

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,

pateikta 2010 m. balandžio 15 d.(1)

Byla C-581/08

EMI Group Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(*London VAT and Duties Tribunal* pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 5 straipsnio 6 dalis – Nedidelės vertės dovanos – Pavyzdžiai – Apibrėžtis – Muzikos rašai – Nemokamas platinimas reklamos tikslais“

I – **Įvadas**

1. *Essai sur le don*, kuri pirmą kartą 1925 m. paskelbė žymus prancūzų antropologas Marcel Mauss, buvo siekiama parodyti, kad archaizme visuomenėje mainai bei sandoriai atliekami dovanų pavidalu. Teoriškai jos duodamos savo noru, tačiau realiaame gyvenime dovanas teikti ir už jas atsilyginti yra privaloma(2).
2. Kadangi žmonija prigimtis nepasikeitė, natūralu, kad Europos Sąjungos (ES) teisės aktuose, kuriuose pridėtinės vertės mokestis (PVM) apibrėžiamas kaip bendras vartojimo mokestis, taikomas visiems prekių tiekimo ir paslaugų teikimo už atlygą sandoriams(3), neatlygintini sandoriai nėra suvokiami tiesiogine šio žodžio prasme(4). Kaip matysime vėliau, dažniausiai neatlygintini sandoriai apmokestinami PVM, taikant nuostatas dėl tiekimo sau(5). Reprezentaciniai ar pramoginiai dovanų atveju to paties rezultato pasiekiami, kai įsigyjant tokių prekių netaikomos atskaitymo taisyklės(6).
3. Tačiau PVM nėra taikomas, kai prekės tiekiamos kaip nedidelės dovanos ar pavyzdžiai(7). Turint omenyje tokių sandorių lengvatinius mokesčius, apmokestinami asmenys yra ekonomiškai labai suinteresuoti tiksliai žinoti šio sąvokos aprašą. Nors iš pirmo žvilgsnio jos atrodo paprastos, taip nėra jas taikant sudėtingomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos šioje byloje, kai platinamos prekės, kurios yra autorių teisių saugomi kūriniai.
4. Šis *London VAT and Duties Tribunal* prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrojo sakinio, kuriuo remiantis PVM netaikomas prekių panaudojimui pavyzdžiams ar nedidelės vertės dovanoms, išaiškinimu(8). Nors Teisingumo Teismas keliose bylose yra nagrinėjęs 5 straipsnio 6 dalies pirmąjį sakinį(9), išaiškinti antrąjį minėtos nuostatos sakinį Teisingumo Teismo prašoma pirmą kartą.

II – Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisė (10)

5. Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje nustatyta:

„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 pridėtinės vertės mokestis 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.“

Nacionalinė teisė

6. Taikytinos nacionalinės teisės nuostatos yra 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 5 straipsnio 1 dalis bei šio įstatymo 4 priedo penktos pastraipos 1, 2, 2ZA ir 3 dalys; šios nuostatos buvo daug kartų pakeistos per nagrinjamą laikotarpį (nuo 1987 m. balandžio mėn. iki dabar).

7. Apibendrinant galima pasakyti, kad pagal dabar galiojančią redakciją apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį sudarančios prekės perdavimas ar perleidimas už atlygą ar be jo yra laikomas tiekimu. Išimtis daroma verslo dovanoms ir pavyzdžiui tiekimui. Dovanotojo verslo dovanų išlaidos negali viršyti 50 GBP, skaičiuojant vienam asmeniui per vienus metus. Kalbant apie pavyzdžius, pažymėtina, kad jeigu tam pačiam asmeniui duodami keli vienodi pavyzdžiai, neapmokestinamas tik pirmasis pavyzdys. Iki 1993 m. liepos mėn. ši išimtis buvo taikoma tik paprastai viešai neparduodamiems pramoniniams pavyzdžiams.

III – Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

8. *EMI Group Limited* (toliau – EMI), bendrovė, užsiimanti muzikos rašų leidyba, gamyba bei prekyba, platina nemokamus muzikos rašus vinilo plokštelėse, kasetinėse juostuose ir kompaktinėse plokštelėse (toliau – CD) vairiems asmenims, siekdama išreklamuoti naujus leidžiamus muzikos rašus. Anot EMI, toks platinimas būtinas EMI verslui, nes leidžia jai vertinti rašo komercinį kokybę, taip pat jo perspektyvas rinkoje.

9. Gyvendinant šią reklamos strategiją, CD yra platinami asmenims, kurie galėtų paveikti vartotojų elgesį (kaip antai spaudos, radijo stoties, TV programų darbuotojams, reklamos agentūroms, mažmeninės prekybos taškams, kino teatrams), taip pat muzikos propaguotojams – vadinamiesiems „nešikliams“ (*pluggers*), kurie platina CD savo pažįstamiems. EMI pasitelkia ir vidinius, ir išorinius „nešikius“, kurie turi konkrečios patirties arba jiems ypač sekasi reklamuoti rašus.

10. Tam EMI tiekia ?vairi? pavidal? muzikos ?rašus: ?rašom?sias kompaktines plokšteles su vandenženkliau (toliau – CDR)(11), ant kuri? nurodomas gav?jas ir kurios leidžia su gav?ju susieti visas padarytas kopijas; CDR be vandenženkliau, kurios perduodamos baltame kartoniniame voke; CD pavyzdžius, ?d?tus ? kartonin? vok?, apipavidalint? taip pat, kaip ir galutinis albumas; „užbaigt? produkt?“ – galutinio pavidalo CD, paruoštas parduoti viešai. Ant pastar?j? pritvirtinamas lipdukas su užrašu „Neparduodama reklamin? kopija“, o ant kit? nurodoma, kad nuosavyb?s teis?s lieka dukterinei EMI ?raš? ?monei *Virgin Records Limited*. Pažym?tina, kad „užbaigtas produktas“ tiekiamas atlik?jams, atlik?j? vadybininkams, leid?jams, agentams ir kitiems žiniasklaidos atstovams, kurie, EMI manymu, turi tur?ti galutin? produkt?.

11. Remiantis duomenimis, pateiktais prašyme priimti prejudicin? sprendim?, 90 % reklamini? CD yra siun?iamos ?vardytiems asmenims. Iš bylos dokument? matyti, kad ?rašai kartais siun?iami keliems toje pa?ioje organizacijoje dirbantiems asmenims. Prieš išleidžiant singl?, išplatinama apie 2 500 nemokam? kopij?, o album? atveju šis skai?ius padid?ja iki 3 000–3 750. Vienas „nešiklis“ reklaminiam platinimui gali gauti iki 600 nemokam? ?raš?. Kad b?t? galima geriau ?vertinti šiuos skai?ius, reik?t? pridurti, kad, EMI duomenimis, labai populiaraus CD albumo gali b?ti parduota milijonai kopij?.

12. Nuo 1987 m. balandžio m?n. iki 2003 m. pradžios EMI taik? PVM pirma min?tomis aplinkyb?mis išplatintiems ?rašams. Laikydamosi poži?rio, kad nacionalin?s teis?s aktai prieštarauja Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 daliai ir kad d?l to PVM nebuvo mok?tinas, EMI pareikalavo, kad *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) gr?žint? sumas, kurias EMI sumok?jo kaip PVM už min?tus ?rašus. Kadangi *Commissioners* pri?m? sprendim? atsisakyti gr?žinti min?tas sumas, EMI išk?l? byl? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme.

13. Nuo 2003 m. EMI nustojo skai?iuoti PVM už tiekiamus nemokamus CD. *Commissioners* pateik? bendrovei ?vertinim? už laikotarp? nuo 2003 m. liepos m?n. iki 2004 m. gruodžio m?n., d?l kurio EMI išk?l? byl? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme.

14. Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas papraš? Teisingumo Teismo atsakyti ? šiuos klausimus:

„1. Kaip šios bylos aplinkyb?mis turi b?ti aiškinamas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutinis sakiny?

2. Konkre?iai kalbant, kokios yra „pavyzdžio“ esmin?s savyb?s Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutinio sakinio prasme?

3. Ar valstyb? nar? gali Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutiniame sakinyje nurodyto „pavyzdžio“ aiškinim? susiaurinti iki:

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

ii) vienintelio arba tik pirmojo iš keli? pavyzdži?, kuriuos tas pats asmuo perduoda tam pa?iam gav?jui, kai šie pavyzdžiai yra vienodi arba iš esm?s nesiskiria vienas nuo kito (nuo 1993 m.)?

4. Ar valstyb? nar? gali Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies paskutiniame sakinyje nurodyt? „nedidel?s vert?s dovan?“ aiškinim? susiaurinti taip, kad jis neapimt?:

i) dovanojam? prek?, kurios yra tam pa?iam asmeniui retkar?iais perduodam? dovan? serijos ar sekos dalis (iki 2003 m. spalio m?n.);

ii) bet koki? verslo dovan?, perduot? tam pa?iam asmeniui per 12 m?nesi? laikotarp?, kurioms skirtos bendros i?laidos viršija 50 GBP (nuo 2003 m. spalio m?n.)?

5. Jeigu atsakymas ? c klausimo ii dal? ar ? bet kuri? d klausimo dal? yra teigiamas, ar tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo perduoda panaši? ar toki? pa?i? muzikinio ?rašo dovan? dviem ar daugiau skirting? asmen?, kurie d?l savo asmenini? savybi? gali tur?ti ?takos atitinkamo atlik?jo žinomumo lygiui, valstyb? nar? gali šiuos daiktus laikyti perduotais tam pa?iam asmeniui tik tod?l, kad tie asmenys dirba pas t? pat? asmen??

6. Ar atsakymai ? 1–5 klausimus pasikeist?, jei gav?jas arba jo darbdavys b?t? visiškai apmokestinamas asmuo, kuris gal?t? (ar b?t? gal?j?s) atskaityti visus už prek?, kurias sudaro pavyzdžiai, tiekim? mok?tinus pirkimo mokes?ius?“

IV – ?vadin?s pastabos

15. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas užduoda kelet? klausim?, kuriuos galima b?t? apjungti ? tris stambesnius klausimus: i) kokia yra žodži? „panaudojimas pavyzdžiams“ reikšm? (2 ir 3 klausimai); ii) kokia yra žodži? „panaudojimas nedidel?s vert?s dovanoms“ reikšm? (4 klausimas); iii) ar dovan? arba pavyzdži? gav?jo statusas turi ?takos Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio aiškinimui (5 ir 6 klausimai). 1 klausimas yra bendro pob?džio ir atsakymas ? j? bus pateiktas šiame skyriuje bei analizuojant 2, 3 ir 4 klausimus.

16. Nepaisant prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? išsamumo, Teisingumo Teismo užduotis atsakant ? š? prašym? yra išaiškinti 5 straipsnio 6 dalies antr? sakin?, o ne taikyti j? gana ne?prastomis EMI atvejo aplinkyb?mis.

A – Ypatingas bylos pob?dis

17. CD yra fizinis formatas, kuriuo gali b?ti platinamas realus ?raš? bendrov?s gaminys, t. y. ?rašai. Tam tikrais atvejais tas pats ?rašas gali b?ti platinamas keliais alternatyviais „fiziniais“ formatais, kaip antai mažieji diskai, kaset?s ir vinilin?s plokštel?s. Be to, ?rašus galima platinti elektroniniu b?du per internet?. Išskyrus naujoviškas platinimo formas, kaip antai tiesiogin?s transliacijos internetu, ?raš? tur?jimas kai kuriais iš min?t? format? leidžia juos naudoti daug kart? ar net neribotai.

18. Taip pat pažym?tina, jog be galim? licencij? ar perleidžiam? autori? teisi? ? muzik? ar dain? žodžius, ?gyt? iš pradini? teisi? tur?tojų, ?raš? bendrovei ?raš? atžvilgiu taip pat priklauso saugomos teis?s ? nematerial?j? turt?, kadangi ji turi su autorin?mis teis?mis susijusias gretutines teises, kaip fonogramos gamintoja. Tai reiškia, kad iš ?raš? gaunamos pajamos n?ra vien pajamos iš parduot? CD ?raš?, bet taip pat pajamos iš kit? šaltini?, kaip antai autorinio atlyginimo, kur? sumoka, pavyzdžiui, transliuotojai per atitinkamas š? atlyginim? renkan?ias organizacijas.

19. Ši ?raš? bendrovi? verslo specifika gali paaiškinti EMI reklamos strategijos ypatumus, t. y. viena vertus, gana liberali? nemokam? CD platinimo politik? ir, kita vertus, j? dalijim? tik nurodytiems gav?jams su nedidel?mis išimtimis.

20. Ta?iau reikia tur?ti omenyje, kad Teisingumo Teismo išaiškinimas d?l Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies, pateiktas nagrin?jant š? prašym? priimti prejudicin? sprendim?, bus taikytinas visoje Europos S?jungoje daugybei ?vairi? apmokestinam? asmen?. B?tina

atsižvelgti į šį platesnį kontekstą, kartu nepamirštant EMI atvejo bei kitų žmonių, kurių veikla susijusi su teisėmis į nematerialųjį turtą, ypač bių.

21. Be to, ši byla susijusi tik su nemokamu prekių tiekimu, kadangi bylos ištylimo metu nemokamos muzikos įrašų kopijos dažniausiai buvo tiekiamos CD formatu. Šiandien muzikos įrašai dažnai platinami internetu, todėl ateityje gali kilti klausimų, ar toks platinimas yra paslaugų teikimas ir kokios to galimos pasekmės(12). Tačiau tokia analizė nėra šios bylos klausimas.

22. Nagrinėjant šią bylą taip pat svarbu turėti omenyje, kad Šeštosios PVM direktyvos nuostatų išaiškinimas turi būti praktiškai naudingas, atsižvelgiant į tai, kad PVM yra netiesioginis mokestis, kurį daugiausia renka patys apmokestinami asmenys, vykdydami savo kasdienį verslo veiklą. Idealiu atveju PVM taikymas sandoriui, kuris yra įprastos komerciniu požiūriu pagrįstos veiklos dalis, apmokestinamam asmeniui turėtų būti iškart akivaizdus, nereikalaujantis išsamių paaiškinimų ar papildomos administracinės naštos, kaip antai papildoma apskaita, palyginti su įprastais jam taikomais skaitų išrašymo ir apskaitos reikalavimais(13).

B – Pavyzdžiai ir dovanų santykis

23. Pavyzdys nebūtinai yra dovana privatinės teisės prasme, nors dažniausiai taip bus, kadangi pavyzdį tiekiantis apmokestinamasis asmuo paprastai ketina gavėjui neatlygintinai perduoti visas nuosavybės teises į pavyzdį(14). Tačiau kartais, kaip ir įia nagrinėjamu atveju, apmokestinamasis asmuo gali išlaikyti nuosavybės teises į tiekiamus pavyzdžius ir taip teisiškai užtikrinti, kad gavėjui būtų formaliai taikytinos naudojimo ir tolesnio perdavimo sąlygos bei apribojimai. Kita vertus, dovanų teikimas reiškia, kad gavėjas perima visas prekių nuosavybės teises, ir daugelyje teisės sistemų dovanotojo galimybės taikyti sąlygas, ribojančias gavėjo teises laisvai disponuoti gauta dovana, gali būti apribotos ar išnykti.

24. Vis dėlto nemanau, kad tam tikrais atvejais galintys atsirasti skirtumai tarp pavyzdžių ir dovanų pagal privatinę teisę yra aktualūs PVM atžvilgiu, kadangi „prekių tiekimas“ nėra nuosavybės perdavimas privatinės teisės prasme, bet apima bet kokį materialaus turto perdavimą, leidžiantį gavėjui disponuoti juo taip, tarsi jis būtų turto savininkas(15).

25. Be to, šios dvi sąvokos persipina, kadangi pavyzdžiai dažniausiai dovanojami, t. y. duodami be ribojančių sąlygų, kad nuosavybės teises išlaiko dovanų perleidžiantis apmokestinamasis asmuo. Kita vertus, Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje minimos dovanos dažniausiai negali būti prilygintos pavyzdžiams, kadangi jų paskirtis yra kitokia ir jos neturi pavyzdžiui būtinų savybių. Taigi kartais galime susidurti su pavyzdžiais, kurie nėra dovanos, dovanomis, kurios nėra pavyzdžiai (dažniausias atvejis), arba pavyzdžiais, kurie tuo pat metu yra ir dovanos (dažnai).

26. Taigi, net jei faktas, jog ne visi pavyzdžiai yra dovanos, teoriškai paneigia tai, kad visi nedidelės vertės pavyzdžiai automatiškai tampa nedidelės vertės dovanomis, nemanau, kad tai turi kokios nors reikšmės taikant Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrąjį sakinį. Ši nuostata apima visus bet kokios vertės pavyzdžius, neatsižvelgiant į tai, ar jie yra oficialiai dovanojami gavėjui, taip pat visas nedidelės vertės dovanas, nepaisant to, ar jas taip pat galima laikyti pavyzdžiais.

C – Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio tikslai

27. Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmo sakinio tikslai buvo ne kartą išnagrinėti Teisingumo Teisme, kuris pakartotinai konstatavo, kad šios nuostatos tikslas yra sudaryti vienodas sąlygas valstybės valdžios institucijoms nagrinėti prekių vartotojams, užtikrinant, kad galutiniam prekių vartojimui būtų taikomas PVM, jei pirkimo mokestis buvo atskaitytas(16).
28. Tačiau Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrasis sakinyss, kaip matome iš jo formuluotės, yra kitoks(17). *Travaux préparatoires* parodo, jog antruoju sakiniu siekta, kad pavyzdžiai ir nedidelės vertės dovanos nebūtų laikomi apmokestinamais sandoriais – priešingai nei nurodyta bendroje taisyklėje(18).
29. Atsižvelgiant į tai, siekio užtikrinti PVM taikymą prekėms, kurių atžvilgiu atskaitomas pirkimo PVM, negalima priskirti ir Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrajam sakiniui, nes tai beprasme paverstų išimtį dėl „prekių panaudojimo pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms“.
30. Mano nuomone, antruoju sakiniu turi būti siekiama atspindėti komercinę realybę, kad pavyzdžiai bei nedidelės vertės dovanos gali būti reikalingos reklamuojant įmonę ir jos gaminius. Negali būti jokios kitos priežasties, dėl kurios teisės akto leidėjai būtų siekę jiems netaikyti pagrindinės PVM taisyklės, kuria remiantis galutinį vartotojų prekių vartojimas apmokestinamas PVM. Kalbant apie pavyzdžius, jie pagrindinę paskirtis yra ne patenkinti galutinio vartotojo poreikius, bet padidinti atitinkamo apmokestinamojo asmens sandorių apimtį(19). „Panaudojimo nedidelės vertės dovanoms“, teikiamoms verslo tikslais, srityje teisės aktų leidėjai nuosekliai neprieštaravo tam, kad jos pasiekia galutinį vartotojų, neapskaičius PVM.
31. Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje nurodytas panaudojimas būtų turi būti siekiant verslo tikslo. Todėl nemanau, kad galutinio vartojimo neapmokestinimas gali kelti grėsmę, jog apmokestinami asmenys pradės nemokamai tiekti prekes kaip pavyzdžius ar dovanas asmenims, su kuriais jie neturi ypatingų su verslu susijusių santykių. Galima numanyti, kad neatlygintini sandoriai verslo tikslais vyksta tik tuomet, jeigu jie pagrįsti reklamos ar rinkodaros išskaičiavimais.
32. Taigi Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje neįžvelgiu jokio rimto PVM mokėjimo vengimo pavojaus, o pirmuoju sakiniu siekiama išspūsti akivaizdžią problemą, kylančią dėl prekių, įsigyjamų verslo tikslais, ir prekių, įsigyjamų asmeniniam naudojimui, painiojimo. Pagal pirmą sakinį atsiranda rimtos ekonominės paskatos ir fiziniams asmenims, kurie taip pat yra apmokestinami, ir tiems, kurie galėtų pasinaudoti tokia painiava.

D – Kontekstas

33. Kalbant apie kontekstą, atrodo, jog EMI ir Jungtinė Karalystė nesutaria dėl Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio vaidmens PVM sistemoje.
34. EMI tvirtina, kad antruoju sakiniu patvirtinama bendroji taisyklė, jog PVM taikytinas tik esant atlygiui(20), o Jungtinė Karalystė laikosi nuomonės, kad antrasis sakinyss virtina išimtis iš pirmame sakinyje nurodytos bendrosios taisyklės, jog PVM taikymas yra fiskaliniu požiūriu neutralus. Kaip galima spręsti iš Jungtinės Karalystės nuorodos į generalinio advokato N. Fennelly išvados byloje *Kuwait Petroleum* 27 punktą, tuo norima pasakyti, kad jei buvo atskaitytas pirkimo PVM, mokėtinas ir pardavimo PVM. Todėl kadangi antras sakinyss neparemtas šia logika, jis turi būti laikomas minėtos bendrosios taisyklės išimtimi.
35. Ir EMI, ir Jungtinė Karalystė tam tikra prasme yra teisios. Būda ta, kad šalys remiasi dviem skirtingomis bendromis taisyklėmis. EMI „bendroji taisyklė“ yra atlygis, o Jungtinei Karalystei tokia

taisykl? yra galutinio vartojimo apmokestinimo nuostata.

36. Mano nuomone, aiškinant Teisingumo Teismo praktik? Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dal? geriau atitinka Jungtin?s Karalyst?s si?lomas antrojo sakinio išaiškinimas.

37. Kaip matyti iš Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies tiksl?, aprašyt? šios išvados 27–32 punktuose, laisvo disponavimo prek?mis apmokestinimu siekiama užtikrinti PVM sistemos neutralum?, kad prek?ms, už kurias atskaitytas pirkimo PVM, b?t? taikomas pardavimo mokestis. Iš esm?s „panaudojimo pavyzdžiams arba nedidel?s vert?s dovanoms“ išimtis turi b?ti suvokiama kaip min?tos taisykl?s išimtis, kadangi pirkimo PVM yra atskaitomas, nepaisant atitinkamo pardavimo PVM netaikymo.

38. Išties, kaip ir generalinis advokatas N. Fennelly, Teisingumo Teismas byloje *Kuwait Petroleum* pažym?jo, kad Šeštosios PVM direktyvos *travaux préparatoires* rodo, jog 5 straipsnio 6 dalies antru sakiniu nor?ta pasakyti, kad, priešingai nei sako bendroji taisykl?, pavyzdžiai ir nedidel?s vert?s dovanos netur?t? b?ti laikomi apmokestinamais sandoriais(21).

39. Tod?l antrasis sakinyss tur?t? b?ti suprantamas kaip išimtis iš bendrosios taisykl?s, pateiktos Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje, kuriuo patvirtinamas pagrindinis PVM principas, kad PVM turi b?ti taikomas tiekimui galutiniam vartotojui net ir tuomet, kai tiekama nemokamai(22).

40. Remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, ši išimtis turi b?ti aiškinama siaurai(23). Ta?iau tai, kad atleidim? nuo mokes?io numatan?ias nuostatas reikia aiškinti siaurai nereiskia, kad s?vokos, naudojamos atleidimui nuo mokes?io apibr?žti, tur?t? b?ti aiškinamos taip, kad prarast? savo poveik?(24).

V – S?vokos „panaudojimas pavyzdžiams“ reikšm?

41. Pateikdamas 1, 2 ir 3 klausimus prašym? priimti prejudicin? sprendim? padav?s teismas iš esm?s klausia, koki? reikšm? reik?t? suteikti Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje nurodytai s?vokai „panaudojimas pavyzdžiams“, ir ar šia direktyvos nuostata uždraudžiami nacionalin?je teis?je ?tvirtinti apribojimai. Ar s?voka „panaudojimas pavyzdžiams“ gali b?ti taikoma tik: i) pramoniniams pavyzdžiams, kuri? paprastai negali ?sigyti realus ar potencialus vartotojas; arba ii) pirmam iš daugelio pavyzdži?, perduot? tam pa?iam gav?jui?

42. Komisija yra teisi tvirtindama, kad s?vokai b?tina suteikti vienod? reikšm?. Tai patvirtina ir bendras Šeštosios PVM direktyvos preambul?je nurodytas tikslas užtikrinti vienod? šios direktyvos nuostat? taikym?(25). Be to, pagal nusistov?jus? Teisingumo Teismo praktik?, siekiant vienodai taikyti ES teis? bei vadovaujantis lygyb?s principu, tuomet, kai Bendrijos teis?s nuostatos aiškiai nenurodo valstybi? nari? teis?s, taikomos norint nustatyti j? prasm? bei apimt?, j? reikšm? visoje Europos S?jungoje paprastai turi b?ti aiškinama autonomiškai ir vienodai(26).

43. Vokietijos vyriausyb? si?lo vadovautis pavyzdži? apibr?žtimi, pateikta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente (EEB) Nr. 918/83, nustatan?iame Bendrijos atleidimo nuo muit? sistem? (toliau – Muit? reglamentas)(27). Šiame reglamente pavyzdžiai apibr?žiami kaip menkavert?s prek?s, tinkamos tik ieškant užsakym? t? prek?, kurias pavyzdžiai reklamuoja ir kurias ketinama importuoti ? Bendrijos muit? teritorij?(28). Tod?l „preki? pavyzdžiai“ apibr?žiami kaip bet kuris prek? r?š? demonstruojantis daiktas, kuris savo pateikimo b?du ir kiekiu negali b?ti naudojamas jokiais kitais tikslais, išskyrus pastangas gauti tos r?šies ir kokyb?s prek? užsakymus(29).

44. Nemanau, kad Muit? reglamente pateiktas poži?ris, kuriuo siekiama ?tvirtinti vienod? ES muit? sien? kertan?i? pavyzdži? apmokestinim?, b?t? naudingas PVM atveju, nes ?ia reikia

atsižvelgti ? teis?tai komercin? praktik?, kartu stengiantis išvengti gr?sm?s, kad prek?s, tariamai tiekiamos kaip pavyzdžiai, neteis?tai pasieks galutin? vartotoj?.

45. Muit? reglamentas turi konkre?i? paskirt?, t. y. reglamentuoja atleidim? nuo importo ir eksporto mokes?i?(30). Tokiame konkre?iame kontekste pagrindinis d?mesys skiriamas fizin?ms prek? savyb?ms, o ne gav?jo vaidmeniui, kuris yra svarbiausias analiz?s objektas šioje byloje.

46. Svarstant, ar tam tikr? reiškini? galima laikyti „panaudojimu pavyzdžiams“ pagal Šešt?j? PVM direktyv?, b?tina atsižvelgti ? visas svarbias aplinkybes. Man regis, jog atliekant toki? analiz? svarbu išnagrin?ti skirtingus gav?j?, kuriems prek?s tiekiamos kaip pavyzdžiai, tipus, taip pat nagrin?jam? prek? fizines savybes.

A – *Pavyzdži? gav?jai*

47. Gav?jo poži?rio svarba išryšk?ja diskutuojant apie santyk? tarp pavyzdžio ir galutinio produkto, leistin? tiekiam? pavyzdži? kiek?, vieno pavyzdžio vert? bei pavoj?, kad nemaži kiekiai pavyzdži? gali patekti pas galutinius vartotojus. Tai leidžia daryti išvad?, kad s?vok? „panaudojimas pavyzdžiams“ b?tina analizuoti turint omenyje skirtingus pavyzdži? gav?jus.

48. Mano nuomone, yra trys skirtingi pavyzdži? gav?j? tipai. Teisingas Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio aiškinimas turi apimti juos visus. Jei tai nepavykt?, tam tikri panaudojimo b?dai gal?t? b?ti laikomi panaudojimu pavyzdžiams, o kiti negal?t?, atsižvelgiant ? pavyzdži? gav?j?, nepaisant to, kad antruoju atveju panaudojimas atliko t? pa?i? komercin? funkcij? kaip ir pirmuoju atveju. Teis?s akt? nustatytas pavyzdži?, perduodam?, tarkim, vienam gav?jui, skai?iaus ribojimas gali tur?ti ?vair? poveik?, kuris priklauso nuo to, ar gav?jas yra verslo ?mon?, ar vartotojas.

49. Pirmoji gav?j? kategorija yra galutiniai vartotojai, gaunantys pavyzdžius tiesiogiai iš atitinkamos verslo ?mon?s. Tai gal?t? b?ti maisto pavyzdys, si?lomas vartotojui, apsilankiusiam vietos prekybos centre.

50. Antroji gav?j? kategorija – tai bendrov?s, kurios pa?ios gauna pavydžius savo gamybiniam ar komerciniam tikslams. Tai gali b?ti pavyzdžiai, skirti kokybei užtikrinti. ?mon?s taip pat gali gauti pavydžius, skirtus išplatinti galutiniams vartotojams, arba demonstruoti juos taip, kad galutiniai vartotojai gal?t? išbandyti si?lom? gamin?(31).

51. Tre?ioji gav?j? kategorija – tai asmenys, veikiantys kaip tarpininkai tarp verslo ?moni? ir visuomen?s, pavydžiui, asmenys kurie d?l savo ypatingos pad?ties gali padidinti gaminio matomum? rinkoje arba daryti ?tak? pirk?j? apsisprendimui. Ši kategorija apima ne tik šioje byloje minimus radijo muzikos program? ved?jus, bet taip pat kitas gav?j? grupes, kaip antai universitet? d?stytojus ar knyg? kritikus, gaunan?ius knygas recenzuoti.

52. Tokie gav?jai gali b?ti ir fiziniai asmenys – darbuotojai arba savarankiškai dirbantys asmenys, ir bendrov?s.

53. Man atrodo, kad šioje byloje nagrin?jamu atveju dauguma gav?j? patenka ? tre?i?j? kategorij?. Spaudos darbuotojai gauna CD pavydžius, kad gal?t? pareikšti savo nuomon? apie produkt? visuomenei. Tai pasakytina ir apie radijo muzikos program? ved?jus. Kai CD tiekiamos televizijos programoms, reklamos agent?roms, mažmenin?s prekybos ?mon?ms, kino teatrams, tuo, žinoma, bandoma pasiekti platesn? visuomen?, gaunan?i? informacij? iš min?t? šaltini?, o ne juos pa?ius, kaip potencialius toki? produkt? pirk?jus.

54. Kalbant apie išorinius „nešiklius“, man neatrodo, kad juos reik?t? vertinti kitaip nei kitus

asmenis, atliekan?ius tarpinink? vaidmen?, kadangi j? funkcija taip pat yra atlikti ir pateikti kvalifikuot? produkt? ?vertinim? ir taip prisid?ti prie j? populiarinimo rinkoje(32).

B – Pavyzdžio savyb?s

i) Pavyzdys reklamuoja atitinkam? produkt?

55. EMI ir Komisija sutaria, kad pavyzdžiai tiekiami produkt? reklamos tikslais. Mano nuomone, negalima gin?yti, kad reklamos ar rinkodaros tikslai b?dingi „panaudojimui pavyzdžiams“, ypa? jei reikalaujama, kad toks panaudojimas tarnaut? verslo tikslams. Ta?iau šis bendras tikslas taip pat b?dingas ir dovan? teikimui verslo tikslais, nesvarbu, ar tai b?t? nedidel?s vert?s dovanos, ar dovanos, skirtos pramogai. Tod?l fraz?s „panaudojimas pavyzdžiams“ reikšm?s negalima išsiaiškinti remiantis tik šiuo bendru atitinkamo apmokestinamojo asmens tikslu.

56. Taip pat, atrodo, sutariama, kad pagrindin? pavyzdžio paskirtis yra atlikti produkto, patenkan?io ? PVM apmokestinam? prek? kategorij?, pavyzdžio vaidmen?. Mano nuomone, toks poži?ris yra teisingas. Pagrindin? pavyzdžio paskirtis yra pristatyti produkt?, kur? apmokestinamasis asmuo reklamuoja rinkoje kaip gamintojas, platintojas, prekybininkas, agentas ar kitas tarpininkas arba pagalbininkas. Tai reiškia, kad pavyzd?, priešingai nei dovan?, gaminti, platinti ar pardavin?ti turi atitinkamas apmokestinamasis asmuo, arba pavyzdys turi tur?ti kit? komerciškai svarbi? s?saj? su produkto pardavimu ateityje(33).

57. Ta?iau ne visada nemokam? produkt? platinim? reklamos tikslais, sietin? su apmokestinamojo asmens verslu, galima laikyti „panaudojimu pavyzdžiams“.

58. Pavyzdžiui, jei likusios jau nebegaminam? produkt? atsargos platinamos vartotojams kaip nemokamos prek?s, tai negali b?ti laikoma „panaudojimu pavyzdžiams“, net jeigu tokie veiksmai gerina apmokestinamojo asmens reputacij?, reklamuoja ir viešina jo pavadinim? bei versl?(34). Juk tokiu b?du netiekiami produkt? pavyzdžiai siekiant paskatinti j? pardavim?.

59. Dar vienas atvejis, kurio negalima laikyti „panaudojimu pavyzdžiams“, yra prekybininko ?sipareigojimas, duodamas reklamos tikslais, kas šimtajam klientui padovanoti tam tikr? gamin?, kuriuo prekiaujama parduotuv?je. Tokia rinkodaros priemon? netenkina reikalavimo d?l b?tino ryšio tarp pavyzdži? davimo ir t? prek?, kurios pristatomos pavyzdžiais, pardavimo ateityje skatinimo(35).

ii) Pavyzdžiui parodomas galutinio produkto savyb?s

60. Kalbant konkre?iai apie CD kaip „užbaigt? produkt?“, kyla klausimas, ar pavyzdys visada turi b?ti duodamas tokia forma, kokia paprastai to produkto negali ?sigyti galutinis vartotojas, o galb?t ir „užbaigto produkto“ davimas gali b?ti laikomas „panaudojimu pavyzdžiams“. Su tuo susij?s ir b?gštavimas, kad jei nemokamai bus platinamas užbaigtas gaminys, pavyzdžiai gali pakeisti vartojim?, o tai gali prieštarauti fiskalinio neutralumo principui.

61. Kad pavyzdys atlikt? pavyzdžio funkcij?, jis privalo tur?ti visas esmines pristatom? medžiag? ar prek? savybes. Siekiant paaiškinti š? aspekt?, rašytin?se pastabose ir per pos?d? buvo pateikta keletas pavyzdži?(36). Problem? paprastai nekils platinant pavyzd?, pasižymint? visomis esmin?mis galutinio produkto savyb?mis, nes mažesni galutinio produkto kiekiai gali b?ti platinami kaip pavyzdžiai. Pavyzdys taip pat gali b?ti pakeistas ar supaprastintas galutinio produkto variantas, jeigu jame pavyksta išsaugoti visas esmines produkto savybes.

62. Ypa? kalbant apie tre?i?j? gav?j? tip?, dažnai gali prireikti patiekti vis? galutin? produkt?, kad jis gal?t? b?ti visapusiškai ?vertintas, o tarpininko ?sp?džiai apie gamin? b?t? perteikti tiksliai.

Tai pasakytina apie meno ir literatūros produktus, pavyzdžiui, knygas bei CD, ir apie daugelį kitų produktų, kaip antai kompiuterinius žaidimus, dizaino gaminius mados ir interjero srityse ar netgi maisto produktus.

63. Manau, kad paprastai gaminys, kuris gali visiškai patenkinti atitinkamo produkto vartotojo poreikius, negali būti laikomas pavyzdžiu. Pavyzdžiui, knyga, CD ar drabužis, gautas kaip pavyzdys, paprastai reiškia, kad vartotojui nebereiks to paties produkto naujo vieneto.

64. Tačiau kartais produktas, duodamas kaip pavyzdys, gali padėti reklamos tikslais, formuodamas naują pirkėjų protą. Be to, vienas produktas, kaip antai knyga, periodinis leidinys ar CD, gali būti pavyzdys, jeigu jis duodamas siekiant reklamuoti seriją, rinkinį, knygų klubo narystę ar periodinio leidinio prenumeratą.

65. Svarbu pabrėžti, kad antrosios ir trečiosios kategorijų gavėjai gauna pavyzdžius ne asmeniniam vartojimui, o tik profesiniais reikimais.

66. Tačiau negalima atmesti galimybių, kad pavyzdys pateks į galutinį vartojimą, kadangi jis pakeičia produktus, kuriuos vartotojui būtų tekę pirkti pačiam, siekiant patenkinti konkrečius poreikius. Pavyzdžiui: rašikliai, pristatomi kaip universalinių parduotuvė kokybei patikrinti, gali taip patikti „testuotojui“, kad šis nuspręstų vieną iš jų naudoti ir profesiniais, ir asmeniniais reikimais; literatūros kritikų vyras gali perskaityti naują romaną, kurį jo sutuoktinė gavo recenzuoti ir tik greitai peržvelgė. Akivaizdu, kad vyras gali būti laikomas knygos vartotoju, o kritikė – ne. Šios išvados nepakeistų ir tai, jei kritikė perskaitytų knygą, kadangi toks veiksmas neprilygtų vartojimui, jeigu jis buvo atliktas vykdant profesines pareigas(37).

67. Mano nuomone, tokie nenumatyto galutinio vartojimo atvejai yra „šalutinė žala“, neišvengiama komerciškai pagrįsto „panaudojimo pavyzdžiams“ kontekste. Jie susiję su aplinkybėmis, kurių apmokestinamasis asmuo negali visiškai numatyti ar joms užkirsti kelią pavyzdžių tiekimo metu prieinamomis priemonėmis.

68. Kad taptų pavyzdžiais, atitinkamos prekės turi būti tiekiamos tinkama forma bei kiekiais, atsižvelgiant į prastą komercinį praktiką. Tai reiškia, kad pavyzdžiai negali būti teikiami tokia forma, kuri leistų jiems pakeisti galutiniam vartojimui skirtus gaminius, išskyrus atvejus, kai tai būtina dėl reklamuojamo produkto pobūdžio. Tais atvejais, kai būtina įvertinti galutinės formos produkto pavyzdžius, dažnai gali būti reikalaujama naudoti specialias pakuotes, lipdukus, spaudus ar kitas panašias priemones, kad būtų aišku, jog tai yra pavyzdžiai, neskirti prastai prekybai.

iii) Pavyzdžiai yra tiekiami atitinkamais kiekiais

69. Pavyzdžių turi būti patiekta tiek, kad užtektų jų tikslui pasiekti, ir ne daugiau. Tai nebūtinai reiškia, kad turi būti patiekta tik vienas pavyzdys vienam gavėjui, kadangi kviestiems gavėjams, naudojantiems pavyzdžius skirtingais tikslais, gali prireikti skirtingų prekių pavyzdžių kiekių.

70. Pavyzdžiui, antrojo gavėjo tipo atveju sėvokos „panaudojimas pavyzdžiams“ aiškinimas, leidžiantis vienam gavėjui duoti tik vieną pavyzdį arba reikalaujantis kitokio nei galutinio produkto pavidalo, gali prieštarauti komercinei tikrovei. Šios kategorijos gavėjams dažnai gali prireikti daugiau nei vieno pavyzdžio. Pavyzdžiui, mažmeninės prekybos parduotuvei gali prireikti tūkstančių maišelių naujų skalbimo miltelių, dalijamų pirkėjams, o pramonėje arba komercijoje naujo produkto kokybės bandymams gali prireikti dešimčių pavyzdžių. Tačiau trečiojo tipo gavėjams paprastai nereikia daugiau nei vienos kėrinio kopijos.

C – C – Baigiamosios pastabos dėl sėvokos „panaudojimas pavyzdžiams“

71. Taigi, atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antro sakinio negalima aiškinti kaip leidžiančio valstybės narės nustatyti *a priori* kiekybinius ar kokybinius sąvokos „panaudojimas pavyzdžiams“ apribojimus.

72. Be to, bendrosios taisyklės ir principai dėl piktnaudžiavimo teise, fiskalinės kontrolės ir mokesčių vengimo taikytini ir pavyzdžių tiekimo kontekste. Atsižvelgiant į patiektą prekių kiekį ar kokybę arba į kitas bylos aplinkybes, gali paaiškėti, kad nagrinėjamo prekių perdavimo teisėtos komercinės praktikos kontekste negalima laikyti „panaudojimu pavyzdžiams“, vykdytu protingai, sąžiningai veikiančio apmokestinamo asmens verslo tikslais(38).

73. Gerai žinant, kad pritaikyti šią analizę pagal faktus turi nacionalinis teismas, galbūt derėtų pateikti kelias pastabas dėl šioje byloje nagrinėjamo atveju platinamų keturių skirtingų CD tipų.

74. Mano nuomone, visų keturių tipų CD, tiekiamais tarpininkams, siekiama reklamuoti produktą, ir jos gali būti laikomos produkto pavyzdžiais. Kalbant apie pirmąjį trijų pavidalų CD (CDR su vandenženkliais, ant kurių nurodomas gavėjas; CDR be vandenženkliais, kurie perduodami baltame kartoniniame voke; CD pavyzdžius), man regis, kad jie, kaip pavyzdžiai, pobūdis galima parodyti remiantis tuo, kad jie tiekiami kitokia nei galutinio produkto forma, tačiau tinkamai atlieka pavyzdžio funkcijas. Kalbant apie „užbaigtus produktus“, vienintelis dalykas, skiriantis juos nuo galutinio produkto, yra lipdukas, nurodantis, kad jie nėra skirti prastai prekybai. Nors tokie lipdukai, žinoma, galima nesunkiai pašalinti, nemanau, kad vien tai galėtų atimti iš jo pavyzdžio statusą, jeigu kiti svarbūs faktai patvirtina priklausymą šiai kategorijai.

75. Manau, kad rimtą sunkumą atsiranda tada, kai dideli CD kiekiai tiekiami išoriniams „nešikliams“, kad šie išplatintų juos EMI nežinomiems asmenims. Norint įvertinti, ar tokia reklamos strategija yra „panaudojimas pavyzdžiams“, reikia atlikti konkrečią faktų analizę, siekiant nustatyti, ar šias CD iš „nešiklių“ gaunantys asmenys atlieka tarpininko vaidmenį, ar jie yra paprasti vartotojai.

VI – Panaudojimas nedidelės vertės dovanoms

76. Užduodamas 4 klausimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje nurodyta sąvoka „panaudojimas nedidelės vertės dovanoms“ gali būti kiekybiškai apribota, nustatant retkarčiais arba per metus gaunamų dovanų skaičių ar vertę.

77. Dėl „panaudojimo nedidelės vertės dovanoms“ visos šalys laikosi nuomonės, kad valstybės narės turi tam tikrą veiksmų laisvę aiškindamos sąvoką „nedidelės vertės“. EMI visų pirma pažymi, kad ši sąvoka turėtų būti aiškinama pagal konkrečias atitinkamos valstybės narės ekonomines aplinkybes. Tai reiškia, kad valstybės narės turi būti suteikta tam tikra diskrecija įgyvendinant šią sąvoką.

78. Pirma, kadangi Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje nėra aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, sąvokos „panaudojimas nedidelės vertės dovanoms“ reikšmę dėl priežasčių, nurodytą nagrinėjant sąvoką „panaudojimas pavyzdžiams“, turėtų paaiškėti remiantis ES teise(39).

79. Nėra jokių teisinių priežasčių, kodėl sąvokos „dovanojimas“ negalima būtų aiškinti pagal ES teisę. Tai reiškia, jog į klausimą, ar daugiau nei vienas prekių perdavimas gali būti trauktas sąvokos „nedidelės vertės dovana“ vertinimui, reikia taip pat atsakyti nuosekliai. Tačiau sąvokos „nedidelės vertės“ vertinimas gali pareikalauti tam tikros diskrecijos, kadangi jos prasmę paremta palyginimais, kurie negali būti atsieti nuo valstybių narių ekonominės padėties.

A – Dovanos

80. Kas tai yra dovana? Ši s?voka ypa? svarbi antropologijoje ir sociologijoje, o teisiškai ji gerai ?tvirtinta visose pažangiose privatin?s teis?s sistemose(40). Šeštosios PVM direktyvos, ypa? jos 5 straipsnio 6 dalies kontekste, ji trumpai apžvelgta generalinio advokato W. Van Gerven išvadoje, pateiktoje byloje *Empire Stores*(41). Jo nuomone, 5 straipsnio 6 dalies antras sakinyss apima „nemokamas dovanas, kuriomis paprastai siekiama viešinti apmokestinamojo asmens pavadinim? be jokio atlygio“(42). Ta?iau šio klausimo Teisingumo Teismas nenagrin?jo, nes jis buvo nesvarbus toje byloje.

81. Iš min?to generalinio advokato paaiškinimo galima spr?sti, kad jis man?, jog „nedidel?s vert?s dovanomis“ iš esm?s tur?jo b?ti vadinamos dovanos, skirtos rinkodarai, reklamai ar panašioms populiarinimo reikm?ms.

82. Mano ?sitikiniu, PVM lengvatos „panaudojimo nedidel?s vert?s dovanoms“ atžvilgiu yra prasmingos tik tuo atveju, jeigu jos suvokiamos kaip skirtos dovanoms, teikiamoms b?tent tokioms reikm?ms tenkinti.

83. Kaip jau min?jau kalb?damas apie „panaudojim? pavyzdžiams“, verslo dovanos gali b?ti keli? pavidal?: reklamos ar populiarinimo dovanos, jeigu jos nedidel?s vert?s; dovanos darbuotojams; dovanos, skirtos verslo pramogoms. Tik pirmajai iš išvardyt? kategorij? taikytina Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje pateikta taisykl?. Dažniausiai darbuotojams teikiamos dovanos gali b?ti apmokestinamos PVM pagal Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirm?j? sakini?, o dovanos, skirtos verslo pramogoms, reglamentuojamos Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje.

84. ?mon? reklamuojan?ios ar populiarinan?ios dovanos paprastai yra masinio pob?džio ir n?ra skirtos nurodytiems gav?jams asmeniškai. Tai *ad hoc* teikiamos dovanos, apmokestinamam asmeniui ar jo agentui kartais net nežinant, kas yra gav?jas. Toki? dovan? pavyzdžiai gal?t? b?ti rašikliai, marškin?liai, bloknotai, šalikai ar kaklaraiš?iai su bendrov?s simbolika.

85. Ta?iau apmokestinamieji asmenys verslo tikslais gali teikti ir asmeniškai parinktas dovanas, kaip antai g?les, šokoladini? saldini? d?žut?s, vyno butelius ar dizaino detales, kaip antai vazos ar ornamentai. Labai svarbu, kad tokios dovanos b?t? „nedidel?s vert?s“, nes priešingu atveju jos gali b?ti: i) pripažintos pramogai skirtomis dovanomis pagal direktyvos 17 straipsnio 6 dal? ir prarasti teis? ? atskaitymus; arba ii) vadovaujantis Sprendimu *Kuwait Petroleum* pripažintos prek?mis, perduodamomis neatlygintinai, kaip nurodyta Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmajame sakinyje(43).

86. Požymiai, skiriantys „preki? perdavim? neatlygintinai“, nurodyt? Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmajame sakinyje, ir „nedidel?s vert?s dovan?“ teikim?, nurodyt? antrajame sakinyje, yra j? vert? bei paskirtis(44).

B – „Nedidel? vert?“

87. Man atrodo, jog aiškinant s?vok? „nedidel? vert?“ tik kaip kiekybin? kriterij? valstyb?ms nar?ms b?tina tam tikra diskrecija šiuo klausimu. Ta?iau jei s?vok? „nedidel? vert?“ aiškinsime labiau kokybiniu poži?riu, neapsiribodami tik ekonomine verte, tokia diskrecija gal ir neb?tina.

88. Gali kilti pagunda manyti, kad „nedidel?s vert?s“ kriterij? reikia aiškinti kokybiniu poži?riu kaip reikalaujant?, kad dovana neb?t? subjektyviai svarbi gav?jui.

89. Taigi „nedidel?s vert?s dovanos“, minimos Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies

antrame sakinyje, bût? masin?s reklamini? pob?džio dovanos, dažnai paženklintos ?mon?s simbolika, pavadinimu ar kita informacija, siejan?ia su jas dalijan?iu apmokestinamu asmeniu, ir bût? platinamos klientams, potencialiems vartotojams bei verslo partneriams, nekreipiant jokio d?mesio ? gav?jo tapatyb?. Ta?iau net tokius kriterijus atitinkanti dovana, pavyzdžiui, šilkinis kaklaraištis ar vilnonis švarkas su bendrov?s simbolika, gali tur?ti nemaž? vert? ekonominiu poži?riu.

90. D?l min?t? priežas?i? ir atsižvelgiant ? reikalavim?, kad s?vokos išaiškinimas bût? praktiškai naudingas, but? logiška pasi?lyti tok? aiškinim?. Kiekybinis s?vokos „nedidel? vert?“ aiškinimas bût? sunkiai suderinamas su poreikiu ši? s?vok? aiškinti nuosekliai. Tod?l kiekybinis aiškinimas yra priimtinesnis.

C – „Nedidel?s vert?s dovanoms“ nustatyta viršutin? pinigini? vert?s riba

91. Nustatant maksimali? pinigini? vert?, leistin? „nedidel?s vert?s dovanoms“, valstybi? nari? poži?riai skiriasi. Kai kuriose valstyb?se, kaip antai Ispanijoje, Italijoje ir Liuksemburge, n?ra joki? konkre?i? pinigini? rib?, nustatant ar dovanos yra nedidel?s vert?s(45). Kitose valstyb?se, kaip antai Jungtin? Karalyst? ir Pranc?zija, teisinio tikrumo tikslais manoma, jog konkre?i? pinigini? sum? nustatymas yra tikslingas. Suomijoje ribos nustatytos ne teisiškai privalomose normose, o mokes?i? institucij? taikomose administracin?se gair?se, kad bût? užtikrinta vienoda praktika šioje srityje(46).

92. Mano nuomone, tokius sprendimus turi priimti atskiros valstyb?s nar?s, kurios gali nustatyti ribas pagal savo ekonomin?s gerov?s lyg?, vidutines kainas ir vidutines pajamas. Ta?iau ribos neturi b?ti tokios žemos, kad Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalis tapt? beprasm? ir nepritaikoma, arba tokios aukštos, kad prieštaraut? „nedidel?s vert?s“ sampratai bendrin?je kalboje.

93. Ar valstybi? nari? nustatytos kiekybin?s ribos „panaudojimo nedidel?s vert?s dovanoms“ atžvilgiu gali b?ti absoliu?ios, ar reik?t? tam tikro lankstumo konkre?iais atvejais?

94. Galima aptikti bent vien? nacionalinio teismo sprendim?, kuriame konstatuota, kad Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje nesant joki? nuorod? ? nacionalin?s teis?s aktus, nacionalin?mis normomis nustatyt? rib? atskirais atvejais galima nesilaikyti, net jeigu siekiant mokestin?s praktikos vienodumo mokes?i? institucijos turi taikyti tam tikrus kiekybiškai išreikštus *prima facie* apribojimus(47).

95. Reikia pripažinti, kaip Komisija pažym?jo per pos?d?, kad bût? sunku pateisinti poži?r?, jog kiekybin? tam tikros mokestin?s normos taikymo s?lyga tur?t? negalioti atskirais atvejais – tai prieštaraut? pa?iai tokios s?lygos esmei, t. y. vienodam poži?riui ? visus apmokestinamus asmenis. Vis d?lto ši byla susijusi su ES nuostata, kuri, vadovaujantis normaliais aiškinimo principais, turi vienod? prasm? ir tod?l nesuteikia diskrecijos valstyb?ms nar?ms. Atsižvelgdamas ? tai, manau, kad valstybi? nari? taikomos priemon?s tur?t? išimtiniais atvejais suteikti tam tikro lankstumo nustatyt? kiekybini? apribojim? taikymo atžvilgiu. Pavyzdžiui, bendrov?, veikianti keliose valstyb?se nar?se, gali pageidauti jose visose naudoti t? pat? reklamini? dovan? rinkin?, pasižymint? vienodu dizainu ir simbolika. Atsižvelgiant ? vidaus rinkos taisykles, bût? nepriimtina, jei valstyb? nar?, nusta?iusi labai žem? nacionalin? „nedidel?s vert?s“ rib?, gal?t? atsisakyti netaikyti PVM dovanai, kuri kitose susijusiose valstyb?se nar?se yra laikoma nedidel?s vert?s dovana.

D – Dovan? sumin? vert? ir „panaudojimas nedidel?s vert?s dovanoms“

96. Valstyb?s nar?s taip pat laikosi skirtingo poži?rio spr?sdamos, ar apskaitant dovanas j?

vert? gali b?ti sumuojama. Kai kuriose sistemose, kaip antai Vokietijoje, Nyderlanduose ir Pranc?zijoje, atsi?zvelgiama ? dovanas, perduotas tam pa?iam asmeniui per vienus metus(48).

97. Jungin? Karalyst? tvirtina, kad nacionalin?s teis?s aktais nustatytos sumin?s vert?s vir?utin?s ribos yra b?tin?s, siekiant i?svengti piktnaud?iavimo PVM sistema bei u?tikrinti, kad apmokestinamieji asmenys netur?t? galimyb?s apeiti ?e?tosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmojo sakinio, tiekdami daug dovan?, kurios atskirai yra nedidel?s vert?s, ta?iau kartu ?gyja didesn? vert?.

98. Nors mokes?i? vengimo prevencija yra ?e?tojoje PVM direktyvoje pripa?stamas ir skatinamas tikslas(49) ir nors valstyb?s nar?s turi teis?t? interes? imtis priemoni?, kad u?kirst? keli? galimam mokes?i? vengimui, Jungtin? Karalyst? nepateik? ?rodym?, kad ?iuo atveju esama realaus mokes?i? vengimo pavojaus.

99. A? savo ruo?tu nemanau, kad toks pavojus tikrai kyla „panaudojimo nedidel?s vert?s dovanoms“ verslo tikslais atveju – priešingai nei atvejais, reglamentuojamais ?e?tosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmame sakinyje, kai mokes?i? vengimo pavojus yra akivaizdus.

100. Pavyzd?iui, progresyvinio dovan? ir paveld?jimo apmokestinimo arba progresyvini? nekilnojamojo turto perleidimui taikom? ?ymini? mokes?i? kontekste svarbu atsi?zvelgti ? visus sandorius per tam tikr? laik?, kadangi ?ia egzistuoja motyvacija i?svengti mokes?io progresyvinio poveikio, padalijant didel? sandor? ? kelet? smulkesni?. Ta?iau PVM atveju toks sumavimas n?ra pagr?stas ?e?tosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrojo sakinio formuluote. D?l tokio sumavimo preki? panaudojimo statusas PVM at?vilgiu priklausyt? nuo ankstesnio ir v?lesnio panaudojimo. Pavyzd?iui, nustatytos ribos nevir?ijan?ios dovanos statusas PVM at?vilgiu pasikeist? v?liau, jei gav?jas gaut? dar vien? dovan? i? to paties apmokestinamojo asmens, kuri padidint? bendr? abiej? dovan? vert? tiek, kad ji vir?yt? ?i? rib?. Tai prie?taraut? principui, kad kiekvienas PVM sandoris turi b?ti vertinamas pagal savo savybes ir jam neturi poveikio ankstesni ar v?lesni ?vykiai(50).

101. Nematau jokio pavojaus, kad apmokestinamieji asmenys teiks dovanas nepagr?stais kiekiais, jeigu jie i?ties veiks verslo tikslais. Bendros normos ir principai d?l mokes?i? kontrol?s, piktnaud?iavimo teise ir mokes?i? vengimo yra pakankami, kad u?kirst? keli? pastangoms apeiti „nedidel?s vert?s“ reikalavim?, taikom? dovanoms, u? kurias nereikia mok?ti PVM.

102. Pa?odinis sumini? vir?utini? rib? taikymas reik?t?, kad apmokestinamieji asmenys privalo registruoti savo dovan? gav?jus. Mano nuomone, tai vir?ija ?e?tojoje PVM direktyvoje nustatytus s?skait? ir apskaitos reikalavimus(51). Be to, reikalavimas ?siminti asmenis, kuriems buvo ?teikti kalendoriai, ra?ikliai su simbolika ar pana?ios dovanos, apsunkint? apmokestinam?j? asmen? pad?t?(52).

VII – Pavyzd?i? ir nedidel?s vert?s dovan? gav?j? mokestinis statusas

103. Pateikti 5 ir 6 klausimai yra susij? su faktu, kad taikytiniais Jungtin?s Karalyst?s nacionalin?s teis?s aktais PVM leidžiama netaikyti tik pirmajam patiektam gaminio pavyzd?iui ir kad Jungtin?s Karalyst?s teis?s aktais reikalaujama, kad „nedidel?s vert?s dovan?“ vert?s b?t? sumuojamos, siekiant patikrinti, ar n?ra vir?yta vir?utin? rib?. Atsakymai, kuriuos pateikiau ? 2 ir 4 klausimus, rei?kia, kad tokie nacionalin?mis nuostatomis nustatyti ?e?tosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antrojo sakinio taikymo apribojimai yra neleistini.

104. ?iuo at?vilgiu, remiantis Teisingumo Teismo praktika, preki? tiekimas n?ra nuosavyb?s perdavimas privatin?s teis?s prasme, bet apima bet kok? materialaus turto perdavim?, leidžiant? gav?jui disponuoti juo taip, tarsi jis b?t? turto savininkas(53). Taigi pavyzd?iai arba nedidel?s

vertės dovanos gali būti duodami ir darbuotojui, ir jo darbdaviui. Kuris iš jų bus laikomas gavėju, yra faktinis klausimas, ? kur? reikia atsakyti remiantis atitinkamomis aplinkybomis, o teisinis PVM taikymo kriterijus yra reali asmens galimyb? disponuoti prekėmis savininko teisėmis.

105. Dažnai taikant minėt? kriterij? paaišk?ja, kad pavyzdys ar dovana tiekama darbdaviui. Pavyzdžiui, darbuotojai tikrai nėra pavyzdži?, tiekiam? apmokestinamajam asmeniui produkt? išbandymo ar išplatavimo tikslais, gavėjai. Kita vertus, knygos egzempliorius, siunčiamas kritikui recenzuoti jo nam? adresu, akivaizdžiai jam duodamas asmeniškai, net jeigu j? samdo laikraštis. Nedidel?s vert?s dovanos taip gali būti teikiamos ir atskiriems darbuotojams (pavyzdžiui, jiems asmeniškai siunčiami kalendoriai), ir darbdaviui (pavyzdžiui, šokoladin? saldaini? d?žut?, kuri? verslo klientas nusiunčia ? nedidel?s firmos biur?).

106. Užduotu 6 klausimu iš esm?s klausiama, ar pateiktiems atsakymams ?takos tur?t? tai, kad gavėjas gal?jo atskaityti pirkimo mokest?, mok?tin? už preki? tiekim?.

107. Komisija teigia, kad Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies išaiškinimas nepriklauso nuo gavėjo statuso arba jo galimybės atskaičiuoti pirkimo mokest?. Be to, ji teigia, kad praktikoje gali pasitaikyti ir taip, kad bendrov?, gaunanti pavyzdžius ar prekes, gali atskaityti pirkimo mokest?. Tačiau, kad tai būtų ?manoma, ji tur?jo PVM sumok?ti, t. y. davėjas tur?jo taikyti jai PVM už pavydžius ar dovanas.

108. Pritariu šioms argumentams. Be to, sunku suprasti klausimo prasm?. Komisijos minima PVM taikymo pavyzdžiams ar nedidel?s vert?s dovanoms galimyb? vargu ar pasitaiko komerciniuose santykiuose.

VIII – Išvada

109. Atsižvelgdamas ? išdystytus argumentus si?lau Teisingumo Teismui ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo klausimus atsakyti taip:

1. „Panaudojimas pavyzdžiams“, minimas 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/88/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokesi? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokesio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje, reiškia:

– bet kok? apmokestinamojo asmens vykdom? tiekim?,

– siekiant skatinti produkt? (PVM apmokestinam? preki?) pardavim? ateityje,

– faktiniam ar potencialiam vartotojui arba asmeniui, kuris d?l savo ypatingos pad?ties gali daryti poveik? tokio produkto matomumui rinkoje,

– vieno ar keli? preki? vienet?, kurie atlieka to produkto pavyzdži? vaidmen?, pasižymdami visomis esminėmis produkto kokyb?s savybėmis ir ypatybėmis ir taip leisdami gavėjui, jo klientams ar kitiems asmenims, gaunantiems informacij? iš gavėjo, ?vertinti arba išbandyti produkto pobūd?, savybes ir kokybę.

2. Valstyb?s nar?s gali nustatyti „nedidel?s vert?s dovanos“, minimos Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje, viršutin? pinigini? vert?s rib?, atsižvelgdamos ? bendr? kain? ir pajam? lyg? ir kitas tos valstyb?s nar?s ekonomikos aplinkybes, su s?lyga, kad viršutin? riba nėra tokia žema, jog 5 straipsnio 6 dalis tampa beprasm? ir nepritaikoma, arba tokia aukšta, jog prieštarauja „nedidel?s vert?s“ sampratai bendrin?je kalboje, ir jei viršutinei ribai galima taikyti individualias išimtis, kai tai pateisinama d?l objektyvi? priežasčių. Min?toje nuostatoje nurodytas panaudojimas nedidel?s vert?s dovanoms reiškia individual? tiekim?, vykdom? apmokestinamojo asmens. Valstyb?s nar?s negali taikyti min?t? viršutini? rib?, susumuodamos keli? dovan?,

patiekt? per tam tikr? laik?, vert?.

3. Nacionalinis teismas, atsižvelgdamas ? visas konkretaus atvejo aplinkybes, turi nustatyti, kas yra prekė?, panaudot? pagal Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies antr? sakin?, gav?jas. Prekė? panaudojimo pagal šios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antr? sakin? apmokestinimui PVM yra nesvarbu, ar prekė? gav?jas turi teis? atskaityti pirkimo mokest?.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – M. Mauss „Essai sur le don“, Presses universitaires de France Paris, 2007 (naujas leidimas – 2008), p. 65; M. Mauss „The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies“, Niujorkas–Londonas, W.W. Norton, 1990 (naujas leidimas – 2000), p. 3 (vertimas ? angl? k.). Richard Hyland daro išvad?, kad sunkumai, su kuriais susiduriama daugelyje teis?s sistem? reglamentuojant keitim?si dovanomis, atrodo, patvirtina M. Mauss hipotez?, kad keitimasis dovanomis yra viena iš pamatini? žmoni? visuomen?s struktūr?. Žr. R. Hyland „Gifts – A Study in Comparative Law“, Oxford University Press, 2009, p. 114. Ta?iau etnografiškai paž?r? nemažai kritikos d?l M. Mauss metodologijos (ten pat, p. 14).

3 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji PVM direktyva) (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) 2 straipsnis.

4 – Atrodo, jog Europos Sąjungos teis?s akt? leid?jai semiasi ?kv?pimo iš senojo principo „donatio non praesumitur“ – dovanos n?ra preziumuojamos. D?l šios prezumpcijos civilin?s ir bendrosios teis?s sistemose žr. U. Kangas „Lahja“ („Dovana“), Helsinkis, Lakimiesliiton Kustannus, 1996. p. 56–58.

5 – Remiantis Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmuoju sakiniu. Ta?iau svarbu pažym?ti, kad pri?mus 1999 m. balandžio 27 d. Sprendim? *Kuwait Petroleum* (C?48/97, 1999 m. Rink. p. I-2323) pirmasis sakinytis taip pat gali b?ti taikomas verslo tikslais neatlygintinai perduotoms prek?ms, kai už jas atskaitomas pirkimo PVM .

6 – Remiantis Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi, atskaitymai neleidžiami nuo išlaid?, kurios n?ra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

7 – Remiantis Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antruoju sakiniu.

8 – Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalis dabar yra 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – PVM direktyva), pakeitusios Šešt?j? PVM direktyv? nuo 2007 m. sausio 1 d. (žr. PVM direktyvos XII priede pateikt? koreliacijos lentel?), 16 straipsnis. PVM direktyvos tikslas – pateikti galiojan?ias nuostatas aiškiai ir racionaliai, vadovaujantis geresnio reglamentavimo principu (preambul?s tre?ia konstatuojamoji dalis).

9 – Byla *de Jong* (C–20/91, 1992 m. Rink. p. I?2847); 5 išnašoje min?tas Sprendimas *Kuwait Petroleum*; 2005 m. sausio 20 d. Sprendimas *Hotel Scandic Gåsabäck* (C?412/03, Rink. p. I?743); 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Bakcsi* (C?415/98, Rink. p. I?1831); 2001 m. geguž?s 17 d. Sprendimas *Fischer ir Brandenstein* (sujungtos bylos C?322/99 ir C?323/99, Rink. p. I?4049).

10 – Kadangi prašymas priimti prejudicin? sprendim? šioje byloje buvo pateiktas prieš ?sigaliojant Sutar?iai d?l Europos Sąjungos veikimo (OL C 115, 2008, p. 47), nuorodos visur pateikiamos ?

Europos bendrijos steigimo sutarties (OL C 325, 2002, p. 33) straipsnius.

11 – CDR yra tradicini? CD atmaina. Juos ?rašo viena iš EMI ?raš? ?moni? *Virgin Record Label* savo patalpose ir naudodama savo kompiuterius.

12 – Atitinkam? nuostat? d?l paslaug? galima rasti Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje.

13 – Kaip teigia EBPO, mokes?i? institucij? renkami duomenys aiškiai rodo, kad daugumoje valstybi? PVM yra pati didžiausia našta absoliu?iais dydžiais iš vis? mokes?i?. (EBPO mokes?i? administravimo forumas: Paslaug? mokes?i? mok?tojams pogrupio informacinis pranešimas „Programos, skirtos mokes?i? reglamentavimo administracinei naštai mažinti kai kuriose valstyb?se, 2008 m. sausio 22 d., žr. <http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf>). Nuo 2007 m. Europos Komisija ypating? d?mes? skiria administracin?s naštos mažinimui 13 prioritetini? sri?i?, ?skaitant PVM, ?gyvendindama „Administracin?s naštos mažinimo ES veiksm? program?“. Daugiau informacijos galima rasti ir su ši? pasi?lym? ?gyvendinimo eiga susipažinti ?moni? ir pramon?s generalinio direktorato interneto svetain?s skyrelyje „Geresnis reguliavimas“: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/>.

14 – D?l dovanos apibr?ž?i? skirtingose teis?s sistemose žr. R. Hyland, min?t? 2 išnašoje (p. 127–217). Jo nuomone, dovana yra lyginamosios teis?s objektas, kuriam b?dingas neatlyginamumas, subjektyvus elementas (dovanojimo intencija), *inter vivos* sandorio pob?dis ir dovanos objektas, skiriantis j? nuo kito neatlygintino teisi? perdavimo. ?domu tai, kad, anot R. Hyland (p. 132), dovanos paprastai teikiamos už savanaudiškumu pasižymin?ios rinkos rib?, nors jis aptaria ir verslo organizacij? teikiam? dovan? klausim? (p. 233–237).

15 – Žr. naujausio 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, (C?111/05, Rink. p. I?2697), 32 punkt?; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *University of Huddersfield* (C?223/03, Rink. p. I?1751) 43 punkt?; 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, Rink. p. I?285) 7 ir 8 punktus.

16 – Daugelyje Teisingumo Teismo sprendim? nagrin?jamas prek?, iš pradži? ?sigyt? verslo tikslais, asmeninis naudojimas: 9 išnašoje min?to Sprendimo *Hotel Scandic* 23 punktas; 9 išnašoje min?to Sprendimo *Bakcsi* 45 punktas; 9 išnašoje min?to Sprendimo *Fischer* 56 punktas; 9 išnašoje min?to Sprendimo *De Jong* 15 ir 18 punktai. Ta?iau, siekiant užtikrinti, kad galutinis vartojimas b?t? apmokestintas PVM, pirmasis sakinyš taip pat taikytinas ir perdavimams verslo tikslais, kai pirkimo PVM jau atskaitytas: 5 išnašoje min?to Sprendimo *Kuwait Petroleum* 20–22 punktai. Byloje *Kuwait Petroleum* generalinis advokatas N. Fennelly pažym?jo, jog iš Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pri?mimo istorijos galima spr?sti, kad nuostata buvo siekiama užtikrinti, kad už prekes, už kurias pirkimo mokestis nesumok?tas, neb?t? išvengta šio mokes?io, jeigu jos v?liau nemokamai perduodamos ne asmeniniam naudojimui.

17 – Kaip pažym?jo generalinis advokatas N. Fennelly savo išvadoje, pateiktoje 5 išnašoje minimoje byloje *Kuwait Petroleum*, žodis „ta?iau“ rodo skirtum? tarp Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmojo ir antrojo sakini?. Tai naudingas pasteb?jimas, nors šis žodis aptinkamas ne visose kalbin?se versijose.

18– 4 išnašoje min?to Sprendimo *Kuwait Petroleum* 23 punktas; taip pat žr. generalinio advokato N. Fennelly išvados toje byloje 26 punkt?.

19 – Taip yra, nepaisant to, kad kartais pavyzdžius galima vartoti. D?l išsamesnio šio klausimo nagrin?jimo žr. 60–74 punktus.

20 – Vadovaujantis gerai žinoma taisykle, kad PVM negalima apmokestinti sumos, didesn?s už t?,

kuri? sumoka galutinis vartotojas (1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs prieš Commissioners of Customs and Excise*, C?317/94, Rink. p. I?5339, 19 punktas).

21 – 4 išnašoje min?to Sprendimo *Kuwait Petroleum* 23 punktas ir generalinio advokato N. Fennelly išvados toje byloje 26 punktas.

22 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 3–4) 2 straipsnyje išd?styta pagrindinis principas, kad PVM skirtas apmokestinti galutin? produkt? vartojim?.

23 – 1989 m. birželio 15 d. Sprendimo *Stichting Uitvoering Financi?le Actiesprieš Staatssecretaris van Financiën* (348/87, Rink. p. I?1737) 13 punktas; 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College* (C?434/05, Rink. p. I?4793) 16 punktas.

24 – 2004 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Temco Europe* (C?284/03, Rink. p. I?11237) 17 punktas ir generalinio advokato D.Ruiz-Jarabo Colomer išvados toje byloje 37 punktas.

25 – Šeštosios PVM direktyvos preambul?s šešioliktoji konstatuojamoji dalis.

26 – Žr. naujausio 2008 m. kovo 6 d. Sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring* (C–98/07, Rink. p. I–1281) 17 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?.

27 – OL L 105, 1983, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k. 2 sk., 1 t., p. 419.

28 – Muit? reglamentas, ten pat, 91 straipsnis.

29 – Dar vien? panaši? pavyzdži? apibr?žt? galima rasti Tarptautin?s konvencijos d?l preki? pavyzdži? ir reklamin?s medžiagos importo palengvinimo III straipsnyje (<http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar?40539?56?eng.pdf>).

30 – 27 išnašoje pamin?to Muit? reglamento 1 straipsnio 1 dalis.

31 – Atrodo, kad Jungtin? Karalyst? pripaž?sta, jog tokia gav?j? kategorija tam tikrose situacijose neapmokestinama. Kaip paaišk?jo per pos?d?, pagal *Her Majesty's Revenue and Customs* rekomendacijas bendroji taisykl?, ribojanti pavyzdži?, tiekiam? mažmenininkui, kiek?, netaikoma: i) pavyzdžiams, kurie tiekiami kokybei patikrinti; ii) pavyzdžiams, kurie tiekiami mažmenininkams, kad šie išplatint? juos vartotojams (žr. <http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2>).

32 – Taikant Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies antr? sakin? n?ra svarbu tai, kad pavyzdžio davimas duoda neigiam? rezultat? reklamos poži?riu, o taip gali atsitikti, jeigu pavyzdžio gav?jas prastai ?vertina produkt?.

33 – Pavyzdžiui, bandomasis dar negaminamo produkto pavyzdys gali b?ti pagamintas bendrov?je, kuri n?ra apmokestinamasis asmuo, pageidaujantis prekiauti tuo produktu ir tod?l platinantis jo pavyzdžius kokyb?s ?vertinimo tikslais.

34– EMI nuomone, tai yra pagrindinis pavyzdžio s?vokos elementas.

35 – Prekybininko, kuris nemokamai dalija dovanas kas šimtajam klientui, atveju mes, žinoma, kalbame apie dovanas, o ne pavyzdžius, kurie skirti ?monei reklamuoti. Dovan? atveju siekiama platesnio tikslo, ne tik skatinti konkre?i? dovanojam? produkt? pardavim? ateityje. Dovanomis bandoma puosel?ti bendr? reputacij?, taip siekiant pagerinti vis? su bendrove siejam? produkt?

pardavimo rodiklius ateityje.

36 – Pavyzdžiui, skalbimo miltelių pakelis, duodamas kaip pavyzdys, turi būti pakankamai didelis, kad jį būtų galima panaudoti skalbyklėje. Gabalėlis ragelio gali būti nepakankamas kepimo produkcijos pavyzdys. Galbūt prireiks suvalgyti visą ragelį, kad galėtume įvertinti visas jo savybes.

37 – Siekiant išvengti bet kokių nesusipratimų pažymėtina, kad skirtumas tarp vartojimo ir profesinės veiklos nereiškia, kad profesinėms reikmėms prekės galima įsigyti nemokant pirkimo PVM. Tačiau jeigu toks įsigijimas yra apmokestinamojo asmens veiklos dalis, pirkimo PVM galima atskaityti.

38 – Remiantis Teisingumo Teismo išvada tiesioginiuokesiu klausimu, PVM srityje valstybės narės taip pat, mano manymu, negali remtis bendra mokesčių vengimo prezumpcija (žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, Rink. p. I-8251, 91 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

39 – Žr. šios išvados 10 punktą.

40 – U. Kangas (minutas 4 išnašoje, p. VII ir p. 31–59), pakartodamas didžiojo vokiečių teisės teoretiko Friedrich Carl von Savigny mintį, pažymėjo, kad, nepaisant tariamo paprastumo, dovana yra sudėtingas teisinis institutas.

41 – 1994 m. birželio 2 d. Sprendimas *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329).

42 – Ten pat, 19 punktas.

43 – Pagal Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalį neleidžiami jokie pirkimo mokesčių atskaitymai, o pagal Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalies pirmąjį sakinį už pirkimo mokesčių atskaitymą kompensuojama sumokant pardavimo PVM, remiantis tiekimo sau principu.

44– 5 išnašoje minėto Sprendimo *Kuwait Petroleum* 23 punktas ir generalinio advokato N. Fennelly išvados toje byloje 26 punktas.

45 – Parlamentui užduotas klausimas, OL C 24, 1990, p. 39. Nors jis buvo užduotas 1990 m., manau, kad jis naudingas norint gauti informacijos apie padėtį kitose valstybėse narėse.

46 – Žr. M. Kallio, *Arvonlisäverotus 2009*, Edita Helsinki, 2009, p. 512.

47 – 2006 m. spalio 3 d. Suomijos aukščiausiojo administracinio teismo sprendimas, KHO 2006:70.

48 – 44 išnašoje minėtas Parlamentui užduotas klausimas.

49 – 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* (C-132/06, Rink. p. I-5457) 46 punktas; 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska* (C-25/07, Rink. p. I-5129) 22 punktas ir jame nurodyta teismų praktika; taip pat žr. Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalį ir 27 straipsnio 1 dalį.

50 – 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483), 47 punktas.

51 – Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnis.

52 – Kita vertus, galima tikėtis, kad apmokestinamasis asmuo registruoja dovaną, skirtą verslo

pramogoms, gavėjus, taip pat kitą vertingesnį dovaną gavėjus, kad tam pačiam gavėjui nedovanotą tos pačios dovanos dukart.

53 – Žr. šios išvados 24 punktą ir 15 išnašą.