

ENERĢLADVOKĀTA NĒLOJŠKINĒNA [NIILO JÄÄSKINEN] SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 15. aprīlī (1)

Lieta C-581/08

EMI Group Ltd

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(VAT and Duties Tribunal, Londona (Apvienotā Karaliste), līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 5. panta 6. punkts – Mazas vērtības dāvanas – Paraugi – Definīcija – Mēzīķas ieraksti – Izsniegšana bez maksas reklāmas nolikums

I – Ievads

1. Savā darbā “Essai sur le don”, kas pirmo reizi tika publicēts 1925. gadā, Marsels Mauss [Marcel Mauss], slavens franču antropologs, vērtējis parādību, ka arhaiskajās sabiedrībās tirdzniecība notika un līgumi tika slēgti dāvinājumu veidā. Kaut arī teorētiski dāvinājumi tiek veikti brīvprātīgi, patiesībā tie ietver pienākumu dot un pienākumu atlīdzināt (2).

2. Tā kā cilvēka daba nav mainīgusies, nav pārstēģums, ka Eiropas Savienības likumdevējs, kas pievienots vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) definē kā vispārēju patēriņa nodokli, kas tiek piemērots visiem darījumiem, kurus veic par atlīdzību saistībā ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (3), nav ņēmis vērā bezmaksas darījumu nominālvērtību (4). Lielākajā daļā gadījumu, kā būs tālāk redzams, bezmaksas darījumiem tiek piemērots PVN saskaņā ar noteikumiem par piegādi pašam sev (5). Attiecībā uz dāvanām, kas pasniegtas pārstāvēniecības vai izklaides pasākumu ietvaros, tās pats rezultāts tiek iegūts, izslēdzot šo preču iegādi no noteikumu par nodokļa atskaitēšanu piemērošanas jomas (6).

3. Savukārt tādai preču izmantošanai, kas ietver paraugu izsniegšanu vai mazas vērtības dāvanu pasniegšanu, netiek piemērots PVN (7). Ēmot vērā labvēlīgo nodokļu režīmu šādiem darījumiem, nodokļa maksātājiem no viņu ekonomisko interešu viedokļa ir svarīgi zināt precīzu šo jēdzienu saturu. To šāietamā vienkāršība ir maldinoša, ja runa ir, kā šajā gadījumā, par to izmantošanu sarežģītā, ar tādū preču izplatēšanu saistītā kontekstā, kas pārstāv ar autortiesībām aizsargātus darbus.

4. Šis *London VAT and Duties Tribunal* [Londonas PVN un nodokļu tiesas] lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu, kurā izslēgta PVN piemērošana tādai preču izmantošanai, kas ietver paraugu izsniegšanu vai mazas vērtības dāvanu pasniegšanu (8). Kaut arī 5. panta 6. punkta pirmais teikums jau ticis izvērtēts vairākas Eiropas Savienības Tiesas izskatītās lietās (9), šī ir pirmā reize, kad Tiesai tiek lūgts interpretēt šīs normas otro teikumu.

II – Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesības (10)

5. Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkts ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido tās uzņēmējdarbības ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašāk? nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis attiecīgajam precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzliko par piegādēm par atlīdzību. Savukārt šādi neuzliko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.”

Valsts tiesības

6. Piemērojamās tiesību normas ir *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli] 5. panta 1. punkts un minētā likuma 4. pielikuma 5. punkta 1., 2., 2.ZA un 3. apakšpunkts, kas vairākkārt ir tikuši grozīti strīdīgajā laika periodā (kopš 1987. gada aprīļa līdz šim brīdim).

7. Saskaņā ar to pašreizējo versiju šajos noteikumos šūmā paredzēts, ka uzņēmuma – nodokļa maksātāja preču nodošana vai cesija par atlīdzību vai bez atlīdzības tiek uzskatīta par piegādi. Uzņēmums ir darījumu dāvanas un paraugu izsniegšana. Attiecībā uz darījumu dāvanām vērtība attiecībā uz personu un attiecībā uz vienu gadu nevar pārsniegt GBP 50 no dāvinātāja izmaksām. Attiecībā uz paraugiem, ja vienai un tai pašai personai ir iedoti vairāki identiski paraugi, tad tikai pirmais paraugs nav apliekams ar nodokli. Līdz 1993. gada jūlijam šis atbrīvojums bija piemērojams tikai attiecībā uz rūpnieciskiem paraugiem, kas tika izsniegti tādā formā, kādā tie parasti netiek piedāvāti pārdošanai.

III – Fakti un uzdotie jautājumi

8. *EMI Group Limited* (turpmāk tekstā – “EMI”), sabiedrība, kas darbojas mūzikas izdevniecības un mūzikas ierakstu radīšanas un pārdošanas jomā, izplata mūzikas ierakstu bezmaksas kopijas vinila ierakstu, kasešu un kompaktdisku (turpmāk tekstā – “CD”) formātā dažādām personām, lai veicinātu tās izdoto jauno mūzikas ierakstu pārdošanu. EMI uzskata, ka šāda izplatīšana ir nepieciešama tās uzņēmējdarbībai, jo ļauj novērst mūzikas ieraksta komerciālo kvalitāti, kā arī tās konkurētspēju tirgū.

9. K? da?a no š?das rekl?mas strat?ijas CD tiek izplat?ti person?m, kas var ietekm?t pat?r?t?ja r?c?bu (piem?ram, person?m, kas str?d? ar preses izdevumiem, radio stacij?s, telev?zijas programm?s, rekl?mas a?ent?r?s, mazumtirdzniec?bas viet?s vai kinote?tros), un m?zi?u a?entiem, sauktiem par “pluggers”, kas izplata CD sav?m kontaktperson?m. *EMI* sl?dz l?gumus ar *pluggers*, kas darbojas gan t?s ietvaros, gan ?rpus t?s, ja tiem ir ?pašas zin?šanas vai ar? ja tie ir pier?d?juši sevi k? ?paši veism?gus m?zikas ierakstu izplat?šan?.

10. Šaj? nol?k? *EMI* izdod m?zikas ierakstus daž?dos form?tos: k? ierakst?mus kompaktdiskus (turpm?k tekst? – “*CDR*”) (11) “ar ?densz?mi”, uz kuriem ir sa??m?ja v?rds un kuri ?auj noteikt ikvienas iesp?jam?s kopijas izcelsmi, k? *CDR* bez ?densz?mes, kas tiek izdoti balt? kartona apv?k?, k? *CD* “paraugs”, kas tiek izdoti kartona apv?k? ar to pašu z?m?jumu, k?ds ir uz pabeigt? alb?ma, vai k? “pabeigtus” *CD* to gal?gaj? form?t?, kas ir gatavs p?rdošanai. P?d?jiem min?tajiem ir uzl?me ar uzrakstu “Kopija rekl?mas nol?kos; nav paredz?ta p?rdošanai”, uz p?r?jiem ir nor?d?ts, ka ?pašuma ties?bas pieder *Virgin Records Limited*, *EMI* meitas sabiedr?bai. J?teic, ka “gatav?s preces” tiek nodotas m?ksliniekiem, to menedžeriem un izdev?jiem, p?rst?vjiem un visiem citiem medijiem, kuru r?c?b?, p?c *EMI* dom?m, ir j?b?t gatavajai precei.

11. Saska?? ar r?kojumu par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu apm?ram 90 procenti no rekl?mai paredz?tajiem *CD* tiek nos?t?ti konkr?ti nor?d?t?m person?m. No lietas materi?liem izriet, ka ieraksti var tikt individu?li izs?t?ti ar? vair?k?m t?d?m person?m, kas str?d? vien? un taj? paš? organiz?cij?. Vienai dziesmai tiek izdotas apm?ram 2500 bezmaksas kopijas, bet albumam – no 3000 l?dz 3750 bezmaksas kopij?m. Viens *plugger* var sa?emt l?dz pat 600 bezmaksas kopij?m t?l?kai izplat?šanai. Lai šie skait?i b?tu skaidr?ki, ir j?teic, ka, p?c *EMI* dom?m, vislab?k p?rdotajam albumam var b?t miljons p?rdotu kopiju.

12. No 1987. gada apr??a l?dz 2003. gada s?kumam *EMI* maks?ja PVN par m?zikas ierakstiem, kas tika izplat?ti iepriekš aprakst?tajos apst?k?os. Uzskatot, ka valsts ties?bu akti nav sader?gi ar Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punktu un ka l?dz ar to PVN nav j?maks?, *EMI* iesniedza *Commissioners for Her Majesty Revenue and Customs* [Vi?as Augst?bas len?kumu un muitas dienestam] (turpm?k tekst? – “*Commissioners*”) pieteikumu atmaks?t summas, kuras *EMI* bija samaks?jusi k? PVN par šiem ierakstiem. T? k? *Commissioners* noraid?ja atmaks?šanas pieteikumu, *EMI* c?la pras?bu iesniedz?jties?.

13. S?kot ar 2003. gada j?liju, *EMI* p?rst?ja maks?t PVN par bezmaksas *CD* izplat?šanu. *Commissioners* tai nos?t?ja nodok?u pazi?ojumu par laika posmu no 2003. gada j?lija l?dz 2004. gada decembrim, par kuru *EMI* c?la pras?bu iesniedz?jties?.

14. Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesa v?rs?s Eiropas Savien?bas Ties? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) K? š?s lietas apst?k?u kontekst? ir j?interpret? Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkta otrais teikums?

2) Konkr?t?k, k?das ir “parauga” b?tisk?s paz?mes Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkta otr? teikuma izpratn??

3) Vai dal?bvalsts var ierobežot Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkta otraj? teikum? min?t? j?dziena “paraugs” interpret?ciju, to interpret?jot k?:

i) r?pniecisku paraugu, kas tiek d?vin?ts uz??muma esošam vai potenci?lam klientam form?t?, k?ds parasti nav pieejams p?rdošan? sabiedr?bai (l?dz 1993. gadam);

ii) tikai vienu vai tikai pirmo no vairākiem paraugiem, ko viena persona ir iedevusi vienam un tam pašam saņēmējam, ja šie paraugi ir identiski vai arī viens no otra būtiski neatšķiras (pēc 1993. gada)?

4) Vai daļbvalsts var ierobežot Sestās direktivas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā minētās “mazas vārtības dāvanas” interpretāciju tā, lai izslēgtu:

i) tādās preces dāvinājumu, kas veido daļu no vienai personai regulāri nodotu dāvanu sērijas vai virknes (līdz 2003. gada oktobrim);

ii) jebkādas darījumu dāvanas vienai un tai pašai personai 12 mēnešu laika posmā, kuru kopējā vērtība pārsniedz GBP 50 (sākot ar 2003. gada oktobri)?

5) Vai gadījumā, ja atbilde uz iepriekš minēto trešā jautājuma ii) apakšpunktu vai jebkuru ceturto jautājuma daļu ir apstiprinoša un ja nodokļa maksātājs dod līdzīgu vai identisku mēzīkas ieraksta dāvanu divām vai vairākām personām vienu personāgo pārbaudi, jo tās ļauj ietekmēt attiecīgā mēkslinieka atpazīstamības pakāpi, daļbvalsts var uzskatīt, ka šīs preces ir nodotas vienai un tai pašai personai, tāpēc vien, ka šīs personas nodarbina viens un tas pats darba devējs?

6) Vai atbildes uz iepriekš minēto pirmo līdz piekto jautājumu atšķirtos, ja saņēmējs pats vai viņa darba devējs būtu pilnvērtīgs nodokļa maksātājs, kas varētu (vai būtu varējis) atskaitīt jebkuru priekšnodokli, kas samaksāts par tūdu preču nodošanu, kas ir paraugi?”

IV – Sākotnējie apsvērumi

15. Iesniedzējtiesa uzdod vairākus jautājumus, kurus var sagrupēt trijos lielākos jautājumos: i) ko nozīmē “preces izmanto, lai dotu paraugus” (otrais un trešais jautājums), ii) ko nozīmē “preces izmanto, lai dotu mazas vērtības dāvanas” (ceturtais jautājums), iii) vai dāvanu un paraugu saņēmēju statuss ietekmē Sestās PVN direktivas 5. panta 6. punkta otrā teikuma interpretāciju (piektais un sestais jautājums). Pirmais jautājums ir vispārīgs, un atbilde uz to tiks iekāauta šajā nodaļā, kā arī otrā, trešā un ceturto jautājuma analīzē.

16. Neraugoties uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu detalizētību, Tiesai šā lūguma sniegt prejudiciālu nolūmumu ietvaros ir jāinterpretē 5. panta 6. punkta otrais teikums, nevis jāpiemēro tas visai neparastajiem *EMI* lietas faktiem.

A – Lietas pašais raksturs

17. CD ir materiāls formāts, kādā var laist tirgū reālu ierakstu kompānijas precī – ierakstu. Dažos gadījumos tiek izmantoti vairāki alternatīvi “paliekošās kopijas” formāti, lai laistu tirgū vienus un tos pašus ierakstus, piemēram, minidiski, kasetes vai vinila ieraksti. Turklāt ierakstus var izplatīt elektroniski arī internetā. Izēmot tādās modernas izplatīšanas formas kā *online streaming* [apraide tiešsaistē], ieraksta iegāšana pašumā vienā no iepriekš minētajiem formātiem ļauj to izmantot vairākas, praktiski neierobežotu skaitu reizes.

18. Tāpat ir jāteic, ka ierakstu kompānijai papildus iespējamajām licencēm vai autortiesību nodošanai attiecībā uz mūziku vai dziesmas vārdiem, ko tā var iegūt no saskatītiem tiesību turētājiem, kā fonogrammas producentei pieder intelektuālā īpašuma tiesības uz ierakstiem saskaņā ar “blakustiesībām”, kas izriet no autortiesībām. Tas nozīmē, ka mūzikas ierakstīšanas rezultātā saņemtie ienākumi tiek gūti ne tikai no CD pārdošanas, bet arī no citiem avotiem, tiem kā autoratlīdzība, ko ir samaksājušas, piemēram, apraides sabiedrības ar atbilstošu kolektīvās pārvaldes sabiedrību starpniecību.

19. Šādas ierakstu kompānijas uzņēmējdarbības pašas iezmes var izskaidrot EMI reklāmas stratēģijas patērbas, proti, pirmkārt, šādiem liberālo politiku attiecībā uz CD bezmaksas kopiju izplatīšanu un, otrkārt, praksi, saskaņā ar kuru tās tiek dāvātas, ar maziem izņēmumiem, tikai noteiktiem saņēmējiem.

20. Tātad ir jāteic, ka interpretējot, kādu attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktu dos Eiropas Savienības Tiesa šajā prejudiciālajā tiesvedībā, būs piemērojama visā ES attiecībā uz dažādu kategoriju nodokļa maksājumiem. Ir jāņem vērā šis plašais konteksts, vienlaikus ievērojot patērbas attiecībā uz lietu EMI un citiem uzņēmumiem, kuru darbība ir saistīta ar intelektuālā īpašuma tiesībām.

21. Turklāt šā lieta attiecas tikai uz preču nodošanu bez maksas, ņemot vērā, ka tiesvedības uzsākšanas brīdā mūzikas ierakstu bezmaksas kopijas bija ietvertas galvenokārt CD formātā. Šodien dziesmas tiek bieži pārraidītas internetā, kas līdz ar to turpmāk var radīt jautājumu, vai šāda apraide ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu un kādas var būt tās iespējamās sekas (12). Tomēr šāda analīze neietilpst šīs lietas izskatīšanā.

22. Tāpat, analizējot šo lietu, ir svarīgi atcerēties, ka Sestās direktīvas noteikumu interpretēcijai ir jābūt praktiski īstenojamai, ņemot vērā PVN kā tāda netieša nodokļa patērbas, kuru iekas galvenokārt paši nodokļa maksātji vienu ikdienas uzņēmējdarbībā. Ideālā gadījumā nodokļa maksātjam būtu jāspēj uzreiz identificēt PVN režīmu attiecībā uz darījumu, kas ietilpst likumā gūto ikdienas uzņēmējdarbībā, bez nepieciešamības iegūt detalizētu informāciju vai bez papildu administratīvajiem pienākumiem, tiem kā grāmatvedības uzskaitē, kas pārsniegtu parastās prasības, kādas izriet no noteikumu attiecībā uz rēķinu nosūtīšanu un grāmatvedības uzskaiti ieviešanas (13).

B – Atšķirība starp paraugiem un dāvanām

23. Paraugam nav jābūt dāvanai privāto tiesību izpratnē, kaut arī lielākajā daļā gadījumu tas būs dāvana, jo nodokļa maksātājs, kas izsniedz paraugu, parasti vēlas nodot saņēmējam pilnas īpašuma tiesības uz bezmaksas paraugu (14). Tomēr dažos gadījumos – kā šajā lietā – nodokļa maksātājs var paturēt īpašuma tiesības uz precēm, kas ir nodotas kā paraugi, un tādējādi likumīgi nodrošināt, ka nosacījumi un ierobežojumi attiecībā uz izmantošanu un tālāku nodošanu saņēmējam ir formāli saistoši. Savukārt dāvāšana nozīmē, ka saņēmēji iegūst pilnas īpašuma tiesības uz precēm, un vairākas tiesību sistēmas devēja iespēja noteikt nosacījumus, kas ierobežo saņēmēja pilnvaras brīvi rīkoties ar saņemto priekšmetu kā dāvanu, var būt ierobežota vai vispār nepastāvēt.

24. Tomēr es uzskatu, ka iespējamā atšķirība privātajās tiesībās starp paraugiem un dāvanām, kas var rasties individuālos gadījumos, nav atbilstoša PVN mērķiem, jo “preču piegāde” attiecas nevis uz īpašuma tiesību nodošanu privāto tiesību izpratnē, bet gan uz materiālo īpašuma jebkādu nodošanu, kas dod tiesības saņēmējam rīkoties ar to kā pašniekam (15).

25. Turklāt šie divi jēdzieni daļēji pārklājas tādā izpratnē, ka paraugi parasti tiek doti kā

d?vanas, proti, neiebilstot, ka ?pašuma ties?bas paliek nodok?a maks?t?jam, kura r?c?b? ir d?vana. Otrk?rt, Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otraj? teikum? min?t?s d?vanas nevar uzskat?t par paraugiem, jo t?s nav dotas ar t?du m?r?i un t?m nav paraugam piem?tošo paz?mju. T?d?j?di laiku pa laikam ir iesp?jams, ka past?v paraugi, kas nav d?vanas, d?vanas, kas nav paraugi (liel?kaj? da?? gad?jumu), vai paraugi, kas ir ar? d?vanas (daudzos gad?jumos).

26. T?d?j?di, pat ja fakts, ka visi paraugi nav d?vanas, teor?tiski padara sp?k? neesošu argumentu, saska?? ar kuru visi mazas v?rt?bas paraugi autom?tiski ir mazas v?rt?bas d?vanas, es neuzskatu, ka tam ir k?da noz?me Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otr? teikuma piem?rošan?. Š? ties?bu norma attiecas uz jebk?das v?rt?bas paraugiem neatkar?gi no t?, vai form?li tie ir uzd?vin?ti sa??m?jam, un uz vis?m mazas v?rt?bas d?van?m neatkar?gi no t?, vai t?s vienlaic?gi var tikt uzskat?tas ar? par paraugiem.

C – *Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otr? teikuma m?r?i*

27. Tiesa jau vair?kk?rt ir izv?rt?jusi Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta pirm? teikuma m?r?us un vair?kk?rt atzinusi, ka š?s normas m?r?is ir nodrošin?t vienl?dz?gu attieksmi pret daž?diem attiec?go pre?u gala pat?r?t?jiem, nodrošinot, ka pre?u gal?g? izmantošana tiek aplikta ar PVN, ja ir ticis atskait?ts priekšnodoklis (16).

28. Ta?u Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otrais teikums, k? liecina t? formul?jums, ir atš?ir?gs (17). No sagatavošanas dokumentiem izriet, ka otrais teikums ir balst?ts uz ideju, saska?? ar kuru paraugi un mazas v?rt?bas d?vanas pret?ji visp?r?jam noteikumam nav j?uzskata par ar nodokli apliekamiem dar?jumiem (18).

29. ?emot v?r? iepriekš min?to, m?r?is nodrošin?t, lai preces, no kuru v?rt?bas tiek atskait?ts PVN priekšnodoklis, nepaliktu neapliktas ar PVN, nevar b?t identisks Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otr? teikuma m?r?im, jo t?d?j?di iz??mums, saska?? ar kuru “preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas v?rt?bas d?vanas”, zaud?tu savu noz?mi.

30. Manupr?t, otr? teikuma m?r?im ir j?par?da uz??m?jdarb?bas realit?te, saska?? ar kuru paraugi un mazas v?rt?bas d?vanas var b?t nepieciešamas, lai reklam?tu uz??mumu un t? preces. Nav cita iemesla, k?d?? likumdev?js b?tu v?l?jies š?das preces izsl?gt no t?da pamatnoteikuma par PVN noteikšanu piem?rošanas jomas, saska?? ar kuru pre?u izmantošana, ko veic gala pat?r?t?ji, ir apliekama ar PVN. Attiec?b? uz paraugiem – to galvenais m?r?is ir nevis apmierin?t gala pat?r?t?ja vajadz?bas, bet gan palielin?t attiec?g? nodok?u maks?t?ja nosl?gto dar?jumu skaitu (19). Attiec?b? uz to, ka uz??muma vajadz?b?m “preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas v?rt?bas d?vanas”, likumdev?js ir apzin?ti nol?mis pie?aut, ka š?s preces izmanto gal?gam pat?ri?am, nepiem?rojot PVN.

31. Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otraj? teikum? min?tajai izmantošanai ir j?notiek uz??m?jdarb?bas nol?kos. T?p?c es uzskatu, ka gala pat?ri?a neaplikšana ar PVN nerada nek?dus draudus attiec?b? uz faktu, ka nodok?a maks?t?js bez maksas nodod preces k? paraugus vai d?vanas person?m, kur?m ar vi?u nav nek?du tirdzniec?bas attiec?bu. Š?di dar?jumi bez atl?dz?bas uz??muma vajadz?b?m, š?iet, tiek sl?gti tikai tad, ja to pamato b?tiski rekl?mas vai m?rketinga apsv?rumi.

32. Tāpēc Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma kontekstā es neredzu būtisku risku attiecībā uz izvairīšanās no PVN atšifrēbā no pirmā teikuma, kurā izcelta acīmredzama problēma saistībā ar sajaukšanas risku starp precēm, kas nopirkta uzņēmējdarbības un privātā vajadzībām. Pirmā teikuma formulējums atklāj būtiskus ekonomiskus pamudinājumus gan fiziskām personām, kas pašas ir arī nodokļa maksātājas, gan tām personām, kas varētu izmantot šādu sajaukšanas iespēju sev par labu.

D – Konteksts

33. Attiecībā uz lietas apstākļiem – *EMI* un Apvienotās Karalistes viedokļi nesakrīt attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otrā teikuma vietu PVN sistēmā.

34. *EMI* apgalvo, ka otrais teikums atbilst vispārīgam noteikumam, saskaņā ar kuru ir jābūt atlīdzībai, lai varētu iekasēt PVN (20), savukārt Apvienotā Karaliste apgalvo, ka otrais teikums ir izņēmums vispārīgam noteikumam, kas ir paredzēts pirmajā teikumā, proti, ka PVN tiek piemērots saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu. Tās ar minētajiem apsvērumiem domā, kas izriet arī no fakta, ka Apvienotā Karaliste atsaucas uz ģenerālvokāļa Fenelija secinājumu spriedumam lietā *Kuwait Petroleum* 27. punktu, ka, ja ir ticis atskaitīts PVN priekšnodoklis, tad ir jāmaksā arī pats PVN. Tādējādi, tā kā otrais teikums neatbilst šādai loģikai, tas ir jāuzskata par izņēmumu no vispārīgā noteikuma.

35. Abām divām savā ziņā ir taisnība. Problēma ir tajā apstākļā, ka lietas dalībnieces par savu atskaites punktu izmanto divus dažādus vispārīgos noteikumus: *EMI* izmanto atlīdzību kā “vispārīgo noteikumu”, savukārt Apvienotā Karaliste kā “vispārīgo noteikumu” izmanto jēdzienu: galīgās izmantošanas aplikšana ar nodokli.

36. Manuprāt, Apvienotās Karalistes formulējums otrajam teikumam labāk atbilst Tiesas judikatūrai, kurā ir interpretēts Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkts.

37. Kā izriet no Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta mērķiem, kas ir minēti šo secinājumu 27.–32. punktā, nolūks, kāpēc tiek uzlikts nodoklis preču nodošanai bez maksas, ir nodrošināt PVN sistēmas neitralitāti, lai precēm, no kuru vērtības ticis atskaitīts PVN priekšnodoklis, varētu piemērot PVN. “Pre[ču] izmanto[šanas], lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas”, izslēgšana kā tāda ir jāuzskata par izņēmumu no šā noteikuma, jo PVN priekšnodoklis ir atskaitīts arī tad, ja pats PVN nav samaksāts.

38. Sekojot ģenerālvokāļa Fenelija secinājumiem, Tiesa patiešām spriedumā lietā *Kuwait Petroleum* norādīja, ka Sestās PVN direktīvas sagatavošanas dokumenti parāda, ka 5. panta 6. punkta otrais teikums ir balstīts uz ideju, ka paraugi un mazas vērtības dāvanas pretēji vispārīgam noteikumam nav jāuzskata par ar nodokli apliekamiem darījumiem (21).

39. Tāpēc otrais teikums ir jāuzskata par izņēmumu no vispārīgā noteikuma, kas ir ietverts Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā, kas apstiprina PVN pamatprincipu, proti, ka tas ir jāpiemēro piegādēm, kuru rezultātā prece nonāk pie gala patērētāja, tai skaitā, ja piegāde ir bijusi bez maksas (22).

40. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru izņēmums ir jāinterpretē šauri (23). Tomēr fakts, ka noteikumi, kuros paredzēta atbrīvošana no nodokļa, ir jāinterpretē šauri, nenozīmē, ka termini, kas tiek izmantoti, lai formulētu atbrīvojumus, ir jāinterpretē tā, lai šie atbrīvojumi zaudētu to iespējamo ietekmi (24).

V – Frāzes “preces izmanto, lai dotu paraugus” nozīme

41. Ar pirmo, otro un trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, kā ir jāinterpretē frāze Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punktā “preces izmanto, lai dotu paraugus” un vai šī direktīvas norma aizliedz noteikt ierobežojumus valsts tiesību aktos. Vai frāze “preces izmanto, lai dotu paraugus” var ierobežot ar: i) rūpniecisku paraugu formātā, kāds parasti nav pieejams esošam vai potenciālam klientam, vai ar ii) pirmo no vairākiem paraugiem, kas izsniegti vienam un tam pašam saņēmējam?

42. Komisija pareizi apgalvo, ka šīs frāzes interpretācijai ir jābūt vienveidīgai. Šādu uzskatu apstiprina vispārējais mērķis, kas ir izklāstīts Sestās PVN direktīvas preambulā, saskaņā ar kuru ir jānodrošina vienāda šīs direktīvas noteikumu piemērošana (25). Turklāt saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru gan no Savienības tiesību vienveidīgās piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet prasība, ka Savienības tiesību norma, kurā nav nevienas skaidras norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai varētu noteikt tās nozīmi un piemērošanas jomu, parasti visā Eiropas Savienībā ir interpretējama autonomi un vienveidīgi (26).

43. Vācijas valdība par atskaites punktu piedāvā izmantot paraugu definīciju, kas ir ietverta Padomes 1983. gada 28. marta Regulā (EEK) Nr. 918/83, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (turpmāk tekstā – “Muitas nodokļu regula”) (27). Šajā regulā paraugi ir definēti kā preces, kuru vārtība ir niecīga un kuras var izmantot, lai saņemtu šāda tipa preču pasūtījumu importēšanai muitas teritorijā (28). Šajā ziņā “preču paraugi” ir definēti kā vienības, kas pārstāv preču kategoriju, kuru pasniegšanas veids un daudzums attiecībā pret vienu un to pašu precēm vai kvalitāti izslēdz to izmantošanu jebkādam citam mērķim, izņemot pasūtījumu veikšanu (29).

44. Muitas nodokļu regulā ietverto pieeju, kuras mērķis ir panākt, lai paraugi, kas šķērso Eiropas Savienības muitas robežu, tiktu vārtēti vienveidīgi, es neuzskatu par šāpi noderīgu PVN kontekstā, kurš prasa, lai tiktu ņemta vērā likumīga uzņēmējdarbības prakse, vienlaikus izvairoties no tā, ka preces, kas it kā tiek pasniegtas kā paraugi, patiesībā nonāk pie gala patērētāja.

45. Muitas nodokļu regulai ir jāpāšs mērķis, proti, atbrīvojumu no ievēdmuitas vai izvēdmuitas nodokļiem piešķiršana (30). Šādā pašā kontekstā uzsvars vairāki tiek likti uz preču fizisko raksturojumu, taču šajā lietā galvenā loma analīzē ir saņēmējam.

46. Izvērtējot, vai runa ir par to, ka “preces izmanto, lai dotu paraugus” Sestās PVN direktīvas izpratnē, ir jāņem vērā visi atbilstošie apstākļi. Veicot šādu analīzi, manuprāt, ir svarīgi analizēt dažādos preču paraugu saņēmēju, kā arī attiecīgo preču fiziskās iezīmes.

A – Paraugu saņēmēji

47. Saņēmēja viedoklis ir svarīgs, izvērtējot attiecības starp paraugu un galīgo precī, daudzumu, kādā paraugi var tikt nodoti, viena parauga vārtību un risku, ka paraugs nozīmīgā veidā var kļūt par gala patērētāja precī. Tas man liek secināt, ka frāze “preces izmanto, lai dotu paraugus” ir jāanalīzē, ņemot vērā paraugu dažādos saņēmējus.

48. Manuprāt, ir trīs dažāda veida paraugu saņēmēji. Lai pareizi interpretētu Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu, ir jāiekļauj visi. Pretējā gadījumā atkarībā no tā, kam paraugi tiek nodoti, viena veida izmantošana tiktu uzskatīta par izmantošanu, lai dotu paraugus, savukārt cita netiktu šādi kvalificēta, neraugoties uz to, ka pārdotā gadījumā izmantošanai ir tāda pati komerciāla nozīme kā izmantošanai pirmajā gadījumā. Tiesību aktos

paredzētām ierobežojumām attiecībā uz paraugu, kas var tikt nodoti vienam saņēmējam, skaitu, piemēram, var būt dažāda ietekme atkarībā no tā, vai saņēmējs ir uzņēmums vai patērētājs.

49. Pirmās kategorijas saņēmēji ir gala patērētāji, kas paraugus saņem tieši no attiecīgā uzņēmuma. Tipisks piemērs būtu pārtikas preces paraugs, kas tiek iedots klientam, kas apmeklē vietējo veikalu.

50. Otrās kategorijas saņēmēji ir uzņēmumi, kas saņem paraugus to rīcnieciskām vai tirdzniecības vajadzībām. Tajā ietilpst paraugu izmantošana kvalitātes nodrošināšanas nolūkos. Tāpat uzņēmumi var saņemt paraugus, lai tos nodotu gala patērētājiem vai demonstrētu, ka gala patērētājs var attiecīgi precīzi izmēģināt (31).

51. Trešās kategorijas saņēmēji ir personas, kas darbojas kā starpnieki starp uzņēmumiem un sabiedrību, piemēram, personas, kas to nepašāst, vai palielināt preces atpazīstamību tirgū vai ietekmēt patērētāju lēmumus. Tajā ietilpst ne tikai radio dārzēji, kā tas ir šajā lietā, bet arī saņēmēju grupas, piemēram, universitāšu pasniedzēji vai grupu kritiķi, kas saņem grupu kopijas izvērtēšanai.

52. Šādi saņēmēji var būt gan fiziskas personas, kas tiek nodarbinātas vai ir pašnodarbinātas personas, gan arī uzņēmumi.

53. Man šķiet, ka saņēmēji šajā lietā galvenokārt ietilpst trešajā kategorijā. Personas, kas strādā preseī, saņem CD paraugus, lai varētu paziņot savu viedokli sabiedrībai. Tas pats attiecas uz radio staciju dārzējiem. Attiecībā uz televīzijas programmām, reklāmas aģentūram, mazumtirdzniecības vietām un kinoteātriem – CD izplatšana pa šiem kanāliem acīmredzami ļauj nodot informāciju plašākai sabiedrībai, nevis tikai šo preču gala patērētājiem.

54. Attiecībā uz *pluggers* man nešķiet, ka tie būtu jāvērtē atšķirīgi no citām personām, kas darbojas kā starpnieki, jo arī viņu uzdevums ir izteikt un nodot viņu kā kvalificētu ekspertu vērtējumu attiecībā uz precēm un tādējādi piedalīties preču virzīšanā tirgū (32).

B – Parauga raksturojums

i) Paraugu reklamā attiecīgi precīzi katrai piemēru

55. EMI un Komisija ir vienprātīgas, ka paraugi tiek doti preču reklamāšanai. Manuprāt, nevar apšaubīt, ka “preces izmanto[šanas], lai dotu paraugus” mērķis ir saistīts ar reklāmu un mārketingu, it īpaši tāpēc, ka tiek prasīts, lai šāda izmantošana notiktu uzņēmējdarbības vajadzībām. Tomēr šāds vispārīgs mērķis ir arī dāvanām, kas tiek nodotas uzņēmējdarbības nolūkos neatkarīgi no tā, vai tās ir dāvanas ar mazu vērtību, vai dāvanas, kas nodotas izklaides nolūkos. Tāpēc “preces izmanto[šanas], lai dotu paraugus” interpretāciju nevar balstīt tikai uz šo vispārīgo mērķi, kāds ir attiecīgajam nodokļa maksātājam.

56. Turklāt ir plaši atzīts, ka parauga galvenais uzdevums ir būt par piemēru vienībai, kas tiek uzskatīta par precīzu PVN piemērošanas nolūku. Man tas šķiet pareizi. Parauga pamatmērķis ir būt par piemēru precei, kādu nodokļa maksātājs virza tirgū kā ražotājs, izplatītājs, tirgotājs, aģents vai cits starpnieks vai palīgs. Tas nozīmē, ka paraugs atšķirībā no dāvanas ir jāizgatavo, jāizplata vai jālaiž tirgū attiecīgajam nodokļa maksātājam vai arī tam ir jābūt citai komerciālai saiknei ar preces pārdošanu nākotnē (33).

57. Tomēr ne visa izmantošana, kas ietver tēdu preču izplatšanu bez maksas un reklāmas nolūkos, kurām ir saikne ar nodokļa maksājuma uzdevuma jaudību, var uzskatīt par "preces izmantošanu", lai dotu paraugus".

58. Piemēram, ja atlikušie tēdu preču krājumi, kas vairs netiek ražotas, tiek izplatīti patērētājiem kā bezmaksas dāvanas, tad šo preču gadījums nevar runāt par "preču izmantošanu", lai dotu paraugus", pat ja tās ceļ reputāciju vai reklamā nodokļa maksājuma vērdu un uzdevumu (34). Tomēr šādas izmantošanas rezultātā netiek doti paraugi precēm, kuru pārdošanu ir paredzēts reklamēt.

59. Cits piemērs, pretējs gadījumam, kad "preces izmanto, lai dotu paraugus", ir tad, ja tirgotājs reklamēšanas nolūkos apsola iedot katram simtajam pircējam noteiktu preci, kas ir pārdošanā veikalā. Šāds mārketinga pasākums neizpilda prasību par nepieciešamo saikni starp paraugu došanu un šo pašu preču, kuru paraugs ticis izmantots kā piemērs, pārdošanas veicināšanu nākotnē (35).

ii) Paraugam ir gala produkta pazīmes

60. It paši "gatava" CD gadījums jautājums ir par to, vai paraugs vienmēr ir jādod tādā formā, kāds parasti nav pieejams gala patērētājam, vai arī par "gatavas preces" izplatšanu var uzskatīt "preces izmantošanu", lai dotu paraugus". Cits šā jautājuma aspekts attiecas uz to, vai tad, ja prece tiek nodota pabeigtā formā, pastāv risks, ka paraugi aizstās patērētāju un tādējādi tiks apdraudēti nodokļu neitralitātes principi.

61. Lai paraugs varētu būt kā piemērs, tam ir jāpiemīt visām būtiskajām tās vielas vai preču īpatnībām, uz kurām tas attiecas. Rakstveida atbildes un tiesas spriedē tika minēti vairāki piemēri, lai paskaidrotu šo atbildi (36). Daudzos gadījumos neradās problēmas attiecībā uz tādā parauga izplatšanu, kas ietver visas būtiskās gala produkta īpašības, jo mazāks gala produkta apjoms var tikt izplatīts kā paraugs. Paraugs var būt arī gala produkta izmaiņa vai vienkāršota versija, ja šāda versija spēj saglabāt preces būtiskās iezīmes.

62. It paši trešās kategorijas saņēmēja gadījums bieži vien visa prece, lai to varētu pilnībā novērtēt un lai starpnieks varētu precīzi izteikt savus iespaidus par to, būs jānodod tās galīgajā formā. Tas attiecas uz mēkslas un literāriem darbiem, tādēļ kā grāmatas un CD, kā arī uz daudzām citām precēm, piemēram, datorspēlēm, modes un interjera dizaina precēm vai pat pērtikas produktiem.

63. Manuprāt, vispārīgi runājot, vienība, kas spēj atbilst patērētāja vajadzībām attiecībā uz konkrēto preci visā tās pilnībā, nevar tikt uzskatīta par paraugu. Piemēram, ja patērētājs ir saņēmis kā paraugu grāmatu, CD vai apģērba gabalu, tad viņam vairs nav jāiegādājas vēl viena jauna šāda prece.

64. Taču dažos gadījumos preces paraugs var kalpot reklāmas nolūkos, radot jaunus ieradumus patērētāju vidū. Turklāt viena vienība, piemēram, grāmata, periodisks izdevums vai CD, var būt kā paraugs, ja tas ir iedots ar mērķi reklamēt sēriju, kolekciju, daļu no grāmatu klubu vai periodiskā izdevuma abonēšanu.

65. Ir svarīgi uzsvērt, ka otrās un trešās kategorijas saņēmēji saņem paraugus nevis savam patērētājam, bet gan profesionāliem nolūkiem.

66. Tomēr nevar izslēgt, ka paraugs var tikt izmantots gala patērētājam tādējādi, ka tas kalpo kā aizvietošanas precēm, kuras patērētājam citādi būtu jāiegādājas, lai apmierinātu savas īpašas

vajadz?bas. Piem?ram, pildspalvas, kas ir nodotas kvalit?tes p?rbaudei univers?lveikalam, var izr?d?ties tik labas, ka "izm??in?t?js" s?k lietot vienu no pildspalv?m gan profesion?l?m, gan priv?t?m vajadz?b?m, vai ar? literat?ras kriti?es v?rs var izlas?t jaunu rom?nu, kuru vi?a sieva ir sa??musi izv?rt?šanai, bet v?l ir tikai izš?rst?jusi. Ir skaidrs, ka v?ru var uzskat?t par gr?matas gala pat?r?t?ju, savuk?rt kriti?i nevar par t?du uzskat?t. Šis p?d?jais secin?jums nemain?tos pat tad, ja kriti?e b?tu izlas?jusi gr?matu, jo š? darb?ba neb?tu pat?riša, ja vi?a to b?tu veikusi savas profesion?ls darb?bas ietvaros (37).

67. Manupr?t š?di neparedz?ta gal?g? pat?ri?a piem?ri ir "netiešs kait?jums", kas nav nov?ršams komerci?li pamatotas "pre[?u] izmanto[šanas], lai dotu paraugus" kontekst?. Tie attiecas uz apst?k?iem, k?dus nodok?a maks?t?js nevar piln?gi paredz?t vai nov?rst ar pas?kumiem, kas vi?am ir pieejami br?d?, kad tiek izsniegti paraugi.

68. Lai attiec?g?s preces var?tu b?t par paraugiem, t?m ir j?b?t iedot?m atbilstoš? form?t? un daudzum? saska?? ar parastu komerci?lu izmantošanu. Tas noz?m?, ka paraugus nevar izsniegt form?tos, kas var aizst?t preces, kuras ir paredz?tas gala pat?ri?am, ja vien ar paraugu reklam?t?s preces raksturs nepieprasa ko citu. T?du pre?u paraugu gad?jum?, kas ir j?nov?rt? to gal?gaj? form?, bieži vien var tikt pras?ts, lai tiktu izmantoti ?paši iepakojumi, uzl?mes, z?mogu atz?mes vai citas ?pašas nor?des, kas liecina, ka tie ir paraugi, kas nav paredz?ti p?rdošanai.

iii) Paraugs tiek izsniegts atbilstoš? daudzum?

69. Paraugi ir j?izsniedz daudzum?, kas ir pietiekams, lai tie var?tu sasniegt savu k? paraugu m?r?i, bet ne vair?k. Tas ne vienm?r oblig?ti noz?m?, ka vienam sa??m?jam var izsniegt tikai vienu paraugu, jo daž?diem sa??m?jiem, kas izmanto paraugus daž?diem nol?kiem, var?tu b?t nepieciešams atš?ir?gs preces parauga daudzums.

70. Attiec?b? uz otr?s kategorijas sa??m?jiem, piem?ram, jebk?da interpret?cija, kas ierobežo fr?zi "preces izmanto, lai dotu paraugus" ar vienu paraugu vienam sa??m?jam vai tikai ar t?du formu, kas atš?iras no gala produkta, var b?t pretrun? komercdarb?bas realit?tei. Š?s kategorijas sa??m?jiem bieži vien b?s nepieciešams vair?k nek? viens paraugs. Piem?ram, mazumtirdzniec?bas veikalam b?s nepieciešamas t?kstošiem jauna ve?as pulvera paci?u, lai t?s izsniegtu pat?r?t?jiem, un tirdzniec?b? un r?pniec?b? jaunas preces kvalit?tes p?rbaudei var b?t nepieciešami neskait?mi paraugi. Savuk?rt treš?s kategorijas sa??m?jam parasti neb?s nepieciešama vair?k nek? viena darba kopija.

C – *Nobeiguma apsv?rumi attiec?b? uz fr?zi "preces izmanto, lai dotu paraugus"*

71. ?emot v?r? iepriekš min?to, Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otrais teikums nevar tikt interpret?ts t?d?j?di, ka tas at?auj dal?bvalst?m noteikt *a priori* kvantitat?vus vai kvalitat?vus ierobežojumus attiec?b? uz fr?zi "preces izmanto, lai dotu paraugus".

72. Turkl?t visp?r?gie noteikumi un principi attiec?b? uz ties?bu aktu ?aunpr?t?gu izmantošanu, nodok?u kontroli un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas ir piem?rojami ar? attiec?b? uz paraugu izsniegšanu. ?emot v?r? nodoto pre?u daudzumu un kvalit?ti vai citus attiec?g?s lietas apst?k?us, var izr?d?ties, ka attiec?go pre?u nodošanu nevar uzskat?t par t?du, saska?? ar kuru "preces izmanto, lai dotu paraugus", likum?gas tirdzniec?bas prakses ietvaros, ko veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas lab? tic?b? uz??m?jdarb?bas nol?kos (38).

73. Piln?b? apzinoties, ka valsts tiesa ir t?, kurai ir j?veic faktu anal?ze, var?tu b?t noder?gi izteikt dažus koment?rus par ?etriem daž?diem CD veidiem, kas tiek izsniegti šaj? liet?.

74. Manupr?t, visu ?etru CD form?tu, kas tiek izsniegti starpniekiem, m?r?is ir reklam?t preces

un tie visi var tikt uzskatīti par preces paraugiem. Attiecībā uz pirmajiem trim CD formātiem (CDR ar ?densz?mi, uz kura ir sa??m?ja v?rds, CDR bez ?densz?mes balt? kartona apv?k? un CD "paraugu") man š?iet, ka to k? paraugu raksturu var pamatot ar atsauci uz faktu, ka tie tiek izsniegti form?t?, kas atš?iras no gala produkta form?ta, bet ir piem?rots paraugam. "Gatavaj?m prec?m" vien?g? lieta, kas t?s atš?ir no gala produktiem, ir uzl?me, kas nor?da, ka tie nav paredz?ti parastai tirdzniec?bai. Kaut ar? š?du uzl?mi, protams, var pavisam vienk?rši no?emt, es nedom?ju, ka tas vien liedz to uzskatīt par paraugu, ja citi atbilstošie faktori pamato š?du kvalifik?ciju.

75. Manupr?t, galven?s gr?t?bas ir saist?tas ar CD lielo daudzumu, k?ds tiek izsniegts *pluggers*, kas darbojas ?rpus uz??muma, lai vi?i tos izplat?tu EMI nezin?m?m person?m. V?rt?jums attiecībā uz to, vai š?da veida rekl?mas strat?ija noz?m?, ka "preces izmanto, lai dotu paraugus", prasa konkr?tu faktu izv?rt?jumu attiecībā uz jaut?jumu par to, vai personas, kas sa?em šos CD no *pluggers*, ir starpnieki vai ar? t?s ir j?uzskata par pat?r?t?jiem.

VI – Fr?ze "preces izmanto, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas"

76. Ar d) jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai uz Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkt? ietvert? fr?zi "preces izmanto, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas" var attiecin?t kvantitat?vus ierobežojumus attiecībā uz d?vanu, kas var tikt sa?emtas regul?ri vai 12 m?nešu laikposm?, skaitu vai v?rt?bu.

77. Par "preces izmanto[šanu], lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas" visi lietas dal?bnieki uzskata, ka dal?bvalst?m ir zin?ma r?c?bas br?v?ba attiecībā uz "mazas v?rt?bas" interpret?ciju. EMI it ?paši nor?da, ka šis j?dziens ir j?interpret? saska?? ar ?pašajiem ekonomiskajiem apst?k?iem, k?di valda attiec?gaj? dal?bvalst?. Tas noz?m?, ka dal?bvalst?m ir r?c?bas br?v?ba š? j?dziena piem?rošanai.

78. Vispirms, ?emot v?r?, ka Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkt? nav skaidras nor?des uz dal?bvalstu ties?bu aktiem, fr?ze "preces izmanto, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas" attiecībā uz fr?zi "preces izmanto, lai dotu paraugus" izkl?st?to iemeslu d?? b?tu j?interpret? saska?? ar Eiropas Savien?bas ties?b?m (39).

79. Nav juridisku iemeslu, k?p?c fr?ze "d?vanu došana" neb?tu j?interpret? saska?? ar Eiropas Savien?bas ties?b?m. Tas noz?m?, ka ar? atbildei uz jaut?jumu par to, vai "mazas v?rt?bas d?vanas" v?rt?jum? var iek?aut vair?k nek? vienu pre?u nodošanu, ir j?b?t vienotai. Savuk?rt "mazas v?rt?bas" izv?rt?šanai var b?t nepieciešama noteikta r?c?bas br?v?ba, jo š? j?dziena noz?me liecina par sal?dzin?jumiem, kas ir ?oti atkar?gi no ekonomisk?s situ?cijas attiec?gaj? dal?bvalst?.

A – D?vanas

80. Kas ir d?vana? Šis j?dziens ir seviš?i svar?gs antropolo?ij? un sociolo?ij?, un juridiski tas ir iedibin?ts vis?s att?st?taj?s priv?to ties?bu sist?m?s (40). Šo j?dzienu Sest?s PVN direkt?vas un it ?paši Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta kontekst? ir izskat?jis ?ener?ladvok?ts van Gervens [*Van Gerven*] saist?b? ar spriedumu liet? *Empire Stores* (41). Viš? uzskat?ja, ka 5. panta 6. punkta otrais teikums attiecas uz "apsveikuma d?van?m, kas paredz?tas galvenok?rt, lai celtu prestižu vai reklam?tu nodok?a maks?t?ja v?rdu bez atl?dz?bas" (42). Šo apsv?rumu Tiesa neizskat?ja, jo tas neattiecs uz konkr?t?s lietas faktiem.

81. Ēenerģladvokāta paskaidrojums ir norādīts, ka, viņaprāt, ar “mazas vārtības dāvanām” saskatnāji bija paredzēts apzīmēt dāvanas, kas nodotas mārketiņgā, reklāmas vai lādzēgā popularizēšanas nolākā.
82. Es uzskatu, ka atvieglotām PVN režām attiecābā uz “preāu izmantoāšanu, lai dotu mazas vārtības dāvanas” ir jāgā tikai tad, ja ar to pirmām kārtām saprot ādam nolākam paredzētas dāvanas.
83. Kā es jau mināju attiecābā uz “preāu izmantoāšanu, lai dotu paraugus”, uzāmādarbābas nolākā var tikt pasniegtas dažāda veida dāvanas: reklāmai paredzētas dāvanas, ja tām ir maza vārtībā, dāvanas personālam un uzāmuma pārstāvāšanai paredzētas dāvanas. Tikai uz pirmām attiecas Sestās PVN direktāvas 5. panta 6. punkta otrāajā teikumā ietvertais noteikums. Lielākā daā gadājumu dāvanām personālam var piemārot PVN saskaā ar Sestās PVN direktāvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu, savukārt uz uzāmuma pārstāvāšanai paredzētajām dāvanām attiecas Sestās PVN direktāvas 17. panta 6. punkts.
84. Dāvanas, kas reklamā uzāmumu, parasti tiek pasniegtas lielā skaitā un netiks atseviāā izvālātas konkrātiem saāmājiem. Tās tiks pasniegtas uz *ad hoc* pamata, un nodokāa maksātājs vai viņā aāents ne vienmār zinās saāmājā identitāti. ādas dāvanas ir, piemāram, pildspalvas, Tākrekli, piezāmju grāmatiāas, āalles un ālīpses, uz kurām ir uzāmuma logo.
85. Tāā nodokāa maksātāji uzāmādarbābas nolākos var pasniegt arā individuāli izvālātas dāvanas, tādas kā puāes, āokolādes kastes, vāna pudeles vai mazas dizaina preces, piemāram, vāzes vai ornamentus. Attiecābā uz ādām dāvanām ir āoti svarāgi, lai tām būtu “maza vārtībā”, citādi tās tiks uzskatātas par i) uzāmuma pārstāvāšanai paredzētajām dāvanām saskaā ar direktāvas 17. panta 6. punktu un lādz ar to attiecābā uz tām nevarās veikt PVN atskaitāšanu vai ii) saskaā ar spriedumu lietā *Kuwait Petroleum* – par precām, kas nodotas bez maksas saskaā ar Sestās PVN direktāvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu (43).
86. Sestās PVN direktāvas 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā minātā “preāu nodoāana bez maksas” atāāiras no otrāajā teikumā minētajām “mazas vārtības dāvanām” ar vārtību un mārāi (44).
- B – “Maza vārtībā”
87. Man āiet, ka, ja jādziens “maza vārtībā” ir jāsaprot tikai kā kvantitatāvs kritārijs, tad dalābvalstām attiecābā uz to pavisam noteikti ir jādod zināma rācābas brāvāba. Turpretim, ja “maza vārtībā” tiek interpretāta kā vairāk ar kvalitāti saistīts jādziens, pilnābā nesamazinot tās ekonomisko vārtību, tad āda rācābas brāvāba var nebāt nepiecieāama.
88. Vilinoāi būtu ieteikt interpretāt kritāriju “maza vārtībā” no kvalitātes viedokāa, atsaucoties uz to, ka āai dāvanai, pāc saāmājā domām, nav citas lielākas subjektīvās nozāmes.
89. Tādājādi Sestās PVN direktāvas 5. panta 6. punktā minētās “mazas vārtības dāvanas” būtu lielā daudzumā saraāotas dāvanas reklāmas nolākos, bieāi ar uzāmuma logo, vārdu vai citu informatāvu norādi, kas veido saikni ar nodokāa maksātāju, kurā tās ir izsniedzis, un tiktu izsniegtas klientiem, potenciālājiem patērētājiem, uzāmādarbābas partneriem, nekādu uzmanābu neveltot saāmājā identitātei. Tāā ar tādāi dāvanāi, kas atbilst āiem kritārijiem, piemāram, zāda ālīpsei vai aitas vilnas jakāi, var nebāt, ekonomiskiem terminiem runājot, maza vārtībāba.
90. Tāpāc, āemot vārā, ka jādziena interpretācijāi ir jābāt piemārojamāi, būtu lietderāgi

pieļ?v?t š?du interpret?ciju. "Mazas v?rt?bas" kvalitāt?vu formul?jumu b?tu gr?ti savienot ar nepieciešam?bu nodrošin?t š? j?dziena vienveid?gu interpret?ciju. T?p?c priorit?te ir dodama kvantitat?vai interpret?cijai.

C – *Finanšu sliekšnis "pre?u izmantošanai, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas"*

91. Attiec?b? uz finansi?lo v?rt?bu, kas atbilst j?dziena "maza v?rt?ba" sliekšnim, dal?bvalst?m ir atš?ir?gas pieejas. Daž?s valst?s, piem?ram, Sp?nij?, It?lij? un Luksemburg?, š?iet, nav konkr?ta finanšu sliekš?a, lai defin?tu mazas v?rt?bas d?vanas (45). Citas valstis, piem?ram, Apvienot? Karaliste un Francija, tiesisk?s droš?bas interes?s uzskata par atbilstošu noteikt konkr?tas finanšu summas. Somij? sliekšnis ir noteikts nevis juridiski saistošos noteikumos, bet gan administrat?v?s vadl?nij?s, kuras piem?ro nodok?u iest?des, lai nodrošin?tu vienveid?gu praksi šaj? jom? (46).

92. Manupr?t, š?di l?mumi ir j?pie?em paš?m dal?bvalst?m un t?s var noteikt sliekšni, ?emot v?r? to ekonomisko labkl?j?bu, vid?j?s cenas un vid?jos ien?kumu l?me?us. Tom?r sliekšnis nevar b?t tik zems, ka Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkts zaud? savu noz?mi vai nav piem?rojams, vai tik augsts, ka rada atk?pi no t?, ko ar "mazu v?rt?bu" saprot ikdienas valod?.

93. Vai dal?bvalstu noteikti kvantitat?vi ierobežojumi attiec?b? uz "preces izmantošanu, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas" var b?t absol?ti, vai ar? tiem ir j?b?t pietiekami fleksibiliem, lai tos var?tu piem?rot attiec?b? uz individu?liem gad?jumiem?

94. Š?iet, ka šaj? aspekt? ir vismaz viens valsts tiesas nol?mums, kur? no t?, ka Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otraj? teikum? nav nek?das atsauces uz valsts ties?b?m, ir secin?ts, ka valst? noteiktajiem sliekš?iem individu?los gad?jumos ir j?b?t p?varamiem pat tad, ja vienota finanšu prakse prasa, lai nodok?u iest?des piem?rotu iepriekš noteiktus kvantitat?vus ierobežojumus (47).

95. Protams, k? tiesas s?d? uzsv?ra Komisija, b?tu gr?ti pamatot, ka noteiktos gad?jumos var atk?pties no kvantitat?viem ierobežojumiem, kas noteikti tiesiskaj? regul?jum? finanšu jom?, ?emot v?r?, ka tas b?tu pretrun? š?da nosac?juma pašai b?t?bai, proti, vienl?dz?gai attieksmei pret visiem nodok?a maks?t?jiem. Tom?r š? lieta attiecas uz Kopienu ties?bu normu, kura saska?? ar visp?r?ji piem?rojamiem interpret?cijas principiem ir j?interpret? vienveid?gi un attiec?b? uz kuru dal?bvalst?m nevar b?t r?c?bas br?v?ba. ?emot to v?r?, es uzskatu, dal?bvalstu veiktajiem ?stenošanas pas?kumiem iz??mumu gad?jumos ir j?paredz zin?ma fleksibilit?te attiec?b? uz noteikto kvantitat?vo ierobežojumu piem?rošanu. Piem?ram, vair?k?s dal?bvalst?s re?istr?ts uz??mums var v?l?ties izmantot rekl?mai paredz?tu d?vanu komplektu ar vien?du dizainu un logo. ?emot v?r? iekš?j? tirgus noteikumus, es negrib?tu piekrist, ka dal?bvalsts ar ?paši zemu valst? noteiktu sliekšni "mazai v?rt?bai" var atteikties atbr?vot no PVN gad?jum?, ja cit?s dal?bvalst?s š? d?vana tiek uzskat?ta par mazas v?rt?bas d?vanu.

D – *D?vanu virkne un "preces izmantošana, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas"*

96. Dal?bvalstu prakse atš?iras ar? jaut?jum? par to, vai d?vanu virkni var iegr?matot k? vienu veselu. Daž?s sist?m?s, piem?ram, V?cijas, N?derlandes un Francijas sist?m?s, v?r? tiek ?emtas vienai un tai pašai personai viena gada laik? uzd?vin?t?s d?vanas (48).

97. Apvienot? Karaliste apgalvo, ka vienots sliekšnis, kas noteikts valsts ties?bu aktos, ir nepieciešams, lai nov?rstu PVN sist?mas ?aunpr?t?gu izmantošanu un nodrošin?tu, ka nodok?a maks?t?ji nevar apiet Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu, pasniedzot d?vanu virknes, kur?s vienai vien?bai ir maza v?rt?ba, bet, ja tiek skat?tas vair?kas vien?bas kop?, to v?rt?ba p?rsniedz mazu v?rt?bu.

98. Kaut ar? izvair?šanos no nodok?u samaksas nov?ršana ir Sestaj? PVN direkt?v? atz?ts m?r?is, kuru tiek aicin?ts sasniegt, un kaut ar? dal?bvalst?m ir le?it?ma interese veikt atbilstošus pas?kumus, lai nov?rstu iesp?jamu izvair?šanos no nodok?u samaksas, Apvienot? Karaliste nav iesniegusi nek?dus pier?d?jumus, kas liktu dom?t, ka past?v re?ls risks attiec?b? uz izvair?šanos no nodok?u samaksas (49).

99. Es neuzskatu, ka š?ds risks patieš?m past?v attiec?b? uz "preces izmantošanu, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas" uz??m?jdarb?bas nol?k?, pret?ji ac?mredzamajam izvair?šanos no nodok?u maks?šanas riskam, k?ds past?v Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta pirmaj? teikum? paredz?taj?s situ?cij?s.

100. Attiec?b?, piem?ram, uz d?vanu virkni to progres?v? mantojuma nodok?u vai progres?vo z?mognodevu kontekst?, kas piem?rojami nekustama ?pašuma nodošanas gad?jum?, ir b?tiski ?emt v?r? visus dar?jumus attiec?gaj? laika period?, iev?rojot v?lmi apiet nodok?a progres?vo ietekmi, lielu dar?jumu sadalot vair?kos mazos dar?jumos. Ta?u PVN kontekst? š?da kumulat?va pieeja Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otraj? teikum? nav min?ta. T?pat t? padar?tu PVN noteikšanu atkar?gu no agr?kas vai v?l?kas noteikšanas, jo, piem?ram, PVN statuss d?vanai, kuras v?rt?ba ir zem?ka par noteikto sliekšni, v?l?k main?tos, ja sa??m?js sa?emtu citu d?vanu no t? paša nodok?u maks?t?ja, pace?ot divu d?vanu kop?jo v?rt?bu augst?k par šo sliekšni. Tas b?tu pretrun? idejai, ka ar PVN aplikams dar?jums ir j?v?rt? individu?li un PVN nevar main?t saska?? ar agr?kiem vai v?l?kiem notikumiem (50).

101. Manupr?t, nepast?v nek?ds risks saist?b? ar to, ka nodok?a maks?t?ji nodod d?vanas nepamatot? daudzum?, ja tie patieš?m r?kojas uz??m?jdarb?bas nol?k?. Visp?r?jie noteikumi un principi attiec?b? uz nodok?u kontroli, likuma ?aunpr?t?gu izmantošanu un izvair?šanos no nodok?u samaksas ir pietiekami, lai ar tiem nov?rstu m??in?jumus apiet pras?bu par to, ka no PVN tiek atbr?votas d?vanas ar "mazu v?rt?bu".

102. Kumulat?va sliekš?a burtiska piem?rošana noz?m?tu, ka nodok?a maks?t?jiem ir j?iegr?mato, kam vi?i pasniedz d?vanas. Manupr?t, tas p?rsniegtu Sestaj? PVN direkt?v? paredz?t?s pras?bas attiec?b? uz r??inu izrakst?šanu un gr?matved?bas uzskaiti (51). Turkl?t nodok?a maks?t?jiem tiktu uzlikts p?r?k liels slogs, ja tiem b?tu j?atceras personas, kur?m tie iedevuši kalend?rus, pildspalvas ar logo vai citas l?dz?gas d?vanas (52).

VII – Paraugu un mazas v?rt?bas d?vanu sa??m?ju k? nodok?a maks?t?ju statuss

103. Piektais un sestais jaut?jums attiecas uz faktu, ka Apvienotaj? Karalist? valsts ties?bu aktos atbr?vošana no PVN ir ierobežota, to ?aujot piem?rot tikai attiec?b? uz pirmo vien?bu, kas ir nodota k? paraugs, un ka Apvienot?s Karalistes ties?bu aktos ir paredz?ta v?rt?bas ierobežojuma attiec?b? uz "mazas v?rt?bas d?van?m" kumulat?va piem?rošana. Manis pied?v?t?s atbildes uz otro un ceturto jaut?jumu noz?m?, ka š?di valsts ties?bu aktos paredz?ti ierobežojumi attiec?b? uz Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otr? teikuma piem?rošanu ir aizliegti.

104. Šaj? sakar? no Tiesas judikat?ras izriet, ka pre?u pieg?de nenoz?m? ?pašuma ties?bu p?r?ju priv?to ties?bu izpratn?, bet attiecas uz jebk?du materi?l? ?pašuma nodošanu, kas dod ties?bas sa??m?jam ar to r?koties k? ?pašniekam (53). T?p?c paraugi un mazas v?rt?bas

d?vanas var tikt nodoti gan darbiniekiem, gan vi?u darba dev?jiem. Atbilstošie apst?k?i ?auj noteikt, kurš no vi?iem abiem ir sa??m?js, ?emot v?r?, ka saist?b? ar PVN juridiskais krit?rijs ir t?ds, ka personai attiec?b? uz preci ir re?las ties?bas, kas tai ?auj ar to r?koties k? ?pašniekam.

105. Daudzos gad?jumos šis krit?rijs par?da, ka paraugs vai d?vana ir iedota darba dev?jam. Piem?ram, darbinieki noteikti nav t?du paraugu sa??m?ji, kas ir iedoti nodok?a maks?t?jam, lai vi?š p?rbaud?tu vai izplat?tu preces. Otrk?rt, gr?matas v?rt?juma kopija, kas ir nos?t?ta kriti?im uz m?j?m, nep?rprotami ir paredz?ta vi?am person?gi, pat ja vi?š str?d? k?das av?zes lab?. T?pat mazas v?rt?bas d?vanas var iedot atseviš?iem darbiniekiem (piem?ram, kalend?rus, kas tiem tiek nos?t?ti individu?li) vai darba dev?jam (piem?ram, šokol?des kasti, kas ar uz??m?jdarb?bas klienta starpniec?bu tiek nos?t?ta uz maza uz??muma telp?m).

106. Sestais jaut?jums b?t?b? ir par to, vai sniegt?s atbildes main?tos, ja sa??m?js var?tu atskait?t priekšnodokli, kas ir j?maks?, nododot preces.

107. Komisija apgalvo, ka Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta interpret?cija nav atkar?ga no sa??m?ja statusa vai vi?a iesp?j?m atskait?t priekšnodokli. T?pat t? apgalvo, ka praks? var b?t t?, ka uz??mums, kas sa?em paraugus vai d?vanas, var atskait?t priekšnodokli. Ta?u, lai uz??mums to var?tu izdar?t, tam šis nodoklis ir j?samaks?, proti, dev?jam j?prasa, lai šis uz??mums samaks? PVN par paraugiem vai d?van?m.

108. Es atbalstu š?du lo?iku. Ta?u ir gr?ti saskat?t š? jaut?juma j?gu. Komisijas min?tais pie??mums, proti, iekas?t PVN no paraugiem vai mazas v?rt?bas d?van?m, š?iet visai t?lu no re?l?s uz??m?jdarb?bas.

VIII – Secin?jumi

109. ?emot v?r? iepriekš min?to, es pied?v?ju Tiesai uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t t?d?j?di, ka:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 5. panta 6. punkta otraj? teikum? min?t? “pre?u izmantošana, lai dotu paraugus” noz?m?:

- jebk?du pieg?di, ko veic nodok?a maks?t?js,
- veicin?t preces (kas ir prece PVN piem?rošanas nol?k?) p?rdošanu n?kotn?,
- ?aut esošam vai potenci?lam pirc?jam, pateicoties vi?a ?pašajam st?voklim, ietekm?t š?s preces atpaz?stam?bu tirg?,
- vienai vai vair?k?m t?das preces vien?b?m, kas ir š?s preces paraugi, kuriem piem?t visas b?tisk?s preces ?paš?bas attiec?b? uz kvalit?ti un raksturojumu, ?aut sa??m?jam, vi?a klientiem vai citiem, kas sa?em inform?ciju no sa??m?ja, nov?rt?t vai p?rbaud?t preces b?t?bu, ?paš?bas un kvalit?ti;

2) dal?bvalstis var noteikt naudas v?rt?bas sliekšni Sest?s direkt?vas 77/388 5. panta 6. punkta otraj? teikum? min?tajai “mazas v?rt?bas d?vanai”, ?emot v?r? visp?r?jo cenu un ien?kumu l?meni un citus ekonomiskos apst?k?us šaj? valst?, ar nosac?jumu, ka sliekšnis nav tik zems, ka 5. panta 6. punkts zaud? savu noz?mi vai nav piem?rojams, vai nav tik augsts, ka notiek atk?pšan?s no t?, ar ko ikdienas valod? tiek saprasta “maza v?rt?ba”, un ka tiek at?auti individu?li iz??mumi attiec?b? uz sliekšni t?dos apst?k?os, kurus pamato objekt?vi iemesli. Šaj? ties?bu norm? pre?u izmantošana, lai dotu mazas v?rt?bas d?vanas, noz?m? individu?las pieg?des, ko

veic nodokļa maksājums. Dalībvalstis iepriekš minēto slieksni nevar noteikt kumulatīvi vairāku mēdžu laikā, kas nodotas noteiktā laika posmā;

3) valsts tiesa ir tā, kurai ir jānosaka, kas ir nodoto preču saņēmējs Padomes Sestās direktīvas 77/388 5. panta 6. punkta otrā teikuma izpratnē, ņemot vērā visus konkrētās lietas apstākļus. Nosakot PVN režīmu šīs direktīvas 5. panta 6. punkta otrajā teikumā paredzētajai preču izmantošanai, nav nozīmes tam, vai nodoto preču saņēmējam ir vai nav tiesības atskaitīt priekšnodokli.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France, Paris, 2007 (2008. gada atkārtois izdevums), 65. lpp.; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W. W. Norton, Ņujorka – Londona, 1990 (2000. gada atkārtois izdevums), 3. lpp. (tulkojums angļu valodā). Ričards Hailands [Richard Hyland] secina, ka problēmas vairāku tiesību sistēmu attiecībā uz to, kādā veidā notiek dāvanu apmaiņa, apstiprina Mausa pieņēmumu, saskaņā ar kuru dāvanu apmaiņa ir sabiedrības uzbūves pamats. Skat. Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009, 114. lpp. Tādu etnogrāfi reti kritizē Mausa metodoloģiju (turpat, 14. lpp.).

3 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā PVN direktīva”), 2. pants.

4 – Šīet, ka Eiropas Savienības likumdevējs ir iedvesmojies no vecā aforisma “donatio non praesumitur” – attiecībā uz dāvinājumu ir juridiska prezumpcija. Par šo prezumpciju civiltiesību un paražu tiesību sistēmu skat. Kangas, U., *Lahja*, (“The Gift”), Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 1993, 56.–58. lpp.

5 – Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo teikumu. Tomēr ir svarīgi uzsvērt, ka kopš 1999. gada 27. aprīļa sprieduma lietā C/48/97 *Kuwait Petroleum (Recueil, I/2323. lpp.)* pirmais teikums var attiekties arī uz precēm, kas nodotas bez maksas uzņēmējdarbības nolūkos, ja attiecībā uz tām ir atskaitīts PVN priekšnodoklis.

6 – Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 17. panta 6. punktu nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms no izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, greznuma, vaļasprieku un izklaides izdevumiem.

7 – Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta otro teikumu.

8 – Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkts tagad ir Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), kas, sākot ar 2007. gada 1. janvāri, aizstāj Sesto PVN direktīvu, 16. pants (skat. atbilstības tabulu PVN direktīvas XII pielikumā). PVN direktīvas mērķis ir izklāstīt piemērojamos noteikumus skaidri un racionāli, saskaņā ar labākas tiesību aktu izstrādes principu (preambulas trešais apsvērums).

9 – 1992. gada 6. maija spriedums liet? C?20/91 *de Jong* (*Recueil*, I?2847. lpp.), iepriekš 5. zemspv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Kuwait Petroleum*, 2005. gada 20. janv?ra spriedums liet? C?412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (Kr?jums, I?743. lpp.), 2001. gada 8. marta spriedums liet? C?415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I?1831. lpp.), 2001. gada 17. maija spriedums apvienotaj?s liet?s C?322/99 un C?323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I?4049. lpp.).

10 – T? k? prejudici?lais jaut?jums šaj? liet? tika uzdots pirms L?guma par Eiropas Savien?bas darb?bu (OV 2008, C 115, 47. lpp.) sp?k? st?šan?s, vis? tekst? ir saglab?tas atsauces ar? uz Eiropas Kopienas dibin?šanas l?gumu (OV 2002, C 325, 33. lpp.).

11 – CDR ir parast? CD paveids. Tie tiek ierakst?ti *Virgin Record Label*, vienas no EMI ierakstu komp?nij?m, telp?s un, izmantojot t?s datorus.

12 – Noteikumi attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu ir min?ti Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 2. punkt?.

13 – Saska?? ar ESAO [Ekonomisk?s sadarb?bas un att?st?bas organiz?cijas] teikto dati, ko ieg?st iest?des, kas iekas? nodok?us no ien?kumiem, skaidri par?da, ka liel?kaj? da?? valstu PVN nodoklis, atkl?ti run?jot, uzliek visliel?ko nastu no visiem nodok?iem (2008. gada 22. janv?ra ESAO forums par nodok?u administr?šanu: Apakšgrupas – pakalpojumi nodok?u maks?t?jiem – informat?vs pazi?ojums, Programmas administrat?vo izdevumu, kas izriet no nodok?u likumdošanas, samazin?šanai noteikt?s valst?s, skat.

<http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf>). Kopš 2007. gada Eiropas Komisija ar “R?c?bas programmas administrat?v? sloga samazin?šanai Eiropas Savien?b?” starpniec?bu ir piev?rsusies administrat?vo izmaksu samazin?šanai 13 priorit?r?s nozar?s, tai skait? PVN nozar?. Attiec?b? uz p?r?jo inform?ciju un t?l?ku att?st?bu saist?b? ar šiem priekšlikumiem skat. noda?u “Lab?ka regul?šana” Uz??m?jdarb?bas un r?pniec?bas ?ener?ldirektor?ta m?jas lap? <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/>.

14 – Attiec?b? uz d?vanas defin?ciju daž?d?s ties?bu sist?m?s skat. iepriekš 2. zemspv?tras piez?m? min?to *Hyland* (127.–217. lpp.). P?c *Hyland* dom?m, d?vana k? sal?dzinošo ties?bu objekts ir defin?ta, ?emot v?r? t?s bezmaksas raksturu, subjekt?vo elementu (d?vin?šanas nol?ku), t?s nodošanu *inter vivos* un d?vanas priekšmetu k? elementu, kas to atš?ir no cit?m ties?bu nodošan?m bez maksas. Ir interesanti nor?d?t, ka, p?c *Hyland* dom?m (132. lpp.), d?vanas parasti tiek dotas no citas tirgus nozares, nevis no t?s, kur? darbojas attiec?g? persona, pat ja attiec?g? persona apsver jaut?jumu par uz??mumu apvien?bu d?van?m (233.–237. lpp.).

15 – K? jaun?ko judikat?ru šaj? zi?? skat. 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?111/05 *Aktiebolaget NN* (Kr?jums, I?2697. lpp., 32. punkts), 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?223/03 *University of Huddersfield* (Kr?jums, I?1751. lpp., 43. punkts) un 1990. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C?320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I?285. lpp., 7. un 8. punkts).

16 – Vair?ki spriedumi attiecas uz pre?u, kas s?kotn?ji tika nopirkta uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m: iepriekš 9. zemspv?tras piez?m? min?tie spriedumi liet? *Hotel Scandic*, 23. punkts; liet? *Bakcsi*, 45. punkts; apvienotaj?s liet?s *Fischer* un *Brandenstein*, 56. punkts, un liet? *de Jong*, 15. un 18. punkts. Atbalstot m?r?i nodrošin?t, ka gal?g? izmantošana tiek aplikta ar PVN, pirmais teikums tom?r ir vien?di piem?rojams ar? preces izmantošanai uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, ja ir ticis atskait?ts PVN priekšnodoklis: iepriekš 5. zemspv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Kuwait Petroleum*, 20.–22. punkts. Savos secin?jumos liet? *Kuwait Petroleum* ?ener?ladvok?ts Fenelijs [*Fennelly*] konstat?ja, ka Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta pie?emšanas v?sture r?da, ka š?s ties?bu normas m?r?is bija

nodrošināt, lai par precēm, par kurām nav samaksāts priekšnodoklis, tiek samaksāts nodoklis, ja tās vēlāk tiek nodotas bez maksas ar izmantošanu privātā vajadzībā mēģinot iemest dāvanu.

17 – Kā enerģētiskā Fenelija norādījis iepriekš 5. zemesvērtības piezīmi minētā sprieduma lietā *Kuwait Petroleum* secinājums, ar vārdu “savukārt” ir uzsvērtā atšķirība starp Sestās PVN direktīvas 5. panta 6. punkta pirmo un otro teikumu. Šis ir nozīmīgs novērojums, kaut arī šis vārds nav ietverts visās valodu versijās.

18 – Iepriekš 5. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Kuwait Petroleum*, 23. punkts. Skat. arī enerģētiskā Fenelija secinājumu spriedumam lietā *Kuwait Petroleum* 26. punktu.

19 – Tas tā ir, neraugoties uz faktu, ka dažos gadījumos paraugi var tikt patērēti. Attiecībā uz šo jautājuma dziļāku analīzi skat. tālāk 60.–70. punktu.

20 – Šis apsvēruma atspoguļo labi zināmu noteikumu, saskaņā ar kuru PVN nevar piemērot nevienai tādai summai, kas pārsniedz summu, kādu ir samaksājis gala patērētājs (1996. gada 24. oktobra spriedums lietā C-317/94 *Elida Gibbs, Recueil*, I-5339. lpp., 19. punkts).

21 – Skat. iepriekš 5. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Kuwait Petroleum*, 23. punkts, un enerģētiskā Fenelija secinājumu šajā lietā, 26. punkts.

22 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās Direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokli saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. pantā ir izklāstīta galvenā ideja, uz kuru ir balstīta PVN sistēma, proti, piemērot nodokli preču gala patērētājam.

23 – Skat. 1989. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties (Recueil)*, I-1737. lpp., 13. punkts) un 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-434/05 *Horizon College* (Krājums, I-4793. lpp., 16. punkts).

24 – 2004. gada 18. novembra spriedums lietā C-284/03 *Temco Europe* (Krājums, I-11237. lpp., 17. punkts), enerģētiskā Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumu šajā lietā 37. punkts.

25 – Sestās PVN direktīvas preambulas sešpadsmitais apsvēruma.

26 – Kā vienu no pārdotajiem spriedumiem šajā ziņā skat. 2008. gada 6. marta spriedumu lietā C-98/07 *Nordania Finans* un *BG Factoring* (Krājums, I-1281. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 – OV L 105, 1. lpp.

28 – Muitas nodokļu regulas 91. pants.

29 – Starptautiskās konvencijas komerciālu paraugu un reklāmas materiālu importēšanas atvieglošanai III pantā ir ietverta cita, līdzīga paraugu definīcija (<http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar?40539?56?eng.pdf>).

30 – Iepriekš 27. zemesvērtības piezīmi minētās Muitas nodokļu regulas 1. panta 1. punkts.

31 – Šīet, ka Apvienotā Karaliste šādas kategorijas saņēmēju uzskata par tiem, kas noteiktos gadījumos ir atbrīvoti no nodokļa samaksas. Kā tika apgalvots tiesas sēdē, Viņas Augstības lenkumu un muitas dienesta vadlīnijas, šīet, izslēdz i) paraugus, kas ir nodoti, lai pārbaudītu nodrošināto kvalitāti, un ii) paraugus, kas ir nodoti mazumtirdzniecībai, lai viņi tos izplatītu patērētājiem, no vispārējā noteikuma, kas ierobežo paraugu, kas var tikt izsniegti vienam

mazumtirgot?jam, skaitu (skat. <http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2>).

32 – Attiec?b? uz Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punkta otraj? teikum? min?to izmantošanu nav svar?gi, vai parauga došanai ir pret?ja ietekme no rekl?mas viedok?a, k? tas var b?t gad?jum?, ja parauga sa??m?js precī nov?rt? negat?vi.

33 – Piem?ram, paraugu precei, kas v?l netiek ražota, var ražot uz??mums, kas nav nodok?a maks?t?js, kurš v?las laist šo precī tirg? un t?p?c izplata t?s paraugus kvalit?tes izv?rt?šanas nol?kos.

34 – P?c *EMI* dom?m, šis ir parauga j?dziena b?tisks elements.

35 – Piem?r?, kur? tirgot?js dod bezmaksas d?vanas simtajam pirc?jam, m?s, protams, run?jam dr?z?k par d?van?m nek? paraugiem, kas tiek izmantoti uz??m?jdarb?bas veicin?šanai. D?vanu gad?jum? m?r?is ir plaš?ks par vienk?ršu attiec?go pre?u, kas tiek dotas k? d?vanas, p?rdošanas veicin?šanu n?kotn?. D?vanu gad?jum? m?r?is ir celt visp?r?jo reput?ciju, lai veicin?tu visu š? uz??muma pre?u p?rdošanu n?kotn?.

36 – Piem?ram, ve?as pulvera paci?ai, kas ir iedota k? paraugs, ir j?b?t pietiekami lielai, lai to var?tu izmantot ve?as maš?n?. Ar kruas?nu k? paraugu var neb?t pietiekami, lai reklam?tu maiznieka preces, t?p?c ka, iesp?jams, b?tu j?ap?d viss kruas?ns, lai var?tu to raksturot.

37 – Lai nov?rstu p?rpratumus, atš?ir?ba starp pat?ri?u un profesion?lo darb?bu nenož?m?, ka preces var pirkt profesion?l?m vajadz?b?m, nemaks?jot PVN priekšnodokli. Tom?r tikt?l, cik?l tas tiek veikts nodok?a maks?t?ja darb?bas ietvaros, š?ds PVN priekšnodoklis ir atskait?ms.

38 – K? Tiesa ir atzinusi tiešo nodok?u piem?rošanas kontekst?, dal?bvalsts nevar r?koties, pamatojoties uz visp?r?gu pie??mumu par izvair?šanas no nodok?u samaksas. Skat. 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C?451/05 *ELISA* (Kr?jums, I?8251. lpp., 91. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Manupr?t, t? tas ir ar? PVN piem?rošanas kontekst?.

39 – Skat. šo secin?jumu 10. punktu.

40 – Kangs [*Kangas*] (min?ts iepriekš 4. zemsp?tras piez?m?, VII. lpp., un 31.–59. lpp.), pieminot iev?rojamo v?cu ties?bu zin?tnieku Fr?drihu Karlu fon Savi?? [*Friedrich Carl von Savigny*], uzsver, ka neraugoties uz t?s vienk?rš?bu, d?vana ir sarežž?ts ties?bu instruments.

41 – 1994. gada 2. j?nija spriedums liet? C?33/93 (*Recueil*, I?2329. lpp.).

42 – ?ener?ladvok?ta secin?jumi liet? *Empire Stores*, turpat, 19. punkts.

43 – Saska?? ar Sest?s PVN direkt?vas 17. panta 6. punktu nav at?auts atskait?t priekšnodokli, savuk?rt saska?? ar Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 6. punktu saist?b? ar priekšnodokli veiktais atskait?jums tiek kompens?ts ar PVN nodok?a samaksu, pamatojoties uz pieg?di pašam sev.

44 – Iepriekš 5. zemsp?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Kuwait Petroleum*, 23. punkts; ?ener?ladvok?ta Fenelija secin?jumi šaj? liet?, 26. punkts.

45 – Jaut?jums Nr. 617/89, kuru Eiropas Parlament? Komisijai uzdeva F. Hermans [*F. Herman*] (OV 1990, C 39, 24. lpp.). Kaut ar? šis jaut?jums tika uzdots 1990. gad?, tas sniedz noder?gu inform?ciju par situ?ciju cit?s dal?bvalst?s.

46 – Skat. Kallio, M. u.c., *Arvonlisäverotus 2009*, Edita Helsinki, 2009, 512. lpp.

47 – Somijas Augstākās administratīvās tiesas 2006. gada 3. oktobra nolikums, *Korkein hallinto-oikeus 2006:70*.

48 – Iepriekš 45. zemsvētras piezīmi minētais Komisijai uzdotais jautājums.

49 – 2008. gada 17. jūlija spriedums lietā C-132/06 Komisija/Irālija (Krājums, I-5457. lpp., 46. punkts), 2008. gada 10. jūlija spriedums lietā C-25/07 *Sosnowska* (Krājums, I-5129. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra); skat. arī Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktu un 27. panta 1. punktu.

50 – 2006. gada 12. janvāra spriedums apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp., 47. punkts).

51 – Sestās PVN direktīvas 22. pants.

52 – Otrkārt, var prasīt, lai nodokļu maksātājs iegrāmto ar uzņēmuma pārstāvšanu saistīto izklaides dāvanu saņēmējus un citas dāvanas ar augstāku vērtību, lai izvairītos no tā, ka viena un tā pati dāvana noteiktam saņēmējam tiek iedota divreiz.

53 – Skat. šo secinājumu 24. punktu un 15. zemsvētras piezīmi.