HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

30 septembrie 2010 *

În cauza C-581/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Regatul Unit), prin decizia din 17 decembrie 2008, primită de Curte la 29 decembrie 2008, în procedura

**EMI Group Ltd**

împotriva

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (raportor) și D. Šváby, judecători,

* Limba de procedură: engleza.

avocat general: domnul N. Jääskinen,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 ianuarie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru EMI Group Ltd, de domnii R. Cordara, QC, și P. Key, barrister;

— pentru guvernul Regatului Unit, de domnul L. Seeboruth, în calitate de agent, asistat de domnul P. Mantle, barrister;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul polonez, de domnul M. Dowgielewicz, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 aprilie 2010,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea noțiunilor „mostre" și „cadouri de mică valoare", care figurează la articolul 5 alineatul (6) a doua teză 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 (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între EMI Group Ltd (denumită în continuare „EMI") și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumită în continuare „Commissioners") cu privire la cererea EMI de a obține rambursarea sumelor pe care le-ar fi plătit în mod greșit în calitate de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") pentru perioada cuprinsă între luna aprilie 1987 și luna iunie 2003 pentru copiile gratuite de înregistrări muzicale furnizate unor diferite persoane în scopul promovării publicațiilor sale muzicale și cu privire la cererea de plată a TVA-ului pentru oferirea unor astfel de copii, notificată EMI de către Commissioners, pentru perioada cuprinsă între iulie 2003 și decembrie 2004.

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

(1) livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(2) importul de bunuri." [traducere neoficială]

4 Articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„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 [TVA-ul] aferent bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus 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]

5 A șasea directivă a fost abrogată prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), al cărei articol 16 alineatul (2) este formulat în termeni foarte similari cu cei ai articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă.

*Reglementarea națională*

6 Prevederile naționale relevante care figurează la articolul 5 alineatul 1 din Legea din 1994 privind TVA-ul (Value Added Tax Act 1994) și la alineatul 5 punctele 1, 2, 2 ZA și 3 din anexa 4 la această lege au fost modificate de mai multe ori pe parcursul perioadei în discuție în acțiunea principală.

7 Potrivit versiunii în vigoare în prezent, aceste dispoziții prevăd că transferul sau actele de dispoziție cu privire la bunurile care fac parte din activele activității economice ale unei persoane impozabile constituie, în esență, o livrare suspusă TVA-ului, indiferent dacă sunt efectuate cu titlu oneros sau în alt mod, cu excepția distribuirii de cadouri oferite în scopul desfășurării activității și a distribuirii de mostre. În ceea ce privește cadourile, excepția este supusă condiției ca valoarea acestora pe persoană și pe an să nu depășească suma de 50 GBP. Până în luna octombrie 2003, această excepție nu acoperea cadourile care fac parte dintr-o serie de cadouri. În ceea ce privește mostrele, numai prima mostră beneficiază de scutire atunci când sunt oferite mai multe mostre identice aceleiași persoane. Anterior lunii iulie 1993, scutirea nu acoperea decât mostrele industriale oferite sub o formă care nu este în mod obișnuit disponibilă spre vânzare.

**Acțiunea principală și întrebările preliminare**

8 EMI este o societate de drept englez care desfășoară o activitate în domeniul producției și al vânzării de muzică înregistrată și în domeniul publicării de muzică. Din 1987, EMI promovează noile înregistrări pe care le produce prin furnizarea de copii gratuite ale acestor înregistrări, sub formă de discuri de vinil, casete și compact discuri (denumite în continuare „CD-uri") diferitor persoane care pot să evalueze calitatea comercială a înregistrării și să influențeze nivelul de publicitate de care beneficiază un artist.

9 În cadrul acestei activități de promovare, astfel de copii gratuite sunt distribuite, printre altele, unor persoane care lucrează în presă, unor posturi de radio, unor realizatori de programe de televiziune, unor agenții de publicitate, unor centre comerciale și unor cinematografe. EMI a recurs de asemenea la promotori numiți „pluggers", care sunt persoane în măsură să promoveze înregistrările în mass-media audiovizuală și în presă și care le distribuie cu titlu gratuit de asemenea propriilor lor contacte, stabilite și grupate pe liste special elaborate pentru lansarea fiecărui nou CD.

10 În acest scop, EMI pune la dispoziție înregistrările muzicale sub diferite forme, și anume sub formă de CD-uri înregistrabile de tip „watermarked" pentru distribuire înainte de ieșirea albumului, pe care se identifică numele destinatarului și care permit să se stabilească originea unor eventuale copii, CD-uri înregistrabile de tip „un-watermarked" distribuite într-un ambalaj de carton alb înainte de ieșirea albumului, CD-uri convenționale de tip „un-watermarked" distribuite într-un ambalaj de carton identic cu modul de prezentare a albumului principal destinat vânzării către public, precum și CD-uri în forma finală destinată vânzării către public. Pe ultimele dintre acestea este aplicat un abțibild inscripționat cu mențiunea „copie promoțională, revânzarea interzisă". Celelalte tipuri de înregistrări distribuite în scopuri promoționale sunt prevăzute cu o inscripție potrivit căreia drepturile de proprietate rămân ale EMI.

11 Potrivit deciziei de trimitere, aproximativ 90 % din CD-urile promoționale sunt trimise către persoane desemnate nominal, principala excepție fiind reprezentată de trimiterea acestora către persoane desemnate datorită funcției pe care o exercită în interiorul unei universități sau al altor instituții de învățământ superior. Potențialii destinatari ai copiilor gratuite de înregistrări muzicale considerați de EMI influenți în domeniul muzicii sunt în total în număr de aproape 7 000. Cu ocazia promovării unei înregistrări determinate, este creată o listă specială conținând 200 până la 500 de destinatari. Această listă cuprinde numele persoanelor presupuse a fi cele mai influente pentru promovarea vânzărilor de înregistrări ale tipului particular de muzică avut în vedere. Atunci când o nouă înregistrare se află pe punctul de a fi introdusă pe piață, EMI distribuie cu titlu gratuit, în general, între 2 500 și 3 750 de copii. Un singur „plugger" poate primi până la 600 de înregistrări gratuite pe care le poate redistribui. Invers, pot fi trimise copii în mod separat către mai multe persoane care lucrează pentru aceeași organizație, precum BBC.

12 Pentru perioada cuprinsă între luna aprilie 1987 și luna iunie 2003, EMI a declarat TVA-ul aferent copiilor după înregistrări distribuite în condițiile descrise mai sus. Apreciind ulterior că legislația națională este incompatibilă cu articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă TVA, în temeiul căruia pentru astfel de distribuiri nu ar fi datorat TVA-ul, EMI a adresat Commissioners o cerere de rambursare a sumelor plătite cu titlu de TVA aferent acestor distribuiri. Întrucât Commissioners a respins această cerere de rambursare, EMI a introdus o acțiune la instanța de trimitere.

13 Pe de altă parte, întrucât începând din luna iulie 2003 EMI a încetat să declare TVA-ul aferent distribuirilor promoționale de CD-uri cu titlu gratuit, Commissioners i-a transmis o decizie de impunere referitoare la aceste operațiuni pentru perioada iulie 2003-decembrie 2004, împotriva căreia EMI a introdus de asemenea o acțiune la instanța de trimitere, care ulterior a fost conexată cu prima acțiune.

14 Acestea sunt împrejurările în care VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

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

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

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

a) 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) [?]

b) 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 mod substanțial unele de altele (începând cu 1993)?

4) 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:

a) 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)[?]

(b) 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)?

5) În cazul unui răspuns afirmativ la [partea a doua a celei de a treia întrebări] sau la o parte a [celei de a patra întrebări], 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 nivelul de publicitate 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?

(6) Răspunsurile la întrebările [prima-a cincea] 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?"

**Cu privire la întrebările preliminare**

*Cu privire la prima întrebare, în măsura în care privește noțiunea de mostre, precum și cu privire la a doua și la a treia întrebare*

15 Prin intermediul primei întrebări, în măsura în care aceasta privește noțiunea de mostre, precum și prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere urmărește să afle cum trebuie interpretată noțiunea „mostre" în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă și în special dacă această noțiune acoperă numai bunurile donate sub o formă nedisponibilă la vânzare și numai primul exemplar dintr-o serie de bunuri identice donate aceluiași destinatar.

16 Trebuie să se constate de la bun început că A șasea directivă nu conține nicio definiție a noțiunii respective. Prin urmare, pentru interpretarea acestei noțiuni, trebuie să se ia în considerare termenii, contextul și obiectivele articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring, C-98/07, Rep., p. I-1281, punctul 17 și jurisprudența citată).

17 În această privință, trebuie amintit că în prima teză a articolului 5 alineatul (6) menționat se consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală ca fiind livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros, supuse TVA-ului în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din A șasea directivă. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, obiectivul dispoziției menționate este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun de același tip, pe de altă parte (a se vedea în special Hotărârea din 20 ianuarie

2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 23 și jurisprudența citată).

18 Astfel, așa cum arată guvernul german, impozitarea utilizărilor menționate la articolul 5 alineatul (6) prima teză din A șasea directivă urmărește evitarea cazurilor de consum final netaxat.

19 A doua teză a articolului 5 alineatul (6) constituie o excepție de la această regulă, prin faptul că exclude totuși de la taxare utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Rec., p. I-2323, punctul 23).

20 În consecință, termenii care figurează la articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, astfel încât să nu se aducă atingere obiectivului primei teze a respectivului articol 5 alineatul (6), asigurându-se totodată faptul ca excepția referitoare la mostre și la cadouri de mică valoare să nu fie lipsită de efectul său util (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec., p. I-11237, punctul 17, și Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, Rep., p. I-4793, punctul 16).

21 Având în vedere imposibilitatea de a acoperi printr-o definiție uniformă și exhaustivă numărul infinit de bunuri de natură foarte diversă care pot face obiectul operațiunilor supuse TVA-ului și contextul comercial propriu fiecărei operațiuni în care astfel de bunuri pot fi oferite de o persoană impozabilă în calitate de mostre, este necesar să se procedeze la o examinare în două etape. Astfel, în primul rând, trebuie să se verifice dacă oferirea bunurilor în discuție corespunde caracteristicilor esențiale comune

oricărui tip de mostră și, în al doilea rând, să se examineze împrejurările specifice în care bunurile respective sunt oferite de către o persoană impozabilă.

22 În ceea ce privește primul aspect, este necesar să se arate că obiectivul excepției prevăzute la articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă referitor la „utilizarea bunurilor ca mostre" este să reflecte realitatea comercială potrivit căreia oferirea de mostre este efectuată în vederea promovării produsului ale cărui mostre sunt specimene, permițând evaluarea calității acestui produs și verificarea prezenței proprietăților căutate de un cumpărător potențial sau efectiv.

23 În plus, având în vedere a doua teză a articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă, excepția referitoare la mostre nu urmărește să scutească de la plata TVA-ului livrările de bunuri al căror scop este satisfacerea nevoilor unui consumator în ceea ce privește produsul în discuție.

24 În ceea ce privește cel de al doilea aspect, trebuie să se analizeze, în primul rând, dacă noțiunea de mostre poate fi limitată la bunurile donate sub o formă care nu este în mod obișnuit disponibilă spre vânzare către public.

25 De la punctul 23 din prezenta hotărâre rezultă că obiectivul excepției prevăzute la articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă nu poate consta în scutirea de TVA referitoare la bunurile care determină un alt consum final decât cel care este inerent unor astfel de operațiuni de promovare.

26 Or, bunurile oferite ca mostre care sunt identice cu produsul final, gata să fie introdus pe piață, sunt susceptibile în mod cert să facă obiectul unui consum final.

27 Această împrejurare nu poate justifica totuși faptul ca excepția respectivă referitoare la mostre să acopere numai specimenele care diferă de produsul reprezentat, dat fiind că, în numeroase cazuri, punerea la dispoziție a specimenelor care corespund acestui produs în forma sa finală este o condiție prealabilă necesară în procesul de evaluare.

28 Astfel, este necesar să se constate că, pentru a permite evaluarea bunurilor furnizate în calitate de „mostre", este necesar ca acestea să prezinte toate caracteristicile esențiale ale produsului pe care îl reprezintă, sub forma sa finală. Or, dacă în anumite cazuri specimenele pot să prezinte toate caracteristicile esențiale ale produsului reprezentat fără a avea forma finală a acestuia, în alte cazuri se poate dovedi necesar, în funcție de natura acestui produs, ca specimenele să corespundă exact produsului final pentru ca aceste caracteristici să poată fi revelate cumpărătorului potențial sau efectiv.

29 Situația se prezintă astfel, printre altele, în cazul produselor din domeniul artistic, în special al CD-urilor, precum cele în discuție în acțiunea principală, care necesită să fie oferite în forma lor finală pentru a putea fi evaluate în mod complet de către destinatar. Astfel, în cazul oferirii unui CD unei persoane în scopul ca aceasta să asigure promovarea CD-ului către public în cadrul funcțiilor sale, această persoană nu poate aprecia în întregime valoarea CD-ului respectiv decât dacă are posibilitatea să asculte în integralitate conținutul CD-ului, astfel cum acesta va fi distribuit pe piață.

30 În al doilea rând, în ceea ce privește problema dacă noțiunea de mostre implică faptul ca destinatarul imediat al mostrelor să fie un cumpărător potențial sau efectiv al produsului pe care acestea îl reprezintă, trebuie să se constate că nu este contrar obiectivului articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă ca bunurile să poată fi oferite cu titlu de „mostre" unei alte persoane decât un astfel de cumpărător, în măsura în care un asemenea transfer corespunde obiectivelor urmărite de o oferire de mostre, astfel cum aceste obiective au fost expuse la punctul 22 din prezenta hotărâre.

31 În special în domeniul produselor artistice, oferirea de exemplare gratuite de opere noi unui intermediar a cărui sarcină este să efectueze o apreciere critică cu privire la calitatea acestora din urmă și care, prin urmare, poate influența gradul de atenție de care beneficiază produsul în discuție pe piață, precum un jurnalist sau un moderator al unei emisiuni de radio, face parte dintr-un mecanism de promovare în care utilizarea mostrei este o consecință inerentă a procesului de promovare și de evaluare.

32 În al treilea rând, având în vedere practica specifică, legată de domeniul în discuție în acțiunea principală, a promovării înregistrărilor muzicale prin oferirea unui număr foarte mare de exemplare ale unui CD către un „plugger", instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă noțiunea de mostre trebuie interpretată în sensul că, atunci când o persoană impozabilă donează un anumit număr de bunuri aceluiași destinatar și niciunul dintre aceste bunuri nu diferă în mod esențial de celelalte, fiecare dintre aceste bunuri poate fi considerat utilizat pentru donarea de mostre sau dacă numai primul exemplar oferit poate primi această calificare.

33 În această privință, chiar dacă oferirea unui singur specimen ar putea fi suficientă pentru evaluarea unui bun, nu se poate considera că oferirea mai multor specimene cu titlu de mostre este exclusă, în principiu, din domeniul de aplicare al excepției referitoare la mostre, prevăzută la articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă, deoarece cantitatea de mostre pe care o persoană impozabilă o poate remite aceluiași destinatar, și anume în speță un intermediar, depinde de natura produsului reprezentat, precum și de utilizarea pe care destinatarul trebuie să o dea acestuia.

34 Astfel, în anumite cazuri, oferirea unor numeroase specimene sau chiar a unei cantități considerabile de specimene ale aceluiași produs unui destinatar determinat poate fi necesară pentru a răspunde obiectivelor urmărite de oferirea de mostre.

35 Astfel, în cazul înregistrărilor muzicale, poate fi necesar, în scopul evaluării critice și al promovării unui CD, ca numeroase exemplare ale acestuia să fie donate unor intermediari pentru ca aceștia să le poată transmite, ulterior, persoanelor alese în funcție de capacitatea lor de a promova vânzările unei înregistrări muzicale.

36 Simplul fapt că numărul de exemplare oferite într-un astfel de context poate atinge mai multe sute de bucăți în cazul în care o societate de producție și de vânzare de muzică înregistrată, precum EMI, a recurs la „pluggers" pentru distribuirea exemplarelor noilor sale înregistrări nu poate fi considerat, în sine, contrar obiectivului urmărit prin excepția referitoare la mostre, în măsura în care acest număr de exemplare are legătură cu natura produsului reprezentat, precum și cu utilizarea pe care respectivul „plugger", în calitate de intermediar, trebuie să o dea acestuia, aspecte care trebuie verificate de instanța de trimitere.

37 În același mod, eventualitatea ca un „plugger", în loc să dea copiilor gratuite ale unor înregistrări muzicale puse la dispoziția sa destinația convenită, să le utilizeze în mod abuziv, de exemplu prin introducerea acestora în circuitul obișnuit de comercializare, nu poate avea, în sine, un efect asupra calificării respectivelor copii gratuite ca „mostre".

38 Cu toate acestea, pentru a asigura în mod deplin respectarea limitelor excepției prevăzute la articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă, statele membre pot impune persoanelor impozabile care distribuie mostre în scopul desfășurării activității lor să ia măsuri de precauție pentru evitarea riscului ca aceste mostre să facă obiectul unei utilizări abuzive. Astfel de măsuri de precauție ar putea consta, de exemplu, în obligații de etichetare din care reiese calitatea de mostră a bunului sau în clauze contractuale referitoare la răspunderea civilă a intermediarilor care, precum „pluggers", primesc mostre în vederea unui transfer către alte persoane.

39 Atunci când oferirea mostrelor determină totuși un consum final care nu este inerent evaluării produsului reprezentat de aceste mostre, un astfel de consum constituie un abuz.

40 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare, în măsura în care privește noțiunea de mostre, precum și la a doua și la a treia întrebare că o „mostră", în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă, este un specimen al unui produs care urmărește promovarea vânzărilor acestuia și care permite evaluarea caracteristicilor și a calităților acestui produs, fără a determina un alt consum final decât cel care este inerent unor astfel de operațiuni de promovare. Această noțiune nu poate fi limitată în mod general, printr-o reglementare națională, la specimenele donate sub o formă nedisponibilă la vânzare sau la primul exemplar dintr-o serie de specimene identice donate de o persoană impozabilă aceluiași destinatar, fără ca această reglementare să permită să se țină seama de natura produsului reprezentat și de contextul comercial propriu fiecărei operațiuni în care sunt oferite aceste specimene.

*Cu privire la prima întrebare, în măsura în care privește noțiunea „cadouri de mică valoare", precum și cu privire la a patra întrebare*

41 Prin intermediul primei întrebări, în măsura în care privește noțiunea „cadouri de mică valoare" în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă și prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă această dispoziție trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale prin care se impun restricții cantitative privind numărul sau valoarea cadourilor ce pot fi primite de aceeași persoană din când în când sau în cursul unei perioade prestabilite.

42 Fără a fi necesar să se examineze dacă expresia „mică valoare” constituie o noțiune de drept al Uniunii sau efectuează o trimitere implicită la dreptul național, această din urmă interpretare fiind susținută de statele membre care au prezentat observații și de Comisia Europeană, trebuie să se constate că, având în vedere termenii, contextul și obiectivele articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă, această dispoziție nu cuprinde indicațiile necesare unei definiții uniforme și precise a expresiei respective. Prin urmare, statele membre beneficiază de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește interpretarea acestei expresii, cu condiția ca acestea să nu încalce obiectivul și locul dispoziției în discuție în economia celei de A șasea directive (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 28).

43 În consecință, trebuie să se examineze dacă limite cantitative, precum cele prevăzute de legislația în discuție în acțiunea principală, îndeplinesc condițiile respective.

44 Astfel cum arată toate statele membre care au prezentat observații și Comisia, stabilirea într-o reglementare națională a unui plafon valoric, precum cel instituit prin legislația în discuție în acțiunea principală, și anume 50 GBP, nu depășește marja de apreciere acordată statelor membre. Aceeași este situația unei norme potrivit căreia un astfel de plafon se aplică în mod cumulativ cadourilor oferite aceleiași persoane în cursul unei perioade de 12 luni sau care fac parte dintr-o serie sau dintr-o succesiune de cadouri. Astfel, asemenea plafonări sunt compatibile cu obiectivele articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă, fără a lipsi de efect util excepția prevăzută de acest articol în ceea ce privește cadourile de mică valoare.

45 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare, în măsura în care privește noțiunea „cadouri de mică valoare” în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă, și la a patra întrebare că această noțiune trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale prin care se

stabilește un plafon valoric, precum cel instituit prin legislația în discuție în acțiunea principală, și anume 50 GBP, pentru cadourile oferite aceleiași persoane în cursul unei perioade de 12 luni sau care fac parte dintr-o serie sau dintr-o succesiune de cadouri.

*Cu privire la a cincea întrebare*

46 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, care, având în vedere formularea sa, nu privește decât noțiunea „cadouri de mică valoare", în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în vederea aplicării anumitor plafoane, se poate prevedea printr-o reglementare națională că sunt considerate donate aceleiași persoane cadourile oferite de o persoană impozabilă unor persoane diferite având un angajator comun.

47 În această privință, trebuie să se constate că, chiar dacă statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește interpretarea expresiei „mică valoare", astfel cum s-a stabilit la punctul 42 din prezenta hotărâre, o reglementare națională prin care se prevede că sunt considerate ca fiind donate aceleiași persoane, și anume angajatorului comun, cadourile oferite de o persoană impozabilă unor persoane diferite având același angajator nu este compatibilă cu obiectivele articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă.

48 Astfel, o asemenea reglementare națională, cu atât mai mult atunci când prevede un plafon valoric cumulativ pentru toate cadourile donate aceleiași persoane în cursul unei perioade prestabilite, ar lipsi de efectul său util dispoziția potrivit căreia sunt scutite de TVA cadourile de mică valoare oferite în scopul desfășurării activității.

49 Calificarea oferirii unui bun ca fiind „cadou de mică valoare” depinde de cine era donatarul final avut în vedere de donator, fără ca raportul de muncă existent între donatar și angajatorul său sau faptul că mai mulți donatari au un angajator comun să aibă o influență asupra acestei calificări.

50 În consecință, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă se opune unei reglementări naționale prin care se instituie o prezumție potrivit căreia bunurile ce constituie „cadouri de mică valoare” în sensul acestei dispoziții și sunt oferite de o persoană impozabilă unor persoane diferite având un angajator comun sunt considerate că au fost donate aceleiași persoane.

*Cu privire la a șasea întrebare*

51 Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă faptul că destinatarul „mostrelor” în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă este o persoană supusă integral la plata impozitului, care are dreptul să deducă taxa aferentă intrărilor, ce trebuie plătită pentru livrările de bunuri constând în mostre, are o influență asupra răspunsurilor date la primele cinci întrebări.

52 În această privință, trebuie să se constate că din această dispoziție reiese că nu se face distincție în funcție de regimul fiscal al destinatarului mostrelor.

53 În consecință, trebuie să se răspundă la a șasea întrebare că regimul fiscal al destinatarului mostrelor nu are influență asupra răspunsurilor date la celelalte întrebări.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

54 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

**1) O „mostră”, în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză 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, este un specimen al unui produs care urmărește promovarea vânzărilor acestuia și care permite evaluarea caracteristicilor și a calităților acestui produs, fără a determina un alt consum final decât cel care este inerent unor astfel de operațiuni de promovare. Această noțiune nu poate fi limitată în mod general, printr-o reglementare națională, la specimenele donate sub o formă nedisponibilă la vânzare sau la primul exemplar dintr-o serie de specimene identice donate de o persoană impozabilă aceluiași destinatar, fără ca această reglementare să permită să se țină seama de natura produsului reprezentat și de contextul comercial propriu fiecărei operațiuni în care sunt oferite aceste specimene.**

2) **Noțiunea „cadouri de mică valoare”, în sensul articolului 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă 77/388, trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale prin care se stabilește un plafon valoric, precum cel instituit prin legislația în discuție în acțiunea principală, și anume 50 GBP, pentru cadourile oferite aceleiași persoane în cursul unei perioade de 12 luni sau care fac parte dintr-o serie sau dintr-o succesiune de cadouri.**

3) **Articolul 5 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă 77/388 se opune unei reglementări naționale prin care se instituie o prezumție potrivit căreia bunurile ce constituie „cadouri de mică valoare” în sensul acestei dispoziții și sunt oferite de o persoană impozabilă unor persoane diferite având un angajator comun sunt considerate că au fost donate aceleiași persoane.**

4) **Regimul fiscal al destinatarului mostrelor nu are influență asupra răspunsurilor date la celelalte întrebări.**

Semnături