

Byla C-581/08

EMI Group Ltd

prieš

The Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs

(VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 5 straipsnio 6 dalies antras sakinytis – S?voka „pavyzdys“ – S?voka „nedidel?s vert?s dovana“ – Muzikos ?rašai – Nemokamas platinimas reklamos tikslais“

Sprendimo santrauka

1. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Apmokestinamieji sandoriai – Nemokamai perduoto ?mon?s turto pa?mimas – Nedidel?s vert?s dovanoms ir pavyzd?iams taikoma išimtis*

(Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies antras sakinytis)

2. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Apmokestinamieji sandoriai – Nemokamai perduoto ?mon?s turto pa?mimas – Nedidel?s vert?s dovanoms ir pavyzd?iams taikoma išimtis*

(Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies antras sakinytis)

3. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Apmokestinamieji sandoriai – Nemokamai perduoto ?mon?s turto pa?mimas – Nedidel?s vert?s dovanoms ir pavyzd?iams taikoma išimtis*

(Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies antras sakinytis)

1. Pavyzdys, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 5 straipsnio 6 dalies antr? sakin?, yra bandomasis prek?s egzempliorius, skirtas jos pardavimui skatinti, kuris leidžia ?vertinti šios prek?s požymius ir ypatybes, nepateikiant jos galutiniam vartojimui, išskyrus atvejus, kai min?tas vartojimas yra neatsiejamas nuo toki? reklamos sandori?. Šios s?vokos nacionalin?s teis?s aktais negalima bendrai apriboti taip, kad ji apimt? tik bandomuosius egzempliorius, perduotus tokiu pavidalu, koku jie neparduodami, arba tik pirm? vienod? bandom?j? egzempliori?, kuriuos apmokestinamasis asmuo perduoda tam pa?iam gav?jui, serijos egzempliori?, nebent šiais teis?s aktais b?t? leidžiama atsižvelgti ? reprezentuojamos prek?s pob?d? ir kiekvienam sandoriui b?dingas komercines aplinkybes, kuriomis šie bandomieji egzemplioriai platinami. Pavyzdži? gav?jo mokestinis statusas šiuo atžvilgiu ?takos neturi.

Konkre?iai kalbant, reklamos tikslais nemokamai platinami muzikos ?rašai gali b?ti vertinami kaip pavyzdžiai, net jeigu jie yra identiški ? rink? pateikiamam galutiniam produktui. Tuo atveju, kai toks ?rašas perduodamas asmeniui, kad jis, vykdydamas savo funkcijas, užtikrint? jo reklam? visuomenei, šis asmuo gali visapusiškai ?vertinti tokio ?rašo vert? tik tur?damas galimyb? per klausyti vis? tokio ?rašo, koks bus platinamas rinkoje, turin?. Be to, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio tikslui neprieštaruoja tai, kad prekes kaip pavyzdžius galima

perduoti asmeniui, kuris nėra potencialus ar faktinis prekšs, kuri jie reprezentuoja, pirkšjas, jei toks perdavimas suderinamas su tikslais, kuri siekiama pavyzdži perdavimu. Šiuo atžvilgiu meno produktš srityje nauj kšriniš nemokamš egzemplioriš perdavimas tarpininkui, kuris turi kritišškai švertinti šiš kšriniš kokybš ir todšl turi galimybš daryti štakš produkto paplitimui rinkoje, pavyzdžiui, žurnalistui ar radijo laidos vedšjui, susijšs su reklamos metodu, pagal kurš pavyzdžio naudojimas yra neatsiejama reklamos ir vertinimo proceso dalis.

Be to, konkrešios su meno sritimi susijusios praktikos atveju, kai muzikos šrašai reklamuojami perduodant labai daug šrašo egzemplioriš „plugger“, siekiant kritiško muzikos šrašo švertinimo ir reklamos, gali prireikti perduoti tarpininkams daug šio muzikos šrašo egzemplioriš, kad šie, skatindami muzikos šrašo pardavimš, všliau galštš juos perduoti pasirinktiems asmenims. Negalima manyti, kad vien tai, jog perduodamš egzemplioriš skaišius gali pasiekti keletš šimtš vienetš, kai muzikos šrašš gamybos ir pardavimo bendrovš platindama naujš šrašš kopijas naudojami „pluggers“ paslaugomis, savaime prieštarauja tikslui, kurio siekiama su pavyzdžiais susijusia išimtimi, jeigu šis egzemplioriš skaišius susijšs su reprezentuojamos prekšs pobšdžiu ir tuo, kaip „plugger“, atlikdamas tarpininko vaidmenš, turi jš panaudoti, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas. Taip pat galimybš, kad „plugger“, užuot nemokamai platinšs jam perduotas muzikos šrašš kopijas, piktnaudžiauja, pavyzdžiui, pateikdamas jas š šprastš pardavimo grandinš, savaime negali turštš štakos šiš nemokamš kopijš pripažinimui pavyzdžiais. Tašiau siekdamos visiškai užtikrinti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje štvirtintos išimties ribš laikymšsi valstybšs naršs pavyzdžius platinantiems apmokestinamiesiems asmenims gali nurodyti jš verslo tikslais imtis atsargumo priemoniš, kad bštš išvengta piktnaudžiavimo pavyzdžiais rizikos. Vis dšlto, kai pavyzdžiai platinami galutiniam vartojimui, kuris nesusijšs su prekšs, kuri reprezentuoja šie pavyzdžiai, vertinimu, toks platinimas yra piktnaudžiavimas.

(žr. 29–31, 35–40, 53 punktus, rezoliucinšs dalies 1, 4 punktus)

2. Nedidelšs vertšs dovanš sšvoka, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dšl valstybiš nariš apyvartos mokesšiš šstatymš derinimo 5 straipsnio 6 dalies antrš sakinš, turi bštš aiškinama taip, jog ja nėra užkertamas kelias nacionalinšs teisšs aktuose nustatyti pinigine verte išreikštš 50 GBP viršutinš ribš dovanoms, kurios tam pašiam asmeniui perduodamos per dvylikos mšnesiš laikotarpš, arba toms, kurios priklauso dovanš serijai ar sekai.

Iš tiesš valstybšs naršs turi tam tikrš diskrecijš aiškindamos 5 straipsnio 6 dalies antrš sakinš, jei jos atsižvelgia š šios nuostatos tikslš ir vaidmenš Šeštojoje direktyvoje. Nacionalinšs teisšs aktuose nustatant tokiš pinigine verte išreikštš viršutinš ribš nėra viršijama ši diskrecija. Tas pats pasakytina apie taisyklš, pagal kuriš tokia viršutinš riba kumuliatyviai taikoma dovanoms, kurios tam pašiam asmeniui perduodamos per dvylikos mšnesiš laikotarpš, arba toms, kurios priklauso dovanš serijai ar sekai. Tokios viršutinšs ribos yra suderinamos su minšto 5 straipsnio 6 dalies tikslais ir dšl jš numatyta išimtis, susijusi su nedidelšs vertšs dovanomis, nepraranda veiksmingumo.

(žr. 42, 44–45 punktus, rezoliucinšs dalies 2 punktš)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 dšl valstybiš nariš apyvartos mokesšiš šstatymš derinimo 5 straipsnio 6 dalies antru sakiniu draudžiami nacionalinšs teisšs aktai, kuriais štvirtinama prielaida, kad prekšs, kurios yra nedidelšs vertšs dovanos, kaip tai suprantama pagal šiš nuostatš, ir kurias apmokestinamasis asmuo perduoda švairiems asmenims, šdarbintiems to paties darbdavio, laikomos perduotomis tam pašiam asmeniui.

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 ?darbinti to paties darbdavio, neturi ?takos šiam kvalifikavimui.

(žr. 49–50 punktus, rezoliucinės dalies 3 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. rugsėjo 30 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 5 straipsnio 6 dalies antras sakinyss – S?voka „pavyzdys“ – S?voka „nedidelės vertės dovana“ – Muzikos ?rašai – Nemokamas platinimas reklamos tikslais“

Byloje C?581/08

d?l *VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre* (Jungtin? Karalyst?) 2008 m. gruodžio 17 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2008 m. gruodžio 29 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

EMI Group Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (praneš?jas) ir D. Šváby,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. sausio 21 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *EMI Group Ltd*, atstovaujamos QC R. Cordara ir baristerio P. Key,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos L. Seeboruth, padedamo baristerio P. Mantle,
- Vokietijos vyriausyb?s, 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

Sprendimas

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 vairiems asmenims šių įrašų reklamos tikslais, ir EMI nusiųsto *Commissioners* prašymo sumokėti PVM už šiuos kopijų platinimus 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 atlygą 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 skirtą 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 atlygą. Tačiau tiekimu už atlygą 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 ir vartojamus Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje.

Nacionalinės teisės aktai

6 Taikytinos nacionalinės teisės nuostatos, tvirtintos 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio

7. straipsnio (Value Added Tax Act 1994) 5 straipsnio 1 dalyje bei šio 7. straipsnio 4 priedo penktos dalies 1, 2, 2 ZA ir 3 punktuose, buvo ne kartą iš dalies pakeistos per pagrindinį bylos nagrinėjimą laikotarpį.

7. Pagal dabar galiojančią šią nuostatą redakciją iš esmės numatyta, kad apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto dalį sudarančią prekių perdavimą arba perleidimą už atlygą ar be jo yra laikomas PVM apmokestinamu tiekimu, išskyrus verslo dovanų ir pavyzdžių tiekimą. Dovanų atveju išimtis taikoma su sąlyga, kad ji 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 steigta bendrovė, užsiimanti muzikos rašų gamyba ir pardavimu, taip pat muzikos rašų leidyba. Nuo 1987 m. reklamuodama savo naujai išleistus muzikos rašus EMI platina nemokamas šios rašų kopijas vinilo plokštelėmis, kasetinėmis juostomis ir kompaktiniais diskais (toliau – CD) vairiems asmenims, galintiems vertinti komercinį rašo kokybę ir daryti tokį 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 naudojami propaguotojai, vadinami „pluggers“, kurie turi galimybę reklamuoti rašus audiovizualinėje žiniasklaidoje bei spaudoje ir kurie taip pat nemokamai juos platina asmenims, pasirenkamiems ir traukiamiems specialiai kiekvienam naujam CD išleisti parengtus rašus, paslaugomis.

10. Šiuo tikslu muzikos rašus EMI platina vairiomis formomis, t. y. rašomais CD su skaitmeniniais vandenženkliais, kuriuose nurodomas gavėjas ir kurie leidžia nustatyti galimą kopijų kilmę, platinamais prieš išleidžiant albumą, rašomais CD be vandenženklis, platinamais baltais kartoniniais vokais prieš išleidžiant albumą, prastais CD be vandenženklis, 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 rašų formų nurodoma, kad nuosavybės teisės priklauso EMI.

11. Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, maždaug 90 % reklaminių CD siunčiama vairiems asmenims, o pagrindinę išimtį sudaro šios CD siuntimas asmenims, identifikuojamiems pagal universitetuose ir kitose aukštojo mokslo staigose atliekamas funkcijas. Nemokamų muzikos rašų kopijų potenciali gavėjų, kuriuos EMI laiko taktiniais muzikos srityje, skaičius yra apie 7 000. Reklamuojant tam tikrą rašų parengiamas konkretus 200–500 gavėjų sąrašas. Jie traukiami asmenys, kurie laikomi turinčiais didžiausią taktinį skatinant konkretaus atitinkamos muzikos rašų pardavimą. Prieš pat išleidžiant naują muzikos rašų 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 pirmą kartą aplinkybėmis išplatintas rašų 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

atmet?, EMI pareišk? ieškin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme.

13 Be to, kadangi nuo 2003 m. liepos mėn. EMI nustojo deklaruoti PVM už nemokamai platinamus reklaminius CD, *Commissioners* atsiunt? jai pranešim? apie mokėtinus mokesčius, susijusius su šiuo platinimu, už laikotarp? nuo 2003 m. liepos mėn. iki 2004 m. gruodžio mėn., dėl kurio prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme EMI taip pat pareišk? ieškin?, kuris vėliau buvo prijungtas prie pirmojo ieškinių.

14 Šiomis aplinkybomis *VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre* nutar? sustabdyti bylos nagrinėjim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

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

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

3. Ar valstybės narė gali Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutiniame sakinyje pateiktos sąvokos „pavyzdys“ aiškinim? 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 valstybės narė gali Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutiniame sakinyje pateiktos sąvokos „nedidelės vertės dovanos“ aiškinim? susiaurinti taip, kad ji neapimt?:

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

b) bet koki? verslo dovan?, perduot? tam pačiam asmeniui per 12 mėnesi? laikotarp?, kurioms skirtos bendros išlaidos viršija 50 GBP (nuo 2003 m. spalio mėn.)?

5. Jeigu atsakymas ? (3 klausimo b dal?) ar ? bet kuri? (4 klausimo) dal? yra teigiamas, ar tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo perduoda panaši? ar toki? pači? dovan?, kuri? sudaro muzikos ?rašas, dviem ar daugiau skirting? asmen?, kurie dėl savo asmeninių savybi? gali turėti ?takos atitinkamo atlikėjo žinomumui, valstybės narė gali šiuos daiktus laikyti perduotais tam pačiam asmeniui tik todėl, kad tie asmenys yra ?darbinti to paties asmens?

6. Ar atsakymai ? (1–5 klausimus) būtų kitokie, jei gavėjas arba jo darbdavys būtų visiškai apmokestinamas asmuo, kuris galėtų (ar būtų galėjęs) atskaityti vis? už preki?, kurias sudaro pavyzdžiai, tiekim? sumokėt? pirkimo mokesč??“

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 pavyzdžiu s?voka, ir antruoju bei trečiuoju klausimais, kurie nagrinėti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas klausia, kaip aiškintina Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje vartojama s?voka „pavyzdžiai“, b?tent ar ši s?voka apima tik prekes, perduodamas tokiu pavidalu, kokiu jos n?ra perduodamos, ir tik pirm? vienod? preki?, perduodam? tam pa?iam gav?jui, serijos egzempliori?.

16 Iš pradži? reikia konstatuoti, kad Šeštoje direktyvoje n?ra jokio min?tos s?vokos apibr?žimo. Tod?l aiškinant ši? s?vok? svarbu atsižvelgti ? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio formuluot?, kontekst? ir tikslus (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 6 d. Sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring*, C?98/07, Rink. p. I?1281, 17 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

17 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad min?to 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje kai kurie apmokestinamojo asmens realiai neatlygintini sandoriai prilyginami preki? tiekimui ar paslaug? teikimui už atlyg?, kurie, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalimi, apmokestinami PVM. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? šios nuostatos tikslas užtikrinti vienod? poži?r? ? apmokestinam?j? asmen?, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotoj? privatiems poreikiams, ir ? galutin? vartotoj?, kuris gauna tos pa?ios r?šies prekes ar paslaugas (žr., be kita ko, 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C?412/03, Rink. p. I?743, 23 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

18 Kaip pažymi Vokietijos vyriausyb?, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje min?to panaudojimo apmokestinimu siekiama išvengti situacij?, kai galutinis vartojimas lieka neapmokestintas.

19 Min?to 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje ?tvirtinta šios taisykl?s išimtis, nes juo nuo mokes?io vis d?lto atleidžiamas preki? naudojimas kaip pavyzdži? arba nedidel?s vert?s dovan?, susijusi? su verslu (šiuo klausimu žr. 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C?48/97, Rink. p. I?2323, 23 punkt?).

20 Tod?l Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje vartojamos s?vokos turi b?ti aiškinamos siaurai, kad neb?t? kliudoma pasiekti min?to 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje nurodyto tikslo, kartu užtikrinant, jog išimtis, susijusi su pavyzdžiais ir nedidel?s vert?s dovanomis, neprarast? savo veiksmingumo (pagal analogij? žr. 2004 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C?284/03, Rink. p. I?11237, 17 punkt? ir 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C?434/05, Rink. p. I?4793, 16 punkt?).

21 Atsižvelgiant ? tai, kad ne?manoma vienu išsamiu apibr?žimu apimti begal?s labai skirting? preki?, potencialiai susijusi? su PVM apmokestinamais sandoriais, ir ? kiekvienam sandoriui b?dingas komercines aplinkybes, kuriomis apmokestinamas asmuo tokias prekes gali platinti kaip pavyzdžius, nagrin?jim? reikia atlikti dviem etapais. Taigi, pirma, reikia patikrinti, ar nagrin?jam? preki? platinimas atitinka esmines visoms pavyzdži? r?šims bendras savybes, ir, antra, išnagrini?ti konkre?ias aplinkybes, kuriomis apmokestinamas asmuo min?tas prekes platina.

22 Kalbant apie pirm? aspekt?, reikia pažym?ti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje ?tvirtintos išimties tikslas, kiek tai susij? su „panaudojimu pavyzdžiams“, atsižvelgti ? komercin? tikrov?, kai pavyzdžiai platinami tam, kad b?t? reklamuojamas produktas, kurio pavyzdžiai yra bandomieji egzemplioriai, sudarant galimyb? ?vertinti šio produkto kokyb? ir patikrinti, ar jis turi savybi?, kuri? reikia potencialiam ar realiam pirk?jui.

23 Be to, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirm? sakin?, „pavyzdžiams“ taikytina išimtimi n?ra siekiama atleisti nuo PVM prek? tiekimo, kuriuo siekiama patenkinti vartotojo poreikius, susijusius su nagrin?jamu produktu.

24 Kalbant apie antr? aspekt?, pirmiausia reikia išnagrinti, ar pavyzdži? s?vok? galima apriboti taip, kad ji apimt? tik prekes, kurios perduodamos tokiu pavidalu, koku paprastai jos viešai neparduodamos.

25 Iš šio sprendimo 23 punkto matyti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje ?tvirtinta išimtimi negali b?ti siekiama nuo PVM atleisti prek?, skirt? galutiniam vartojimui, nebent galutinis vartojimas yra neatsiejamas nuo toki? reklamini? sandori?.

26 Prek?s, kurios platinamos kaip pavyzdžiai, identiški ? rink? pateikiamam galutiniam produktui, neabejotinai gali b?ti galutinio vartojimo objektas.

27 Ta?iau ši aplinkyb? negali pateisinti min?tos su pavyzdžiais susijusios išimties taikymo tik bandomiesiems egzemplioriams, kurie skiriasi nuo reprezentuojamos prek?s, nes daugeliu atvej? per vertinimo proces? iš anksto b?tina pateikti galutin? šio produkto pavidal? atitinkan?ius bandomuosius egzempliorius.

28 Reikia konstatuoti, jog tam, kad tiekiamos prek?s b?t? vertinamos kaip „pavyzdžiai“, b?tina, jog jos tur?t? visas esmines reprezentuojamos prek?s galutinio pavidalo savybes. Nors tam tikrais atvejais bandomieji egzemplioriai gali tur?ti visas esmines atstovaujamo produkto savybes netur?dami galutinio šio produkto pavidalo, kitais atvejais d?l šio produkto pob?džio gali prireikti, kad bandomieji egzemplioriai tiksliai atitikt? galutin? produkt? tam, kad šias savybes pasteb?t? potencialus ar realus pirk?jas.

29 Pirmiausia tai taikytina meno srities produktams, ypa? tokiems CD, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, kuriuos reikia platinti galutiniu pavidalu tam, kad gav?jas gal?t? juos visapusiškai ?vertinti. Tuo atveju, kai CD perduodamas asmeniui, kad jis, vykdydamas savo funkcijas, užtikrint? jo reklam? visuomenei, šis asmuo gali visapusiškai ?vertinti CD vert? tik tur?damas galimyb? perklausti vis? jo turin?, koks bus platinamas rinkoje.

30 Antra, kalbant apie tai, ar pavyzdži? s?voka reiškia, kad tiesioginis pavyzdži? gav?jas turi b?ti potencialus ar realus j? reprezentuojamo produkto pirk?jas, reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje numatytam tikslui neprieštarauja tai, kad prek?s platinamos kaip „pavyzdžiai“ kitam asmeniui nei pirk?jas, jei šis perdavimas suderinamas su tikslu, kurio siekiama pavyzdži? platinimu, kaip nurodyta šio sprendimo 22 punkte.

31 Meno produkt? srityje nauj? k?rini? nemokam? egzempliori? platinimas tarpininkui, kuris turi kritiškai ?vertinti ši? k?rini? kokyb? ir tod?l turi galimyb? daryti ?tak? produkto paplitimui rinkoje, pavyzdžiui, žurnalistui ar radijo laidos ved?jui, kyla iš reklamos metodo, pagal kur? pavyzdžio naudojimas yra neatsiejama reklamos ir vertinimo proceso dalis.

32 Tre?ia, atsižvelgdamas ? konkre?i? su pagrindin?je byloje nagrin?jama sritimi susijusi? praktik?, kai muzikos ?rašai reklamuojami perduodant labai didel? CD egzempliori? kiek? „plugger“, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar pavyzdži? s?vok? reikia aiškinti kaip reiškian?i?, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tam tikr? prek? skai?i? perduoda tam pa?iam gav?jui ir kai n? viena iš ši? prek? esminiais požymiais nesiskiria nuo kit?, kiekvien? iš ši? prek? galima laikyti pavyzdžiu, ar taip kvalifikuojamas gali b?ti tik pirmas perduotas egzempliorius.

33 Šiuo atžvilgiu, net jeigu vienintelio bandomojo egzemplioriaus turēt pakakti prekei vertinti, negalima manyti, kad perduodant kelis bandomuosius egzempliorius kaip pavyzdžius iš principo nėra taikoma Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje tvirtinta išimtis, susijusi su „pavyzdžiais“, nes pavyzdžiū, 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 gyvendinti tikslai, kurių siekiama pavydžiū platinimu.

35 Tad muzikos rašų atveju, siekiant kritiško CD vertinimo ir reklamos, gali prireikti perduoti tarpininkams daug CD egzemplioriū, kad šie, skatindami muzikos rašų pardavimū, vėliau galėtų juos perduoti pasirinktiems asmenims.

36 Negalima manyti, kad vien tai, jog tokiomis aplinkybomis perduodamų egzemplioriū skaičius gali pasiekti keletą šimtų vienetū, kai tokia muzikos rašų gamybos ir pardavimo bendrovė, kaip EMI, platindama naują rašų kopijas naudojami „pluggers“ paslaugomis, savaime prieštarauja tikslui, kurio siekiama su pavydžiais susijusia išimtimi, nes šis egzemplioriū skaičius susijęs su reprezentuojamos prekės pobūdžiu ir tuo, kaip „plugger“, atlikdamas tarpininko vaidmenū, turi jū panaudoti, o tai turi patikrinti prašymū priimti prejudicinū sprendimū pateikęs teismas.

37 Taip pat galimybė, kad „plugger“, užuot nemokamai platinęs jam perduotas muzikos rašų kopijas, jomis piktnaudžiauja, pavydžiui, pateikdamas šį prastū pardavimo grandinū, savaime negali turėti tokos šiū nemokamū kopijų pripažinimui „pavydžiais“.

38 Tačiau siekdamos visiškai užtikrinti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje tvirtintos išimties ribų laikymūsi valstybės narės pavydžius platinantiems apmokestinamiesiems asmenims gali nurodyti jū verslo tikslais imtis atsargumo priemoniū, kad būtų išvengta piktnaudžiavimo rizikos. Tokios atsargumo priemonės galėtų būti, pavydžiui, pareigojimas ženklinti, nurodant, kad prekė yra pavydys, ar sutarties sąlygos, susijusios su tokiū tarpininkū, kaip „pluggers“, pavydžius gaunančiom tam, kad jie būtų perduoti kitiems asmenims, civiline atsakomybe.

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

40 Atsižvelgiant ū visa tai, kas išdėstyta, ū pirmąjį klausimū, kiek jis susijęs su pavydžiū sūvoka, ir ū antrąjį bei trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad „pavydys“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme yra bandomasis prekės egzempliorius, skirtas, kad būtų skatinamas jos pardavimas, kuris leidžia vertinti šios prekės požymius ir ypatybes, nepateikiant jos galutiniam vartojimui, išskyrus atvejus, kai minėtas vartojimas yra neatsiejamas nuo tokiū reklamos sandoriū. Šios sūvokos negalima bendrai apriboti nacionalinūs teisūs aktais taip, kad ji apimtū tik bandomuosius egzempliorius, perduotus tokiu pavidalu, kokiu jie neparduodami, arba tik pirmū vienodū bandomųjų egzemplioriū, kuriuos apmokestinamasis asmuo perduoda tam pačiam gavėjui, serijos egzemplioriū, nebent šiais teisūs aktais būtų leidžiama atsižvelgti ū reprezentuojamos prekės pobūdį ir kiekvienam sandoriui būdingas komercines aplinkybes, kuriomis šie bandomieji egzemplioriai platinami.

Dėl pirmojo klausimo, kiek jis susijęs su nedidelūs vertūs dovanų sūvoka, ir ketvirtojo klausimo

41 Pirmuoju klausimu, kiek jis susijęs su sūvoka „nedidelūs vertūs dovanos“ Šeštosios

direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme, ir ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar ši nuostata turi b?ti aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriais kiekybiškai apribojamas dovan?, kuri? reguliariai ar per nustatyt? laikotarp? gali gauti tas pats asmuo, skai?ius ar vert?.

42 Nesant reikalo nagrin?ti, ar žodži? junginys „nedidel? vert?“ yra S?jungos teis?s s?voka, ar juo pateikiama netiesiogin? nuoroda ? nacionalin? teis? (pastabas pateikusios valstyb?s nar?s ir Europos Komisija pritar? pastarajam aiškinimui), reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio formuluot?, kontekst? ir tikslus, šioje nuostatoje n?ra pateikiama reikiam? nuorod?, kad b?t? galima vienodai ir tiksliai apibr?žti min?t? žodži? jungin?. Taigi valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij? aiškindamos ši? nuostat?, tik jei jos atsižvelgia ? nagrin?jamos nuostatos tiksl? ir vaidmen?, kiek tai susij? su Šešt?ja direktyva (pagal analogij? žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, Rink. p. I?8297, 28 punkt?).

43 Tod?l reikia išnagrin?ti, ar kiekybiniai apribojimai, kaip antai numatyti pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose, atitinka min?tas s?lygas.

44 Kaip teigia pastabas pateikusios valstyb?s nar?s ir Komisija, nacionalin?s teis?s aktuose nustatant toki? pinigine verte išreikšt? viršutin? rib?, kaip antai ?tvirtinta pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose, t. y. 50 GBP, n?ra viršijama valstyb?ms nar?ms suteikta diskrecija. Tas pats pasakytina apie taisykl?, pagal kuri? tokia viršutin? riba kumuliatyviai taikoma dovanoms, kurios tam pa?iam asmeniui perduodamos per dvylikos m?nesi? laikotarp?, arba toms, kurios priklauso dovan? serijai ar sekai. Tokios viršutin?s ribos yra suderinamos su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies tikslais, kartu d?l j? nepašalinant joje numatytos išimties, susijusios su nedidel?s vert?s dovanomis, veiksmingumo.

45 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim?, kiek jis susij?s su s?voka „nedidel?s vert?s dovanos“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme, ir ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti, kad ši s?voka turi b?ti aiškinama taip, jog ja n?ra užkertamas kelias nacionalin?s teis?s aktuose nustatyti toki? pinigine verte išreikšt? viršutin? rib?, kokia ?tvirtinta pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose, t. y. 50 GBP, dovanoms, kurios tam pa?iam asmeniui perduodamos per dvylikos m?nesi? laikotarp?, arba toms, kurios priklauso dovan? serijai ar sekai.

D?l penktojo klausimo

46 Penktuoju klausimu, kuris pagal formuluot? susij?s tik su s?voka „nedidel?s vert?s dovanos“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar, atsižvelgiant ? tam tikr? viršutin? rib? taikym?, dovanas, kurias apmokestinamasis asmuo perduoda ?vairiems asmenims, ?darbintiems to paties darbdavio, pagal nacionalin?s teis?s aktus galima pripažinti tam pa?iam asmeniui perduotomis dovanomis.

47 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad nors, kaip buvo pripažinta šio sprendimo 42 punkte, valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij? aiškindamos žodži? jungin? „nedidel? vert?“, nacionalin?s teis?s aktai, kuriais dovanos, kurias apmokestinamasis asmuo perduoda ?vairiems asmenims, ?darbintiems to paties darbdavio, pripaž?stamos tam pa?iam asmeniui, t. y. bendram darbdaviui, perduotomis dovanomis, n?ra suderinami su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies tikslais.

48 Dėl tokių nacionalinių 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 darbiniai to paties darbdavio, neturi įtakos šiam kvalifikavimui.

50 Todėl 5 penktąjį klausimą reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antru sakiniu draudžiami nacionaliniai teisės aktai, kuriais tvirtinama prielaida, kad prekės, kurios yra „nedidelės vertės dovanos“ šios nuostatos prasme ir kurias apmokestinamasis asmuo perduoda įvairiems asmenims, darbinėtiems 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 „pavyzdžiui“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio prasme gavėjas yra visiškai apmokestinamas asmuo, turintis teisę atskaityti visų už prekių, kurias sudaro pavyzdžiai, tiekimą mokėtiną pirkimo mokestį, turi įtakos atsakymams 5 penkis pirmus klausimus.

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

53 Todėl 5 šeštąjį klausimą reikia atsakyti, kad pavyzdžiui gavėjo mokestinis statusas neturi įtakos 5 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 nacionalinių teisės aktais taip, kad ji apimtų tik bandomuosius egzempliorius, perduotus tokiu pavidalu, kokiu jie neparduodami, arba tik pirmą vienodą bandomąjį egzempliorių, kuriuos apmokestinamasis asmuo perduoda tam pačiam gavėjui, serijos egzempliorių, nebent šiais teisės aktais būtų leidžiama atsižvelgti į reprezentuojamas prekes 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 nacionalinių teisės aktuose nustatyti tokių pinigine verte išreikštų viršutinę ribą, kokia tvirtinta 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 tvirtinama prielaida, kad prekės, kurios yra „nedidelės vertės dovanos“ šios nuostatos prasme ir kurias apmokestinamasis asmuo perduoda vairiems asmenims, darbininkams to paties darbdavio, laikomos perduotomis tam pačiam asmeniui.

4. Pavyzdžiui gavėjo mokesstinis statusas neturi tokos kitus klausimus pateiktiems atsakymams.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.