidos vedėjui, kyla iš reklamos metodo, pagal kurį pavyzdžio naudojimas yra neatsiejama reklamos ir vertinimo proceso dalis.

32 Trečia, atsižvelgdamas į konkrečią su pagrindinėje byloje nagrinėjama sritimi susijusią praktiką, kai muzikos įrašai reklamuojami perduodant labai didelį CD egzempliorių kiekį „plugger“, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pavyzdžių sąvoką reikia aiškinti kaip reiškiančią, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tam tikrą prekių skaičių perduoda tam pačiam gavėjui ir kai nė viena iš šių prekių esminiais požymiais nesiskiria nuo kitų, kiekvieną iš šių prekių galima laikyti pavyzdžiu, ar taip kvalifikuojamas gali būti tik pirmas perduotas egzempliorius.

33 Šiuo atžvilgiu, net jeigu vienintelio bandomojo egzemplioriaus turėtų pakakti prekei įvertinti, negalima manyti, kad perduodant kelis bandomuosius egzempliorius kaip pavyzdžius iš principo nėra taikoma Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje įtvirtinta išimtis, susijusi su „pavyzdžiais“, nes pavyzdžių, kuriuos apmokestinamasis asmuo gali perduoti tam pačiam gavėjui (šiuo atveju – tarpininkui), kiekis priklauso nuo reprezentuojamos prekės pobūdžio ir nuo to, kaip gavėjas šiuos pavyzdžius turi panaudoti.

34 Tam tikrais atvejais konkrečiam gavėjui gali prireikti perduoti kelis tos pačios prekės bandomuosius egzempliorius ar netgi didelį jų kiekį, kad būtų įgyvendinti tikslai, kurių siekiama pavyzdžių platinimu.

35 Tad muzikos įrašų atveju, siekiant kritiško CD įvertinimo ir reklamos, gali prireikti perduoti tarpininkams daug CD egzempliorių, kad šie, skatindami muzikos įrašų pardavimą, vėliau galėtų juos perduoti pasirinktiems asmenims.

36 Negalima manyti, kad vien tai, jog tokiomis aplinkybėmis perduodamų egzempliorių skaičius gali pasiekti keletą šimtų vienetų, kai tokia muzikos įrašų gamybos ir pardavimo bendrovė, kaip EMI, platindama naujų įrašų kopijas naudojasi „pluggers“ paslaugomis, savaime prieštarauja tikslui, kurio siekiama su pavyzdžiais susijusia išimtimi, nes šis egzempliorių skaičius susijęs su reprezentuojamos prekės pobūdžiu ir tuo, kaip „plugger“, atlikdamas tarpininko vaidmenį, turi ją panaudoti, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

37 Taip pat galimybė, kad „plugger“, užuot nemokamai platinęs jam perduotas muzikos įrašų kopijas, jomis piktnaudžiauja, pavyzdžiui, pateikdamas į įprastą pardavimo grandinę, savaime negali turėti įtakos šių nemokamų kopijų pripažinimui „pavyzdžiais“.

38 Tačiau siekdamos visiškai užtikrinti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje įtvirtintos išimties ribų laikymąsi valstybės narės pavyzdžius platinantiems apmokestinamiesiems asmenims gali nurodyti jų verslo tikslais imtis atsargumo priemonių, kad būtų išvengta piktnaudžiavimo rizikos. Tokios atsargumo priemonės galėtų būti, pavyzdžiui, įpareigojimas ženklinti, nurodant, kad prekė yra pavyzdys, ar sutarties sąlygos, susijusios su tokių tarpininkų, kaip „pluggers“, pavyzdžius gaunančių tam, kad jie būtų perduoti kitiems asmenims, civiline atsakomybe.

39 Vis dėlto, kai pavyzdžiai platinami galutiniam vartojimui, kuris nėra neatsiejamas nuo prekės, kurią reprezentuoja šie pavyzdžiai, vertinimo, toks platinimas yra piktnaudžiavimas.

40 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą, kiek jis susijęs su pavyzdžių sąvoka, ir į antrąjį bei trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad „pavyzdys“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme yra bandomasis prekės egzempliorius, skirtas, kad būtų skatinamas jos pardavimas, kuris leidžia įvertinti šios prekės požymius ir ypatybes, nepateikiant jos galutiniam vartojimui, išskyrus atvejus, kai minėtas vartojimas yra neatsiejamas nuo tokių reklamos sandorių. Šios sąvokos negalima bendrai apriboti nacionalinės teisės aktais taip, kad ji apimtų tik bandomuosius egzempliorius, perduotus tokiu pavidalu, kokiu jie neparduodami, arba tik pirmą vienodų bandomųjų egzempliorių, kuriuos apmokestinamasis asmuo perduoda tam pačiam gavėjui, serijos egzempliorių, nebent šiais teisės aktais būtų leidžiama atsižvelgti į reprezentuojamos prekės pobūdį ir kiekvienam sandoriui būdingas komercines aplinkybes, kuriomis šie bandomieji egzemplioriai platinami.

Dėl pirmojo klausimo, kiek jis susijęs su nedidelės vertės dovanų sąvoka, ir ketvirtojo klausimo

41 Pirmuoju klausimu, kiek jis susijęs su sąvoka „nedidelės vertės dovanos“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme, ir ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais kiekybiškai apribojamas dovanų, kurių reguliariai ar per nustatytą laikotarpį gali gauti tas pats asmuo, skaičius ar vertė.

42 Nesant reikalo nagrinėti, ar žodžių junginys „nedidelė vertė“ yra Sąjungos teisės sąvoka, ar juo pateikiama netiesioginė nuoroda į nacionalinę teisę (pastabas pateikusios valstybės narės ir Europos Komisija pritarė pastarajam aiškinimui), reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio formuluotę, kontekstą ir tikslus, šioje nuostatoje nėra pateikiama reikiamų nuorodų, kad būtų galima vienodai ir tiksliai apibrėžti minėtą žodžių junginį. Taigi valstybės narės turi tam tikrą diskreciją aiškindamos šią nuostatą, tik jei jos atsižvelgia į nagrinėjamos nuostatos tikslą ir vaidmenį, kiek tai susiję su Šeštąja direktyva (pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, Rink. p. I-8297, 28 punktą).

43 Todėl reikia išnagrinėti, ar kiekybiniai apribojimai, kaip antai numatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose, atitinka minėtas sąlygas.

44 Kaip teigia pastabas pateikusios valstybės narės ir Komisija, nacionalinės teisės aktuose nustatant tokią pinigine verte išreikštą viršutinę ribą, kaip antai įtvirtinta pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose, t. y. 50 GBP, nėra viršijama valstybėms narėms suteikta diskrecija. Tas pats pasakytina apie taisyklę, pagal kurią tokia viršutinė riba kumuliatyviai taikoma dovanoms, kurios tam pačiam asmeniui perduodamos per dvylikos mėnesių laikotarpį, arba toms, kurios priklauso dovanų serijai ar sekai. Tokios viršutinės ribos yra suderinamos su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies tikslais, kartu dėl jų nepašalinant joje numatytos išimties, susijusios su nedidelės vertės dovanomis, veiksmingumo.

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą, kiek jis susijęs su sąvoka „nedidelės vertės dovanos“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme, ir į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti, kad ši sąvoka turi būti aiškinama taip, jog ja nėra užkertamas kelias nacionalinės teisės aktuose nustatyti tokią pinigine verte išreikštą

viršutinę ribą, kokia įtvirtinta pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose, t. y. 50 GBP, dovanoms, kurios tam pačiam asmeniui perduodamos per dvylikos mėnesių laikotarpį, arba toms, kurios priklauso dovanų serijai ar sekai.

Dėl penktojo klausimo

46 Penktuoju klausimu, kuris pagal formuluotę susijęs tik su sąvoka „nedidelės vertės dovanos“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar, atsižvelgiant į tam tikrų viršutinių ribų taikymą, dovanas, kurias apmokestinamasis asmuo perduoda įvairiems asmenims, įdarbintiems to paties darbdavio, pagal nacionalinės teisės aktus galima pripažinti tam pačiam asmeniui perduotomis dovanomis.

47 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad nors, kaip buvo pripažinta šio sprendimo 42 punkte, valstybės narės turi tam tikrą diskreciją aiškindamos žodžių junginį „nedidelė vertė“, nacionalinės teisės aktai, kuriais dovanos, kurias apmokestinamasis asmuo perduoda įvairiems asmenims, įdarbintiems to paties darbdavio, pripažįstamos tam pačiam asmeniui, t. y. bendram darbdaviui, perduotomis dovanomis, nėra suderinami su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies tikslais.

48 Dėl tokių nacionalinės teisės aktų, ypač kai jais numatoma pinigine verte išreikšta visų tam pačiam asmeniui per nustatytą laikotarpį perduotų dovanų kumuliacinė viršutinė riba, nuostata, pagal kurią PVM neapmokestinamos su verslu susijusios nedidelės vertės dovanos, netenka veiksmingumo.

49 Perduodamos prekės pripažinimas „nedidelės vertės dovana“ priklauso nuo to, kas yra galutinis dovanotojo numatytas dovanos gavėjas, o gavėjo ir jo darbdavio darbo santykiai ar tai, kad keli gavėjai yra įdarbinti to paties darbdavio, neturi įtakos šiam kvalifikavimui.

50 Todėl į penktąjį klausimą reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antru sakiniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais įtvirtinama prielaida, kad prekės, kurios yra „nedidelės vertės dovanos“ šios nuostatos prasme ir kurias apmokestinamasis asmuo perduoda įvairiems asmenims, įdarbintiems to paties darbdavio, laikomos perduotomis tam pačiam asmeniui.

Dėl šeštojo klausimo

51 Šeštuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tai, kad „pavyzdžių“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme gavėjas yra visiškai apmokestinamas asmuo, turintis teisę atskaityti visą už prekių, kurias sudaro pavyzdžiai, tiekimą mokėtiną pirkimo mokestį, turi įtakos atsakymams į penkis pirmus klausimus.

52 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad iš šios nuostatos matyti, jog joje nedaromas skirtumas pagal pavyzdžių gavėjo mokestinį statusą.

53 Todėl į šeštąjį klausimą reikia atsakyti, kad pavyzdžių gavėjo mokestinis statusas neturi įtakos į kitus klausimus pateiktiems atsakymams.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. „Pavyzdys“1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme yra bandomasis prekės egzempliorius, kuriuo siekiama skatinti jos pardavimą ir kuris leidžia įvertinti šios prekės požymius ir ypatybes, nepateikiant jos galutiniam vartojimui, išskyrus atvejus, kai minėtas vartojimas yra neatsiejamas nuo tokių reklamos sandorių. Šios sąvokos negalima bendrai apriboti nacionalinės teisės aktais taip, kad ji apimtų tik bandomuosius egzempliorius, perduotus tokiu pavidalu, kokiu jie neparduodami, arba tik pirmą vienodų bandomųjų egzempliorių, kuriuos apmokestinamasis asmuo perduoda tam pačiam gavėjui, serijos egzempliorių, nebent šiais teisės aktais būtų leidžiama atsižvelgti į reprezentuojamos prekės pobūdį ir kiekvienam sandoriui būdingas komercines aplinkybes, kuriomis šie bandomieji egzemplioriai platinami.

2. Sąvoka„nedidelės vertės dovanos“Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme turi būti aiškinama taip, jog ja nėra užkertamas kelias nacionalinės teisės aktuose nustatyti tokią pinigine verte išreikštą viršutinę ribą, kokia įtvirtinta pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose, t. y. 50 GBP, dovanoms, kurios tam pačiam asmeniui perduodamos per dvylikos mėnesių laikotarpį, arba toms, kurios priklauso dovanų serijai ar sekai.

3. Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies antru sakiniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais įtvirtinama prielaida, kad prekės, kurios yra„nedidelės vertės dovanos“šios nuostatos prasme ir kurias apmokestinamasis asmuo perduoda įvairiems asmenims, įdarbintiems to paties darbdavio, laikomos perduotomis tam pačiam asmeniui.

4. Pavyzdžių gavėjo mokestinis statusas neturi įtakos į kitus klausimus pateiktiems atsakymams.

Parašai.