NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 15. apríla 2010 [1]

I — Úvod

1. Essai sur le don, ktorú v roku 1925 po prvýkrát publikoval slávny francúzsky antropológ Marcel Mauss, mala za cieľ ukázať, že v archaických spoločnostiach sa výmeny a zmluvy uskutočňovali vo forme darov. Teoreticky sú dary dobrovoľné, v skutočnosti sa odovzdávajú povinne a povinne sa aj opätujú. [2]

2. Ľudská povaha sa nezmenila, a preto sa nemožno čudovať, že zákonodarca Európskej únie, ktorý definoval daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) ako všeobecnú spotrebnú daň na všetky dodávky tovarov alebo služieb za úhradu, [3] sa nezaoberal bezplatnými plneniami v ich nominálnej hodnote [4]. Ako môžeme vidieť, vo väčšine prípadov podliehajú bezplatné plnenia DPH prostredníctvom uplatnenia ustanovení o dodávke pre vlastnú potrebu. [5] Pokiaľ ide o dary poskytnuté v rámci zastúpenia alebo zábavy, rovnaký efekt je dosiahnutý vylúčením nadobudnutia týchto tovarov z pravidiel o odpočte. [6]

3. Aplikácie, ktoré sa skladajú z poskytovania vzoriek alebo darov nízkej hodnoty, sú

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — MAUSS, M.: *Essai sur le don*. Paris: Presses universitaires de France, 2007, s. 65; MAUSS, M.: *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*. New York – London: W. W. Norton, 1990, s. 3. Richard Hyland dospel k záveru, že ťažkosti mnohých právnych systémov týkajúce sa zaobchádzania s výmenami darov potvrdzujú Maussovu hypotézu, podľa ktorej je výmena daru jednou zo základných štruktúr ľudskej spoločnosti. Pozri HYLAND, R.: *Gifts – A Study in Comparative Law*. Oxford: Oxford University Press, 2009, s. 114. Etnografovia však v mnohom proti Maussovej metodológii namietajú (tamže, s. 14).

3 — Článok 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ dane (ďalej len „šiesta smernica o DPH“), Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1, Mim. vyd. 09/01, s. 23.

4 — Zákonodarca Európskej únie sa zdá byť inšpirovaný starým príslovím donatio non praesumitur – existuje právna domnienka proti darom. Pozri túto domnienku v občianskom práve a jurisdikciách všeobecného práva KANGAS, U.: Lahja. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, 1993, s. 56 – 58.

5 — Podľa prvej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH je však dôležité zdôrazniť, že po rozsudku z 29. apríla 1999, Kuwait Petroleum (GB) (C-48/97, Zb. s. I-2323) sa prvá veta môže týkať aj bezplatného poskytovania pre obchodné účely, kde DPH na vstupe bola odpočítaná z tovarov poskytnutých bezplatne.

6 — V zmysle článku 17 ods. 6 šiestej smernice o DPH nie sú povolené žiadne výdavky, ktoré neslúžia výlučne na podnikateľské ciele, ako napríklad výdavky na luxusné predmety, zábavu a pohostenie.

oslobodené od DPH. [7] S ohľadom na zvýhodnené daňové zaobchádzanie s takýmito prevodmi, budú mať zdaniteľné osoby výrazný hospodársky záujem vedieť presný rozsah týchto pojmov. Ich zjavná jednoduchosť sa ukazuje byť iluzórna v rámci komplexnej distribúcie tovarov predstavujúcich diela chránené autorským právom, tak ako je to v prejednávanej veci.

II — Právny rámec

Právo Európskej únie [10]

5. Článok 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„Aplikácia tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív osoby podliehajúcej dani touto osobou na účely jej osobného využitia alebo na účely osobného využitia jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho aplikácia na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu. Avšak aplikácia tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely osoby podliehajúcej dani sa za poskytnutie tovaru za úhradu považovať nebude.“

4. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný London VAT and Duties Tribunal sa týka výkladu druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH, ktorá vylučuje aplikáciu na poskytovanie vzoriek a darov nízkej hodnoty od DPH. [8] Zatiaľ čo prvú veta článku 5 ods. 6 Súdny dvor už niekoľkokrát preskúmal, [9] toto je po prvý raz, keď bol Súdny dvor požiadaný o výklad druhej vety uvedeného ustanovenia.

7 — V zmysle druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH.

8 — Článok 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH nahradil teraz článok 16 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), ktorá nahradila šiestu smernicu o DPH s účinnosťou od 1. januára 2007 (pozri porovnávaciu tabuľku v prílohe XII smernice o DPH). Cieľom smernice o DPH je zabezpečiť, aby v súlade so zásadou lepšej právnej úpravy boli ustanovenia uvedené jasne a prehľadne (odôvodnenie č. 3).

9 — Rozsudky zo 6. mája 1992, de Jong, C-20/91, Zb. s. I-2847, Kuwait Petroleum, už citovaný v poznámke pod čiarou 5; z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743; z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, ako aj rozsudok v spojených veciach zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049.

10 — Keďže návrh na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci bol podaný pred nadobudnutím účinnosti Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 115, 2008, s. 47), sú v celom texte zachované odkazy na články Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (Ú. v. ES C 325, 2002, s. 33).

Vnútroštátne právo

6. Uplatniteľné vnútroštátne právne predpisy sú uvedené v článku 5 ods. 1 Value Added Tax Act 1994 (Zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994) (ďalej len „zákon o DPH z roku 1994“) a v bode 5 ods. 1, 2, 2ZA a 3 prílohy 4 tohto zákona a boli zmenené a doplnené pri niekoľkých príležitostiach v priebehu rozhodného obdobia (od apríla 1987 do súčasnosti).

7. V ich súčasnom znení sa celkovo za dodanie považuje prevod alebo nakladanie s tovarmi, ktoré tvoria súčasť obchodného majetku zdaniteľnej osoby, za odplatu alebo inak. Výnimkou sú obchodné dary a poskytovanie vzoriek. Pokiaľ ide o obchodné dary, hodnota na osobu a rok nesmie prevýšiť 50 GBP nákladov na darcu. Pokiaľ ide o vzorky, len prvá vzorka je oslobodená od dane, v prípade, že rovnaké vzorky sú poskytnuté tej istej osobe. Do júla 1993 sa oslobodenie od dane vzťahovalo len na priemyselné vzory vo forme, ktorá nie je bežne dostupná v predaji pre verejnosť.

III — Skutkový stav a prejudiciálne otázky

8. EMI Group Limited (ďalej len „EMI“), spoločnosť zaoberajúca sa vydávaním hudby a výrobou a predajom hudobných nahrávok, bezplatne distribuuje kópie hudobných nahrávok na vinylových platniach, kazetách a kompaktných diskoch (ďalej len „CD“) rozličným osobám na účely podpory hudobných noviniek. Podľa EMI je takáto distribúcia pre podnikanie EMI potrebná, pričom jej umožňuje zhodnotiť komerčnú kvalitu nahrávky, rovnako ako aj jej životaschopnosť na trhu.

9. Ako súčasť tejto propagačnej stratégie sú distribuované CD jednotlivcom, ktorí sú schopní ovplyvniť správanie spotrebiteľa (osoby pracujúce v tlači, rozhlasové stanice, televízne relácie, reklamné agentúry, maloobchodné predajne a kiná), a hudobným vydavateľom, tzv. „propagátorom“, ktorí distribuujú CD vlastným zákazníkom. EMI prenajíma interných, ako aj externých propagátorov, ktorí majú špecifické odborné znalosti alebo preukázali osobitný úspech v propagácii nahrávok.

10. Na tieto účely EMI dodáva nahratú hudbu v rôznych formách: kompaktné disky s „vodoznakom“ (ďalej len „CDR“) [11] nesúce meno príjemcu a umožňujúce vrátenie

11 — CDR sú variantou tradičných CD. Sú zaznamenané jedným z hudobných vydavateľstiev EMI, Virgin Record Label, v ich kanceláriách a na ich vlastných počítačoch.

akýchkoľvek vyrobených kópií späť príjemcovi, kompaktné disky bez vodoznaku dodávané v bielom papierovom obale; „vzorky" CD dodávané v papierovom obale, na ktorom je rovnaké grafické zobrazenie ako na výslednom albume, alebo „hotový výrobok" CD vo svojej konečnej podobe určené na predaj verejnosti. Tieto posledné uvedené majú nálepku s nápisom „propagačná kópia, nie je určená na ďalší predaj"; iné uvádzajú, že vlastníctvo a názov patria výlučne Virgin Records Limited, dcérskej nahrávacej spoločnosti EMI. Je potrebné poznamenať, že „hotový výrobok" sa poskytuje umelcom, manažérom umelcov, vydavateľom, agentom a iným mediálnym kontaktom, pri ktorých sa EMI domnieva, že by mali mať konečný výrobok k dispozícii.

11. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania približne 90 % reklamných CD je zasielaných konkrétnym fyzickým osobám. Zo spisu vyplýva, že nahrávky môžu byť zaslané aj samostatne viacerým osobám, ktoré pracujú pre jednu organizáciu. Pre single sa vydáva približne 2 500 bezplatných kópií a okolo 3 000 a 3 750 pre albumy. Jeden propagátor môže získať viac ako 600 bezplatných nahrávok pre vlastnú distribúciu. Aby si bolo možné urobiť o týchto číslach predstavu, je potrebné dodať, že najpredávanejšie CD môžu podľa EMI predávať milióny kópií.

12. Od apríla 1987 do začiatku roku 2003 EMI účtovala DPH z nahrávok, ktoré poskytovala za vyššie uvedených okolností. Vzhľadom na to, že vnútroštátna právna úprava nie je zlučiteľná s článkom 5 ods. 6 šiestej smernice, a preto nebola uhradená žiadna DPH, EMI požiadala Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „komisári") o vrátenie sumy vyplatenej EMI v súvislosti s DPH z týchto nahrávok. Keďže komisári prijali rozhodnutie, ktorým vrátenie zamietli, EMI podala žalobu na vnútroštátny súd.

13. Od júla 2003 EMI prestala platiť DPH z poskytovania bezplatných CD. Komisári zaslali hodnotenie za obdobie od júla 2003 do decembra 2004, proti ktorému EMI podala žalobu na vnútroštátny súd.

14. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor, aby rozhodol o nasledujúcich prejudiciálnych otázkach:

„1. Ako sa má v kontexte okolností veci samej vykladať posledná veta článku 5 ods. 6 šiestej smernice?

2. Konkrétne, aké sú podstatné vlastnosti ‚vzorky' v zmysle poslednej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice?

3. Môže členský štát obmedziť výklad pojmu ‚vzorka' v zmysle poslednej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice na

   a) priemyselnú vzorku vo forme, ktorá nie je bežne dostupná na predaj verejnosti a poskytuje sa aktuálnemu alebo potenciálnemu zákazníkovi podniku (do roku 1993),

   b) len jednu alebo len prvú vzorku z množstva vzoriek poskytnutých tou istou osobou tomu istému príjemcovi, ak sú tieto vzorky identické alebo sa vzájomne po vecnej stránke neodlišujú (od roku 1993)?

4. Môže členský štát obmedziť výklad pojmu ‚dary nízkej hodnoty' v zmysle poslednej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice tak, že vylúči:

   a) dar predstavujúci časť súboru darov alebo darov, ktoré boli postupne pravidelne darované tej istej osobe (do októbra 2003),

   b) akékoľvek podnikateľské dary darované tej istej osobe v rámci akéhokoľvek obdobia 12 mesiacov, ak ich celková hodnota prekročí 50 GBP (od októbra 2003)?

5. Ak je odpoveď na druhú časť tretej otázky alebo na ktorúkoľvek časť štvrtej otázky kladná, môže členský štát v prípade, že zdaniteľná osoba venuje podobný alebo rovnaký dar hudobnej nahrávky dvom alebo viacerým rôznym fyzickým osobám, a to z dôvodu ich osobných schopností ovplyvniť úroveň verejnej pozornosti, ktorú dotknutý umelec získa, pokladať tieto predmety za predmety poskytnuté tej istej osobe len preto, lebo uvedené fyzické osoby zamestnáva rovnaký subjekt?

6. Ovplyvnila by odpovede na prvú až piatu otázku skutočnosť, že príjemca je zamestnávaný plne zdaniteľnou osobou, alebo sám je plne zdaniteľnou osobou, ktorá je (alebo by bola) spôsobilá odpočítať

akúkoľvek daň na vstupe splatnú pri poskytnutí tovaru, ktorým je vzorka?“

IV — Úvodné poznámky

15. Vnútroštátny súd kladie niekoľko otázok, ktoré je možné zhrnúť do troch širších otázok: 1. aký je význam „aplikácie na poskytovanie vzoriek“ (otázky č. 2 a 3; 2. aký je význam „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty“ (otázka č. 4; 3. ovplyvňuje postavenie príjemcov darov alebo vzoriek výklad druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH (otázky č. 5 a 6). Otázka č. 1, je všeobecnou otázkou a odpoveď na ňu bude zahrnutá do tejto časti, rovnako ako pri analýze otázok č. 2, 3 a 4.

16. Napriek detailnej povahe otázok položených vnútroštátnym súdom je úlohou Súdneho dvora v prejudiciálnom konaní vyložiť druhú vetu článku 5 ods. 6 a nie ju uplatniť na dosť neobvyklé okolnosti veci EMI.

A — *Osobitná povaha veci*

17. CD predstavujú hmotnú formu, v akej sa skutočný produkt nahrávacej spoločnosti – záznam – môže uviesť na trh. V niektorých prípadoch existuje niekoľko alternatívnych „papierových“ verzií používaných pre marketing rovnakých nahrávok, akými sú minidisky, kazety alebo vinylové platne. Okrem toho nahrávky môžu byť distribuované elektronicky cez internet. S výnimkou týchto moderných foriem distribúcie, akou je napríklad priame vysielanie, držba záznamu v niektorom z vyššie uvedených formátov umožňuje, aby sa niekoľkokrát, prakticky neobmedzene použil.

18. Takisto treba poznamenať, že okrem potenciálnych licencií alebo prevodov autorských práv k hudbe alebo textom, ktoré možno získať od pôvodných držiteľov práv, disponuje nahrávacia spoločnosť ako výrobca zvukových záznamov ochranou práv duševného vlastníctva k záznamom z dôvodu svojho autorského práva týkajúceho sa „súvisiacich práv“. To znamená, že príjmy pochádzajúce z nahrávky nepochádzajú výlučne z predajov CD, ale tiež z iných zdrojov, ktorými sú licenčné poplatky, ktoré platia napríklad vysielacie korporácie prostredníctvom príslušných organizácií kolektívnej správy.

19. Takéto osobitné črty obchodovania nahrávacej spoločnosti môžu vysvetliť osobitosti propagačnej stratégie EMI – jednak zdanlivo liberálnu politiku týkajúcu sa bezplatnej distribúcie kópií CD a jednak praktiky rozdávať ich – s malými výnimkami – len menovitým príjemcom.

20. Je však potrebné pripomenúť, že výklad článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH, ktorý podal Súdny dvor v tomto prejudiciálnom konaní, bude uplatniteľný v rámci EÚ na rôzne druhy zdaniteľných osôb. V tomto širšom kontexte si musíme byť vedomí osobitosti veci EMI a ďalších podnikov zaoberajúcich sa právami duševného vlastníctva.

21. Prejednávaná vec navyše odkazuje len na voľný pohyb tovarov, pretože v čase začatia konaní boli bezplatné kópie hudobných nahrávok poskytované prevažne v CD formáte. V súčasnosti sa hudobné skladby často distribuujú prostredníctvom internetu, a v budúcnosti tak môžu vzniknúť otázky, či takáto distribúcia bude predstavovať poskytovanie služieb a aké môžu nastať pravdepodobné následky.[12] Takáto analýza však nespadá do rámca prejednávanej veci.

22. Pri analýze prejednávanej veci je tiež dôležité mať na pamäti, že výklad ustanovení šiestej smernice o DPH musí byť realizovateľný s prihliadnutím na charakter DPH ako nepriamej dane vyberanej predovšetkým od samotných zdaniteľných osôb v rámci ich každodenného podnikania. V ideálnom prípade by zdaniteľnej osobe malo byť zaobchádzanie s operáciami, ktoré sú súčasťou jej bežných komerčno-legitímnych činností z hľadiska DPH, zrejmé na prvý pohľad bez toho, aby bolo nutné podrobné preskúmanie alebo ďalšia administratívna záťaž, ako napríklad uchovávanie záznamov presahujúcich obvyklé požiadavky fakturácie a účtovania, ktoré sa na ňu uplatňujú.[13]

12 — Zodpovedajúce ustanovenie pre služby sa nachádza v článku 6 ods. 2 šiestej smernice o DPH.

13 — Podľa OHSR údaje získané daňovými orgánmi jasne preukázali, že vo väčšine krajín DPH predstavuje väčšiu záťaž v absolútnych číslach než akákoľvek iná daň. (OHSR Fórum o správe daní a poplatkov: Služby poplatníkom Čiastkové Informácie o skupine poznámky, programy na zníženie administratívnej záťaže daňových predpisov vo vybraných krajinách, 22. januára 2008, pozri http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998. pdf). Od roku 2007 sa Európska komisia zameria na znižovanie administratívnej záťaže v 13 prioritných oblastiach vrátane DPH prostredníctvom svojho „akčného programu na znižovanie administratívnej záťaže v EÚ“. Ďalšie informácie a postupy týchto návrhov pozri v časti „lepšia regulácia“ na webovej stránke Generálneho riaditeľstva pre podnikanie a priemysel: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B — *Vzťah medzi vzorkami a darmi*

23. Vzorka nemusí byť darom v zmysle súkromného práva, aj keď vo väčšine prípadov to tak bude, pretože zdaniteľná osoba poskytujúca vzorku má obyčajne v úmysle bezplatne previesť celé vlastníctvo vzorky na príjemcu. [14] V niektorých prípadoch, ako je to aj v prejednávanej veci, si však zdaniteľná osoba môže ponechať vlastníctvo a vlastnícke práva k daným tovarom poskytnutým ako vzorky, a tým si zákonným spôsobom zabezpečiť, že podmienky a obmedzenia týkajúce sa použitia a ďalších prevodov budú formálne zaväzovať príjemcu. Darovanie na druhej strane vyžaduje, aby príjemcovia nadobudli neobmedzené vlastníctvo k tovarom a v mnohých právnych systémoch môže byť možnosť, aby darca stanovil podmienky obmedzujúce príjemcove právomoci voľne nakladať s predmetom, ktorý získal ako dar, obmedzená alebo neexistujúca.

24. Nezastávam však názor, že potenciálny rozdiel súkromného práva medzi vzorkami a darmi, ktorý môže nastať v jednotlivých prípadoch, je relevantný na účely DPH, pretože „poskytovanie tovarov“ neodkazuje na prevod vlastníctva v zmysle súkromného práva, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku, ktorý oprávňuje jeho príjemcu, aby s ním nakladal tak, akoby bol vlastníkom tohto majetku. [15]

25. Navyše existuje prekrývanie týchto dvoch pojmov v tom zmysle, že vzorky sa obyčajne poskytujú ako dary, to znamená, bez upozornenia, že vlastníctvo zostáva zdaniteľnej osobe nakladajúcej s darom. Na druhej strane sa vo väčšine prípadov dary uvedené v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH nemôžu považovať za vzorky, pretože nie sú odovzdané na tento účel a nemajú potrebné vlastnosti vzorky. Z toho dôvodu môžeme mať príležitostne vzorky, ktoré nie sú darmi, dary, ktoré nie sú vzorkami (vo väčšine prípadov), alebo vzorky, ktoré sú súčasne darmi (v mnohých prípadoch).

26. Preto hoci skutočnosť, že všetky vzorky nie sú darmi, teoreticky podkopáva tvrdenie, podľa ktorého všetky vzorky nízkej hodnoty sú automaticky darmi nízkej hodnoty, nezastávam názor, že to má nejaký význam pre uplatnenie druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej

14 — Definíciu daru v rôznych právnych systémoch pozri Hyland, c.d. v poznámke pod čiarou 2, s. 127 až 217). Podľa jeho názoru, je dar ako predmet porovnávacieho práva definovaný svojvoľnosťou, subjektívnym prvkom (úmysel darovať), svojou povahou ako prevod *inter vivos* a predmet daru ako faktor, ktorý ho odlišuje od iných bezplatných prevodov práv. Je zaujímavé, že podľa Hylanda (s. 132) sú dary vo všeobecnosti poskytnuté mimo vlastného záujmu trhu, aj keď on sám sa takisto zaoberá problematikou darovania od podnikateľských združení (s. 233 až 237).

15 — Pozri nedávny rozsudok z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 32; z 21. februára 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Zb. s. I-1751, bod 43, a z 8. februára 1990, Shipping & Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, body 7 a 8.

smernice o DPH. Toto ustanovenie sa vzťahuje na všetky vzorky akejkoľvek hodnoty, bez ohľadu na to, či sú formálne darované príjemcovi, a na všetky dary nízkej hodnoty, bez ohľadu na to, či sa súčasne považujú za vzorky.

C — Ciele druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH

27. Ciele prvej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH viackrát zohľadnil Súdny dvor, ktorý opakovane rozhodol, že cieľom tohto ustanovenia je zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie medzi rôznymi konečnými spotrebiteľmi predmetných tovarov tým, že konečné použitie tovarov podlieha DPH v prípade, ak bola odpočítaná daň na vstupe. [16]

28. Druhá veta článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH je však rozdielna, tak ako je to uvedené v jej znení. [17] Travaux préparatoires ukazuje, že zmyslom druhej vety je, aby sa vzorky a dary nízkej hodnoty nepovažovali na rozdiel od všeobecnej zásady za zdaniteľné plnenia. [18]

29. V tejto súvislosti cieľ zabezpečiť, aby tovary, ktorých DPH na vstupe je odpočítaná, neunikli DPH, nemôže byť rovnaký pre druhú vetu článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH, pretože výnimka z „aplikácie tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty“ by stratila význam.

30. Podľa môjho názoru cieľom druhej vety musí byť to, aby odrážala obchodnú realitu, že vzorky a dary nízkej hodnoty môžu byť nutné v záujme podpory podniku a jeho tovarov. Neexistuje iný dôvod, pre ktorý by mal zákonodarca v úmysle vylúčiť ich z rozsahu základnej zásady o DPH, podľa ktorej spotreba tovaru konečnými spotrebiteľmi je premetom DPH. Pokiaľ ide o vzorky, ich prvotným cieľom nie je uspokojiť potrebu konečného spotrebiteľa, ale viesť k nárastu operácií dotknutej

16 — Množstvo rozsudkov sa zaoberá osobným využitím predmetov pôvodne zakúpených na podnikateľské účely; Hotel Scandic, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 23, Bakcsi, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 45; Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 56, De Jong, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, body 15 a 18. Na účely podpory cieľa zabezpečiť, aby konečné použitie podliehalo DPH, sa prvá veta rovnako vzťahuje aj na využitie na podnikateľské účely, kde DPH na vstupe bola odpočítaná: rozsudok Kuwait Petroleum, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, body 20 až 22. Generálny advokát Fennell vo svojich návrhoch k veci Kuwait Petroleum uviedol, že z legislatívnej histórie článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH vyplýva, že účelom tohto ustanovenia bolo zabezpečiť, aby výrobky, z ktorých daň na vstupe nebola zaplatená, neunikli plateniu dane, ak boli následne bezplatne zlikvidované z iných dôvodov než na osobné využitie.

17 — Ako poznamenal generálny advokát vo svojich návrhoch k veci Kuwait Petroleum, už citované v poznámke pod čiarou 5, slovo „však“ zdôrazňuje rozdiel medzi prvou a druhou vetou článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH. Je to užitočný poznatok, aj keď nie všetky jazykové verzie toto slovo obsahujú.

18 — Rozsudok Kuwait Petroleum, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 23; pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly v danej veci, bod 26.

zdaniteľnej osoby.[19] Pokiaľ ide o „aplikáciu tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty“ pre obchodné účely, zákonodarca sa úmyselne rozhodol tolerovať, že vstúpia do konečnej spotreby bez zúčtovania DPH.

31. Aplikácie uvedené v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH sa musia uplatniť na obchodné účely. Nevidím preto žiadne riziko nezdanenej konečnej spotreby v tom, že zdaniteľné osoby začnú dodávať bezplatne tovary v podobe vzoriek alebo darov osobám, ku ktorým nemajú žiadny obchodný vzťah. Takéto bezplatné transakcie pre obchodné účely môžu prebehnúť len vtedy, ak sú odôvodnené silnými propagačnými alebo obchodnými dôvodmi.

32. V zmysle druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH preto nevidím žiadne veľké riziko vyhýbania sa plateniu DPH, na rozdiel od prvej vety, ktorá sa zaoberá zjavným problémom zámeny medzi tovarmi zakúpenými na podnikateľské účely a na osobné využitie. V rámci prvej vety existujú silné ekonomické stimuly pre samotné fyzické osoby, ktoré sú tiež zdaniteľnými osobami, ako aj pre tých, ktorí by mohli využiť takúto zámenu.

D — *Súvislosti*

33. Zdá sa, že EMI a Spojené kráľovstvo sa nezhodujú v otázke, pokiaľ ide o miesto druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH, ktoré zastáva v systéme DPH.

34. EMI tvrdí, že druhá veta potvrdzuje všeobecnú zásadu, že pre vznik DPH sa vyžaduje protiplnenie,[20] zatiaľ čo Spojené kráľovstvo tvrdí, že druhá veta je výnimkou zo všeobecnej zásady uvedenej v prvej vete, a to, že DPH sa uplatňuje spôsobom, ktorý je daňovo neutrálny. To znamená – a vyplýva to zo skutočnosti, že Spojené kráľovstvo odkazuje na bod 27 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Fenelly vo veci Kuwait Petroleum – že v prípade, ak bola odpočítaná DPH na vstupe, musí byť splatná tiež daň na výstupe. Keďže teda druhá veta nezodpovedá tejto

19 — Je to tak bez ohľadu na skutočnosť, že v niektorých prípadoch možno vzorky spotrebovať. Pre ďalšiu diskusiu na túto tému pozri body 60 až 70 týchto návrhov.

20 — Zdôrazňuje dobre známu zásadu, že DPH by nemala byť uložená na sumu vyššiu ako tá, ktorú zaplatí konečný spotrebiteľ (rozsudok vo veci 24. októbra 1996 Elida Bibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, bod 19).

logike, je potrebné považovať ju za výnimku z tejto všeobecnej zásady.

35. Obidve tvrdenia sú v určitom zmysle správne. Problém je v tom, že účastníci konania používajú dve rozdielne všeobecné zásady ako východiskový bod: EMI používa úhradu ako „všeobecnú zásadu“, zatiaľ čo Spojené kráľovstvo používa pojem zdanenie konečného použitia ako „všeobecnú zásadu“.

36. Podľa môjho názoru je výklad Spojeného kráľovstva týkajúci sa druhej vety viac v súlade s judikatúrou Súdneho dvora vykladajúcej článok 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH.

37. Ako možno vidieť z cieľov uvedených v článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH, opísaných vyššie v bodoch 27 až 32, cieľom zdaniť voľné nakladanie s tovarmi je zabezpečiť neutralitu systému DPH tak, aby tovary, z ktorých bola odpočítaná DPH na vstupe, boli predmetom dane na výstupe. Vylúčenie „aplikácií tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty“ sa musí ako také považovať za výnimku z tejto zásady, keďže DPH na vstupe je odpočítateľná aj napriek tomu, že zodpovedajúca DPH na výstupe bola odpustená.

38. Súdny dvor okrem iného, tak ako uviedol generálny advokát Fennelly, rozhodol vo veci Kuwait Petroleum, že z travaux préparatoires šiestej smernice o DPH vyplýva, že myšlienka druhej vety článku 5 ods. 6 spočíva v tom, aby vzorky a dary nízkej hodnoty neboli na rozdiel od všeobecnej zásady považované za zdaniteľné plnenia. [21]

39. Druhá veta sa má preto považovať za výnimku zo všeobecnej zásady uvedenej v prvej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH, ktorá je potvrdením základnej zásady DPH, a to, že DPH sa má uplatniť na dodávky vedúce ku konečnej spotrebnej etape, aj v prípadoch, keď sa dodávka uskutočnila bezplatne. [22]

40. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, musí byť výnimka vykladaná doslovne. [23] Skutočnosť, že ustanovenia, ktoré určujú výnimky, sa musia vykladať reštriktívne, však neznamená, že výrazy použité na definovanie

21 — Pozri rozsudok Kuwait Petroleum, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 23, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly v danej veci, bod 26.

22 — Článok 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. 71, s. 1301; mimoriadne anglické vydanie 1967(I), s. 14) stanovuje ústrednú myšlienku DPH, ktorou je účtovať dane z konečnej spotreby produktov.

23 — Pozri rozsudky z 15. júna 1989 Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën, C-348/87, Zb. s. I 1737, bod 13, a zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, Zb. s. I 4793, bod 16.

oslobodení sa majú vykladať spôsobom, ktorý by zbavil tieto oslobodenia ich účinkov. [24]

V — Význam „aplikácie tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov“

41. Prvou, druhou a treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, aký význam má mať pojem „aplikácia tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov“ uvedený v článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH a či toto ustanovenie smernice bráni obmedzeniam vo vnútroštátnych právnych predpisoch. Môže byť pojem „aplikácia tovaru na poskytovanie vzoriek“ obmedzený na 3a) priemyselnú vzorku vo forme, ktorá nie je bežne dostupná skutočnému alebo potenciálnemu zákazníkovi, alebo na 3b) prvú vzorku z množstva vzoriek poskytnutých tomu istému príjemcovi?

42. Komisia správne tvrdí, že pojem má mať jednotný význam. Toto tvrdenie je podporené všeobecným cieľom stanoveným v odôvodnení šiestej smernice o DPH, ktoré stanovuje, že sa musí zabezpečiť jednotná aplikácia ustanovení smernice. [25] Navyše podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora z potreby jednotného uplatňovania práva EÚ a zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva EÚ, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, si v zásade vyžaduje v celej EÚ autonómny a jednotný výklad. [26]

43. Nemecká vláda navrhuje, aby sa definícia vzoriek v nariadení Rady (EHS) č. 918/83 z 28. marca 1983 ustanovujúce systém spoločenstva pre oslobodenie od cla (ďalej len „nariadenie o cle“) použila ako východiskový bod. [27] V tomto nariadení sú vzorky definované ako tovary, ktoré sú zanedbateľnej hodnoty a dajú sa použiť na získavanie objednávok na ten druh tovaru, ktorý predstavujú za účelom ich dovozu na colné územie. [28] Na tieto účely sú „vzorky tovaru“ definované ako akékoľvek tovarové položky predstavujúce druh tovaru, ktorého spôsob prezentácie a množstvo tovaru rovnakého druhu alebo kvality

24 — Pozri rozsudok z 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 17, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer v danej veci, bod 37.

25 — Odôvodnenie č. 16 šiestej smernice o DPH.

26 — Pozri nedávny rozsudok zo 6. marca 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, Zb. s. I-1281, bod 17 a tam citovaná judikatúra.

27 — Ú. v. ES L 105, 1983, s. 1, Mim. vyd. 02/01, s. 419.

28 — Nariadenie o cle, tamže, článok 91.

vylučuje ich použitie na iné účely ako získavanie objednávok. [29]

Pri vykonávaní týchto analýz, je podľa môjho názoru dôležité analyzovať rozdielne typy príjemcov, ktorí dostávajú tovary ako vzorky, ako aj fyzické vlastnosti dotknutých tovarov.

44. Takýto postoj k nariadeniu o cle, ktorého cieľom je jednotné colné zaobchádzanie so vzorkami, ktoré prekračujú colnú hranicu EÚ, sa mi nezdá byť osobitne užitočný v kontexte DPH, ktorý si vyžaduje zohľadniť oprávnené obchodné praktiky a zároveň vyhnúť sa riziku, aby tovary, ktoré sú poskytnuté ako vzorky, neoprávnene dostali do konečnej spotreby.

A — *Príjemcovia vzoriek*

45. Nariadenie o cle je zamerané na konkrétny cieľ, ktorým je oslobodenie od dovozného alebo vývozného cla. [30] V osobitnom kontexte, akým je tento, sa väčší dôraz kladie na fyzické vlastnosti tovarov, na rozdiel od situácie, aká je v prejednávanej veci, kde sa dôraz kladie na úlohu príjemcu.

47. Význam z hľadiska príjemcu je dôležitý pre diskusiu týkajúcu sa vzťahu medzi vzorkou a konečných tovarom, množstva, v akom môžu byť vzorky poskytnuté, hodnoty jednej vzorky a nebezpečenstva preniknutia vzoriek do konečnej spotreby významným spôsobom. Na základe toho som dospel k záveru, že pojem „aplikácia tovaru na poskytovanie vzoriek“ sa musí analyzovať s ohľadom na rozdielnych príjemcov predmetných vzoriek.

46. Pri posúdení, či niečo predstavuje „aplikáciu tovaru na poskytovanie vzoriek“ v zmysle šiestej smernice o DPH, je potrebné vziať do úvahy všetky relevantné okolnosti.

48. Podľa môjho názoru existujú tri druhy príjemcov vzoriek. Správny výklad druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH ich musí zahrnúť všetky. V opačnom prípade by niektoré aplikácie boli kvalifikované ako aplikácie na poskytovanie vzoriek, zatiaľ čo iné by takto kvalifikované neboli, aj napriek skutočnosti, že neskôr uvedené zohrávali rovnakú obchodnú úlohu ako skôr uvedené. Legislatívne obmedzenie týkajúce sa počtu

29 — Podobnú definíciu vzoriek možno nájsť v článku III Medzinárodného dohovoru o uľahčení dovozu obchodných vzoriek a reklamných materiálov (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Článok 1 ods. 1 nariadenia o cle, už citované v poznámke pod čiarou 27.

vzoriek, ktoré možno poskytnúť jedinému príjemcovi, môže mať napríklad rôzne účinky v závislosti od toho, či je príjemca podnikom alebo spotrebiteľom.

49. Prvou skupinou príjemcov sú koneční spotrebitelia, ktorí dostávajú vzorky priamo od dotknutého podniku. Typickým príkladom bude vzorka jedla ponúknutá zákazníkovi počas návštevy miestneho supermarketu.

50. Druhou skupinou príjemcov sú spoločnosti, ktoré samy dostávajú vzorky na vlastné priemyselné alebo podnikateľské účely. To zahŕňa používanie vzoriek na účely zabezpečenia kvality. Podniky môžu taktiež dostávať vzorky na účely ich distribúcie konečným spotrebiteľom, alebo na účely vystavenia takýchto vzoriek, aby konečný spotrebiteľ mohol danú vzorku vyskúšať. [31]

51. Treťou skupinou príjemcov sú osoby konajúce ako sprostredkovatelia medzi podnikmi a verejnosťou, napríklad také osoby, ktoré vďaka svojmu osobitnému postaveniu vedia zvýšiť úroveň výskytu tovaru na trhu alebo ovplyvňovať rozhodnutia zákazníka. To nezahŕňa len diskdžokejov v rádiu, ako je to v prejednávanej veci, ale tiež iné skupiny príjemcov, ako napríklad univerzitných učiteľov alebo knižných kritikov, ktorí dostávajú kópie kníh na posúdenie.

52. Takými príjemcami môžu byť fyzické osoby, ktoré sú zamestnancami, alebo samostatne zárobkovo činnými osobami, ako aj spoločnosti.

53. Zdá sa mi, že v prejednávanej veci spadajú príjemcovia prevažne do tretej skupiny. Jednotlivci pracujúci pre tlač dostávajú vzorky CD, aby mohli vyjadriť svoje názory o tovare širokej verejnosti. To isté platí pre diskdžokejov v rozhlasových staniciach. Pokiaľ ide o televízne programy, reklamné agentúry, maloobchodné predajne a kiná, distribúcia CD si zjavne vyberá za cieľ skôr širokú verejnosť získavajúcu informácie prostredníctvom týchto staníc než potenciálnych kupujúcich tieto tovary.

54. Pokiaľ ide o externých propagátorov, nezdá sa mi, že by mali byť hodnotení inak než ostatné osoby konajúce ako sprostredkovatelia, pretože ich úlohou je tiež vyjadriť a sprostredkovať svoje kvalifikované odborné

31 — Zdá sa, že Spojené kráľovstvo uznalo takúto kategóriu príjemcov, v určitých situáciách za oslobodenú. Ako sa na pojednávaní zistilo, z pokynov Her Majesty's Revenue and Customs sú vylúčené i) vzorky poskytnuté na účely zabezpečenia kontroly kvality a ii) vzorky poskytnuté maloobchodníkmi na účely distribúcie zákazníkom, od všeobecného pravidla, ktoré obmedzuje množstvo vzoriek, ktoré môžu byť poskytnuté jednému predajcovi (pozri http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

hodnotenie tovarov, a prispieť tak k ich propagácii na trhu. [32]

„aplikácie na poskytovanie vzoriek“ preto nie je možné vykladať len na základe tohto všeobecného cieľa dotknutej zdaniteľnej osoby.

B — *Povaha vzoriek*

56. Zdá sa, že existuje široká zhoda, že základným cieľom vzorky je slúžiť ako model tovaru klasifikovaného ako tovary na účely DPH. Podľa môjho názoru je to správne. Základný cieľ vzorky spočíva v tom, že slúži ako model tovaru, ktorý zdaniteľná osoba propaguje na trhu v rámci svojej funkcie ako výrobca, distribútor, obchodník, agent alebo iný sprostredkovateľ alebo pomocník. To znamená, že vzorka – na rozdiel od daru – musí byť vyrobená, distribuovaná alebo uvedená na trh dotknutou zdaniteľnou osobou, alebo musí mať inú komerčne relevantnú spojitosť s budúcimi predajmi tovaru. [33]

i) Vzorka ako model výrobku propaguje dotknutý tovar

55. EMI a Komisia tvrdia, že vzorky sa poskytujú na účely propagácie tovarov. Podľa môjho názoru nemožno spochybniť, že propagačné alebo marketingové ciele charakterizujú „aplikácie na poskytovanie vzoriek“ osobitne preto, lebo tu existuje požiadavka, aby sa takéto aplikácie použili na obchodné účely. Tento celkový cieľ sa však týka aj darov poskytnutých na obchodné účely, bez ohľadu na to, či majú nízku hodnotu, alebo darov poskytnutých na účely zábavy. Význam

57. Nie všetky aplikácie spočívajúce v bezplatnej distribúcii alebo propagačných účeloch tovarov v spojitosti s obchodnou činnosťou zdaniteľnej osoby však možno považovať za „aplikácie na poskytovanie vzoriek“.

58. Ak sa napríklad zostávajúce zásoby tovarov, ktoré sa viac nevyrábajú, distribuujú zákazníkom ako bezplatné reklamné darčeky, tieto tovary sa nemôžu považovať za

32 — Pre uplatnenie druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH je irelevantné, či poskytnutie vzorky je kontraproduktívne z propagačného hľadiska, čo môže nastať v prípade, ak to vedie k negatívnemu hodnoteniu tovaru zo strany príjemcu vzorky.

33 — Napríklad skúšobná vzorka tovaru, ktorý sa zatiaľ nevyrába, môže byť vyrobená inou spoločnosťou, než je zdaniteľná osoba, ktorá má v úmysle uviesť tento tovar na trh, a preto rozdáva vzorky na účely posúdenia kvality.

„aplikácie na poskytovanie vzoriek“, aj keď môžu podporovať dobré meno, propagovať alebo robiť reklamu menu a obchodnej činnosti zdaniteľnej osoby.[34] Takáto aplikácia však neslúži ako model takých tovarov, ktorých predaj mali v úmysle propagovať.

59. Ďalším príkladom, keď nepôjde o „aplikácie na poskytovanie vzoriek“, je, ak obchodník na propagačné účely sľúbi každému stému zákazníkovi určitý tovar, ktorý možno kúpiť v jeho obchode. Takéto marketingové opatrenie nebude spĺňať požiadavku nutnej spojitosti medzi poskytnutím vzoriek a propagáciu budúcich predajov tých istých tovarov, kde vzorka slúži ako model.[35]

ii) Vzorka predstavuje vlastnosti konečného tovaru

60. Osobitne v prípade „hotového výrobku“ CD vzniká otázka, či sa vzorka musí vždy poskytnúť vo forme, ktorá nie je bežne dostupná konečnému spotrebiteľovi, alebo či sa distribúcia „hotového výrobku“ môže považovať za „aplikácie na poskytovanie vzoriek“. S tým je spojená obava, že pokiaľ sa tovar poskytne v konečnej podobe, vzniká nebezpečenstvo, že vzorky nahradia spotrebu, čím sa vytvára riziko, že budú v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

61. Aby vzorka mohla slúžiť ako model, musí si zachovať všetky podstatné vlastnosti materiálu alebo tovarov, na ktoré sa vzťahuje. V písomných pripomienkach a na pojednávaní bolo predložených niekoľko príkladov na účely objasnenia tohto bodu.[36] V mnohých prípadoch nevzniknú problémy týkajúce sa distribúcie vzorky obsahujúcej všetky podstatné vlastnosti konečného tovaru, keďže menšie množstvá konečného tovaru sa môžu distribuovať ako vzorky. Vzorka môže byť modifikovanou alebo zjednodušenou verziou konečného tovaru, v prípade, že takáto verzia je schopná zachovať všetky podstatné vlastnosti tovaru.

62. Osobitne v prípade tretej skupiny príjemcov bude často nutné poskytnúť celý tovar v jeho konečnej podobe, tak aby tovar mohol byť plne ohodnotený a aby dojmy sprostredkovateľa mohli byť správne komunikované.

34 — Toto bolo navrhnuté zo strany EMI ako základný prvok pojmu vzorka.

35 — V prípade, že obchodník bezplatne poskytne dary stému zákazníkovi, hovoríme pochopiteľne skôr o daroch než o vzorkách, ktoré majú slúžiť na podporu podnikania. V prípade darov je cieľ širší než len podpora budúceho predaja uvedených tovarov, ktoré sú poskytnuté ako dary. V prípadoch darov je cieľom posilniť dobrú vôľu vo všeobecnosti tak, aby boli podporované budúce predaje všetkých tovarov spojených so spoločnosťou.

36 — Napríklad balíček pracieho prášku poskytnutý ako vzorka musí byť dostatočne veľký na vypranie prádla v práčke. Kúsok croissantu nemusí byť postačujúci ako vzorka pekárenskeho výrobku, ale môže byť potrebné zjesť celý croissant, aby bolo možné zistiť všetky jeho vlastnosti.

To platí pre umelecké alebo literárne tovary, ako sú knihy a CD, ale takisto na mnoho iných tovarov, ako sú počítačové hry, dizajnérske predmety v oblasti módy a interiérový dizajn alebo dokonca na potravinárske tovary.

63. Podľa môjho názoru je všeobecnou zásadou, že predmet, ktorý je schopný uspokojiť všetky potreby zákazníka, pokiaľ ide o dotknutý tovar, nie je možné považovať za vzorku. Napríklad kniha, CD alebo odev získané ako vzorka zvyčajne nenútia zákazníka, aby si kúpil nový výrobok presne tohto tovaru.

64. V niektorých prípadoch však môže tovar poskytnutý ako vzorka slúžiť na propagačné účely tým, že vytvorí nový zvyk medzi kupujúcimi. Okrem toho jednotlivý tovar ako kniha, časopis alebo CD môže byť vzorkou, ak je poskytnutý na účely propagácie série, zbierky, členstva v knižnom klube alebo predplatného časopisu.

65. Je dôležité zdôrazniť, že druhá a tretia skupina príjemcov nedostáva vzorky pre vlastnú spotrebu, ale na pracovné účely.

66. Nie je však možné vylúčiť, aby vzorka skončila v konečnej spotrebe v tom zmysle, že bude predstavovať náhradu za tovary, ktoré by inak zákazník musel kúpiť, aby uspokojil svoje osobitné potreby. Napríklad perá dodané na otestovanie kvality do obchodného domu môžu byť natoľko dobré, že „testujúca osoba“ začne používať jedno z pier na pracovné, ako aj súkromné účely, alebo manžel literárnej kritičky môže prečítať novú knihu, ktorú jeho žena dostala na ohodnotenie, no pritom ju len prelistovala. Je zjavné, že manžela možno považovať za spotrebiteľa románu, zatiaľ čo kritičku nie. Neskorší záver zostane nezmenený aj v prípade, ak by kritička prečítala knihu, pretože jej konanie nebolo konaním spotrebiteľa, ak sa uskutočnilo v súvislosti s jej profesiou. [37]

67. Zastávam názor, že takéto príklady neúmyselnej konečnej spotreby sú „nepriaznivým účinkom“ nevyhnutným v rámci komerčného odôvodnenia „aplikácie na poskytovanie vzoriek“. Týkajú sa okolností, ktoré zdaniteľná osoba nemôže celkom predvídať alebo im predísť prostredníctvom opatrení, ktoré mala k dispozícii pri poskytnutí vzoriek.

37 — Aby sa zabránilo nedorozumeniam, rozdiel medzi spotrebou a profesionálnymi účelmi neznamená, že tovary môžu byť nakúpené na profesionálne účely bez zaplatenia DPH na vstupe. Ak to však spadá pod konanie zdaniteľnej osoby, takáto DPH na vstupe je odpočítateľná.

68. Aby dotknuté tovary mohli byť vzorkami, musia byť poskytnuté v primeraných formách a množstvách podľa bežných obchodných zvyklostí. To si vyžaduje, aby vzorky neboli poskytnuté vo formách, ktoré môžu byť náhradou za tovary určené na konečnú spotrebu, pokiaľ si to povaha tovaru propagovaného ako vzorka nevyžaduje. V prípade vzoriek tovarov, ktoré majú byť posúdené v konečnej forme, je možné často vyžadovať, aby sa použili špeciálne balíčky, nálepky, pečiatky alebo iné podobné značky slúžiace pre označenie, že ide o vzorky, ktoré nie sú určené pre bežné obchodovanie.

iii) Vzorka je daná v primeraných množstvách

69. Vzorky majú byť poskytnuté len v takom množstve, ktoré im postačuje na to, aby dosiahli svoj účel ako vzorky. To nemusí nutne znamenať, že iba jedna vzorka môže byť poskytnutá príjemcovi, pretože rôzni príjemcovia používajúci vzorky na rôzne účely budú požadovať rôzne množstvá tovaru za vzorku.

70. Pokiaľ ide o druhú skupinu príjemcov, akýkoľvek výklad obmedzujúci pojem „aplikácie na poskytovanie vzoriek“ na jedinú vzorku na príjemcu alebo v inej forme, než je konečná forma tovaru, môžu byť v rozpore s komerčnou realitou. Príjemcovia patriaci do tejto kategórie budú často potrebovať viac ako len jednu vzorku. Napríklad maloobchodné predajne môžu potrebovať pre svojich zákazníkov tisíce vrecúšok na nový prací prášok a v priemysle a obchode môže testovanie kvality tovaru vyžadovať tucet vzoriek. Tretia skupina príjemcov však nebude za normálnych okolností vyžadovať viac ako jednu kópiu diela.

C — *Záverečné poznámky týkajúce sa „aplikácie na poskytovanie vzoriek“*

71. Vzhľadom na vyššie uvedené nemožno vykladať druhú vetu článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH v tom zmysle, že umožňuje členským štátom stanoviť *a priori* kvantitatívne alebo kvalitatívne obmedzenia pojmu „aplikácie na poskytovanie vzoriek“.

72. Navyše všeobecné zásady a pravidlá týkajúce sa zneužitia práva, daňovej kontroly a daňových únikov sa uplatňujú tiež v rámci poskytovania vzoriek. Vzhľadom na množstvo alebo kvalitu poskytnutých tovarov či

iné okolnosti prípadu sa môže zdať, že prevod dotknutých tovarov sa nemôže považovať za uskutočnený ako „aplikácia na poskytovanie vzoriek“ v zmysle legitímnej obchodnej praxe rozumnou zdaniteľnou osobu konajúcou v dobrej viere na obchodné účely. [38]

73. S vedomím, že je na vnútroštátnom súde, aby uplatnil analýzu na skutkový stav, môže byť užitočné uviesť niekoľko pripomienok týkajúcich sa štyroch typov CD, ktoré sú distribuované v prejednávanej veci.

74. Podľa môjho názoru všetky štyri typy CD poskytnuté sprostredkovateľom majú za cieľ propagovať tovar a dá sa povedať, že sú príkladom tovaru. Pokiaľ ide o prvé tri typy CD (CD s vodoznakom nesúce meno príjemcu, CD bez vodoznaku v bielom papierovom obale a „vzorka“ CD), zdá sa mi, že ich povaha ako vzorky by mohla byť odôvodnená s odkazom na skutočnosť, že sú poskytnuté vo forme, ktorá je síce iná ako konečný tovar, ale pre vzorku primeraná. Pokiaľ ide o „hotový výrobok“, jediný rozdiel, ktorý ich odlišuje od konečných tovarov, je nálepka označujúca, že nie sú určené na bežné obchodovanie. Aj keď možno túto nálepku ľahko odstrániť, nemyslím si, že by to samo osebe mohlo zbaviť vzorku jej povahy, ak ostatné súvisiace skutočnosti budú podporovať takúto klasifikáciu.

75. Zastávam názor, že skutočné ťažkosti sa týkajú veľkých množstiev CD poskytnutých externým propagátorom na účely prerozdelenia osobám, ktoré sú EMI neznáme. Posúdenie, či takýto typ propagačnej stratégie predstavuje „aplikácie na poskytovanie vzoriek“, si vyžaduje konkrétne skutkové posúdenie otázky, či osoby prijímajúce tieto CD od propagátorov plnia úlohu sprostredkovateľa, alebo sa majú považovať za obyčajných spotrebiteľov.

VI — Aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty

76. Podstatou štvrtej otázky položenej vnútroštátnym súdom je, či pojem „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty“ v článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH môže byť predmetom kvantitatívnych obmedzení počtu alebo množstva darov, ktoré je možné prijať z času na čas alebo v rámci akéhokoľvek obdobia v roku.

38 — Ako Súdny dvor rozhodol v súvislosti s priamym zdanením, členský štát nemusí konať na základe všeobecnej domnienky daňových únikov. Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 11. októbra 2007 ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 91 a tam citovanú judikatúru. Podľa môjho názoru je to tak, aj v súvislosti s DPH.

77. Pokiaľ ide o „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty“, všetci účastníci konania zastávajú názor, že členské štáty majú určitý rozsah diskrečnej právomoci, pokiaľ ide o výklad „nízkej hodnoty“. EMI osobitne uvádza, že tento pojem sa má vykladať na základe osobitných ekonomických okolností prevládajúcich v dotknutom členskom štáte. To si vyžaduje, aby si členské štáty pri výklade tohto pojmu ponechali priestor pre voľnú úvahu.

78. Keďže článok 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov, východiskom je, že pojem „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty“ má, z dôvodov uvedených vo vzťahu k „aplikáciám na poskytovanie vzoriek“, význam na úrovni EÚ. [39]

79. Neexistujú žiadne právne dôvody, pre ktoré by nemohol mať pojem „aplikácie na poskytovanie darov“ význam na úrovni EÚ. To znamená, že otázka, či viac ako jeden prevod tovarov možno považovať za „dar nízkej hodnoty“, by mala byť zodpovedaná jednotne. „Nízka hodnota“ však môže vyžadovať určitý priestor pre voľnú úvahu, pretože význam tohto pojmu vyjadruje porovnania, ktoré nemôžu byť nezávislé od ekonomických situácií členských štátov.

A — *Dary*

80. Čo je to dar? Tento pojem má predovšetkým význam pre antropológiu a sociológiu, a z právneho hľadiska je dobre zakotvený vo všetkých vyspelých systémoch súkromného práva. [40] V rámci šiestej smernice o DPH, a najmä jej článku 5 ods. 6, tento pojem preskúmal generálny advokát Van Gerven vo veci Empire Stores. [41] Ten zastával názor, že druhá veta článku 5 ods. 6 sa vzťahuje na „bezplatné dary určené vo všeobecnosti na podporu dobrého mena alebo reklamu mena zdaniteľnej osoby, bez akejkoľvek priamej protihodnoty“. [42] Tento bod nebol preskúmaný Súdnym dvorom, pretože nebol v danej veci relevantný.

81. Vysvetlenie poskytnuté generálnym advokátom naznačuje, že „dary nízkej hodnoty“ chápal tak, že boli pôvodne určené ako dary

39 — Pozri vyššie uvedený bod 10.

40 — Rozsudok Kangas, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, s. VII and s. 31 až 59, v nadväznosti na veľkého nemeckého právneho vedca Friedricha Carla von Savigny poukázal na to, že dar je aj napriek jeho zdanlivej jednoduchosti, komplexnou právnou inštitúciou.

41 — Rozsudok z 2. júna 1994, Empire Stores, C-33/93, Zb. s. I 2329.

42 — Návrhy generálneho advokáta vo veci Empire Stores, tamže, bod 19.

poskytnuté na obchodné, reklamné alebo podobné propagačné účely.

82. Môj názor je taký, že preferenčné zaobchádzanie s DPH „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty“ dáva zmysel len vtedy, ak sa chápu ako primárne cielené dary poskytnuté práve na takéto účely.

83. Ako som už spomenul v súvislosti s „aplikáciami na poskytovanie vzoriek“, dary poskytnuté na obchodné účely môžu existovať v niekoľkých formách: reklamné alebo propagačné dary, ak sú nízkej hodnoty, dary pre zamestnancov, dary vo forme podnikateľskej zábavy. Len na prvú z nich sa vzťahuje zásada uvedená v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH. Vo väčšine prípadov dary môžu byť pre zamestnancov predmetom DPH podľa prvej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH, zatiaľ čo dary na obchodné účely upravuje v článok 17 ods. 6 šiestej smernice o DPH.

84. Dary, ktoré sú reklamou alebo propagujú podnikanie, budú zvyčajne hmotného charakteru a nebudú vyberané individuálne pre konkrétnych príjemcov. Budú poskytnuté len na tento účel bez toho, aby zdaniteľná osoba alebo jej agent bezpodmienečne poznali totožnosť príjemcu. Medzi takéto dary môžu patriť perá, tričká, poznámkové bloky, šatky a kravaty, ktoré sú označené logom spoločnosti.

85. Zdaniteľné osoby však môžu tiež poskytovať na obchodné účely jednotlivo vyberané dary, ako sú napríklad kvety, bonboniéry, fľaše vína alebo malé dekoračné predmety ako vázy alebo ozdoby. Pri týchto daroch je rozhodujúce, aby mali „nízku hodnotu“, inak darcovia riskujú, že sa budú považovať za i) zábavné dary podľa článku 17 ods. 6 smernice, a nebudú tak mať nárok na odpočet, alebo ii) sa budú v súlade s rozsudkom Kuwait Petroleum považovať za bezplatné poskytnutia podľa prvej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH. [43]

86. Rozdiel medzi „bezplatným poskytnutím tovaru k dispozícii“ v prvej vete článku 5 ods. 6 o DPH a „poskytovaním darov nízkej hodnoty“ v druhej vete spočíva v ich hodnote a účele. [44]

43 — Podľa článku 17 ods. 6 šiestej smernice o DPH nie je povolený žiaden odpočet dane na vstupe, zatiaľ čo v prvej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH sa odpočet dane na vstupe nahrádza platením DPH na vstupe na základe dodávky pre vlastnú potrebu.

44 — Rozsudok Kuwait Petroleum, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 23, a návrhy, ktoré v danej veci predniesol generálny advokát Fennelly, bod 26.

B — *„Nízka hodnota“*

87. Zdá sa mi, že ak sa pojem „nízka hodnota“ chápe len ako kvantitatívne kritérium, členské štáty nevyhnutne potrebujú priestor pre voľnú úvahu. Ak sa na druhej strane „nízka hodnota“ vykladá skôr ako kvalitatívny pojem, ktorý nemožno úplne redukovať na ekonomickú hodnotu, mohol by byť takýto priestor pre voľnú úvahu zbytočný.

88. Bolo by lákavé tvrdiť, že kritérium „nízkej hodnoty“ sa má vykladať kvalitatívne, ako kritérium, ktoré odkazuje na neexistenciu väčšieho subjektívneho významu daru pre príjemcu.

89. „Dary nízkej hodnoty“, uvedené v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH preto budú predstavovať dary propagačnej povahy často nesúce logo, meno alebo inú informáciu odkazujúcu na zdaniteľnú osobu, ktorá ich vydáva a distribuuje zákazníkom, potenciálnym spotrebiteľom a obchodným partnerom bez ohľadu na totožnosť príjemcu. Hoci dar, napríklad hodvábna kravata alebo vlnená bunda s logom spoločnosti, spĺňa tieto kritériá, nemusí byť nutne z ekonomického hľadiska nízkej hodnoty.

90. Z tohto dôvodu a pri konštatovaní, že výklad pojmu musí byť realizovateľný, by nebolo vhodné takýto výklad navrhnúť. Kvalitatívne chápanie „nízkej hodnoty“ by bolo zložité spojiť s potrebou jednotného výkladu tohto pojmu. Kvantitatívny výklad je preto vhodnejší.

C — *Pevný peňažný strop pre „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty“*

91. Postoj členských štátov týkajúci sa peňažnej hodnoty považovanej za strop z hľadiska „nízkej hodnoty“ je rozdielny. V niektorých krajinách, ako sú napríklad Španielsko, Taliansko a Luxembursko, neexistuje žiadne osobitné peňažné obmedzenie pre definovanie darov nízkej hodnoty.[45] Iné krajiny, napríklad Spojené kráľovstvo a Francúzsko, považujú za vhodné v záujme právnej istoty stanoviť osobitné peňažné hodnoty. Vo Fínsku strop nie je stanovený v záväzných právnych predpisoch, ale vo všeobecných

45 — Otázka č. 617/89 položená v Európskom parlamente F. Hermanom Komisii (Ú. v. C 39, 1990, s. 24). Aj keď je táto otázka z roku 1990, považujem za užitočné mať nejaké informácie o situácii v iných členských štátoch.

správnych zásadách uplatniteľných daňovými orgánmi, tak aby sa zabezpečili jednotné postupy týkajúce sa tejto otázky. [46]

92. Podľa môjho názoru sú takéto rozhodnutia na jednotlivých členských štátoch, ktoré môžu stanoviť stropy na základe svojej ekonomickej prosperity, priemerných cien a priemernej úrovne príjmov. Strop však nesmie byť natoľko nízky, aby článok 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH stratil význam alebo sa stal neuplatniteľným, ani natoľko vysoký, že sa odchýli od toho, čo sa v bežnej reči môže rozumieť pod „nízkou hodnotou".

93. Môžu byť kvantitatívne obmedzenia stanovené členskými štátmi pre „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty" absolútne, alebo má existovať určitá flexibilita aplikácie v jednotlivých prípadoch?

94. Zdá sa, že v aspoň jednom vnútroštátnom rozhodnutí sa z neexistencie akéhokoľvek odkazu na vnútroštátnu právnu úpravu v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH dospelo k záveru, že vnútroštátne stropy musia byť vyvrátiteľné v jednotlivých prípadoch, aj keď jednotná daňová prax môže požadovať, aby daňové orgány uplatňovali určité kvantitatívne obmedzenia stanovené *prima facie*. [47]

95. Ako uviedla Komisia na pojednávaní, bolo by zložité odôvodniť, že kvantitatívne obmedzená podmienka na uplatnenie určitého daňového pravidla by mala byť v jednotlivých prípadoch vyvrátiteľná, pretože by to bolo v rozpore so samotnou podstatou takej podmienky, ako napríklad jednotné zaobchádzanie so všetkými zdaniteľnými osobami. Táto vec sa však týka ustanovenia EÚ, ktoré by malo mať v súlade s obvyklými zásadami výkladu jednotný význam, a nemalo by preto ponechávať členským štátom priestor pre voľnú úvahu. Vzhľadom na to si myslím, že implementačné opatrenia prevzaté členskými štátmi by mali vo výnimočných prípadoch umožniť určitú flexibilitu, pokiaľ ide o uplatnenie uvedených kvantitatívnych obmedzení. Napríklad spoločnosť pôsobiaca v niekoľkých členských štátoch by mohla chcieť používať jediný súbor reklamných darčekov s jednotným znázornením a logami na všetkých z nich. Vzhľadom na pravidlá vnútorného trhu by som nemal pripustiť, že členský štát s osobitne nízkym vnútroštátnym obmedzením pre „nízku hodnotu" by mohol odmietnuť oslobodenie od DPH, ak by bol dar v iných príslušných členských štátoch považovaný za dar nízkej hodnoty.

46 — Pozri KALLIO, M. a i: *Arvonlisäverotus 2009*. Edita Helsinki, 2009, s. 512.

47 — Rozsudok fínskeho Najvyššieho správneho súdu z 3. októbra 2006, KHO 2006:70.3.

D — *Kumulatívne dary a „aplikácie na poskytovanie darov nízkej hodnoty“*

96. Zdá sa, že postupy v členských štátoch sa líšia, pokiaľ ide o možnosť účtovať kumulatívne dary spoločne. Niektoré systémy, napríklad Nemecko, Holandsko a Francúzsko, berú do úvahy dary poskytnuté tej istej osobe v jednom roku. [48]

97. Spojené kráľovstvo tvrdí, že kumulatívne stropy stanovené vnútroštátnou právnou úpravou sú nutné na to, aby sa zabránilo zneužívaniu systému DPH a aby sa zabezpečilo, že zdaniteľné osoby nebudú môcť obchádzať prvú vetu článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH tým, že budú poskytovať série darov, ktoré sú pri jednotlivom posúdení nízkej hodnoty, ale presiahnu ju, ak sa posudzujú spoločne.

98. Hoci boj proti daňovým únikom je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou o DPH [49] a členské štáty majú legitímny záujem na prijatí opatrení na zamedzenie daňovým únikom, Spojené kráľovstvo nepredložilo žiadny dôkaz, ktorý by naznačoval, že existuje reálne riziko daňového úniku.

99. Nezastávam názor, že takéto nebezpečenstvo reálne vzniká v súvislosti s „aplikáciami na poskytovanie darov nízkej hodnoty“ na obchodné účely na rozdiel od zjavného nebezpečenstva daňových únikov v situáciách, na ktoré sa vzťahuje prvá veta článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH.

100. V súvislosti s kumulatívnymi darmi pri progresívnej dani z dedičstva alebo progresívnych kolkových daniach uplatniteľných na prevody nehnuteľností je napríklad dôležité zohľadniť všetky operácie počas stanoveného obdobia, pretože existuje príležitosť pre obchádzanie progresívneho účinku dane tým, že sa väčšie operácie rozdelia medzi menšie. V súvislosti s DPH však takýto kumulatívny prístup nemá podporu v znení druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH. Zároveň by to viedlo k tomu, že úprava DPH aplikácie by bola závislá od iných skorších alebo neskorších aplikácií, napríklad úprava DPH daru pod stanovené obmedzenie by sa zmenila po tom, ako príjemca dostal iný dar od tej istej zdaniteľnej osoby, čo by viedlo ku zvýšeniu kombinovanej hodnoty dvoch darov nad tento strop. Bolo by to v rozpore

48 — Otázka položená Komisii, už citovaná v poznámke pod čiarou 45.

49 — Rozsudky zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 46, z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 22 a tam citovaná judikatúra; pozri tiež článok 22 ods. 8 a článok 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

s myšlienkou, že každé plnenie sa musí posúdiť samo osebe, a nie vzhľadom na predchádzajúce alebo nasledujúce udalosti. [50]

VII — Daňový status príjemcov vzoriek a darov nízkej hodnoty

101. Nevidím žiadne nebezpečenstvo zdaniteľných osôb v poskytovaní darov v nedostatočnej výške, ak v skutočnosti konajú na obchodné účely. Všeobecné zásady a pravidlá týkajúce sa daňovej kontroly, zneužitia práva a daňového úniku sú dostatočné na prekonanie snahy obísť požiadavku „nízkej hodnoty" pre oslobodenie darov od DPH.

102. Doslovné uplatnenie kumulatívnych stropov by vyžadovalo, aby si zdaniteľné osoby uchovávali záznamy o tom, komu dali dary. Zastávam názor, že to ide nad rámec fakturačných a účtovných požiadaviek stanovených v šiestej smernici o DPH. [51] Okrem toho by bolo veľmi ťažké, ak by si zdaniteľné osoby mali pamätať osoby, ktorým dali kalendáre, perá s logom alebo iné podobné dary. [52]

103. Piata a šiesta otázka sa týkajú skutočnosti, že uplatniteľná vnútroštátna právna úprava v Spojenom kráľovstve má obmedzené uplatnenie oslobodenia od DPH, len pokiaľ ide o prvý predmet poskytnutý ako vzorka, a že uvedená právna úprava stanovuje kumulatívne uplatnenie obmedzení týkajúcich sa „darov nízkej hodnoty". Odpovede, ktoré som navrhol na prvú a druhú prejudiciálnu otázku, znamenajú, že obmedzenia stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi pre uplatnenie druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH sú vylúčené.

104. V tomto zmysle podľa judikatúry Súdneho dvora neodkazuje dodanie tovarov na prevod vlastníctva v zmysle súkromného práva, ale zahrňuje každý prevod hmotného majetku, ktorý oprávňuje jeho príjemcu, aby s ním nakladal tak, akoby bol vlastníkom tohto majetku. [53] Vzorky alebo dary nízkej hodnoty preto možno poskytnúť zamestnancom, ako aj ich zamestnávateľom. Ktorý z nich sa má považovať za príjemcu je skutkovou otázkou, na ktorú treba odpovedať v zmysle relevantných okolností za predpokladu, že zákonným kritériom na účely DPH je existencia skutočnej právomoci osoby nakladať s tovarom ako jeho vlastník.

50 — Rozsudok v spojených veciach z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 47.

51 — Článok 22 šiestej smernice o DPH.

52 — Na druhej strane je možné očakávať, že zdaniteľná osoba si vedie záznamy o príjemcoch obchodných darov a iných darov vyššej hodnoty, aby sa zabránilo tomu, že sa rovnaký dar poskytne dvakrát určitému príjemcovi.

53 — Pozri bod 24 a poznámku pod čiarou 15.

105. V mnohých prípadoch toto kritérium ukáže, že vzorka alebo dar je poskytnutý zamestnávateľovi. Napríklad zamestnanci nie sú zjavne príjemcami vzorky poskytnutej zdaniteľnou osobou na vyskúšanie alebo prerozdelenie tovarov. Na druhej strane recenzný výtlačok knihy zaslanej kritikovi na adresu jeho bydliska je zrejme zaslaný jemu osobne, aj keď pracuje pre tlač. Podobne dary nízkej hodnoty možno poskytnúť jednotlivým zamestnancom (ako napríklad kalendáre, ktoré sú im odovzdané osobne) alebo zamestnávateľom (ako napríklad bonboniéry zaslané obchodným partnerom do kancelárií malých firiem).

106. Podstatou šiestej otázky je, či poskytnuté odpovede budú ovplyvnené, ak príjemca bude schopný odpočítať daň na vstupe zaplatenej za dodanie tovarov.

107. Komisia tvrdí, že výklad článku 5 ods. 6 šiestej smernice o DPH nezávisí od postavenia príjemcu alebo jeho schopnosti odpočítať si daň na vstupe. Ďalej uvádza, že v praxi to môže znamenať, že spoločnosť, ktorá obdržala vzorky alebo dary, je schopná odpočítať daň na vstupe. Aby tak však mohla urobiť, musí tejto dani podliehať – to znamená, že darca jej musí účtovať DPH zo vzoriek alebo darov.

108. S týmto názorom súhlasím. Navyše je zložité rozlíšiť podstatu otázky. Predpoklad uvedený Komisiou – účtovať DPH zo vzoriek alebo darov nízkej hodnoty – sa zdá byť pomerne vzdialený od obchodnej praxe.

VIII — Návrh

109. V zmysle vyššie uvedeného navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky položené vnútroštátnym súdom takto:

„1. ‚Aplikáciou na poskytovanie vzoriek' v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov člen-

ských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa rozumie:

— akékoľvek dodanie zdaniteľnou osobou,

— na účely propagácie budúcich predajov tovaru (byť tovarmi na účely DPH),

— skutočnému alebo potenciálnemu zákazníkovi alebo osobe, ktorá na základe svojho osobitného postavenia je schopná ovplyvniť úroveň výskytu tohto tovaru na trhu,

— jedenej alebo viacerých častí tovarov, ktoré slúžia ako príklady tohto tovaru, s tým že si zachovajú všetky podstatné vlastnosti tovaru, pokiaľ ide o jeho kvalitu a znaky, a umožňujú tak príjemcovi, jeho zákazníkom alebo iným osobám, ktoré získavajú údaje od príjemcu aby posúdili alebo preskúmali povahu, vlastnosti a kvalitu tovaru.

2. Členské štáty môžu stanoviť strop peňažnej hodnoty ‚daru nízkej hodnoty' uvedenej v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice Rady 77/388, s prihliadnutím na všeobecnú cenu a úroveň príjmu a iné ekonomické okolnosti daného členského štátu za predpokladu, že strop nie je natoľko nízky, že článok 5 ods. 6 stratí význam alebo sa stane neuplatniteľným, ani natoľko vysoký, že sa odchýli od toho, čo sa v bežnej reči môže rozumieť pod ‚nízkou hodnotou', a ak individuálne výnimky k stropu môžu byť povolené v prípade, že sú objektívne odôvodnené. Aplikáciami na poskytovanie darov nízkej hodnoty sa v tomto ustanovení rozumie individuálne poskytovanie zdaniteľnou osobou. Členské štáty nemusia uplatňovať vyššie uvedené stropy kumulatívne na niekoľko darov poskytnutých počas stanoveného obdobia.

3. Je na vnútroštátnom súde, aby určil, kto je príjemcom aplikácie v zmysle druhej vety článku 5 ods. 6 šiestej smernice Rady 77/388 vzhľadom na všetky okolnosti konkrétneho prípadu. Pokiaľ ide o úpravu DPH aplikácie podľa druhej vety článku 5 ods. 6 tejto smernice, je irelevantné, či príjemca aplikácie má alebo nemá nárok na odpočet dane na vstupe."