РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

30 септември 2010 година *

По дело C-581/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Обединено кралство) с акт от 17 декември 2008 г., постъпил в Съда на 29 декември 2008 г., в рамките на производство по дело

EMI Group Ltd

срещу

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis, г-н T. von Danwitz (докладчик) и г-н D. Šváby, съдии,

* Език на производството: английски.

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 януари 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за EMI Group Ltd, от г-н R. Cordara, QC, и г-н P. Key, barrister,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Mantle, barrister,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за полското правителство, от г-н M. Dowgielewicz, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 април 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на понятията „мостри“ и „подаръци с малка стойност“, които се съдържат в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между EMI Group Ltd (наричано по-нататък „EMI“) и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) по повод искането на EMI да получи възстановяване на сумите, които неправилно е платило като данък добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за периода между април 1987 г. и юни 2003 г. за копията на музикални записи, предоставени безвъзмездно на различни лица с цел популяризиране на издаваната от EMI музика, и искането за плащане на ДДС за предоставянето на такива копия, за което Commissioners са уведомили EMI, за периода от юли 2003 г. до декември 2004 г.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 2 от Шеста директива гласи:

„С [ДДС] се облагат:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки. [неофициален превод]“

4 Член 5, параграф 6 от Шеста директива гласи следното:

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки или за техни компоненти данък върху добавената стойност е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка. Не се третират така обаче дадените мостри или подаръци с малка стойност за нуждите на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице.“ [неофициален превод]

5 Шеста директива е отменена с Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), в която текстът на член 16, параграф 2 е сходен с този по член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива.

Национална правна уредба

6 Съответните национални разпоредби, съдържащи се в раздел 5, параграф 1 от Закона за ДДС от 1994 г. и параграф 5, точки 1, 2, 2 ZA и 3 от приложение 4 към този закон, са били изменяни неколкократно по време на релевантния за разглежданото дело период.

7 В настоящата редакция на закона прехвърлянето или разпореждането, безвъзмездно или възмездно, на стоки, представляващи част от стопанските активи на данъчнозадължено лице, се третират като облагаема с ДДС доставка, с изключение на разпространението на фирмени подаръци и мостри. Изключението относно подаръците е при условие стойността им да не бъде по-висока от 50 GBP на човек годишно. До октомври 2003 г. това изключение не обхваща подаръците, които представляват част от поредица подаръци. По отношение на мострите, когато няколко еднакви мостри са дадени на едно и също лице, само първата е освободена от данъчно облагане. Преди юли 1993 г. са освободени единствено промишлени мостри, представени във форма, която обикновено не е за продажба.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

8 EMI е дружество по английското право, което осъществява дейност по производство и продажба на музикални записи и издава музика. От 1987 г. EMI популяризира новите записи, които произвежда, като предоставя безплатни техни копия под формата на винилови плочи, касети и компакт дискове (наричани понататък „CD“) на различни лица, които са в състояние да оценят търговското качество на записа и да влияят на равнището на публична известност на даден артист.

9 В рамките на тази промоционална стратегия такива копия се разпространяват безвъзмездно сред лица, които работят в печатни издания, радиостанции, телевизионни програми, рекламни агенции, обекти за търговия на дребно и кина. EMI използва и музикални рекламни агенти, наречени „pluggers“ — лица, които могат да популяризират записите в аудиовизуалните медии и в печатните издания и които ги разпространяват също безвъзмездно на свои познати, определени и вписани в специални списъци, изготвени по повод излизането на всяко ново CD.

10 За тази цел EMI предоставя музикални записи под различни форми, а именно CD за еднократен запис с цифров воден знак за разпространяване преди излизането на албума, на които е обозначено името на получателя и които позволяват проследяването на всички евентуално направени копия; CD за еднократен запис без воден знак, разпространявани в бяла картонена цилиндрична кутия преди излизането на албума; обикновени CD без воден знак, разпространявани в картонена цилиндрична кутия, със същото изображение като това на предназначения за масова продажба готов албум, както и CD в окончателна форма, предназначени за продажба. На последните е залепен стикер с надпис „Рекламно копие. Не се продава.“ На другите видове записи, разпространявани с промоционална цел, е посочено, че EMI запазва собствеността и правата.

11 Според акта за преюдициално запитване около 90 % от рекламните CD се изпращат на поименно посочени лица, като в това отношение основното изключение е копия да се изпращат на лица, определени от заеманата от тях длъжност в университети или други висши учебни заведения. Потенциалните получатели на безплатни копия на музикални записи, които EMI счита за влиятелни в музикалната област, общо са близо 7 000. При популяризирането на даден запис се изготвя специален списък от 200 до 500 получатели. Той съдържа имената на лицата, за които се предполага, че са най-влиятелни в популяризирането на продажбите на записи от определен вид музика. Когато предстои да бъде пуснат в продажба нов запис, EMI разпространява като цяло между 2 500 и 3 750 безплатни копия. Що се отнася до „pluggers", възможно е само един от тях да получи до 600 безплатни копия за допълнително разпространяване. Обратно, отделни копия могат да бъдат изпращани на множество лица, работещи за една и съща организация, като например BBC.

12 За периода от април 1987 г. до юни 2003 г. EMI декларира ДДС за разпространените от него копия на записи при описаните по-горе условия. Впоследствие, като счита националното законодателство за несъвместимо с член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива, според което за такова разпространение изобщо не се дължи ДДС, EMI отправя до Commissioners искане за възстановяване на платения от него ДДС във връзка с това разпространение. Тъй като Commissioners отказват да изпълнят искането за възстановяване, EMI подава жалба пред запитващата юрисдикция.

13 Освен това, тъй като от юли 2003 г. EMI спира да декларира ДДС за промоционално разпространяваните безплатни CD, Commissioners изпращат на дружеството данъчен акт за тази дейност за периода от юли 2003 г. до декември 2004 г., също обжалван от EMI пред запитващата юрисдикция, като впоследствие двете жалби са съединени.

14 При тези обстоятелства VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Как трябва да се тълкува член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива в контекста на обстоятелствата по настоящото дело?

2) По-конкретно, какви са съществените характеристики на „мостра“ по смисъла на член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива?

3) Има ли право държава членка да ограничи тълкуването на термина „мостра“, съдържащ се в член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива, до:

а) дадена на настоящ или потенциален клиент на предприятието промишлена мостра във форма, която обикновено не е на разположение за масова продажба (до 1993 г.)[?]

б) една-единствена или само първата от няколко мостри, дадени от едно и също лице на един и същи получател, когато тези мостри са еднакви или не се различават съществено една от друга (след 1993 г.)?

4) Има ли право държавата членка да ограничи тълкуването на термина „подаръци с малка стойност“, съдържащ се в член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива, по такъв начин, че да изключи:

   а) подарък, който е част от поредица или от последователни подаръци, правени редовно на едно и също лице (до октомври 2003 г.) [?]

   б) фирмени подаръци, направени на едно и също лице в рамките на период от дванадесет месеца, чиято обща стойност надвишава 50 GBP (след октомври 2003 г.)?

5) При положителен отговор на [втората част на третия въпрос по-горе, или на част от [четвъртия въпрос], когато данъчнозадължено лице прави подобен или еднакъв подарък, представляващ музикален запис, на две или повече физически лица поради личните им качества, благодарение на които те могат да повлияят върху публичната известност на съответния артист, има ли право държавата членка да счита, че тези вещи са дадени на едно и също лице само защото тези физически лица са наети на работа от едно и също лице?

6) От значение ли е за отговорите на въпроси [от първи до пети] обстоятелството, че получателят е неограничено данъчнозадължено лице или е нает на работа от неограничено данъчнозадължено лице, което има (или е имало) право да приспадне дължимия данък по получени доставки на стоки, представляващи мостри?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос, що се отнася до понятието за мостри, както и по втория и третия въпрос

15 С първия въпрос, доколкото се отнася до понятието за мостри, както и с втория и третия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция цели да установи как трябва да се тълкува понятието „мостри“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива, и дали по-специално това понятие обхваща само стоките, дадени под форма, която не е за продажба, и само първия екземпляр от поредица еднакви стоки, дадени на същия получател.

16 Следва веднага да се приеме, че Шеста директива не съдържа никакво определение на това понятие. Ето защо при неговото тълкуване следва да се вземат предвид текстът, контекстът и крайната цел на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 6 март 2008 г. по дело Nordania Finans и BG Factoring, C-98/07, Сборник, стр. I-1281, точка 17 и цитираната съдебна практика).

17 Следва от самото начало да се припомни, че първото изречение на член 5, параграф 6 приравнява някои сделки, за които не е получена никаква действителна насрещна престация от данъчнозадълженото лице, на възмездна доставка на стоки, подлежаща на облагане с ДДС съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива. Според добре установената съдебна практика, целта на посочената разпоредба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което употребява стоки за личните си нужди или за тези на своя персонал, от една страна, и от друга страна, крайният потребител, който придобива стока от

същия вид (вж. по-специално Решение от 20 януари 2005 г. по дело Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Recueil, стр. I-743, точка 23 и цитираната съдебна практика).

18 Всъщност, както отбелязва германското правителство, данъчното облагане на споменатата в член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива употреба има за цел да предотврати положения, в които крайното потребление остава необложено.

19 Второ изречение от посочения член 5, параграф 6 е изключение от това правило, тъй като то все пак изключва данъчното облагане на употребата за нуждите на стопанската дейност на стоки, дадени като подаръци с малка стойност и мостри (вж. в този смисъл Решение от 27 април 1999 г. по дело Kuwait Petroleum, C-48/97, Recueil, стр. I-2323, точка 23).

20 Следователно текстът на второ изречение на член 5, параграф 6 от Шеста директива следва да се тълкува стриктно, така че да не се засягат целите на първото изречение на посочения член 5, параграф 6, като същевременно се следи за това, изключението, свързано с „мострите“ и с „подаръците с малка стойност“, да не бъде лишено неговото полезно действие (вж. по аналогия Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe, C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 17 и Решение от 14 юни 2007 г. по дело Horizon College, C-434/05, Сборник, стр. I-4793, точка 16).

21 Предвид невъзможността посредством единно и изчерпателно определение да се обхване неизмеримият брой стоки с много различно естество, които е възможно да бъдат обект на облагаема с ДДС дейност, и предвид търговския контекст на всяка сделка, при която едно данъчнозадължено лице може да дава такива стоки като мостри, преценката следва да се извърши на два етапа. Така, първо е необходимо да се провери дали предоставянето на въпросните стоки съответства на съществените характеристики, общи за всеки вид мостра, и второ,

да се разгледат конкретните обстоятелства, при които данъчнозадълженото лице предоставя посочените стоки.

22 По първия аспект следва да се отбележи, че целта на предвиденото в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива изключение относно „[…] дадените мостри“ е да отрази търговската реалност, в която мостри се предоставят, за да се популяризира даденият продукт, от който мострите са образци, като се даде възможност за оценка на качеството на продукта и за проверка дали са налице търсените от потенциалния или действителен купувач качества.

23 Нещо повече, предвид първото изречение на член 5, параграф 6 от Шеста директива свързаното с „мострите“ изключение няма за цел да изключи от облагане с ДДС доставката на стоки, чиято крайна цел е да задоволят нуждите на потребителя, свързани с въпросния продукт.

24 По втория аспект следва, на първо място, да се анализира въпросът дали понятието за мостри може да се ограничи само до стоките, давани под форма, която обикновено не е на разположение за масова продажба.

25 От точка 23 от настоящото решение следва, че целта на изключението по член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива не би могла да бъде освобождаване от ДДС във връзка със стоки, при които се стига до крайно потребление, различно от потреблението, присъщо на дейността по популяризиране.

26 Тези предоставяни като мостри стоки обаче, които са еднакви с готовия за пускане на пазара краен продукт, без съмнение могат да бъдат предмет на крайно потребление.

27 Посоченото обстоятелство обаче не може да обоснове положение, при което свързаното с мострите изключение обхваща единствено различните образци на представяния продукт, тъй като в множество случаи предоставянето на образци, които съответстват на този продукт в окончателната му форма, е необходима предпоставка за процеса на оценяване.

28 Всъщност следва да се приеме, че за да се даде възможност за оценяване на стоките, предоставяни като „мостри“, е необходимо последните да съдържат всички съществени характеристики на продукта, който представляват, в неговата окончателна форма. Макар че в някои случаи образците могат да притежават всички съществени характеристики на представяния продукт, без той да е даден в окончателната му форма, все пак в други случаи може да се окаже необходимо, в зависимост от естеството на този продукт, образците да съответстват точно на окончателния продукт, за да може потенциалният или действителен купувач да установи тези характеристики.

29 Това е така по-специално за продуктите в артистичната сфера, в частност CD като разглежданите в главното производство, които е необходимо да бъдат давани в окончателната им форма, за да могат да бъдат оценени напълно от получателя. Всъщност в случая, в който на едно лице е дадено CD с цел то да осигури популяризирането му сред потребителите в рамките на служебните си задължения, това лице може да прецени напълно стойността само когато е имало възможност да изслуша цялото съдържание на CD във вида, в който той ще се разпространява на пазара.

30 На второ място, що се отнася до въпроса дали понятието за мостри предполага първият получател на мострите да е потенциалният или действителен купувач на продукта, който мострите представят, следва да се приеме, че не противоречи на целта на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива възможността стоките да бъдат давани като „мостри“ на лице, различно от техния купувач, доколкото такова предоставяне съответства на целите, преследвани с даването на „мостри“, както тези цели са изложени в точка 22 от настоящото решение.

31 В частност в областта на артистичните продукти даването на безплатни екземпляри от нови произведения на посредник, чиято работа е да направи критична оценка на качеството им и който следователно може да влияе на популярността на продукта на пазара — като например журналист или радиоводещ, — води началото си от механизъм за популяризиране, при който използването на мострата е присъща последица на процеса на популяризиране и на оценяване на продукта.

32 На трето място, предвид специфичната практика, свързана с разглежданата в главното производство област, където за популяризирането на музикални записи на един „plugger“ се дават много на брой екземпляри от даден CD, запитващата юрисдикция пита дали понятието за мостра трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадълженото лице даде определен брой продукти на един и същ получател и никой от тези продукти не се различава съществено от другите, за всеки от тях може да се счита, че е даден като мостра или само първият даден екземпляр се квалифицира по този начин.

33 В това отношение, макар да е възможно дадена стока да бъде оценена само от един образец, не може да се приеме, че предоставянето на няколко образци като мостри по принцип не попада в обхвата на приложното поле на изключението, свързано с мострите, посочено в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива, тъй като количеството мостри, които данъчнозадълженото лице може да даде на един и същ получател — а именно в случая на посредник, — зависи от естеството на представяния продукт, както и от начина, по който получателят ще го използва.

34 Всъщност в определени случаи предоставянето на даден получател на няколко или дори на значително количество образци от един и същ продукт може да е необходимо, за да отговори на целите на предоставянето на мостри.

35 Така в случая с музикалните записи, за целите на критиката и на популяризирането на даден CD може да е необходимо множество екземпляри от този CD да бъдат дадени на посредници, за да могат впоследствие те да ги предадат на конкретни лица, разполагащи с възможности да популяризират продажбите на даден музикален запис.

36 Само фактът, че броят на дадените в такъв контекст екземпляри може да достигне няколко стотици бройки в случая, когато дружество за производство и продажба на музикални записи като EMI използва „pluggers“, за да разпространява екземпляри от новите си записи, сам по себе си не може да се счита за противоречащ на целта, преследвана със свързаното с мострите изключение, доколкото този брой екземпляри зависи от естеството на представяния продукт, както и от начина, по който „plugger“ трябва да го използва в качеството си посредник, което запитващата юрисдикция следва да провери.

37 По същия начин, ако вместо да даде предоставените му безплатни копия на музикални записи на предварително уточнените получатели, даден „plugger“ злоупотреби с тях — например като ги пусне за обикновена продажба, — това само по себе си не може окаже влияние върху квалифицирането им като мостри.

38 За да осигурят обаче напълно спазването на границите на изключението по член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива, държавите членки могат да наложат на данъчнозадължените лица, разпространяващи мостри за нуждите на стопанската си дейност, да вземат предпазни мерки с оглед избягване на опасността от злоупотреби с тези мостри. Такива предпазни мерки биха могли да се състоят например в задължение за етикетиране, което показва, че дадена стока е мостра, или в договорни клаузи за гражданска отговорност на посредници, като например „pluggers“, които получават мостри за да ги дадат на други лица.

39 Когато обаче при предоставянето на мостри се стигне до крайно потребление, което не е присъщо на оценката на представяния от тях продукт, такова потребление представлява злоупотреба.

40 Предвид гореизложеното на първия въпрос, доколкото в него става дума за понятието „мостри“, както и на втория и третия въпрос следва да се отговори, че „мостра“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива е образец на продукт, който има за цел да популяризира продажбата му и който позволява да се оценят неговите характеристики и качества, без да се стига до крайно потребление, различно от присъщото на дейността по популяризиране. Национална правна уредба не може по общ начин да ограничава това понятие само до образците, давани във форма, която не е за продажба, или пък до първия екземпляр от поредица от еднакви образци, давани от данъчнозадълженото лице на един и същ получател, освен ако тази правна уредба позволява да се вземат предвид естеството на представяния продукт и търговският контекст на всяка сделка, при която се дават тези образци.

По първия въпрос, който се отнася до понятието за подаръци с малка стойност, както и по четвъртия въпрос

41 С първия си въпрос, който се отнася до понятието „подаръци с малка стойност“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива, и с четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която налага количествени ограничения относно броя или стойността на подаръците, които едно и също лице може да получава редовно или през предварително определен период.

42 Без да е необходимо да разглеждаме въпроса дали изразът „малка стойност“ е понятие от правото на Съюза, или косвено препраща към националното право — като последното тълкуване се застъпва от държавите членки, представили писмени становища и Европейската комисия, — следва да се приеме, че предвид текста, контекста и крайната цел на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива тази разпоредба не съдържа необходимите насоки за единно и точно определение на посочения израз. Следователно държавите членки се ползват с известна свобода на преценка, що се отнася до неговото тълкуване, стига да се съобразят с крайната цел и мястото на разглежданата разпоредба в структурата на Шеста директива (вж. по аналогия Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny, C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 28).

43 Следователно трябва да се провери дали количествени граници като предвидените в разглежданото в главното производство законодателство отговарят на посочените условия.

44 Както изтъкват представилите писмени становища държави членки и Комисията, фактът, че в национална правна уредба е фиксирана парична горна граница от порядъка на установената в разглежданото в главното производство законодателство, или 50 GBP, не излиза извън пределите на предоставената на държавите членки свобода на преценка. Същото се отнася и за правилото, според което подобна горна граница се прилага с кумулиране на стойностите на подаръците, направени на едно и също лице в продължение на период от дванадесет месеца или още които представляват част от поредица или от последователни подаръци. Всъщност поставянето на такива горни граници е съвместимо с целите на член 5, параграф 6 от Шеста директива, като същевременно не лишава от неговото полезно действие изключението, което се предвижда относно „подаръците с малка стойност“.

45 Предвид гореизложеното на първия въпрос, доколкото се отнася до понятието „подаръци с малка стойност“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива, и на четвъртия въпрос следва да се отговори, че това понятие трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която фиксира парична горна граница от порядъка на установената в разглежданото в

главното производство законодателство, т.е. 50 GBP, на подаръците, направени на едно и също лице в продължение на период от дванадесет месеца или които представляват част от поредица или от последователни подаръци.

По петия въпрос

46 С петия си въпрос, който, видно от формулировката му, се отнася само до понятието „подаръци с малка стойност“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали за целите на прилагането на определени горни граници една национална правна уредба може да приеме, че подаръците, предоставени от данъчнозадължен субект на различни лица, които имат общ работодател, са дадени на едно и също лице.

47 В това отношение следва да се приеме, че макар държавите членки да разполагат с определена свобода на преценка при тълкуването на израза „малка стойност“, както току-що бе установено в точка 42 от настоящото решение, национална правна уредба, която приема, че са дадени на едно и също лице, а именно на общия работодател, подаръците, предоставени от данъчнозадължения субект на различни лица, които имат общ работодател, е несъвместима с целите на член 5, параграф 6 от Шеста директива.

48 Всъщност такава национална правна уредба, a fortiori когато предвижда парична горна граница, която отчита кумулираната стойност на всички подаръци, дадени на едно и също лице през определен период, би лишила от полезното ѝ действие разпоредбата, която освобождава от ДДС подаръците с малка стойност, направени за нуждите на стопанската дейност.

49 Дали предоставянето на стока ще се квалифицира като „подарък с малка стойност“, зависи от това, за кого в крайна сметка е предназначил дарителят даренето си, и за тази квалификация е без значение трудовото правоотношение между получателя на даренето и неговия работодател или фактът, че няколко получатели на дарение имат общ работодател.

50 Следователно на петия поставен въпрос трябва да се отговори, че член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива не допуска национална правна уредба, която въвежда презумпцията, че стоките, представляващи „подаръци с малка стойност“ по смисъла на тази разпоредба, предоставени от данъчнозадължения субект на различни лица, които имат общ работодател, се считат за дадени на едно и също лице.

По шестия въпрос

51 С шестия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали за отговорите на първите пет въпроса е от значение фактът, че получателят на „мостри“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива е неограничено данъчнозадължено лице, което има право да приспада дължимия данък по получени доставки на стоки, представляващи мостри.

52 В това отношение е видно, че посочената разпоредба не прави разграничение в зависимост от данъчния статут на получателите на мостри.

53 Следователно на шестия въпрос трябва да се отговори, че данъчният статут на получателите на мостри не е от значение за отговорите, дадени на останалите въпроси.

По съдебните разноски

54 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) „Мостра“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, е образец на продукт, който има за цел да популяризира продажбата му и който позволява да се оценят неговите характеристики и качества, без да се стига до крайно потребление, различно от присъщото на дейността по популяризиране. Национална правна уредба не може по общ начин да ограничава това понятие само до образците, давани във форма, която не е за продажба, или пък до първия екземпляр от поредица от еднакви образци, давани от данъчнозадълженото лице на един и същ получател, освен ако тази правна уредба позволява да се вземат предвид естеството на представяния продукт и търговският контекст на всяка сделка, при която се дават тези образци.

2) Понятието „подаръци с малка стойност“ по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която фиксира парична горна граница от порядъка на установената в разглежданото в главното производство законодателство, т. е. 50 GBP, на подаръците, направени на едно и също лице в продължение на период от дванадесет месеца или които представляват част от поредица или от последователни подаръци.

3) Член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива 77/388 не допуска национална правна уредба, която въвежда презумпцията, че стоките, представляващи „подаръци с малка стойност“ по смисъла на тази разпоредба, предоставени от данъчнозадължения субект на различни лица, които имат общ работодател, се считат за дадени на едно и също лице.

4) Данъчният статут на получателите на мостри не е от значение за отговорите, дадени на останалите въпроси.

Подписи