OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO NILA JÄÄSKINENA przedstawiona w dniu 15 kwietnia 2010 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. Opracowanie „Essai sur le don" po raz pierwszy opublikowane w 1925 r. przez Marcela Maussa, znanego francuskiego antropologa, miało na celu wykazanie, że w społecznościach archaicznych wymiany i umowy odbywają się w formie prezentów. Teoretycznie mają one charakter dobrowolny, jednakże w rzeczywistości są przekazywane i odwzajemniane obligatoryjnie[2].

2. Skoro natura ludzka nie uległa zmianie, nie powinno budzić zdziwienia, że prawodawstwo Unii Europejskiej, które definiuje podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT") jako ogólny podatek konsumpcyjny od wszystkich transakcji stanowiących odpłatne dostawy towarów lub świadczenie usług[3], nie uwzględniło transakcji nieodpłatnych według ich wartości nominalnej[4]. Jak widać, w większości przypadków transakcje nieodpłatne podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT poprzez zastosowanie przepisów o dostawie na swoją rzecz[5]. Jeśli chodzi o prezenty w kontekście przedstawicielstwa i wydatków reprezentacyjnych, ten sam skutek osiągnięty zostaje poprzez wyłączenie nabycia tych towarów z reguł dotyczących odliczenia[6].

3. Niemniej jednak zastosowanie polegające na przekazywaniu próbek lub towarów

1 — Język oryginału: angielski.

2 — M. Mauss, *Essai sur le don*, Preses universitaries de France Paris 2007 (wznowienie 2008 r.) s. 65; M. Mauss, *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W. Norton, New York–London 1990 (wznowienie 2000 r.), s. 3 (tłumaczenie angielskie). Richard Hyland dochodzi do wniosku, że trudności wielu systemów prawnych dotyczące traktowania wymiany prezentów wydają się potwierdzać hipotezę M. Maussa, zgodnie z którą wymiana prezentów stanowi podwaliny społeczności ludzkich. Zobacz R. Hyland, *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press 2009 r. s. 114. Niemniej jednak etnografowie znaleźli wiele przesłanek krytyki metodologii M. Maussa (ibidem, s. 14).

3 — Artykuł 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

4 — Prawodawstwo Unii Europejskiej wydaje się zainspirowane starą maksymą „donatio non praesumitur " – istnieje domniemanie prawne przemawiające przeciwko darowiznom. Zobacz w przedmiocie tego domniemania na gruncie prawa cywilnego oraz jurysdykcji common law: U. Kangas, *Lahja* (Prezent), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki 1993, s. 56–58.

5 — Na mocy art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy. Jednakże istotne jest podkreślenie, że po wyroku z dnia 27 kwietnia 1999 r. w sprawie C-48/97 Kuwait Petrolium, Rec. s. I-2323 zdanie pierwsze może obejmować również nieodpłatne rozporządzanie dla celów handlowych, w przypadku gdy naliczony podatek VAT został odliczony od towarów, których pozbyto się nieodpłatnie.

6 — Na mocy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie są dozwolone żadne odliczenia od wydatków niezwiązanych ściśle z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

stanowiących prezenty o małej wartości jest zwolnione z podatku VAT [7]. Mając na uwadze korzystne traktowanie pod względem podatkowym takiego przekazywania, podatnicy mają istotny interes ekonomiczny w znajomości dokładnego zakresu tych pojęć. Ich pozorna prostota okazuje się iluzoryczna przy zastosowaniu w złożonym kontekście rozprowadzania towarów objętych prawem autorskim, tak jak ma to miejsce w niniejszej sprawie.

4. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który został złożony przez London VAT and Duties Tribunal (Zjednoczone Królestwo), dotyczy wykładni art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, wyłączającego przekazywanie próbek towarów i prezentów o małej wartości z opodatkowania podatkiem VAT [8]. Choć zdanie pierwsze art. 5 ust. 6 było kilkakrotnie przedmiotem rozważań przed Trybunałem Sprawiedliwości [9] po raz pierwszy do Trybunału zwrócono się o dokonanie wykładni zdania drugiego tego przepisu.

7 — Na mocy art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy.

8 — Artykuł 5 ust. 6 szóstej dyrektywy stanowi obecnie art. 16 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s.1, zwanej dalej „dyrektywą VAT"), która zastępuje szóstą dyrektywę ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. (zobacz tabela korelacji w załączniku XII dyrektywy VAT). Celem dyrektywy VAT jest jasne i racjonalne przedstawienie przepisów spójne z zasadą lepszego stanowienia prawa (motyw 3 preambuły).

9 — Wyrok z dnia 6 maja 1992 r. w sprawie C-20/91 de Jong, Rec. s. I-2847; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Kuwait Petroleum; wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec.s. I-831; z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Zb.Orz. s. I-4049.

II – Kontekst prawny

A — *Prawo Unii Europejskiej* [10]

5. Artykuł 5 ust. 6 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo, bardziej ogólnie, użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegały w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika".

10 — Z uwagi na to, że wniosek w niniejszej sprawie złożono przed wejściem w życie traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) (Dz.U. 2008, C 115, s. 47), w tekście zachowano odwołania do traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz.U. 2002, C 325, s. 33).

B — *Prawo krajowe*

6. Właściwe przepisy krajowe zawarte są w art 5 ust. 1 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej) oraz § 5 ust. 1, 2, 2ZA, i 3 załącznika nr 4 do tej ustawy, wielokrotnie zmienianej w okresie, którego dotyczy sprawa (od roku 1987 do dnia dzisiejszego).

7. W skrócie, w obecnej wersji ustawy przekazanie lub zbycie przez podatnika, odpłatnie lub w inny sposób, towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa traktuje się jako dostawę. Wyjątek dotyczy prezentów handlowych oraz udostępniania próbek. Jeśli chodzi o prezenty handlowe, ich wartość na rzecz tej samej osoby nie może przekraczać 50 GBP rocznie jako kosztów po stronie darczyńcy. Jeśli chodzi o próbki, jedynie pierwsza próbka zostaje zwolniona w przypadku przekazania na rzecz tej samej osoby kilku identycznych próbek. Przed czerwcem 1993 r. zwolnienie to znajdowało zastosowanie wyłącznie do próbek przemysłowych przedstawionych w formie zwykle niedostępnej w powszechnej sprzedaży.

III — Okoliczności faktyczne oraz pytania przedłożone Trybunałowi

8. EMI Group Limited (zwana dalej „EMI"), firma zajmująca się publikowaniem utworów muzycznych oraz produkcją i sprzedażą nagrań muzycznych, rozpowszechnia nieodpłatne kopie utworów muzycznych zarejestrowanych na płytach winylowych, kasetach magnetofonowych oraz na płytach kompaktowych różnym osobom w celu promowania ostatnio nagranych utworów muzycznych. Zdaniem EMI takie rozpowszechnianie jest niezbędne dla firmy EMI, gdyż umożliwia jej dokonanie oceny jakości handlowej nagrania oraz jego opłacalności rynkowej.

9. W ramach takiej strategii promocyjnej płyty kompaktowe są rozprowadzane wśród osób, które mogą wpłynąć na zachowanie klientów (takim jak osoby pracujące w prasie, stacjach radiowych, programach telewizyjnych, agencjach reklamowych, salonach muzycznych i w kinach) oraz wśród osób promujących muzykę, które określane są jako „pluggers", rozprowadzających płyty kompaktowe wśród swoich własnych osób kontaktowych. EMI zatrudnia zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych „pluggers", którzy posiadają szczególną wiedzę specjalistyczną lub wykazali się szczególnymi osiągnięciami w zakresie promowania nagrań.

10. W tych celach EMI dostarcza nagrane utwory muzyczne w różnych formach: nagry walna płyta kompaktówa „z zabezpieczeniem" [11], na której znajduje się nazwa odbiorcy,

11 — Nagrywalne płyty kompaktowe z zabezpieczeniem stanowią odmianę tradycyjnych płyt kompaktowych. Nagrywane są przez producenta fonogramów EMI Virgin Record Label w swoich biurach na własnych komputerach.

umożliwiająca prześledzenie do kogo trafiły wszelkie kopie, nagrywalna płyta kompaktowa bez zabezpieczenia umieszczona w białym tekturowym etui, „demonstracyjna płyta kompaktowa" umieszczona w tekturowym etui zawierająca tę samą ścieżkę dźwiękową, co gotowy album, lub „gotowy wyrób" – płyta kompaktowa w końcowej formie dostępna w sprzedaży publicznej. Znajduje się na niej nalepka z napisem: „egzemplarz promocyjny nieprzeznaczony do sprzedaży"; inne napisy stanowią, że prawo własności przysługuje Virgin Records Limited – producentowi fonograficznemu, który jest spółką zależną od EMI. Należy odnotować, że „gotowy wyrób" jest dostarczany artystom, menadżerom artystów, wydawcom, agentom oraz innym osobom kontaktowym w świecie mediów, którzy zdaniem EMI powinni go otrzymać.

11. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym około 90 % promocyjnych płyt kompaktowych jest przekazywanych oznaczonym osobom. Z akt sprawy wynika, że nagrania mogą być również przekazywane indywidualnie więcej niż jednej osobie zatrudnionej w tej samej organizacji. Kiedy ma się ukazać singiel rozpowszechnianych jest około 2500 nieodpłatnych kopii oraz w przybliżeniu 3000–3750 w wypadku albumów. Jeden „plugger" może otrzymać do 600 płyt kompaktowych dla celów dystrybucji promocyjnej. Dla uzyskania właściwej perspektywy warto dodać, że zdaniem EMI płyta kompaktowa osiągająca najlepsze wyniki sprzedaży może sprzedać się w milionach egzemplarzy.

12. Od kwietnia 1987 r. do początku 2003 r. EMI rozliczała się z podatku VAT od nagrań przekazywanych w okolicznościach opisanych powyżej. Przyjmując pogląd, że ustawodawstwo krajowe jest niezgodne z art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy oraz że w wyniku tego podatek VAT nie był należny, EMI złożyła do Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs wniosek o zwrot nadpłaconych sum z tytułu podatku VAT od tych nagrań. Z uwagi na to, że Commissioners wydali decyzję odmawiającą zwrotu podatku, EMI wniosła skargę do sądu krajowego.

13. Od lipca 2003 r. EMI zaprzestała deklarować podatek VAT od dostaw nieodpłatnych płyt kompaktowych. Commissioners wydali wobec tej firmy decyzję ustalającą wysokość podatku, obejmującą okres od lipca 2003 r. do grudnia 2004 r., od której EMI odwołała się do sądu krajowego.

14. W powyższych okolicznościach sąd krajowy zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie wyroku w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

„a) W jaki sposób należy interpretować art. 5 ust. 6 zdanie ostatnie szóstej dyrektywy w odniesieniu do okoliczności niniejszej sprawy?

b) W szczególności jakie są istotne cechy charakterystyczne »próbki« w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie ostatnie szóstej dyrektywy?

c) Czy państwu członkowskiemu wolno ograniczyć wykładnię pojęcia »próbka« zawartego w art. 5 ust. 6 zdanie ostatnie szóstej dyrektywy do:

i) próbki przemysłowej w formie zwykle niedostępnej w sprzedaży publicznej, przekazywanej rzeczywistemu lub potencjalnemu klientowi przedsiębiorstwa (do roku 1993),

ii) tylko jednej albo tylko pierwszej z szeregu próbek przekazanych przez tę samą osobę temu samemu odbiorcy, jeżeli próbki te są identyczne albo nie różnią się w sposób istotny pomiędzy sobą (po roku 1993)?

d) Czy państwu członkowskiemu wolno ograniczyć wykładnię pojęcia »prezenty o małej wartości« zawartego w art. 5 ust. 6 zdanie ostatnie szóstej dyrektywy w taki sposób, aby wyłączyć spod zakresu tego pojęcia:

i) prezent w postaci towarów stanowiących część serii prezentów lub następujących po sobie prezentów przekazywanych okresowo na rzecz tej samej osoby (do października 2003 r.),

ii) wszelkie prezenty handlowe przekazywane na rzecz tej samej osoby w dowolnym dwunastomiesięcznym okresie, jeżeli łączna wartość prezentów przekracza 50 GBP (od października 2003 r.)?

e) W wypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie c) pkt ii) powyżej albo na jakąkolwiek część pytania d) powyżej, czy w sytuacji gdy podatnik przekazuje podobne lub identyczne prezenty w postaci nagrań muzycznych dwóm lub więcej osobom z powodu osobistych właściwości tych osób polegających na tym, iż mogą one mieć wpływ na popularność danego artysty, państwo członkowskie może traktować te przedmioty jako przekazane tej samej osobie tylko dlatego, że osoby te są zatrudnione przez ten sam podmiot?

f) Czy odpowiedzi na pytania a–e) powyżej byłyby inne, gdyby odbiorca był podatnikiem (lub był zatrudniony przez podatnika), który mógłby odliczyć naliczony

podatek podlegający zapłacie z tytułu dostawy towarów stanowiących próbkę?”.

IV — Uwagi wstępne

15. Sąd krajowy przedłożył szereg pytań, które pogrupować można w trzy pytania o szerszym zakresie: i) jakie jest znaczenie „przekazywania próbek towarów” (pytania b) i c); ii) jakie jest znaczenie „przekazywania prezentów o małej wartości” (pytanie d); iii) czy status odbiorców prezentów lub próbek ma wpływ na wykładnię zdania drugiego art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy [pytania e) i f)]. Pytanie a) ma charakter ogólny i odpowiedź na nie zostanie zawarta w niniejszej części, jak również w ramach analizy pytań b), c) i d).

16. Pomimo szczegółowego charakteru pytań przedłożonych przez sąd krajowy zadaniem Trybunału w ramach niniejszego postępowania w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dokonanie wykładni art. 5 ust. 6 zdanie drugie, a nie zastosowanie go do stosunkowo nietypowych okoliczności przypadku EMI.

A — *Szczególny charakter sprawy*

17. Płyty kompaktowe stanowią materialny nośnik rzeczywistego produktu firmy fonograficznej, czyli nagrania, umożliwiający wprowadzenie go na rynek. W niektórych przypadkach dla celów marketingowych wykorzystywane są pewne inne nośniki nagrania trwałego, takie jak MiniDiscs, kasety lub płyty winylowe. Ponadto nagrania mogą być rozpowszechniane elektronicznie przez Internet. Oprócz nowoczesnych form rozpowszechniania takich jak rozpowszechnianie w sieci posiadanie nagrania na niektórych nośnikach wspomnianych powyżej umożliwia korzystanie z nich wielokrotnie, praktycznie bez ograniczeń.

18. Należy również zauważyć, że poza potencjalnymi licencjami lub przekazywaniem praw autorskich do muzyki lub słów, które mogły zostać nabyte od prawowitych posiadaczy praw, firmie fonograficznej przysługuje ochrona niematerialnych praw własności do nagrań wynikających z przysługujących jej jako producentowi fonograficznemu „praw pokrewnych” związanych z prawem autorskim. Oznacza to, że dochód z nagrań nie pochodzi wyłącznie ze sprzedaży płyt kompaktowych, ale również z innych źródeł takich jak opłaty licencyjne uiszczane przykładowo przez instytucje nadawcze za pośrednictwem odpowiednich organizacji zbiorowego zarządu.

19. Wspomniane cechy charakterystyczne działalności firmy fonograficznej mogą tłumaczyć szczególne cechy strategii promocyjnej EMI – stosunkowo liberalną politykę dotyczącą rozprowadzania darmowych egzemplarzy płyt kompaktowych z jednej strony i praktykę przekazywania ich, z małymi wyjątkami, jedynie oznaczonym odbiorcom z drugiej strony.

20. Niemniej jednak należy mieć na uwadze, że wykładnia nadana przez Trybunał art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy w niniejszym postępowaniu w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym znajdować będzie zastosowanie w całej Unii Europejskiej w stosunku do wielu różnych typów podatników. Musimy mieć na względzie ten szerszy kontekst, zdając sobie jednocześnie sprawę ze szczególnych okoliczności właściwych dla przypadku EMI oraz innych przedsiębiorców zajmujących się prawami własności intelektualnej.

21. Ponadto niniejsza sprawa odnosi się wyłącznie do nieodpłatnego przekazywania towarów, gdyż w chwili rozpoczęcia postępowania nieodpłatne egzemplarze nagrań muzycznych były przekazywane głównie w formacie kompaktowym. Obecnie ścieżki dźwiękowe są często rozprowadzane przez Internet, a zatem w przyszłości mogłoby nasunąć się pytanie, czy rozprowadzanie takie oznaczałoby świadczenie usług i jakie mogłyby być ewentualne konsekwencje z tym związane [12]. Jednakże analiza taka nie mieści się w zakresie niniejszej sprawy.

22. Przy dokonywaniu analizy niniejszej sprawy istotne jest również uwzględnienie, że wykładnia nadana przepisom szóstej dyrektywy musi mieć charakter praktyczny, biorąc pod uwagę charakter podatku VAT jako podatku pośredniego pobieranego przede wszystkim przez samych podatników w ramach prowadzenia codziennej działalności gospodarczej. Idealną sytuacją byłoby, gdyby reżim podatku VAT odnośnie do transakcji należącej do zakresu zwykłej, uzasadnionej handlowo działalności podatnika nie budził na pierwszy rzut oka wątpliwości i nie powodował potrzeby dokonywania szczegółowych analiz lub ponoszenia dodatkowego ciężaru administracyjnego takiego jak prowadzenie księgowości wykraczające poza zwykłe wymogi związane z wystawianiem faktur i prowadzeniem odpowiedniej rachunkowości [13].

12 — Odpowiedni przepis dotyczący usług znaleźć można w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

13 — Zdaniem OECD dane zebrane przez organy podatkowe wyraźnie wykazały, że podatek VAT nakłada bezwzględnie największy ciężar w większości krajów. [OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries (Forum OECD poświęcone administracji podatkowej: nota informacyjna dotycząca podgrupy ds. usług podatników, programy mające na celu obniżenie ciężaru administracyjnego w związku z przepisami regulującymi opodatkowanie w wybranych krajach), 22 stycznia 2008 r., zobacz http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf] Od 2007 r. Komisja Europejska skupiała się na zmniejszeniu ciężaru administracyjnego w trzynastu obszarach priorytetowych w tym podatku VAT poprzez „Program działania na rzecz zmniejszenia ciężarów administracyjnych w UE". W celu uzyskania dalszych informacji oraz postępów w zakresie tych propozycji zob. rozdział „Better Regulation" (Lepsze stanowienie prawa) strona internetowa Dyrekcji Generalnej ds. Przedsiębiorstwa i Przemysłu http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative burdens/.

B — *Związek pomiędzy próbkami a prezentami*

23. Próbka nie musi stanowić prezentu w rozumieniu prawa prywatnego, nawet jeśli w większości przypadków tak będzie, gdyż podatnik przekazujący próbkę zazwyczaj ma zamiar przenieść na odbiorcę pełną własność próbki nieodpłatnie [14]. Jednakże w niektórych przypadkach – tak jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – podatnik może zachować prawo własności przedmiotów przekazanych jako próbki i w ten sposób zapewnić zgodnie z prawem formalne związanie odbiorcy warunkami i ograniczeniami dotyczącymi korzystania z nich oraz dalszego rozporządzania nimi. Z drugiej strony przekazywanie prezentów wiąże się z tym, że odbiorcy nabywają pełne prawo własności towarów i w wielu systemach prawnych zdolność przekazującego do wprowadzenia warunków ograniczających kompetencje odbiorców w zakresie swobodnego rozporządzania przedmiotem otrzymanym tytułem prezentu może być ograniczona lub zupełnie wyłączona.

24. Niemniej jednak nie sądzę, by potencjalna różnica pomiędzy próbkami a prezentami, która wystąpić może w poszczególnych sprawach, była na gruncie prawa prywatnego istotna dla celów podatku VAT z uwagi na to, że „dostawa towarów" nie dotyczy przenoszenia własności w rozumieniu prawa prywatnego, ale obejmuje przekazywanie dóbr materialnych, co umocowuje odbiorcę do rozporządzania nimi jak właściciel [15].

25. Co więcej, występuje nałożenie się dwóch pojęć w tym sensie, że próbki są zazwyczaj przekazywane jako prezenty, to znaczy bez zastrzeżenia, że prawo własności pozostaje przy podatniku rozporządzającym prezentem. Z drugiej strony w większości przypadków prezentów, o których mowa w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, nie można uznać za próbki, gdyż nie są przekazywane w tym celu i nie posiadają niezbędnych cech próbki. Zatem możemy niekiedy posiadać próbki, które nie są prezentami, prezenty, które nie są próbkami (w większości przypadków), lub próbki, które są również prezentami (w wielu przypadkach).

26. Zatem nawet jeśli okoliczność, że nie wszystkie próbki stanowią prezenty, pozbawia ważności twierdzenie, że wszystkie próbki o małej wartości stanowią automatycznie prezenty o małej wartości, nie sądzę, by miało to jakiekolwiek znaczenie dla stosowania

14 — W celu uzyskania definicji prezentu w różnych systemach prawnych zob. Hylant ww. w przypisie 2 (s. 127–217). Jego zdaniem prezent jako przedmiot prawa porównawczego definiowany jest przez nieodpłatność, element subiektywny (zamiar obdarowania), jego charakter rozporządzenia inter vivos oraz przedmiot prezentu jako czynnik, który oddziela go od nieodpłatnego przenoszenia praw. Interesujące jest odnotowanie, że zdaniem Hylanda (s. 132) prezenty są zazwyczaj wręczane poza omawianym rynkiem, nawet jeśli omawia również zagadnienie darowizn dokonywanych przez stowarzyszenia handlowe (s. 233–237).

15 — Zobacz najnowsze wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. s. I-285, pkt 7, 8; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I-1751, pkt 43; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 32.

art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy. Przepis ten obejmuje wszystkie próbki bez względu na to, czy zostały one formalnie przekazane odbiorcy, oraz wszystkie prezenty o małej wartości bez względu na to, czy mogą być jednocześnie uznawane za próbki.

28. Niemniej jednak art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy ma charakter odrębny zgodnie z jego brzmieniem [17]. Dokumentacja przygotowawcza wykazuje, że ideą przyświecającą zdaniu drugiemu jest to, aby próbek i prezentów o małej wartości nie uznawać, wbrew zasadzie ogólnej, za transakcje podlegające opodatkowaniu [18].

C — Cele art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy

29. W świetle powyższych ustaleń cel, jakim jest zapewnienie, by towary, od których odliczany jest naliczony podatek VAT, nie uniknęły opodatkowania podatkiem VAT, nie może być identyczny w przypadku art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, ponieważ pozbawiłoby to znaczenia wyjątku obejmującego „przekazywanie próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości".

27. Trybunał wielokrotnie rozpatrywał cele art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy i orzekał, że celem powyższego przepisu jest zapewnienie równego traktowania różnych konsumentów końcowych określonych towarów poprzez zapewnienie, aby konsumpcja końcowa podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, w sytuacji gdy podatek naliczony podlegał odliczeniu [16].

30. Moim zdaniem celem zdania drugiego musi być odzwierciedlenie rzeczywistości handlowej, w której próbki i prezenty o małej wartości mogą być niezbędne dla promowania firmy i jej produktów. Nie może być innej przyczyny, dla której ustawodawca dążyłby do wyłączenia ich z zakresu podstawowej zasady opodatkowania podatkiem VAT, zgodnie z którą konsumpcja towarów przez konsumentów końcowych podlega opodatkowaniu. Jeśli chodzi o próbki, ich podstawowym celem nie jest zaspokojenie potrzeb konsumenta końcowego, ale doprowadzenie do wzrostu

16 — Znaczna część orzecznictwa dotyczy prywatnego korzystania z towarów pierwotnie nabytych dla celów handlowych: ww. w przypisie 9 wyroki: w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 23, Bakcsi, pkt 45, Fischer i Brandenstein, pkt 56, de Jong, pkt 15–18. W celu zapewnienia, by korzystanie końcowe podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, zdanie pierwsze jednakże znajduje również zastosowanie do rozporządzania dla celów handlowych, w przypadku gdy został odliczony podatek VAT: ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Kuwait Petroleum, pkt 20–22. Rzecznik generalny N. Fennelly w wyroku w sprawie Kuwait Petroleum zauważył, że droga legislacyjna art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy VAT wykazuje, że celem tego przepisu było zapewnienie, by w przypadku towarów, od których nie zapłacono naliczonego podatku VAT, nie można było uniknąć odprowadzenia podatku, jeżeli następnie zostaną one nieodpłatnie zbyte z przyczyn innych niż na użytek prywatny.

17 — Jak zauważył rzecznik generalny N. Fennelly w wydanej przez niego opinii w sprawie Kuwait Petroleum ww. w przypisie 5, słowo „jednakże" podkreśla różnicę pomiędzy zdaniem pierwszym a drugim art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy VAT. Jest to przydatna uwaga, nawet jeśli nie wszystkie wersje językowe zawierają to słowo.

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Kuwait Petroleum, pkt 23. Zobacz również opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w tej samej sprawie, pkt 26.

ilości transakcji dokonywanych przez danego podatnika [19]. Jeśli chodzi o „przekazywanie towarów stanowiących prezenty o małej wartości" dla celów związanych z prowadzoną działalnością, ustawodawca postanowił w sposób świadomy tolerować sytuację, w której wchodzą one w zakres konsumpcji końcowej bez rozliczania się z podatku VAT.

31. Przekazywanie, o którym mowa w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, musi mieć miejsce dla celów związanych z prowadzoną działalnością. W związku z tym nie widzę żadnego niebezpieczeństwa braku opodatkowania konsumpcji końcowej przejawiającego się ewentualnym rozpoczęciem bezpłatnego wydawania towarów przez podatników w formie próbek i prezentów osobom nieposiadającym z nimi szczególnego związku w zakresie prowadzenia działalności. Można przyjąć, że takie nieodpłatne transakcje dla celów związanych z prowadzoną działalnością mają miejsce wyłącznie, gdy jest to uzasadnione ważnymi względami promocyjnymi lub marketingowymi.

32. W związku z powyższym w kontekście art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy nie dostrzegam poważnego ryzyka uchylania się od płacenia podatku VAT, w przeciwieństwie do zdania pierwszego, które dotyczy oczywistego problemu niejasności co do rozdziału pomiędzy towarami nabytymi dla celów handlowych a towarami nabytymi na użytek prywatny. W kontekście zdania pierwszego istnieją poważne bodźce gospodarcze zarówno dotyczące osób fizycznych, które same również są podatnikami, jak i podmiotów, które mogłyby wykorzystać zaistniałe niejasności.

D — *Kontekst*

33. Jeśli chodzi o kontekst, to wydaje się, że EMI oraz Zjednoczone Królestwo nie są zgodne co do miejsca art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy w systemie podatku VAT.

34. EMI podnosi, że zdanie drugie potwierdza zasadę ogólną, zgodnie z którą aby mógł zaistnieć podatek VAT, niezbędne jest wynagrodzenie [20], natomiast Zjednoczone Królestwo podnosi, że zdanie drugie stanowi wyjątek od zasady ogólnej zawartej w zdaniu pierwszym, zgodnie z którą podatek VAT stosowany jest w sposób neutralny podatkowo. Jego zdaniem, jak wynika to z okoliczności, że Zjednoczone Królestwo powołuje się na pkt 27 opinii rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie Kuwait Petroleum, w przypadku odliczenia naliczonego podatku VAT podatek należny również musi stać się wymagalny. Zatem skoro zdanie drugie

19 — Ma to miejsce bez względu na okoliczność, że w niektórych przypadkach próbki mogą ulec konsumpcji. W celu rozwinięcia dyskusji zobacz pkt 60–70 poniżej.

20 — Aspekt ten odzwierciedla powszechnie znana reguła, zgodnie z którą podatek VAT nie powinien być pobierany od kwoty większej niż uiszczona przez konsumenta końcowego (wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec.s. I-5339, pkt 19).

nie odpowiada temu wywodowi logicznemu, należy je postrzegać jako wyjątek od zasady ogólnej.

35. Obie strony w pewnym sensie mają rację. Problem stanowi to, że strony za punkt wyjścia przyjmują dwie różne zasady ogólne: EMI jako „zasadę ogólną" przyjmuje odpłatność, natomiast Zjednoczone Królestwo za „zasadę ogólną" przyjmuje pojęcie opodatkowania korzystania końcowego.

36. Moim zdaniem sposób odczytywania zdania drugiego przez Zjednoczone Królestwo lepiej odpowiada orzecznictwu Trybunału w przedmiocie wykładni art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy.

37. Jak wynika z celów art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy przedstawionych w pkt 27–32 powyżej, celem opodatkowania bezpłatnego przekazywania towarów jest zapewnienie neutralności systemu podatku VAT, tak by towary, od których odliczono naliczony podatek VAT, podlegały podatkowi należnemu. Jako takie wyłączenie „przekazywania próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości" należy postrzegać jako wyjątek od tej reguły, skoro naliczony podatek VAT podlega odliczeniu pomimo zrzeczenia się odpowiadającego mu podatku należnego.

38. W istocie Trybunał, przychylając się do zdania rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w wyroku w sprawie Kuwait Petroleum, orzekł, że dokumentacja z prac przygotowawczych do szóstej dyrektywy wykazuje, iż art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy przyświecała idea, by próbek i prezentów o małej wartości nie uznawać, wbrew zasadzie ogólnej, za transakcje podlegające opodatkowaniu [21].

39. Zdanie drugie należy zatem postrzegać jako wyjątek od zasady ogólnej zawartej w art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, która stanowi potwierdzenie podstawowej zasady VAT, że podatek VAT stosowany jest do dostaw prowadzących do konsumpcji końcowej nawet w przypadkach, gdy dostawa miała miejsce bezpłatnie [22].

40. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wyjątek należy interpretować ściśle [23]. Niemniej jednak okoliczność, że przepisy przewidujące wyjątek należy interpretować ściśle, nie oznacza, że pojęcia zastosowane celem określenia wyjątków należy

21 — Zobacz ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Kuwait Petroleum, pkt 23; opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w tej samej sprawie, pkt 26.

22 — Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, L 71, s. 1301) stanowi główną ideę przyświecającą podatkowi VAT, jakim jest obciążenie podatkiem końcowej konsumpcji produktów.

23 — Zobacz wyroki: z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. s. 1737, pkt 13; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 16.

interpretować w sposób pozbawiający wyjątki ich zamierzonego skutku [24].

V — Znaczenie „przekazywania próbek towarów"

41. Za pomocą pytań a), b) i c) sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, jakie znaczenie należy nadać pojęciu „przekazywania próbek towarów" zawartemu w art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy oraz czy powyższy przepis sprzeciwia się ograniczeniom zawartym w ustawodawstwie krajowym. Czy pojęcie „przekazywania próbek towarów" może zostać ograniczone do i) próbki przemysłowej w formie zwykle niedostępnej w sprzedaży publicznej, przekazywanej rzeczywistemu lub potencjalnemu klientowi lub do ii) tylko pierwszej z szeregu próbek przekazanych temu samemu odbiorcy?

42. Komisja słusznie podnosi, że pojęcie to powinno posiadać znaczenie jednolite. Za poglądem tym przemawia cel ogólny zawarty w preambule szóstej dyrektywy, w myśl którego należy zapewnić jednolite zastosowanie przepisów tej dyrektywy [25]. Co więcej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zarówno względy jednolitego stosowania prawa wspólnotowego, jak i zasady równości wskazują na to, że treści przepisu prawa wspólnotowego, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Wspólnocie autonomiczną i jednolitą wykładnię [26].

43. Rząd niemiecki proponuje zastosowanie jako punkt wyjścia definicji próbki zawartej w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającym wspólnotowy system zwolnień celnych (zwanym dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień celnych") [27]. W przywołanym rozporządzeniu próbki zdefiniowano jako towary mające niewielką wartość i mogące służyć jedynie w celu uzyskania zamówień na towary, których rodzaj reprezentują i które mają być przywiezione na obszar celny Wspólnoty [28]. Dla tych celów „próbki towarów" oznaczają każdy artykuł reprezentatywny dla danej grupy towarowej, którego rodzaj i sposób opakowania oraz jakość bądź oferowana do

24 — Wyrok z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. s. I-11237, pkt 17; opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w tej samej sprawie, pkt 37.

25 — Motyw szesnasty szóstej dyrektywy.

26 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie C-98/07 Nordania Finans i BG Factoring, Zb.Orz. s. I-1281, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo.

27 — Dz.U. L 105, s. 1.

28 — Rozporządzenie w sprawie zwolnień celnych, art. 91.

sprzedaży ilość uniemożliwia wykorzystanie go w innym celu, niż uzyskanie zamówienia [29].

44. Nie uważam podejścia prezentowanego w rozporządzeniu w sprawie zwolnień celnych, które zmierza do zapewnienia jednolitego traktowania próbek przekraczających granicę celną UE, za szczególnie pomocne w kontekście podatku VAT, który wymaga uwzględnienia uzasadnionych praktyk handlowych w ramach zapobiegania niebezpieczeństwu, iż towary rzekomo wręczone jako próbki, staną się niezgodnie z prawem przedmiotem konsumpcji końcowej.

45. Rozporządzenie w sprawie zwolnień celnych ma cel szczególny, jakim jest zwolnienie z należności celnych [30]. W kontekście szczególnym, takim jak zaprezentowany, większy nacisk położony jest na cechy fizyczne towarów, w przeciwieństwie do sytuacji występującej w niniejszej sprawie, w której rola odbiorcy ma znaczenie kluczowe dla analizy.

46. Przy rozważaniu, czy określona czynność stanowi „przekazanie próbek towarów", należy uwzględnić wszystkie istotne okoliczności. W ramach przeprowadzania takiej analizy moim zdaniem istotne jest przeanalizowanie różnych typów odbiorców, którzy otrzymują towary w charakterze próbek, jak również cech fizycznych przedmiotowych towarów.

A — *Odbiorcy próbek*

47. Znaczenie punktu widzenia odbiorcy jest niezwykle ważne dla rozważania relacji pomiędzy próbką a produktem końcowym, ilości w których można przekazywać próbki, wartości pojedynczej próbki oraz niebezpieczeństwa znacznego przedostania się próbek do konsumpcji końcowej. Prowadzi to do wniosku, że pojęcie „przekazanie próbek towarów" należy przeanalizować, mając na względzie różnych odbiorców próbek.

48. Moim zdaniem istnieją trzy różne typy odbiorców próbek. Prawidłowa wykładnia art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy musi obejmować je wszystkie. W przeciwnym razie oznaczałoby to, że niektóre typy przekazywania kwalifikują się jako przekazanie próbek, natomiast inne nie, w zależności od tego, komu próbki zostały wręczone, pomimo okoliczności, że w tym drugim przypadku przekazanie odgrywało tę samą funkcję handlową, co poprzednio. Ograniczenia ustawowe dotyczące przykładowo ilości próbek, która

29 — Zbliżoną definicję próbek znaleźć można w art. III International Convention to facilitate the importation of commercial samples and advertising material [Międzynarodowej konwencji mającej na celu ułatwienie przywozu próbek handlowych oraz materiałów promocyjnych (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf)].

30 — Artykuł 1 ust. 1 ww. w przypisie 27 rozporządzenia w sprawie zwolnień celnych.

może zostać przekazana jednemu odbiorcy, mogą przynieść różne skutki w zależności od tego, czy odbiorcą jest przedsiębiorca, czy też konsument.

49. Pierwszą kategorią odbiorców są konsumenci końcowi, którzy otrzymują próbki bezpośrednio od danego przedsiębiorcy. Typowym przykładem w tym przypadku byłaby próbka żywności przekazana klientowi odwiedzającemu lokalny supermarket.

50. Drugą kategorią odbiorców są przedsiębiorcy, którzy sami otrzymują próbki dla swych własnych celów przemysłowych lub handlowych. Obejmuje to wykorzystywanie próbek dla celów zapewnienia jakości. Przedsiębiorcy mogą również otrzymywać próbki w celu rozprowadzenia ich wśród konsumentów końcowych lub w celu zaprezentowania takich próbek po to, by konsument końcowy mógł przetestować określony przedmiot [31].

51. Trzecią kategorią odbiorców są osoby działające w charakterze pośredników pomiędzy przedsiębiorcami a konsumentami, takie jak osoby, które ze względu na swoją szczególną pozycję są w stanie zwiększyć popularność produktu na rynku lub wpłynąć na decyzje konsumentów. Obejmuje ona nie tylko prezenterów radiowych, tak jak ma to miejsce w niniejszym przypadku, ale również inne grupy odbiorców, takich jak nauczyciele akademiccy lub krytycy literaccy, którzy otrzymują egzemplarze książek do zrecenzowania.

52. Odbiorcami takimi mogą być zarówno osoby fizyczne, będące pracownikami lub prowadzące własną działalność gospodarczą, jak i firmy.

53. Wydaje mi się, że odbiorcy w niniejszej sprawie w większości mieszczą się w kategorii trzeciej. Osoby pracujące na rzecz prasy otrzymują próbki płyt kompaktowych w celu publicznego wyrażenia swojej opinii o produkcie. To samo dotyczy prezenterów w stacjach radiowych. Jeśli chodzi o programy telewizyjne, agencje reklamowe, punkty sprzedaży detalicznej oraz kina, rozpowszechnianie płyt kompaktowych w sposób oczywisty dociera do szerszego grona odbiorców uzyskujących informacje tymi kanałami niż do potencjalnych nabywców tych produktów.

54. Jeśli chodzi o zewnętrznych „pluggers" nie wydaje mi się, iż należałoby ich oceniać odmiennie od innych osób działających w charakterze pośredników, ponieważ ich zadaniem również jest wyrażanie i przekazywanie swej specjalistycznej opinii na temat

31 — Wydaje się, że Zjednoczone Królestwo uznaje taką kategorię odbiorców za zwolnionych w niektórych sytuacjach. Jak ujawniono na rozprawie, wytyczne Her Majesty's Revenue and Customs wydają się obejmować wyłączeniem i) próbki przekazywane dla celów testowania jakości oraz ii) próbki przekazywane odbiorcom detalicznym w celu rozprowadzenia wśród klientów, z zasady ogólnej, która ogranicza ilość próbek, jaka może zostać przekazana jednemu odbiorcy detalicznemu (zob. http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

produktów i w ten sposób przyczynianie się do ich promocji na rynku [32].

B — *Cechy charakterystyczne próbki*

i) Próbka promuje dany produkt jako jego przykład

55. EMI oraz Komisja są zgodne, że próbki są wręczane w celu promowania produktów. Moim zdaniem nie można zakwestionować, że „przekazanie próbek towarów" charakteryzuje cel promocyjny lub marketingowy, a w szczególności, iż istnieje wymóg, by takie przekazanie odbywało się dla celów handlowych. Niemniej jednak ten cel ogólny jest wspólny również dla prezentów przekazywanych dla celów handlowych bez względu na to, czy posiadają one małą wartość, czy też stanowią prezenty przekazywane dla celów reprezentacyjnych. Zatem znaczenia „przekazania próbek towarów" nie można interpretować wyłącznie w oparciu o wspomniany cel o charakterze ogólnym dotyczący danego podatnika.

56. Wydaje się również, że istnieje szerokie porozumienie, iż zasadniczą funkcją próbki jest pełniona przez nią rola przykładu produktu scharakteryzowanego jako towar dla celów podatku VAT. Moim zdaniem jest to słuszne. Podstawowym celem próbki jest służenie jako przykład produktu, który podatnik promuje na rynku w charakterze pełnionej przez siebie funkcji producenta, dystrybutora, handlowca, agenta lub innego pośrednika czy też osoby pełniącej funkcje pomocnicze. Wiąże się to z tym, że próbki – w przeciwieństwie do prezentów – muszą być produkowane, rozpowszechniane lub wprowadzane na rynek przez zainteresowanego podatnika lub posiadać inny związek o znaczeniu handlowym z przyszłą sprzedażą produktu [33].

57. Niemniej jednak nie każde zastosowanie polegające na nieodpłatnym rozpowszechnianiu dla celów promocyjnych produktów posiadających związek z działalnością podatnika można traktować jako „przekazanie próbek towarów".

58. Przykładowo, jeżeli zapasy nieprodukowanych już produktów są rozpowszechniane wśród klientów nieodpłatnie, działań takich nie można uznać za „przekazanie próbek",

32 — Dla zastosowania art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy VAT nie ma znaczenia, czy przekazanie próbki przynosi efekt odwrotny z punktu widzenia promocji, co może mieć miejsce, jeśli prowadzi do negatywnej oceny produktu przez odbiorcę próbki.

33 — Przykładowo próbka testowa produktu jeszcze niewdrożonego do produkcji może być wytwarzana przez przedsiębiorcę innego niż podatnik, który zamierza wprowadzić ten produkt na rynek i w związku z tym rozpowszechnia próbki produktu dla celów oceny jakości.

nawet jeśli mogą wpłynąć pozytywnie na renomę firmy, promować lub popularyzować firmę podatnika oraz jego działalność [34]. Takie wykorzystywanie nie stanowi bowiem przykładu tych produktów, których sprzedaż miała być promowana.

59. Innym przykładem, który nie stanowiłby „przekazania próbek", jest przypadek, w którym handlowiec dla celów promocyjnych obiecywałby wręczyć co setnemu klientowi pewien produkt dostępny w sprzedaży w jego sklepie. Takie działanie marketingowe nie spełniałoby wymogu koniecznego związku pomiędzy przekazaniem próbek a promocją przyszłej sprzedaży tych towarów, których próbka stanowi przykład [35].

ii) Próbka reprezentuje cechy produktu gotowego

60. W szczególności w przypadku płyt kompaktowych stanowiących „gotowy wyrób" nasuwa się pytanie, czy próbka zawsze musi zostać przekazana w formie zwykle niedostępnej klientowi końcowemu i czy rozpowszechnianie „gotowego wyrobu" można poczytywać za „przekazanie próbek". Związane z tym jest przekonanie, że jeśli produkt jest wydawany w formie gotowej, istnieje ryzyko, iż próbki zastąpią konsumpcję, a zatem powstanie ryzyko sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej.

61. Próbka, aby mogła służyć jako przykład, musi zachować wszystkie istotne cechy charakterystyczne substancji lub towarów, których dotyczy. W uwagach na piśmie oraz na rozprawie przytoczono kilka przykładów w celu zilustrowania tego aspektu [36]. W wielu przypadkach nie powstaną żadne problemy w związku z rozpowszechnianiem próbki posiadającej wszystkie cechy charakterystyczne produktu gotowego, ponieważ mniejsze ilości produktów gotowych mogą zostać rozpowszechnione jako próbki. Próbka może również stanowić zmodyfikowaną lub uproszczoną wersję produktu gotowego, jeśli taka wersja może zachować wszystkie cechy charakterystyczne produktu.

62. W szczególności w przypadku trzeciego typu odbiorcy często będzie konieczne wydanie całego produktu w formie ostatecznej, aby mógł on zostać w pełni doceniony i aby mogły zostać w pełni przekazane wrażenia pośrednika dotyczące produktu. Dotyczy to produktów artystycznych i literackich takich jak

34 — EMI zaproponowała to jako zasadniczy element pojęcia próbki.

35 — W przypadku handlowca wydającego nieodpłatnie prezenty co setnemu klientowi mówimy oczywiście raczej o prezentach, stosowanych w celu promocji firmy, a nie o próbkach. W przypadku prezentów istnieje cel o zakresie szerszym niż po prostu promowanie przyszłej sprzedaży określonych produktów, które przekazywane są w formie prezentów. W przypadku prezentów celem jest ogólne podniesienie renomy firmy i promocja przyszłej sprzedaży wszystkich produktów związanych z firmą.

36 — Przykładowo opakowanie proszku do prania wydane jako próbka musi być wystarczająco duże do zrobienia prania w pralce. Croissant może nie wystarczać jako próbka wyrobów piekarza, ale może okazać się konieczne zjedzenie całego croissanta, aby można było docenić jego wszystkie walory.

książki i płyty kompaktowe, ale również wielu innych, takich jak gry komputerowe, projekty w dziedzinie mody i wystroju wnętrz, a nawet produktów żywnościowych.

63. Moim zdaniem co do zasady przedmiotu będącego w stanie w całości zaspokoić potrzeby konsumenta związane z danym produktem nie można uważać za próbkę. Przykładowo książka, płyta kompaktowa lub wyrób odzieżowy otrzymany jako próbka zazwyczaj czyni zakup przez klienta nowego egzemplarza tego produktu zbędnym.

64. Niemniej jednak w niektórych przypadkach produkt przekazywany jako próbka może służyć celom promocyjnym poprzez stworzenie nowego zwyczaju po stronie nabywców. Dodatkowo, pojedynczy produkt taki jak książka, czasopismo lub płyta kompaktowa może stanowić próbkę, jeśli wręczany jest w celu promowania serii, kolekcji, członkostwa w klubie książki lub subskrypcji czasopisma.

65. Istotne jest podkreślenie, że druga i trzecia kategoria odbiorców nie otrzymuje próbek do konsumpcji własnej, ale dla celów zawodowych.

66. Niemniej jednak nie można wykluczyć, że próbka może stać się przedmiotem konsumpcji końcowej w tym znaczeniu, że działa jako substytut produktów, które konsument w innym wypadku musiałby zakupić w celu zaspokojenia określonych potrzeb. Przykładowo długopisy dostarczone do sklepu w celu przetestowania jakości mogą okazać się tak dobre, że „tester" zacznie używać jednego z długopisów zarówno na gruncie zawodowym, jak i prywatnym, a małżonka krytyka literackiego może przeczytać nową powieść, którą jej małżonek otrzymał do zrecenzowania, ale jedynie ją przejrzał. Oczywiście można uznać, że małżonka była konsumentem powieści, natomiast krytyk nie. Ta druga konkluzja nie uległaby zmianie, nawet jeśli krytyk przeczytałby książkę, gdyż omawiana czynność nie stanowiła czynności konsumpcji, jeśli miała miejsce w kontekście wykonywanego przez niego zawodu [37].

67. Moim zdaniem takie przykłady niezamierzonej konsumpcji końcowej stanowią „szkody o charakterze ubocznym", których nie da się uniknąć w kontekście handlowo uzasadnionego „przekazania próbek towarów". Odnoszą się do okoliczności, których podatnik nie może w pełni przewidzieć, ani którym nie może zapobiec za pomocą środków, jakimi dysponuje w momencie przekazania próbek.

37 — W celu uniknięcia nieporozumień rozróżnienie pomiędzy konsumpcją a działalnością zawodową nie sugeruje, że towary mogły zostać nabyte w celach zawodowych bez uiszczania naliczonego podatku VAT. Jednakże o ile ma to miejsce pod przykrywką działalności podatnika, taki podatek VAT podlega odliczeniu.

68. Określone towary, aby mogły służyć jako próbki, muszą być wręczane w odpowiednich formach i ilościach zgodnie ze zwykłym wykorzystaniem handlowym. Wymaga to, aby próbki nie były wręczane w formach mogących stanowić substytuty produktów przeznaczonych do konsumpcji końcowej, chyba że charakter promowanego produktu wymaga czegoś innego. W przypadku próbek produktów, które muszą zostać ocenione w swej formie ostatecznej, często może być wymagane stosowanie specjalnych opakowań, nalepek, oznaczeń lub innych podobnych oznakowań wskazujących, że chodzi o próbki nieprzeznaczone do zwykłego obrotu.

C — *Uwagi końcowe dotyczące „przekazania próbek towarów"*

iii) Próbka wydawana jest w odpowiednich ilościach

69. Próbki muszą zostać wydane w ilości wystarczającej do osiągnięcia celu, któremu próbka służy, jednakże nie większej. Niekoniecznie musi to oznaczać, że jednemu odbiorcy można przekazać tylko jedną próbkę, ponieważ różni odbiorcy korzystający z próbek dla różnych celów wymagać będą różnych ilości towaru przypadających na próbkę.

70. Jeśli chodzi o drugi typ odbiorcy, przykładowo jakakolwiek wykładnia ograniczająca pojęcie „przekazania próbek towarów" do jednego egzemplarza na odbiorcę lub w formie innej niż forma produktu gotowego może być sprzeczna z uwarunkowaniami handlowymi. Odbiorcy w tej kategorii często potrzebują więcej niż jednej próbki. Przykładowo sklep detaliczny może potrzebować tysięcy torebek nowego proszku do prania do wydania swoim klientom. W przemyśle i handlu testowanie jakości nowego produktu może wymagać dziesiątek próbek. Natomiast trzeci typ odbiorcy zazwyczaj nie będzie wymagać więcej niż jednego egzemplarza dzieła.

71. W związku z powyższym art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy VAT nie można interpretować jako umożliwiającego państwom członkowskim ilościowego lub jakościowego ograniczania pojęcia „przekazania próbek".

72. Co więcej, reguły i zasady ogólne dotyczące nadużywania prawa, kontroli podatkowej oraz oszustw podatkowych również znajdują zastosowanie w kontekście przekazywania próbek. Wydawać by się mogło, w świetle ilości i jakości wydawanych

towarów lub na podstawie innych okoliczności sprawy, że przekazywania omawianych towarów nie można uznawać za odbywającego się w formie „przekazania próbek" w kontekście uzasadnionych praktyk handlowych stosowanych przez podatników działających w dobrej wierze dla celów handlowych [38].

73. Zdając sobie w pełni sprawę z tego, że do sądu krajowego należy zastosowanie analizy do okoliczności faktycznych, pomocne mogłoby okazać się poczynienie uwag na temat czterech różnych typów płyt kompaktowych, które rozprowadzane są w niniejszej sprawie.

74. Moim zdaniem wszystkie cztery rodzaje płyt kompaktowych wręczane są pośrednikom w celu promowania produktu i można je poczytywać za przykład produktu. Jeśli chodzi o pierwsze trzy formy płyt kompaktowych (nagrywalna płyta kompaktowa z zabezpieczeniem identyfikująca odbiorcę, nagrywalna płyta kompaktowa bez zabezpieczenia w tekturowym białym etui oraz demonstracyjna płyta kompaktowa), wydaje mi się, że posiadany przez nie charakter próbek mógłby znaleźć uzasadnienie w odniesieniu do okoliczności, że zostały wydane w formie odmiennej od produktu gotowego, jednakże właściwej dla próbki. Jeśli chodzi o „wyrób gotowy" jedyną rzeczą odróżniającą go od produktów końcowych jest nalepka wskazująca, że nie jest przeznaczony do zwykłego obrotu handlowego. Nawet jeśli nalepkę taką można w sposób oczywisty łatwo usunąć, nie sądzę, by sama okoliczność tego rodzaju mogła pozbawić go charakteru próbki, jeśli inne właściwe okoliczności przemawiałyby za wspomnianą klasyfikacją.

75. Moim zdaniem prawdziwe trudności dotyczą dużych ilości płyt kompaktowych przekazywanych zewnętrznym „pluggers" do rozprowadzenia wśród osób nieznanych firmie EMI. Ocena, czy ten rodzaj strategii promocyjnej oznacza „przekazanie próbek", wymaga konkretnej oceny okoliczności faktycznych w kwestii, czy osoby otrzymujące wspomniane płyty kompaktowe od „pluggers" występują w roli pośrednika, czy też powinny zostać uznane za zwykłych klientów.

VI — Przekazywanie towarów stanowiących prezenty o małej wartości

76. Zadając pytanie d), sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy pojęcie „przekazanie towarów stanowiących prezenty o małej wartości" zawarte w art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy VAT może podlegać ograniczeniom ilościowym co do liczby lub wartości towarów, które mogą być otrzymywane okresowo lub na przestrzeni roku.

38 — Jak to Trybunał stwierdził w kontekście bezpośredniego opodatkowania. Sądzę, że również w ramach stosowania podatku VAT państwo członkowskie nie może działać w oparciu o ogólne domniemanie oszustwa podatkowego. Zobacz wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo.

77. Jeśli chodzi o „przekazanie towarów stanowiących prezenty o małej wartości", wszystkie strony są zgodne, że państwom członkowskim przysługuje pewien zakres swobody uznania odnośnie do wykładni „małej wartości". EMI podnosi w szczególności, że wykładni tego pojęcia należy dokonywać zgodnie ze szczególnymi uwarunkowaniami ekonomicznymi panującymi w danym państwie członkowskim. Wymaga to pozostawienia pewnego marginesu swobody państwom członkowskim przy implementacji tego pojęcia.

78. Zacznijmy od tego, że skoro art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy VAT nie odwołuje się w sposób bezpośredni do prawa państw członkowskich, pojęcie „przekazania towarów stanowiących prezenty o małej wartości" powinno posiadać, z przyczyn wyjaśnionych odnośnie do „przekazania próbek", znaczenie wspólnotowe [39].

79. Nie istnieją przesłanki o charakterze prawnym, które uzasadniałyby dlaczego pojęcie „przekazanie towarów stanowiących prezenty" nie mogłoby mieć znaczenia wspólnotowego. Oznacza to, że na pytanie, czy więcej niż jedno przekazanie towarów może zostać uwzględnione przy ocenie „prezentu o małej wartości" również należałoby udzielić jednolitej odpowiedzi. Niemniej jednak „mała wartość" może wymagać pewnego marginesu swobody uznania, ponieważ znaczenie tego pojęcia wiąże się z dokonywaniem porównań, które nie mogą być niezależne od sytuacji gospodarczej państw członkowskich.

A — *Prezenty*

80. Czym jest prezent? Pytanie to ma zasadnicze znaczenie z punktu widzenia antropologii i socjologii, jak również jest mocno zakorzenione pod względem prawnym we wszystkich rozwiniętych systemach prawa prywatnego [40]. W kontekście szóstej dyrektywy, a w szczególności w kontekście jej art. 5 ust. 6, pojęcie to rozważane było pobocznie przez rzecznika generalnego W. Van Gervena w sprawie Empire Stores Ltd [41]. Uznał on, że art. 5 ust. 6 zdanie drugie obejmuje „prezenty o charakterze uzupełniającym mające na celu ogólnie utrwalenie dobrego imienia lub rozreklamowanie firmy podatnika bez wynagrodzenia" [tłumaczenie nieoficjalne] [42]. Ten aspekt nie był jednak rozważany przez Trybunał, gdyż nie miał zasadniczego znaczenia dla tej sprawy.

81. Wyjaśnienie udzielone przez rzecznika generalnego wykazuje, że według jego rozumienia „prezenty o małej wartości" miały przede wszystkim oznaczać prezenty

39 — Zobacz pkt 10 powyżej.

40 — U. Kangas (ww. w przypisie 4, s. VII i s. 31–59), odzwierciedlając myśl wybitnego niemieckiego wykładowcy akademickiego Friedricha Carla von Savigny, zauważył, że pomimo pozornej prostoty prezent stanowi złożoną instytucję prawną.

41 — Wyrok z dnia 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-33/93, Rec. s. I-2329.

42 — Opinia rzecznika generalnego wspomnianej opinii, pkt 19.

przekazywane na cele marketingowe, reklamowe oraz zbliżone cele promocyjne.

82. Moim zdaniem preferencyjne traktowanie pod względem podatku VAT „przekazania towarów stanowiących prezenty o małej wartości" ma sens tylko wtedy, jeśli rozumiane jest jako mające przede wszystkim na celu prezenty przekazywane dla takich celów.

83. Jak już wspomniałem w związku z „przekazaniem próbek" prezenty o znaczeniu handlowym mogą przyjąć różne formy: prezentów reklamowych lub promocyjnych, jeśli posiadają małą wartość, prezentów dla personelu, prezentów w formie wydatków reprezentacyjnych związanych z działalnością gospodarczą. Tylko pierwsza z tych form podlega zasadzie zawartej w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy. W większości przypadków prezenty dla personelu mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, natomiast prezenty o charakterze reprezentacyjnym reguluje art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

84. Prezenty, które reklamują lub promują firmę, zazwyczaj mają charakter masowy i nie są dobierane indywidualnie dla oznaczonych odbiorców. Wydawane są ad hoc, przy czym podatnik lub jego przedstawiciel nie zawsze muszą zdawać sobie sprawę z tożsamości odbiorcy. Przykładowo takie prezenty mogą obejmować długopisy, T-shirty, notesy, chustki i krawaty oznaczone logo firmy.

85. Jednakże podatnicy mogą również przekazywać dla celów handlowych prezenty wybrane indywidualnie, takie jak kwiaty, pudełka czekoladek, butelki wina lub drobne elementy wystroju wnętrz takie jak wazony lub dekoracje. Jeśli chodzi o takie prezenty, zasadnicze znaczenie ma, aby miały one „małą wartość". W przeciwnym razie powstanie ryzyko rozpatrywania ich jako i) prezentów stanowiących wydatki reprezentacyjne na mocy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy i w związku z tym braku możliwości odliczenia lub ii) zgodnie z wyrokiem w sprawie Kuwait Petroleum jako nieodpłatne pozbycie się na mocy art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy [43].

86. Różnicę pomiędzy „pozbyciem się [towarów] nieodpłatnie", o którym mowa w art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, a „przekazaniem […] towarów stanowiących prezenty o małej wartości", o którym mowa w zdaniu drugim, stanowią ich wartość i cel [44].

43 — Na podstawie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy VAT nie jest dopuszczalne odliczenie podatku naliczonego, natomiast na podstawie art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy VAT odliczenie na rzecz podatku naliczonego jest kompensowane przez uiszczenie należnego podatku VAT na podstawie dostawy na własną rzecz.

44 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Kuwait Petroleum, pkt 23; opinia rzecznika generalnego N. Fenelly'ego w tej sprawie, pkt 26.

B — *„Mała wartość”*

87. Wydaje mi się, że pojęcie „mała wartość” rozumiane jest wyłącznie jako kryterium ilościowe. Państwom członkowskim w sposób nieunikniony winien przysługiwać pewien zakres swobody w tym względzie. Jeśli z drugiej strony „małą wartość” należałoby interpretować bardziej jako pojęcie jakościowe, którego nie da się całkowicie zredukować do wartości ekonomicznej, wówczas taki margines swobody mógłby okazać się zbędny.

88. Interesująca mogłaby okazać się sugestia, by kryterium „małej wartości” interpretować pod względem jakościowym jako odnoszące się do braku jakiegokolwiek poważniejszego subiektywnego znaczenia prezentu dla odbiorcy.

89. Zatem „prezentami o małej wartości”, o których mowa w art. 5 ust.6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, byłyby prezenty masowe o charakterze promocyjnym, często zaopatrzone w logo, nazwę lub inną informację stanowiącą łącznik z wydającym je podatnikiem, przekazywane klientom, potencjalnym klientom i biznesowym osobom kontaktowym bez poświęcania uwagi tożsamości odbiorcy. Niemniej jednak nawet prezent spełniający te kryteria, taki jak jedwabny krawat lub bluza z logo firmy, pod względem ekonomicznym może nie posiadać małej wartości.

90. Zatem mając również na uwadze, że wykładnia tego pojęcia musi mieć charakter praktyczny, proponowanie powyższej wykładni nie byłoby spójne. Odczytywanie „małej wartości” pod względem jakościowym trudno byłoby połączyć z potrzebą stosowania jednolitej wykładni tego pojęcia. W związku z powyższym bardziej odpowiednia byłaby wykładnia ilościowa.

C — *Ustalony pułap finansowy dla „przekazania towarów stanowiących prezenty o małej wartości”*

91. Jeśli chodzi o wartość finansową, którą należy uznać za pułap „małej wartości”, podejście państw członkowskich jest różne. Okazuje się, że w niektórych krajach, takich jak Hiszpania, Włochy i Luksemburg, nie ma żadnego określonego ograniczenia finansowego dla zdefiniowania prezentów o małej wartości [45]. Inne państwa, takie jak Zjednoczone Królestwo oraz Francja, uznały za stosowne wyznaczenie określonych kwot pieniężnych w interesie pewności prawa. W Finlandii próg ten nie został określony w prawnie wiążących przepisach, ale w wytycznych

45 — Pytanie parlamentarne przedłożone Komisji przez F. Hermana (Dz.U. 1990, C 24, s. 39). Nawet jeśli pytanie to datuje się na rok 1990, uważam posiadanie pewnych informacji na temat sytuacji w innych państwach członkowskich za przydatne.

administracyjnych stosowanych przez organy podatkowe w celu zapewnienia jednolitej praktyki dotyczącej tego zagadnienia [46].

92. Moim zdaniem decyzje tego rodzaju należą do poszczególnych państw członkowskich, które mogą wyznaczać progi na podstawie swojej sytuacji gospodarczej, średnie ceny oraz przeciętną wysokość dochodów. Niemniej jednak próg nie może być tak niski, by pozbawić znaczenia lub zastosowania art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, ani tak wysoki, by odbiec od powszechnego rozumienia wyrażenia „mała wartość".

93. Czy ograniczenia ilościowe ustalone przez państwa członkowskie odnośnie do „przekazania towarów stanowiących prezenty o małej wartości" mają charakter bezwzględny, czy też powinna istnieć pewna elastyczność w zakresie stosowania w indywidualnych przypadkach?

94. Wydaje się, że istnieje co najmniej jedno krajowe orzeczenie sądowe, oparte na braku odwołania do ustawodawstwa krajowego w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, zgodnie z którym krajowe progi muszą mieć charakter możliwy do przekroczenia w poszczególnych przypadkach, nawet jeśli indywidualna praktyka podatkowa może wymagać od organów podatkowych stosowania pewnych ograniczeń określonych prima facie [47].

95. Niewątpliwie zgodnie z tym co wykazała Komisja na rozprawie, trudno byłoby uzasadnić, że w poszczególnych przypadkach powinna być możliwa zmiana określonej ilościowo przesłanki stosowania danej zasady podatkowej, gdyż byłoby to sprzeczne z głównym zamysłem przyświecającym takiej przesłance, jakim jest równe traktowanie podatników. Niemniej jednak niniejsza sprawa dotyczy przepisu wspólnotowego, który zgodnie ze zwykłymi zasadami wykładni powinien posiadać jednolite znaczenie i w związku z tym nie powinien pozostawiać państwom członkowskim marginesu swobody uznania. Mając powyższe na względzie, sądzę, że przepisy implementujące dyrektywę przyjęte przez państwa członkowskie powinny w wyjątkowych przypadkach dopuszczać pewną swobodę w zakresie stosowania ustalonych ograniczeń ilościowych. Przykładowo firma obecna w kilku państwach członkowskich mogłaby zechcieć wykorzystać w nich wszystkich jeden zestaw prezentów reklamowych z jednolitym wzorem oraz logo. Mając na względzie reguły rynku wewnętrznego, nie byłbym skłonny przyjąć, że państwo członkowskie stosujące szczególnie niski poziom krajowy „małej wartości" mogłoby odmówić zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT, w przypadku gdyby prezent w innych odpowiednich państwach członkowskich posiadał małą wartość.

46 — Zobacz M. Kallio i in., *Arvonlisäverotus 2009*, Edita Helsinki 2009, s. 512.

47 — Wyrok Korkein hallinto-oikeus (fińskiego najwyższego sądu administracyjnego) z dnia 3 października 2006 r., KHO 2006:70.

D — *Prezenty o charakterze łącznym oraz „przekazanie […] towarów stanowiących prezenty o małej wartości"*

96. Praktyka stosowana w poszczególnych państwach członkowskich również wydaje się być niejednolita co od tego, czy z prezentów o charakterze kumulatywnym można rozliczać się łącznie, czy też nie. Niektóre systemy, takie jak stosowane w Niemczech, Niderlandach i Francji, uwzględniają prezenty przekazywane tej samej osobie na przestrzeni roku [48].

97. Zjednoczone Królestwo podnosi, że łączne progi wprowadzone ustawodawstwem krajowym są niezbędne w celu uniemożliwienia nadużywania systemu podatku VAT oraz zapewnienia, by podatnicy nie dopuszczali się obejścia art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy poprzez wręczanie serii prezentów, które rozpatrywane odrębnie przedstawiają małą wartość, ale gdy traktowane są łącznie, przedstawiają wartość większą.

98. Mimo iż zapobieganie oszustwom podatkowym stanowi cel uznawany i propagowany przez szóstą dyrektywę VAT [49] i choć państwa członkowskie posiadają uzasadniony interes w podejmowaniu działań mających na celu niedopuszczenie do ewentualnych oszustw podatkowych, Zjednoczone Królestwo nie przedstawiło żadnych dowodów przemawiających za tym, że istnieje realne ryzyko popełnienia oszustwa podatkowego w niniejszej sprawie.

99. Ze swej strony nie sądzę, aby ryzyko takie istotnie występowało, jeśli chodzi o „przekazanie […] prezentów o małej wartości" do celów działalności, w przeciwieństwie do oczywistego ryzyka występowania oszustw podatkowych w sytuacjach objętych art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy.

100. W kontekście prezentów o charakterze łącznym, przykładowo w przypadku podatku od dziedziczenia lub progresywnych opłat skarbowych znajdujących zastosowanie w obrocie nieruchomościami, istotne jest uwzględnienie wszystkich transakcji w określonym przedziale czasu, gdyż istnieje pokusa obejścia skutku progresywnego podatku poprzez podzielenie dużej transakcji na szereg mniejszych. Jednakże w kontekście podatku VAT takie podejście łączne nie znajduje uzasadnienia w tekście art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy. Uzależniłoby to również status podatkowy przekazania od innego wcześniejszego lub późniejszego przekazania, gdyż przykładowo status podatkowy prezentu nieprzekraczającego określonego ograniczenia uległby późniejszej zmianie, gdyby odbiorca otrzymał inny prezent od tego samego podatnika, co podniosłoby łączną wartość obu prezentów ponad wyznaczony próg. Byłoby to sprzeczne z zamysłem, że każda transakcja powinna być rozpatrywana per se,

48 — Wyżej wymienione w przypisie 44 pytanie parlamentarne przedłożone Komisji.

49 — Zobacz wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 46; zob. także art. 22 ust. 8 i art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

a charakteru danej transakcji w łańcuchu dostaw nie mogą zmienić wcześniejsze lub późniejsze wydarzenia [50].

VII — Status podatkowy odbiorców próbek i prezentów o małej wartości

101. Nie dostrzegam żadnego niebezpieczeństwa przekazywania prezentów przez podatników w nieuzasadnionych ilościach, jeśli działają oni istotnie dla celów wykonywanej działalności. Reguły i zasady ogólne dotyczące kontroli podatkowej, nadużywania prawa oraz oszustw podatkowych są wystarczające, aby przezwyciężyć próby obejścia wymogu „małej wartości" w przypadku prezentów zwolnionych z opodatkowania podatkiem VAT.

102. Literalne stosowanie progów łącznych wymagałoby od podatnika prowadzenia wykazu osób, którym przekazuje prezenty. Moim zdaniem wykracza to poza wymogi związane z wystawianiem faktur i prowadzeniem rachunkowości ustalone w szóstej dyrektywie [51]. Co więcej, wymaganie od podatników pamiętania komu przekazali kalendarze, długopisy zaopatrzone w logo lub prezenty o zbliżonym charakterze byłoby zbyt uciążliwe [52].

103. Pytania e)–f) dotyczą tego, że właściwe ustawodawstwo krajowe w Zjednoczonym Królestwie ograniczyło stosowanie zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT wyłącznie do pierwszego elementu przekazanego jako próbka oraz że ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa przewiduje kumulatywne stosowanie ograniczenia wartości dotyczącego „prezentów o małej wartości". Zaproponowane przeze mnie odpowiedzi na pytania b)–d) wiążą się z tym, że takie ograniczenia nałożone przez przepisy krajowe na stosowanie art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy są wykluczone.

104. W tym zakresie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, dostawa towarów nie odnosi się do przeniesienia własności w rozumieniu prawa prywatnego, ale obejmuje każde przeniesienie dóbr materialnych, umocowując odbiorcę do rozporządzania nimi jak właściciel tych dóbr [53]. Zatem próbki lub prezenty o małej wartości mogą być wręczane zarówno pracownikom, jak i ich pracodawcom. To, którego z nich należy uznać za odbiorcę, stanowi kwestię faktyczną, którą należy rozstrzygnąć na podstawie okoliczności sprawy, przy czym kryterium prawnym stosowanym dla celów podatku VAT jest istnienie rzeczywistych kompetencji danej osoby do rozporządzania towarami jak właściciel.

50 — Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 47.

51 — Artykuł 22 szóstej dyrektywy.

52 — Z drugiej strony można by oczekiwać od podatnika prowadzenia ewidencji odbiorców prezentów stanowiących wydatki reprezentacyjne oraz innych prezentów o większej wartości w celu uniknięcia wręczenia dwa razy tego samego prezentu danemu odbiorcy.

53 — Zobacz pkt 24 i przypis 15 powyżej.

105. W wielu przypadkach kryterium to wykazuje, że próbka lub prezent są przekazywane pracodawcy. Przykładowo pracownicy wyraźnie nie są odbiorcami próbek przekazywanych podatnikowi do przetestowania lub rozprowadzenia produktów. Z drugiej strony kopia recenzji książki wysłanej krytykowi na jego adres domowy w sposób oczywisty została mu wydana osobiście, nawet jeśli jest on zatrudniony przez czasopismo. Podobnie prezenty o małej wartości mogą być przekazywane poszczególnym pracownikom (przykładowo kalendarze przekazywane im indywidualnie) lub pracodawcy (przykładowo pudełko czekoladek wysyłane przez klienta handlowego do biur małej firmy).

106. Pytanie f) zasadniczo zmierza do ustalenia, czy na udzielone odpowiedzi wpływ miałaby okoliczność, że odbiorcy mogliby odliczyć podatek naliczony podlegający zapłacie z tytułu przekazania towarów.

107. Komisja podnosi, że wykładnia art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy nie jest uzależniona od statusu odbiorcy czy też od możliwości odliczenia przez niego podatku naliczonego. Twierdzi również, że praktycznie może okazać się, że firma, która otrzymuje próbki lub prezenty może odliczyć podatek naliczony. Jednakże w tym celu musiałaby uiścić ten podatek – to znaczy przekazujący musiałby pobrać od niego podatek VAT od próbek lub prezentów.

108. Zgadzam się z powyższym wywodem logicznym. Ponadto trudno jest dostrzec istotę pytania. Założenie wspomniane przez Komisję – to znaczy obciążenie podatkiem VAT próbek lub prezentów o małej wartości – wydaje się dość dalekie od uwarunkowań handlowych.

VIII — Wnioski

109. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania przedłożone przez sąd krajowy:

1. „Przekazanie próbek towarów", o którym mowa w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych –

wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, oznacza:

— każdą dostawę dokonaną przez podatnika,

— w celu promocji przyszłej sprzedaży produktów (stanowiących towary dla celów opodatkowania podatkiem VAT),

— rzeczywistemu lub potencjalnemu klientowi, który ze względu na swą szczególną pozycję może wpłynąć na popularność tego produktu na rynku,

— jednego lub kilku towarów służących za przykład tego produktu dzięki zachowaniu wszystkich istotnych właściwości produktu dotyczących jego jakości i cech charakterystycznych, w ten sposób umożliwiając odbiorcy, jego klientom lub innym podmiotom uzyskującym informacje od odbiorcy, dokonanie oceny lub przetestowanie charakteru, właściwości i jakości produktu.

2. Państwa członkowskie mogą ustalić próg wartości pieniężnej „prezentu o małej wartości", o którym mowa art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG, biorąc pod uwagę cenę ogólną oraz wysokość dochodów, jak również inne uwarunkowania ekonomiczne panujące w danym państwie członkowskim, pod warunkiem że próg nie jest tak niski, by pozbawić znaczenia i zastosowania art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, ani tak wysoki, by odbiec od powszechnego rozumienia wyrażenia „mała wartość", i jeśli dopuszczalne będą indywidualne wyjątki od stosowania tego progu w okolicznościach uzasadnionych względami obiektywnymi. Przekazywanie towarów stanowiących prezenty o małej wartości w tym przepisie oznaczają indywidualne dostawy dokonywane przez podatników. Państwa członkowskie nie mogą stosować progów, o których mowa powyżej, do kilku prezentów przekazanych w określonym czasie kumulatywnie.

3. Do sądu krajowego należy rozstrzygnięcie, kto jest odbiorcą przekazania w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388, mając na względzie wszystkie okoliczności danej sprawy. Jeśli chodzi o traktowanie pod względem podatku VAT przekazania na podstawie art. 5 ust. 6 zdanie drugie tej dyrektywy, nie jest istotne, czy odbiorca jest uprawniony do odliczenia podatku VAT, czy też nie.