SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA NIILA JÄÄSKINENA, predstavljeni 15. aprila 2010[1]

I – Uvod

1. Marcel Mauss, slavni francoski antropolog, je v svojem *Essai sur le don*, ki je bil prvič objavljen leta 1925, želel pokazati, da so v arhaičnih družbah obstajale izmenjave in pogodbe v obliki daril. Teoretično so slednja prostovoljna; v resnici pa se dajejo in izmenjujejo obvezno.[2]

2. Ker se človeška narava ni spremenila, ni presenetljivo, da zakonodajalec Evropske unije, ki opredeljuje davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) kot splošni davek na porabo pri vseh transakcijah, ki vključujejo dobave blaga ali storitev za plačilo,[3] ni upošteval brezplačnih transakcij po njihovi nominalni vrednosti.[4] Kot bomo videli, so v večini primerov brezplačne transakcije zavezane za plačilo DDV z uporabo določil o samodobavi.[5] Kar zadeva darila, dana v okviru reprezentance, se enak učinek doseže z izključitvijo pridobitev tega blaga iz pravil za odbitke.[6]

3. Vendar pa je uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France Paris, 2007 (ponatis 2008), str. 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W. W. Norton, New York – London 1990 (ponatis 2000), str. 3 (angleški prevod). Po mnenju Richarda Hylanda je videti, da težave številnih pravnih sistemov, ki zadevajo obravnavanje izmenjave daril, potrjujejo Maussovo tezo, da je izmenjava daril ena temeljnih struktur človeških družb. Glej Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009, str. 114. Etnografi pa so pri Maussovi metodologiji ugotovili številke vidike, vredne kritike (*ibid*., str. 14).

3 – Člen 2 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV), UL L 145, str. 1.

4 – Zdi se, da se zakonodajalec Evropske unije zgleduje po starem načelu „*donatio non praesumitur*“ – proti darilu obstaja zakonska domneva. Glede te domneve v sistemih celinskoevropskega prava in anglo-ameriškega prava glej Kangas, U., *Lahja* („The Gift“), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, str. od 56 do 58.

5 – V skladu s prvim stavkom člena 5(6) Šeste direktive o DDV. Poudariti pa je treba, da od sodbe z dne 27. aprila 1999 v zadevi Kuwait Petroleum (C-48/97, Recueil, str. I-2323) lahko prvi stavek zadeva tudi brezplačne odtujitve v poslovne namene, kadar se vstopni DDV odbije za brezplačno odtujeno blago.

6 – V skladu s členom 17(6) Šeste direktive o DDV davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali reprezentanco.

izvzeta iz sistema DDV.[7] Zaradi ugodnega davčnega obravnavanja takih prenosov imajo davčni zavezanci velik gospodarski interes, da natančno poznajo te izraze. Njihova navidezna preprostost se izkaže za iluzorno, če se uporabi v zapletenem kontekstu razdeljevanja blaga, ki tako kot v tej zadevi predstavlja avtorsko zaščitena dela.

II – Pravni okvir

Pravo Evropske unije[10]

4. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo London VAT and Duties Tribunal, zadeva razlago drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV, v skladu s katerim se iz sistema DDV izključuje uporaba blaga za namene dajanja vzorcev in daril manjših vrednosti.[8] Čeprav je Sodišče[9] prvi stavek člena 5(6) obravnavalo v več zadevah, se tokrat prvič poziva, naj poda razlago drugega stavka te določbe.

5. Člen 5(6) Šeste direktive o DDV določa:

„Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil davek na dodano vrednost od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten. Vendar pa se tako ne obravnava uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.“

7 – V skladu z drugim stavkom člena 5(6) Šeste direktive o DDV.

8 – Člen 5(6) Šeste direktive o DDV je sedaj člen 16 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) (v nadaljevanju: direktiva o DDV), ki nadomešča Šesto direktivo Sveta o DDV z veljavnostjo od 1. januarja 2007 (glej korelacijsko tabelo v Prilogi XII k direktivi o DDV). Namen direktive o DDV je predstaviti določbe, ki jih je mogoče uporabiti na jasen in razumljiv način, v skladu z načelom boljše zakonodaje (uvodna izjava 3 v preambuli).

9 – Sodba z dne 6. maja 1992 v zadevi de Jong (C-20/91, Recueil, str. I-2847); sodba Kuwait Petroleum, navedena v opombi 5, ter sodbe z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Recueil, str. I-743); z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi (C-415/98, Recueil, str. I-1831) in z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049).

10 – Ker je bilo vprašanje za predhodno odločanje v tej zadevi zastavljeno pred začetkom veljavnosti Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2008 C 115, str. 47), se v celotnem besedilu ohranijo sklici na člene Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (UL 2002 C 325, str. 33).

Nacionalno pravo

6. Ustrezne nacionalne določbe so v členu 5(1) Value Added Tax Act 1994 (v nadaljevanju: zakon o dodani vrednosti iz leta 1994) in točki 5(1), (2), (2ZA) in (3) Priloge 4 k temu zakonu, v obdobju (od aprila 1987 do danes) pa so bile že večkrat spremenjene.

7. Te določbe v sedanji različici dejansko prenos ali odtujitev blaga – za plačilo ali ne –, ki predstavlja poslovna sredstva pravne osebe, ki je davčni zavezanec, obravnavajo kot dobavo. Izjema velja za poslovna darila in razdeljevanje vzorcev. Pri poslovnih darilih sme vrednost na osebo in na leto za darovalca predstavljati stroške v višini največ 50 GBP. Kar zadeva vzorce, je oproščen le prvi, kadar je isti osebi danih več enakih vzorcev. Pred julijem 1993 je ta oprostitev veljala le za industrijske vzorce, dane v obliki, ki običajno ni bila namenjena javni prodaji.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

8. EMI Group Limited (v nadaljevanju: EMI), družba, ki se ukvarja z glasbenim založništvom ter produkcijo in prodajo posnete glasbe, razdeljuje brezplačne kopije glasbenih posnetkov v obliki vinilnih gramofonskih plošč, kaset in zgoščenk (v nadaljevanju: CD-plošče) različnim osebam za promocijo svojih glasbenih novosti. Družba EMI meni, da je tovrstno razdeljevanje potrebno za njeno dejavnost, saj ji omogoča oceno komercialne kakovosti posnetka in njegove uspešnosti na trgu.

9. V okviru te promocijske strategije se CD-plošče razdeljujejo posameznikom, ki lahko vplivajo na vedenje potrošnikov (kot so osebe, ki delajo za tisk, radijske postaje, televizijske programe, oglaševalske agencije, trgovine in kinematografe), in glasbenim promotorjem, imenovanim „pluggerji“, ki CD-plošče razdeljujejo svojim partnerjem. Družba EMI najema tako notranje kot zunanje „pluggerje“, ki imajo posebno strokovno znanje ali ki so bili posebej uspešni pri promociji posnetkov.

10. V ta namen družba EMI dobavlja posneto glasbo v različnih oblikah: zapisljive zgoščenke z „vodnim znakom“ (v nadaljevanju: CDR-plošče),[11] na katerih je napisano ime

11 – CDR-plošče so različica klasičnih CD-plošč. Snemajo se v prostorih in na računalnikih Virgin Record Label, enega od podjetij za proizvodnjo fonogramov družbe EMI.

prejemnika in ki omogočajo sledljivost vseh izvodov do prejemnika; CDR-plošče brez vodnega znaka, dobavljene v belem kartonskem ovitku; promocijske CD-plošče, dobavljene v kartonskem ovoju, z enako umetniško opremo kot na končnem albumu; ali CD-plošče kot „končni izdelki“ v svojo dokončni obliki, pripravljene za prodajo. Slednje imajo nalepko z napisom „promocijski izvod, ni za nadaljnjo prodajo“; na drugih je navedeno, da lastniško pravico obdrži Virgin Records Limited, hčerinsko podjetje družbe EMI, ki se ukvarja s proizvodnjo fonogramov. Poudariti je treba, da se „končni izdelki“ dajejo umetnikom, njihovim menedžerjem in založnikom, agentom in morebitnim drugim medijskim partnerjem, za katere družba EMI meni, da morajo imeti končni izdelek.

11. V skladu s predložitvenim sklepom se okrog 90 odstotkov promocijskih CD-plošč pošlje poimenovanim posameznikom. Iz sodnega spisa izhaja, da se posnetki lahko pošiljajo tudi posamezno več osebam, ki delajo za isto organizacijo. Razdeli se približno 2500 brezplačnih izvodov enojnih CD-plošč in od 3000 do 3750 albumov. Posamezni plugger lahko prejme do 600 brezplačnih posnetkov za nadaljnje razdeljevanje. Če se te številke postavijo v drugačen kontekst, je treba dodati, da se po podatkih družbe EMI najbolje prodajani CD-album lahko proda v milijonih izvodov.

12. V obdobju od aprila 1987 do začetka leta 2003 je družba EMI obračunavala DDV za posnetke, ki jih je razdeljevala pod zgoraj opisanimi pogoji. Ker je ocenila, da je nacionalna zakonodaja nezdružljiva s členom 5(6) Šeste direktive in da ji zato ni treba plačevati DDV, je družba EMI na Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs naslovila prošnjo za vračilo zneskov, ki jih je družba EMI plačala za DDV za te posnetke. Ker je bila odločitev Commissioners, da vračilo zavrnejo, je družba EMI zadevo predala predložitvenemu sodišču.

13. Družba EMI je od julija 2003 za dobavo brezplačnih CD-plošč prenehala obračunavati DDV. Commissioners so ji poslali odmero za obdobje od julija 2003 do decembra 2004, zoper katero je družba EMI sprožila postopek pred predložitvenim sodiščem.

14. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

(a) „Kako naj se v okoliščinah obravnavane zadeve razlaga zadnji stavek člena 5(6) Šeste direktive?

(b) Natančneje, katere so bistvene značilnosti ‚vzorca' v smislu zadnjega stavka člena 5(6) Šeste direktive?

(c) Ali lahko država članica omeji razlago ‚vzorca' iz zadnjega stavka člena 5(6) Šeste direktive na

(i) industrijski vzorec v obliki, ki običajno ni na voljo za javno prodajo in ki se da dejanski ali potencialni stranki podjetja (do leta 1993),

(ii) samo enega ali samo prvega od več vzorcev, ki jih ista oseba da istemu prejemniku, če so ti vzorci enaki ali se drug od drugega bistveno ne razlikujejo (od leta 1993 naprej)?

(d) Ali lahko država članica omeji razlago ‚daril manjših vrednosti' iz zadnjega stavka člena 5(6) Šeste direktive, tako da izključi

(i) darilo v blagu, ki je del serije ali zaporedja občasnih daril isti osebi (do oktobra 2003),

(ii) kakršna koli poslovna darila isti osebi v katerem koli 12-mesečnem obdobju, če skupni strošek presega 50 GBP (od oktobra 2003 naprej)?

(e) Če je odgovor na vprašanje c(ii) zgoraj ali na kateri koli del vprašanja (d) zgoraj ‚da' ali lahko država članica, kadar davčni zavezanec podobno ali enako darilo posnete glasbe podari dvema ali več različnim posameznikom zaradi njihovih osebnih lastnosti, ki jim omogočajo vplivanje na raven medijske izpostavljenosti zadevnega izvajalca, za te izdelke šteje, da so bili dani isti osebi samo zato, ker so ti posamezniki zaposleni pri isti osebi?

(f) Ali bi vplivalo na odgovore na vprašanja od (a) do (e) zgoraj, če bi bil prejemnik neomejeni davčni zavezanec ali bi bil zaposlen pri davčnem zavezancu, ki bi (ali

bi bil) lahko odbil kakršen koli vstopni davek na dobavo blaga iz vzorca?“

A – *Posebnosti zadeve*

IV – Uvodne ugotovitve

15. Predložitveno sodišče je postavilo vrsto vprašanj, ki jih je mogoče razvrstiti v naslednje sklope: (i) kakšen je pomen „uporabe blaga za namene dajanja vzorcev“ (vprašanji (b) in (c)); (ii) kakšen je pomen „uporabe blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“ (vprašanje (d)); (iii) ali status prejemnikov daril ali vzorcev vpliva na razlago drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV (vprašanji (e) in (f)). Vprašanje (a) je splošno vprašanje, odgovor nanj pa bo vključen v ta del ter v analizo vprašanj (b), (c) in (d).

16. Ne glede na podrobna vprašanja, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče, je naloga Sodišča v tem postopku sprejetja predhodne odločbe podati razlago drugega stavka člena 5(6), ne pa ga uporabiti za dokaj neobičajna dejstva v zadevi družbe EMI.

17. CD-plošče so nosilci, na katerih je dejanski izdelek diskografske družbe – posnetek – mogoče tržiti. V nekaterih primerih je isti posnetek mogoče tržiti na več različnih vrstah „nosilcev zvoka“, kot so mini plošče, kasete ali vinilne gramofonske plošče. Posnetke je prav tako mogoče distribuirati elektronsko po internetu. Razen sodobnih načinov distribucije, kot je internetno predvajanje, posedovanje posnetka v nekaterih zgoraj omenjenih vrstah omogoča njegovo večkratno, skorajda neomejeno uporabo.

18. Prav tako je treba omeniti, da poleg potencialnih licenc ali prenosov avtorskih pravic za glasbo ali besedilo, ki jih lahko kupi od prvotnih imetnikov pravic, diskografska družba uživa tudi zaščito pravic do nematerialne lastnine za plošče zaradi „sorodne pravice“, povezane z avtorsko pravico, kot proizvajalka fonogramov. To pomeni, da prihodki od posnetka ne izvirajo zgolj iz prodaje CD-plošč, ampak tudi iz drugih virov, kot so na primer tantieme, ki jih plačujejo radiodifuzijske družbe prek ustreznih družb za pobiranje avtorskega deleža.

19. S temi posebnimi lastnostmi poslovanja diskografske družbe je mogoče razložiti posebnosti promocijske strategije družbe EMI – navidezno liberalna politika glede razdeljevanja brezplačnih izvodov CD-plošč na eni strani in praksa, da se dajejo z redkimi izjemami le poimenovanim prejemnikom, na drugi strani.

20. Upoštevati pa je treba, da bo razlaga člena 5(6) Šeste direktive o DDV, ki jo bo Sodišče podalo v tem postopku predhodnega odločanja, veljala po vsej EU za različne vrste davčnih zavezancev. Upoštevati je treba ta širši okvir, hkrati pa se zavedati posebnosti zadeve EMI in drugih družb, ki se ukvarjajo s pravicami do nematerialne lastnine.

21. Poleg tega gre pri tej zadevi le za brezplačno dobavo blaga, kajti v trenutku sprožitve postopka so se brezplačni izvodi glasbenih posnetkov dobavljali predvsem v obliki CD-plošč. Danes se glasbena dela pogosto distribuirajo prek interneta, zato se v prihodnosti lahko zastavi vprašanje o tem, ali bi taka distribucija pomenila izvajanje storitev in kakšne bi lahko bile posledice.[12] Ta analiza pa ne sodi na področje te zadeve.

22. Pri analiziranju te zadeve je treba upoštevati tudi to, da mora razlaga določb Šeste direktive o DDV privesti do praktičnega rezultata, ob upoštevanju bistva DDV kot posrednega davka, ki ga pobirajo predvsem davčni zavezanci sami med vsakodnevnim izvajanjem poslovne dejavnosti. V najboljšem primeru bi moral davčni zavezanec obravnavo DDV za neko transakcijo, ki je del običajnih zakonitih poslovnih dejavnosti, razumeti na prvi pogled, brez podrobnih poizvedb ali dodatnega upravnega bremena, kot je vodenje evidenc, kar presega običajne pogoje, ki veljajo zanj v zvezi z izdajanjem računov in vodenjem knjigovodstva.[13]

12 – Ustrezne določbe za storitve so v členu 6(2) Šeste direktive o DDV.

13 – Kot ocenjuje OECD, so podatki, ki so jih zbrali davčni organi, jasno pokazali, da DDV v večini držav predstavlja večjo obremenitev v absolutnem smislu kot kateri koli drug davek (Forum OECD o davčni upravi: informativni dokument podskupine o storitvah za davčne zavezance, program za zmanjšanje upravnega bremena davčnih predpisov v izbranih državah, 22. januar 2008, glej http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Evropska komisija od leta 2007 namenja pozornost zmanjšanju upravnega bremena na 13 prednostnih področjih, vključno z DDV, prek svojega „Akcijskega programa za zmanjševanje upravnih obremenitev v EU“. Za nadaljnje informacije in podatke o izvajanju teh predlogov glej poglavje z naslovom „Boljši predpisi“ na spletni strani GD za podjetništvo in industrijo: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B – *Odnos med vzorci in darili*

23. V zasebnopravnem smislu vzorec ni nujno darilo, čeprav v večini primerov je, saj davčni zavezanec, ki vzorec podari, običajno želi prenesti polno lastništvo nad vzorcem na prejemnika brezplačno.[14] V nekaterih primerih – tako kot v tej zadevi – pa lahko davčni zavezanec ostane lastnik predmetov, ki jih da kot vzorce, in s tem pravno zagotovi, da pogoji in omejitve glede uporabe in nadaljnjega prenosa formalno zavezujejo prejemnika. Dajanje daril pa po drugi strani pomeni, da prejemniki pridobijo polno lastništvo nad blagom in v mnogo pravnih sistemih je pravica darovalca, da naloži pogoje, ki omejujejo pristojnosti prejemnikov do prostega razpolaganja s predmetom, prejetim kot darilo, omejena ali pa ne obstaja.

24. Vseeno pa menim, da v zasebnem pravu potencialna razlika med vzorci in darili, ki se lahko pojavi v posameznih primerih, zadeva namene DDV, kajti „dobava blaga“ ne zadeva prenosa lastništva v zasebnopravnem smislu, ampak vse prenose stvarnega premoženja, ki prejemniku dajejo pravico do razpolaganja, kot da bi bil lastnik premoženja.[15]

25. Poleg tega se oba pojma delno prekrivata, kajti vzorci se običajno dajejo kot darila, tj. brez zadržka, da davčni zavezanec, ki da darilo, obdrži lastništvo nad tem, kar podari. Po drugi strani pa v večini primerov daril, navedenih v drugem stavku člena 5(6) Šeste direktive o DDV, ni mogoče obravnavati kot vzorcev, saj se ne dajejo v ta namen in nimajo potrebnih značilnosti vzorca. Zato včasih obstajajo vzorci, ki niso darila, darila, ki niso vzorci (v večini primerov), ali vzorci, ki so hkrati darila (v številnih primerih).

26. Čeprav dejstvo, da vsi vzorci niso darila, teoretično ovrže predpostavko, da so vsi vzorci manjših vrednosti avtomatično darila manjših vrednosti, pa menim, da to nima nobenega pomena za uporabo drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV. Ta določba

14 – Nadaljnje opredelitve izraza darilo v raznih pravnih sistemih najdete pri Hylandu, naveden v opombi 2, str. od 127 do 217. Po njegovem mnenju je „darilo“ kot predmet primerjalnega prava opredeljeno z brezplačnostjo, subjektivnim elementom (namen darovanja), naravo kot prenosom *inter vivos* in predmetom darila kot dejavnikom, ki ga ločuje od drugih brezplačnih prenosov pravic. Zanimiva je ugotovitev, da se po mnenju Hylanda (str. 132) darila na splošno dajejo zunaj trga, usmerjenega v lastne interese, čeprav razpravlja tudi o vprašanju donacij, ki jih izvajajo poslovna združenja (str. od 233 do 237).

15 – Glej nazadnje sodbe z dne 27. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN (C-117/05, ZOdl., str. I-2697, točka 32); z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield (C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točka 43) in z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping & Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8).

zajema vse vzorce ne glede na njihovo vrednost in ne glede na to, ali se formalno darujejo prejemniku, kakor tudi vsa darila manjših vrednosti, ne glede na to, ali jih je hkrati mogoče obravnavati kot vzorce.

28. Kot je razvidno iz njegovega besedila, je drugi stavek člena 5(6) Šeste direktive o DDV poseben.[17] Pripravljalni akti kažejo, da je drugi stavek temeljil na zamisli, da naj bi se vzorci in darila manjših vrednosti v nasprotju s splošnim pravilom ne šteli za obdavčljive transakcije.[18]

C – *Namen drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV*

29. Ob upoštevanju tega pa namen, da se blago, pri katerem se vstopni DDV odbije, ne izogne plačilu DDV, ne more biti enak za drugi stavek člena 5(6) Šeste direktive o DDV, ker bi s tem izjema glede „uporabe blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti“ izgubila pomen.

27. Sodišče je že večkrat obravnavalo namen prvega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV in vedno znova odločilo, da je glavni namen te določbe zagotoviti enakopravno obravnavo različnih končnih potrošnikov zadevnega blaga z zagotovitvijo, da je končna uporaba blaga predmet DDV, če je bil odbit vstopni davek.[16]

30. Po mojem mnenju mora biti namen drugega stavka odražanje poslovne resničnosti o tem, da so morda vzorci in darila manjših vrednosti potrebni za promocijo podjetja in njegovih proizvodov. Nobenega drugega razloga ne more biti, zaradi katerega bi jih zakonodajalec želel izključiti s področja uporabe osnovnega pravila o DDV, v skladu s katerim je poraba blaga, ki jo opravijo končni potrošniki, zavezana plačilu DDV. Kar zadeva vzorce, pa njihov osnovni namen ni zadovoljiti

16 – Mnogo sodb zadeva zasebno uporabo blaga, prvotno kupljenega v poslovne namene: v opombi 9 navedene sodbe Hotel Scandic, točka 23; Bakcsi, točka 45; Fischer, točka 56, in De Jong, točki 15 in 18. Za zagotovitev, da bo končna uporaba predmet DDV, pa prvi stavek prav tako zadeva odtujitve v poslovne namene, pri katerih se vstopni DDV odbije: sodba Kuwait Petroleum, navedena v opombi 5, točke od 20 do 22. Generalni pravobranilec N. Fennelly je v zadevi Kuwait Petroleum ugotovil, da zakonodajna zgodovina člena 5(6) Šeste direktive o DDV kaže, da je bil namen določbe zagotoviti, da se blago, za katero vstopni davek ni bil plačan, ne izogne plačilu davka, če se kasneje brezplačno odtuji iz drugih razlogov in ne zaradi zasebne rabe.

17 – Kot je poudaril generalni pravobranilec N. Fennelly v sklepnih predlogih v zadevi Kuwait Petroleum (sodba navedena v opombi 5) izraz „vendar pa“ opozarja na razliko med prvim in drugim stavkom člena 5(6) Šeste direktive o DDV. Ta ugotovitev je koristna, četudi tega izraza vse jezikovne različice ne vsebujejo.

18 – Sodba Kuwait Petroleum, navedena v opombi 5, točka 23; glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Fennellyja v tej zadevi, točka 26.

potrebe končnega potrošnika, ampak zagotoviti povečanje transakcij zadevnega davčnega zavezanca.[19] V zvezi z „uporabo blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“ v poslovne namene se je zakonodajalec zavestno odločil, da bo dovolil njihov vstop v končno potrošnjo brez obračuna DDV.

31. Uporaba blaga, navedena v drugem stavku člena 5(6) Šeste direktive o DDV, mora biti v poslovne namene. Po mojem mnenju zato ni nevarnosti, da bi prišlo do neobdavčene končne potrošnje, tako da bi davčni zavezanci začeli brezplačno dobavljati blago v obliki vzorcev ali daril osebam, ki z njimi nimajo posebnega poslovnega odnosa. Predpostavljati je mogoče, da se take brezplačne transakcije v poslovne namene izvajajo le, kadar v njihov prid govorijo močni promocijski ali trženjski razlogi.

32. Zato v zvezi z drugim stavkom člena 5(6) Šeste direktive o DDV menim, da ne obstaja veliko tveganje za utaje DDV, v nasprotju s prvim stavkom, ki obravnava očiten problem zamenjave med blagom, kupljenim v poslovne namene, in za zasebno uporabo. Prvi stavek obravnava primere, pri katerih obstajajo močne gospodarske prednosti za fizične osebe, ki so davčni zavezanci, in za tiste, ki bi lahko bili v položaju, da izkoristijo tako zmedo.

D – *Kontekst*

33. Kar zadeva kontekst, se zdi, da se družba EMI in Združeno kraljestvo ne strinjata o funkciji drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV v ureditvi DDV.

34. Družba EMI trdi, da drugi stavek potrjuje splošno pravilo, da DDV nastopi le v primeru plačila,[20] medtem ko Združeno kraljestvo zatrjuje, da je drugi stavek izjema glede na splošno pravilo iz prvega stavka, namreč da se DDV uporabi na način, ki je davčno nevtralen. S tem se želi povedati – kar potrjuje tudi sklicevanje Združenega kraljestva na točko 27 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca N. Fennellyja v zadevi *Kuwait Petroleum* – da v primeru, ko se odbije vstopni

19 – To velja, čeprav je v nekaterih primerih vzorce mogoče porabiti. Za nadaljnja pojasnila glede tega glej točke od 60 do 70 spodaj.

20 – V skladu z dobro znanim načelom, da se DDV ne zaračunava za znesek, višji od tistega, ki ga je plačal končni potrošnik (sodba z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 19).

DDV, zapade v plačilo tudi izstopni davek. Ker drugi stavek ne upošteva tega načela, se šteje za izjemo glede na to splošno pravilo.

35. Deloma imata obe stranki prav. Težava je, da stranki za izhodišče uporabljata različna splošna pravila: družba EMI kot „splošno pravilo“ uporablja plačilo, Združeno kraljestvo pa koncept obdavčitve končne uporabe.

36. Po mojem mnenju tolmačenje drugega stavka, ki ga je podalo Združeno kraljestvo, bolj ustreza sodni praksi Sodišča glede razlage člena 5(6) Šeste direktive o DDV.

37. Kot izhaja iz namena člena 5(6) Šeste direktive o DDV, opisanega v točkah od 27 do 32 zgoraj, je cilj obdavčitve brezplačne odtujitve blaga zagotoviti nevtralnost sistema DDV, tako da je blago, za katero je bil DDV odbit, zavezano za plačilo izstopnega davka. Kot takšno je izključitev „uporabe blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti“ treba razumeti kot izjemo glede na to pravilo, kajti vstopni DDV je odbiten kljub neupoštevanju ustreznega izstopnega DDV.

38. V skladu z mnenjem generalnega pravobranilca N. Fennellyja je Sodišče v zadevi *Kuwait Petroleum* navedlo, da pripravljalni akti za Šesto direktivo o DDV kažejo, da drugi stavek člena 5(6) temelji na tem, da v nasprotju s splošnim pravilom vzorcev in daril manjših vrednosti ne gre šteti za obdavčljive transakcije.[21]

39. Drugi stavek je zato treba obravnavati kot izjemo glede na splošno pravilo iz prvega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV, ki je potrditev osnovnega načela o DDV, da je DDV treba uporabiti pri dobavah, ki vodijo do končne potrošnje, celo v primerih, v katerih je dobava brezplačna.[22]

40. V skladu z uveljavljeno sodno prakso Sodišča je izjemo treba dosledno razlagati.[23] Toda dejstvo, da je določbe, ki zadevajo izjemo, treba razlagati dosledno, ne pomeni, da je izraze, ki izjeme opredeljujejo, treba razlagati

21 – Glej sodbo Kuwait Petroleum, navedena v opombi 5, točka 23, in sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Fennellya v tej zadevi, točka 26.

22 – Člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 14), ki določa osrednje načelo DDV, namreč zaračunavanje davka za končno potrošnjo izdelkov.

23 – Sodba z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, Recueil, str. I-1737, točka 13) in sodba z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College (C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 16).

na način, po katerem bi izjemam odvzeli njihov predvideni učinek.[24]

V – Pomen izraza „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“

41. Z vprašanji (a), (b) in (c) predložitveno sodišče sprašuje, kako razlagati izraz „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“ v členu 5(6) Šeste direktive o DDV in ali ta določba direktive ne ovira omejitev v nacionalni zakonodaji. Ali je izraz „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“ mogoče omejiti na (i) industrijski vzorec v obliki, ki običajno ni na voljo dejanskemu ali potencialnemu kupcu ali na (ii) prvega od več vzorcev, danih istemu prejemniku?

42. Komisija pravilno trdi, da bi razlaga pojma morala biti enotna. Temu v prid govori tudi splošni namen, naveden v preambuli Šeste direktive o DDV, ki navaja, da je treba zagotoviti enotno uporabo določb direktive.[25] V skladu z uveljavljeno sodno prakso Sodišča pa iz nujnosti po enotni uporabi prava EU in iz načela enakosti izhaja, da morajo običajno imeti izrazi neke določbe prava EU, ki se izrecno ne sklicujejo na pravo držav članic za namene določanja njegovega pomena in področja uporabe, avtonomno in enako razlago po vsej Evropski uniji.[26]

43. Nemška vlada predlaga, da se kot izhodišče uporabi definicija vzorcev v Uredbi Sveta (EGS) št. 918/83 z dne 28. marca 1983 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti (v nadaljevanju: carinska uredba).[27] V tej uredbi so vzorci opredeljeni kot blago zanemarljive vrednosti in se lahko uporabljajo le za spodbujanje naročil blaga, kakršnega predstavljajo, za uvoz na carinsko območje.[28] Za te namene izraz „vzorci blaga“ pomeni vse izdelke, ki predstavljajo vrsto blaga in katerih način predstavitve za blago enake vrste ali kakovosti ter količina

24 – Sodba z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, Recueil, str I-11237, točka 17) in sklepni predlogi generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja v isti zadevi, točka 37.

25 – Šestnajsta uvodna izjava v preambuli Šeste direktive o DDV.

26 – Glej nazadnje sodbo z dne 6. marca 2008 v zadevi Nordania Finans in BG Factoring (C-98/07, ZOdl., str. I-1281, točka 17 in navedena sodna praksa).

27 – UL 1983, L 105, str. 1.

28 – Carinska uredba, *ibid*., člen 91.

ne omogočata, da bi bili uporabljeni za druge namene, razen za spodbujanje naročil.[29]

44. Pristop carinske uredbe, katere namen je enaka carinska obravnava vzorcev, ki prečkajo carinsko mejo EU, se mi ne zdi posebej koristen v okviru DDV, ki zahteva upoštevanje zakonite poslovne prakse za preprečitev nevarnosti, da bi blago, domnevno dano kot vzorec, na nedovoljen način prešlo v končno potrošnjo.

45. Carinska uredba ima poseben namen, namreč oprostitev uvoznih ali izvoznih carin.[30] V posebnem okviru, kot je ta, je pozornost namenjena bolj fizičnim značilnostim blaga v nasprotju s situacijo, kot v tej zadevi, v kateri je vloga prejemnika bistvenega pomena za presojo.

46. Pri ugotavljanju obstoja „uporabe blaga za namene dajanja vzorcev“ v okviru Šeste direktive o DDV je treba upoštevati vse ustrezne okoliščine. Pri tem se mi zdi pomembno analizirati različne vrste prejemnikov, ki prejmejo blago v obliki vzorcev, in tudi fizične lastnosti zadevnega blaga.

A – *Prejemniki vzorcev*

47. Prejemnikovo stališče je pomembno v razpravi o odnosu med vzorcem in končnim izdelkom, količinami, v katerih je vzorce mogoče darovati, in tveganjem, da bi vzorci v znatni meri prešli v končno potrošnjo. To me je privedlo do sklepa, da je treba izraz „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“ analizirati ob upoštevanju različnih prejemnikov.

48. Menim, da obstajajo tri različne vrste prejemnikov vzorcev. Za pravilno razlago drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV je treba upoštevati vse. V nasprotnem primeru bi se nekatere vrste uporabe štele za dajanje vzorcev, druge pa ne, odvisno od tega, komu so bili vzorci dani, čeprav ima v zadnjem primeru uporaba blaga enako komercialno funkcijo kot prejšnje. Zakonska

29 – Podobno definicijo je mogoče najti v členu III Mednarodne konvencije o olajšanju uvoza trgovskih vzorcev in reklamnega gradiva (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 – Člen 1(1) carinske uredbe, naveden v opombi 27.

omejitev glede števila vzorcev, ki jih je na primer mogoče dati enemu prejemniku, ima lahko različne učinke, kar je odvisno od tega, ali je prejemnik podjetje ali potrošnik.

49. V prvo kategorijo prejemnikov sodijo končni potrošniki, ki prejmejo vzorce neposredno od zadevnega podjetja. Tipičen primer bi bil vzorec hrane, dan kupcu, ki obišče lokalni supermarket.

50. Druga kategorija prejemnikov so družbe, ki prejemajo vzorce za svoje industrijske ali poslovne namene. Sem sodi uporaba vzorcev za namene zagotavljanja kakovosti. Podjetja lahko tudi prejmejo vzorce, da jih razdelijo končnim potrošnikom ali jih razstavijo in končni potrošniki lahko zadevni artikel preizkusijo.[31]

51. Tretja kategorija prejemnikov so osebe, ki delujejo kot posredniki med podjetji in javnostjo, kot so tisti, ki lahko zaradi svojega posebnega položaja zvišajo raven publicitete izdelka na trgu ali vplivajo na odločitve potrošnikov. Mednje ne sodijo le radijski diskdžokeji, kot v tej zadevi, ampak tudi druge skupine prejemnikov, kot so univerzitetni učitelji ali književni kritiki, ki prejmejo izvod knjige v recenzijo.

52. Ti prejemniki so lahko fizične osebe, ki so zaposlene ali samozaposlene v svobodnem poklicu, ter podjetja.

53. Menim, da prejemniki v tej zadevi večinoma sodijo v tretjo kategorijo. Posamezniki, ki delajo za tisk, prejmejo vzorce CD-plošč, da lahko javnost obvestijo o svojem mnenju o izdelku. Enako velja za diskdžokeje na radijskih postajah. Kar zadeva televizijske programe, oglaševalske agencije, trgovine in kinematografe, je razdeljevanje CD-plošč bolj kot potencialnim kupcem teh izdelkov očitno namenjeno širši javnosti, ki prek teh kanalov dobiva informacije.

54. V zvezi z zunanjimi „pluggerji“ menim, da jih ne bi smeli ocenjevati drugače kot druge osebe, ki delujejo v funkciji posrednikov, saj je njihova naloga tudi izražati in posredovati

31 – Zdi se, da Združeno kraljestvo tej kategoriji prejemnikov v nekaterih razmerah podeljuje oprostitev. Kot se je izkazalo na obravnavi, se zdi, da v smernicah davčne in carinske uprave Združenega kraljestva (Her Majesty's Revenue and Customs) za (i) vzorce, dane za preizkušanje zagotavljanja kakovosti, in (ii) vzorce, dane za razdeljevanje kupcem, ne velja splošno pravilo o omejitvi količine vzorcev, ki jih je mogoče dati posameznemu trgovcu (glej http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

svojo strokovno oceno o izdelkih in s tem prispevati k njihovi promociji na trgu.[32]

B – *Značilnosti vzorca*

i) Vzorci kot primerki, ki promovirajo zadevni izdelek

55. Družba EMI in Komisija se strinjata, da se vzorci dajejo za promocijo izdelkov. Po mojem mnenju ne gre za vprašanje, ali je za „uporabo blaga za namene dajanja vzorcev“ značilen promocijski ali trženjski namen, zlasti zaradi pogoja, da se taka uporaba izvaja v poslovne namene. Toda ta celoviti cilj zadeva tudi darila, dana v poslovne namene, ne glede na to, ali so manjših vrednosti ali za reprezentančne namene. Zato izraza „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“ ni mogoče razlagati zgolj na podlagi tega splošnega namena zadevnega davčnega zavezanca.

56. Poleg tega obstaja tudi širše soglasje o tem, da je bistvena naloga vzorca njegova vloga primerka izdelka, opredeljenega kot blago za namene DDV. Menim, da je to pravilno. Osnovni namen vzorca je uporabljati ga kot primerek izdelka, ki ga davčni zavezanec promovira na trgu, pri čemer je v vlogi proizvajalca, distributerja, trgovca, zastopnika ali drugega posrednika ali pomočnika. Iz tega izhaja, da mora davčni zavezanec – v nasprotju z darilom – vzorec izdelati, distribuirati ali tržiti ali pa imeti drugo komercialno ustrezno povezavo s prihodnjo prodajo izdelka.[33]

57. Toda vseh vrst uporabe, ki vključujejo razdeljevanje izdelkov brezplačno in v promocijske namene s povezavo s podjetjem davčnega zavezanca, ni mogoče obravnavati kot „uporabo blaga za namene dajanja vzorcev“.

58. Na primer, če se neporabljeni izdelki, ki se ne izdelujejo več, razdelijo kupcem kot brezplačna darila manjših vrednosti, takega blaga ni mogoče upoštevati kot „uporabo

32 – Za uporabo drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV ni pomembno, ali ima dajanje vzorca nasprotni učinek s promocijskega vidika, kar bi se lahko zgodilo, če bi prejemnik vzorca izdelek ocenil negativno.

33 – Tako lahko testni vzorec izdelka, ki še ni v proizvodnji, izdela drugo podjetje in ne davčni zavezanec, ki namerava ta izdelek prodajati in zato razdeljuje njegove vzorce za oceno kakovosti.

blaga za namene dajanja vzorcev“, čeprav morda krepi, promovira ali reklamira ime in podjetje davčnega zavezanca.[34] Taka uporaba dejansko ni primer za izdelke, katerih prodajo želijo promovirati.

59. Naslednji primer, ki ne sodi v „uporabo blaga za namene dajanja vzorcev“, je, kadar trgovec zaradi promocije obljubi, da bo vsakemu stotemu kupcu dal neki izdelek, ki ga prodaja v svoji trgovini. Tak trženjski ukrep ne izpolnjuje pogoja glede potrebne povezave med dajanjem vzorcev in promocijo prihodnje prodaje enakega blaga, vzorec katerega se uporablja kot primerek.[35]

ii) Vzorec predstavlja lastnosti končnega izdelka

60. Zlasti v primeru „končnih izdelkov“ CD-plošč se postavlja vprašanje, ali je vzorec vselej treba dati v obliki, ki ni običajno na voljo končnemu potrošniku, ali pa je razdeljevanje „končnih izdelkov“ mogoče šteti za „uporabo blaga za namene dajanja vzorcev“. S tem je povezana bojazen, da se v primeru dajanja izdelka v končni obliki pojavi tveganje, da vzorci nadomestijo porabo in so s tem v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

61. Vzorec mora ohraniti vse bistvene lastnosti snovi ali blaga, na katero se nanaša, da se lahko uporabi kot primerek vzorca. V pisnih ugotovitvah in ustnem postopku je bilo podanih več primerov za ponazoritev stališča.[36] Zlasti pogosto razdeljevanje vzorcev, ki imajo vse bistvene značilnosti končnega izdelka, ne bo predstavljalo nobene težave, saj je mogoče kot vzorce razdeliti manjše količine končnih izdelkov. Vzorec je lahko tudi spremenjena ali poenostavljena različica končnega izdelka, če lahko taka različica ohrani vse bistvene značilnosti izdelka.

62. Še posebej pri tretji kategoriji prejemnikov bo treba pogosto dati celoten izdelek v končni obliki, da ga bo mogoče oceniti v celoti in natančno prenesti posrednikove vtise o njem. To zadeva umetniške in književne izdelke, kot so knjige in CD-plošče, pa tudi

34 – V skladu s stališčem družbe EMI je to bistveni element pojma vzorec.

35 – V primeru trgovca, ki daje brezplačna darila vsakemu stotemu kupcu, seveda govorimo o darilih in ne vzorcih, ki se uporabljajo za promocijo podjetja. Pri darilih je cilji širši in ne le spodbujanje prihodnje prodaje določenih izdelkov, razdeljenih kot darila. V primeru daril je namen krepiti splošen ugled, s čimer se promovira prihodnja prodaja vseh izdelkov, povezanih s podjetjem.

36 – Vzorec pralnega praška, na primer, mora zadostovati za eno pranje v pralnem stroju. Kos rogljička morda ne zadostuje za vzorec pekarskega izdelka in je treba za ugotovitev vseh njegovih lastnosti pojesti celega.

številne druge izdelke, kot so računalniške igre, stvaritve na področju mode in notranje opreme ali celo prehrambni izdelki.

63. Po mojem mnenju na splošno velja, da predmeta, ki lahko v celoti zadovolji potrebe potrošnika glede zadevnega izdelka, ni mogoče šteti za vzorec. Potrošniku, ki na primer kot vzorec prejme knjigo, CD-ploščo ali oblačilo, ni treba kupiti novega primerka popolnoma enakega izdelka.

64. V nekaterih primerih pa se izdelek, dan kot vzorec, lahko uporablja v promocijske namene, tako da med kupci ustvari novo navado. Poleg tega je posamezen izdelek, na primer knjiga, časopis ali CD-plošča, lahko vzorec, če je dan z namenom promocije serije, zbirke, članstva v knjižnem klubu ali naročnine na časopis .

65. Poudariti je treba, da prejemniki druge in tretje kategorije vzorcev ne prejmejo za lastno porabo, ampak v službene namene.

66. Ni pa mogoče izključiti tega, da vzorec morda postane del končne potrošnje kot nadomestilo za izdelke, ki bi jih potrošnik sicer moral kupiti, da bi zadovoljil svoje posebne potrebe. Kemični svinčniki, dobavljeni za preizkušanje kakovosti v veleblagovnici, se na primer izkažejo za tako dobre, da „preizkuševalec“ začne enega od kemičnih svinčnikov uporabljati za službeno in osebno rabo, ali pa mož književne kritičarke morda prebere nov roman, ki ga je njegova žena prejela v recenzijo, a ga je le prelistala. Jasno je, da je moža mogoče obravnavati kot porabnika romana, kritičarke pa ne. Ta ugotovitev bi ostala nespremenjena, četudi bi kritičarka prebrala knjigo, kajti to ne bi bila poraba, če bi knjigo prebrala službeno.[37]

67. Menim, da so ti primeri nenamerne končne potrošnje „stranska škoda“, ki se ji ni mogoče izogniti v okviru komercialno upravičene „uporabe blaga za namene dajanja vzorcev“. Zadevajo razmere, ki jih davčni zavezanec ne more v celoti predvideti ali preprečiti z ukrepi, ki jih ima na voljo pri dajanju vzorcev.

37 – Da bi se izognili nesporazumom, je treba opozoriti, da razlika med potrošnjo in poklicnimi dejavnostmi ne pomeni, da je blago mogoče kupiti za poklicne namene brez plačila vstopnega DDV. Če pa je ta nakup opravljen v okviru dejavnosti davčnega zavezanca, je vstopni DDV mogoče odbiti.

68. Da bi se zadevno blago uporabljalo kot vzorec, mora biti dano v ustreznih oblikah in količinah glede na običajno komercialno rabo. V skladu z njo se vzorci ne smejo dajati v oblikah, v katerih bi jih bilo mogoče zamenjati za izdelke, namenjene končni potrošnji, razen če narava izdelka, ki ga vzorec promovira, ne zahteva drugače. V primeru vzorcev izdelkov, ki jih je treba oceniti v končni obliki, se lahko pogosto zahtevajo posebna embalaža, nalepke, žigi ali druge podobne oznake, s katerimi se označi, da gre za vzorce, ki niso namenjeni običajni prodaji.

C – *Zaključne ugotovitve glede „uporabe blaga za namene dajanja vzorcev“*

iii) Dajanje vzorca v ustreznih količinah

69. Vzorce je treba dajati v količini, ki zadostuje, da dosežejo svoj namen, in nič več. To še ne pomeni, da lahko posamezni prejemnik dobi le en vzorec, kajti različni prejemniki, ki vzorce uporabljajo v različne namene, bodo želeli različne količine blaga za vzorec.

70. Pri drugi vrsti prejemnikov je na primer vsaka razlaga, ki omejuje izraz „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“ na en primerek na prejemnika ali v obliki, ki je drugačna od končnega izdelka, lahko v nasprotju z dejanskim komercialnim stanjem. Prejemniki iz te kategorije bodo pogosto potrebovali več kot en vzorec. Prodajalna morda potrebuje tisoč vrečk novega pralnega praška, da ga razdeli svojim strankam, v industriji in trgovini pa je za nadzor kakovosti morda potrebnih na ducate vzorcev. Prejemnik tretje vrste pa običajno ne želi več kot enega primerka.

71. Glede na zgornje navedbe drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV ni mogoče razlagati, kot da državam članicam dovoljuje, da *a priori* uvedejo količinske ali kakovostne omejitve v zvezi z izrazom „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“.

72. Poleg tega splošna pravila in načela v zvezi z zlorabo prava, davčnim nadzorom in davčnimi utajami veljajo tudi v okviru dajanja vzorcev. Ob upoštevanju količine ali kakovosti danega blaga ali drugih okoliščin zadeve se zdi, da prenosa zadevnega blaga ni mogoče

obravnavati, kot da bi bil „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“ v okviru zakonite poslovne prakse razumnih davčnih zavezancev, ki ravnajo v dobri veri in v poslovne namene.[38]

73. Čeprav se v celoti zavedam, da mora nacionalno sodišče opraviti presojo dejstev, bi bilo lahko koristno podati nekaj pripomb o štirih vrstah CD-plošč, ki se v tej zadevi razdeljujejo.

74. Menim, da so vse štiri vrste CD-plošč, dane posrednikom, namenjene promociji izdelka in jih je mogoče šteti za primer takega izdelka. Kar zadeva prve tri oblike CD-plošč (CDR-plošče z vodnim znakom in imenom prejemnika, CDR-plošče brez vodnega znaka v belih kartonskih ovitkih in promocijske CD-plošče), menim, da so vzorci, saj se razdeljujejo v obliki, ki se razlikuje od oblike končnega izdelka, vendar ustreza vzorcu. Pri „končnih izdelkih“ je nalepka edino, po čemer se razlikujejo od končnih izdelkov in ki označuje, da niso namenjeni običajni prodaji. Čeprav je tako nalepko mogoče enostavno odstraniti, menim, da to dejstvo ne zadošča, da bi izdelku odvzeli naravo vzorca, če druga ustrezna dejstva govorijo v prid tej klasifikaciji.

75. Po mojem mnenju prave težave zadevajo veliko količino zgoščenk, danih zunanjim pluggerjem za nadaljnjo razdeljevanje osebam, nepoznanim družbi EMI. Za odgovor na vprašanje, ali je ta vrsta promocijske strategije enaka „uporabi blaga za namene dajanja vzorcev“, je potrebna konkretna ocena dejstev o tem, ali osebe, ki prejmejo zgoščenke od pluggerjev, izvajajo vlogo posrednika ali pa bi jih bilo treba obravnavati kot običajne potrošnike.

VI – Uporaba blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti

76. Predložitveno sodišče želi z vprašanjem (d) vprašati, ali v zvezi z izrazom „uporaba blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“ iz člena 5(6) Šeste direktive o DDV lahko veljajo količinske omejitve glede števila ali vrednosti daril, ki jih je mogoče prejeti občasno ali v obdobju enega leta.

38 – Kot je ugotovilo Sodišče v okviru neposrednega obdavčenja, država članica ne sme delovati na podlagi splošne predpostavke o davčni utaji (glej sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 91 in navedena sodna praksa). Menim, da to velja tudi v okviru DDV.

77. V zvezi z „uporabo blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“ vse stranke v postopku menijo, da imajo države članice določeno diskrecijsko pravico glede razlage izraza „manjše vrednosti“. Družba EMI opozarja zlasti, da bi bilo treba ta izraz razlagati v skladu s posebnimi gospodarskimi okoliščinami v zadevni državi članici. Zato je treba državam članicam pri uporabi tega izraza pustiti diskrecijsko pravico.

78. Člen 5(6) Šeste direktive o DDV se izrecno ne sklicuje na pravo držav članic, zato bi moral imeti kot izhodišče izraz „uporaba blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“ zaradi razlogov, razloženih v zvezi z izrazom „uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“, pomen v skladu s pravom EU.[39]

79. Ne obstajajo pravni razlogi, zaradi katerih izraz „dajanje daril“ ne bi mogel imeti pomena v skladu s pravom EU. To pomeni, da je na vprašanje, ali je v oceno izraza „darila manjših vrednosti“ mogoče vključiti več kot en prenos blaga, prav tako treba odgovoriti enotno. Pri oceni izraza „manjše vrednosti“ pa je potrebna določena diskrecijska pravica, saj ugotavljanje pomena tega izraza zahteva primerjavo, ki je odvisna od gospodarskih razmer v državah članicah.

39 – Glej točko 10 zgoraj.

A – *Darila*

80. Kaj je darilo? Ta pojem je najpomembnejši za antropologijo in sociologijo, pravno pa je dobro zasidran v vseh razvitih sistemih zasebnega prava.[40] V okviru Šeste direktive o DDV, zlasti pa njenega člena 5(6), je to vprašanje obravnaval generalni pravobranilec Van Gerven v zadevi *Empire Stores*.[41] Menil je, da drugi stavek člena 5(6) zajema „darila, zasnovana kot poslovna darila in namenjena krepitvi ugleda in prepoznavnosti davčnega zavezanca, pri tem pa ne gre za kakršno koli plačilo“.[42] Sodišče tega vidika ni upoštevalo, saj za to zadevo ni bilo pomembno.

81. Razlaga, ki jo je podal generalni pravobranilec, kaže, da izraz „darila manjših vrednosti“ razume, kot da so namenjena

40 – V skladu z velikim nemškim pravnikom Friedrichom Carlom von Savignyjem je Kangas (naveden v opombi 4, str. VII in na straneh od 31 do 59) poudaril, da je „darilo“ kljub navidezni preprostosti zapletena pravna institucija.

41 – Sodba z dne 2. junija 1994 v zadevi Empire Stores (C-33/93, Recueil, str. I-2329).

42 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca v zadevi Empire Stores, *ibid*., točka 19.

predvsem trženju, oglaševanju ali podobni promociji.

82. Menim, da je prednostna ureditev DDV za „uporabo blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“ smiselna le, če se obravnava, kot da je namenjena predvsem darilom, danim v take namene.

83. Kot sem že omenil v zvezi z „uporabo blaga za namene dajanja vzorcev“, lahko obstaja več oblik daril za poslovne namene: oglaševalska ali promocijska darila, če so manjših vrednosti; darila za osebje; darila za reprezentanco. Pravilo iz drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV zadeva le prva izmed njih. V večini primerov se za darila osebju lahko zaračunava DDV v skladu s prvim stavkom člena 5(6) Šeste direktive o DDV, medtem ko darila za reprezentanco obravnava člen 17(6) Šeste direktive o DDV.

84. Darila za reklamo ali promocijo podjetja se običajno razdeljujejo v velikem številu in se ne izbirajo posamezno za poimenovane prejemnike. Razdeljujejo se na *ad hoc* osnovi, ne da bi davčni zavezanec ali njegov zastopnik vselej poznala identiteto prejemnika. Med primere takih daril sodijo kemični svinčniki, majice, beležke, šali in kravate z logotipom podjetja.

85. Davčni zavezanci pa lahko v poslovne namene dajo posamezna izbrana darila, kot so rože, bombonjere, steklenice vina ali manjše umetniške predmete, kot so vaze ali okrasni izdelki. Pri teh darilih je bistveno, da so „manjših vrednosti“, saj sicer obstaja nevarnost, da bi se štela za (i) reprezentančna darila v skladu s členom 17(6) direktive in zato ne bi bila upravičena do odbitka ali (ii) v skladu s sodbo *Kuwait Petroleum* kot brezplačne odtujitve v skladu s prvim stavkom člena 5(6) Šeste direktive o DDV.[43]

86. Razlika med „brezplačno odtujitvijo blaga“ v prvem stavku člena 5(6) Šeste direktive o DDV in „dajanjem daril manjših vrednosti“ v drugem stavku je v njihovi vrednosti in namenu.[44]

43 – V skladu s členom 17(6) Šeste direktive o DDV ni dovoljen noben odbitek za vstopni davek, medtem ko se v skladu s prvim stavkom člena 5(6) Šeste direktive odbitek vstopnega davka nadomesti s plačilom izstopnega DDV na osnovi samodobave.

44 – Sodba Kuwait Petroleum, navedena v opombi 5, točka 23, in sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Fennellyja v tej zadevi, točka 26.

B – *„Manjša vrednost“*

87. Če se izraz „manjša vrednost“ razume kot čisto količinsko merilo, menim, da države članice v zvezi z njim nujno potrebujejo določeno diskrecijsko pravico. Če pa se izraz „manjša vrednost“ razlaga bolj v kvalitativnem smislu, ki ga ni mogoče popolnoma omejiti na gospodarsko vrednost, je taka diskrecijska pravica morda nepotrebna.

88. Zanimivo bi bilo predlagati, da bi se merilo, povezano z „manjšo vrednostjo“ darila, razlagalo z vidika kakovosti, kot da zadeva darilo, ki za prejemnika nima večje subjektivne vrednosti.

89. V skladu s tem bi bila „darila manjših vrednosti“ iz drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV promocijska darila v velikem številu, pogosto označena z logotipom, imenom ali drugo informacijo, ki predstavlja povezavo z davčnim zavezancem, ki jih izdaja, in razdeljena strankam, potencialnim kupcem in poslovnim partnerjem, pri čemer se nobena pozornost ne namenja prejemnikovi identiteti. Z gospodarskega vidika pa darilo, ki ustreza tem merilom, kot sta svilena kravata ali jakna iz flisa z logotipom družbe, ne pomeni nujno darila manjše vrednosti.

90. Glede na to in ker mora biti razlaga izraza izvedljiva, predlog take razlage ne bi bil ustrezen. Razlago izraza „manjše vrednosti“ v kakovostnem smislu bi bilo težko povezati z nujnostjo enotne razlage tega pojma. Zato je bolj zaželena količinska razlaga.

C – *Določena zgornja meja vrednosti v zvezi z „uporabo blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“*

91. Rešitve držav članic glede zgornje meje vrednosti v zvezi s pomenom „manjše vrednosti“ se razlikujejo. V nekaterih državah, kot so Španija, Italija in Luksemburg, se zdi, da ne obstaja nobena posebna vrednostna omejitev pri opredelitvi daril manjših vrednosti.[45] Drugim državam, kot sta Združeno kraljestvo in Francija, se zaradi pravne varnosti zdi primerno določiti posebne zgornje meje. Na Finskem v pravno zavezujočih določbah prag ni postavljen, je pa določen v uprav-

45 – Vprašanje št. 617/89, ki ga je Komisiji v Evropskem parlamentu zastavil F. Herman (UL 1990 C 39, str. 24). Čeprav to vprašanje izhaja iz leta 1990, se mi zdi koristno imeti nekaj informacij o stanju v drugih državah članicah.

nih smernicah, ki jih izvajajo davčni organi za zagotavljanje enotne prakse v zvezi s tem vprašanjem.[46]

92. Po mojem mnenju je treba te odločitve prepustiti posameznim državam članicam, ki lahko zgornjo mejo določijo na osnovi gospodarske uspešnosti, povprečnih cen in ravni povprečnih dohodkov. Toda prag ne sme biti tako nizek, da člen 5(6) Šeste direktive o DDV ne bi bil smiseln ali da bi bil neuporaben, ali pa tako visok, da bi odstopal od tega, kar naj bi izraz „manjših vrednosti" pomenil v običajnem jeziku.

93. Ali so lahko količinske omejitve, ki jih države članice postavljajo za „uporabo blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti", absolutne ali pa mora obstajati določena prožnost uporabe v posameznih primerih?

94. Očitno je najmanj ena odločba nacionalnega sodišča, v kateri se je na podlagi tega, da v drugem stavku člena 5(6) Šeste direktive o DDV ni omembe nacionalne zakonodaje, sklepalo, da morajo biti nacionalni pragi izpodbojni, čeprav enotna davčna praksa zahteva, da davčni organi uporabljajo količinsko določene meje *prima facie*.[47]

95. Kot je Komisija poudarila na obravnavi, pa bi bilo težko upravičiti, da bi količinsko določen pogoj za uporabo nekega davčnega pravila moral biti izpodbojen v posameznih primerih, saj bi bilo to v nasprotju s samim bistvom takega pogoja, namreč enako obravnavo vseh davčnih zavezancev. Toda ta zadeva se nanaša na določbo EU, ki bi v skladu z običajnimi načeli razlage morala imeti enak pomen in zato državam članicam ne bi smela dopuščati svobode odločanja. V skladu s to ugotovitvijo menim, da bi ukrepi izvajanja, ki jih sprejemajo države članice, morali omogočati nekaj prožnosti, v izjemnih primerih, glede uporabe postavljenih količinskih omejitev. Neko podjetje, prisotno v več državah članicah, bi morda v vseh želelo uporabiti enak niz reklamnih daril, ki so enako oblikovana in imajo enake logotipe. Ob upoštevanju pravil notranjega trga bi se težko strinjal, da bi država članica s posebej nizko nacionalno mejo za „manjše vrednosti" lahko zavrnila oprostitev plačila DDV, če bi bilo darilo v drugih ustreznih državah članicah manjše vrednosti.

46 – Glej Kallio, M. *et al.*, Arvonlisäverotus 2009, Edita Helsinki 2009, str. 512.

47 – Sodba vrhovnega upravnega sodišča Finske z dne 3. oktobra 2006, KHO 2006:70.

D – *Ponavljajoča se darila in „uporaba blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“*

96. Zdi se, da se v državah članicah praksa razlikuje tudi glede tega, ali je ponavljajoča se darila mogoče obračunavati skupaj. Nekateri sistemi, kot so sistemi v Nemčiji, na Nizozemskem in v Franciji, upoštevajo darila, dana isti osebi v enem letu.[48]

97. Združeno kraljestvo zatrjuje, da so kumulativne zgornje meje, ki jih nalaga nacionalna zakonodaja, potrebne za preprečevanje zlorabe sistema DDV in za to, da davčni zavezanci ne morejo zaobiti prvega stavka člena 5(6) Šeste direktive z dajanjem niza daril, ki so manjših vrednosti, če se obravnavajo posamezno, skupaj pa predstavljajo več kot to.

98. Čeprav je boj proti utaji davkov cilj, ki ga Šesta direktiva o DDV[49] priznava in spodbuja, in čeprav imajo države članice zakonit interes za izvajanje ukrepov, namenjenih njenemu preprečevanju, pa Združeno kraljestvo ni podalo nobenega dokaza o tem, da v tej zadevi obstaja resnična nevarnost davčne utaje.

99. Menim, da ne obstaja tako resna nevarnost v zvezi z „uporabo blaga za namene dajanja daril manjših vrednosti“ v poslovne namene v nasprotju z očitno nevarnostjo davčne utaje v položajih, navedenih v prvem stavku člena 5(6) Šeste direktive o DDV.

100. V primeru ponavljajočih se daril pri progresivni obdavčitvi dediščine ali progresivni kolkovini, ki se nanaša na prenose nepremičnin, je pomembno upoštevati vse transakcije v določenem obdobju zaradi skušnjave, da se zaobide progresivni učinek davka z delitvijo velike transakcije v niz manjših. V okviru DDV pa tak kumulativen pristop nima podpore v besedilu drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV. Poleg tega bi bila obveznost plačila DDV za uporabo blaga odvisna od drugih prejšnjih ali kasnejših uporab, saj bi se na primer status DDV glede darila pod določenim pragom spremenil, če bi prejemnik dobil drugo darilo od istega davčnega zavezanca, s čimer bi se skupna vrednost obeh daril dvignila nad prag. To bi bilo v nasprotju z načelom, da je vsako transakcijo, zavezano plačilu DDV, treba obravnavati ločeno in da

48 – Vprašanje, zastavljeno Komisiji, navedeno v opombi 44.

49 – Sodbi z dne 17. julija 2008 v zadevi Komisija proti Italiji (C-132/06, ZOdl., str. I-5457, točka 46) in z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska (C-25/07, ZOdl., str I-5129, točka 22 in navedena sodna praksa); glej tudi člena 22(8) in 27(1) Šeste direktive o DDV.

ni dovoljeno spreminjati njene značilnosti zaradi prejšnjih ali kasnejših dogodkov.[50]

VII – Davčni status prejemnikov vzorcev in daril manjših vrednosti

101. Ne vidim nobene nevarnosti, da bi davčni zavezanci dajali darila neutemeljenih vrednosti, kadar zares delujejo v poslovne namene. Splošna pravila in načela glede davčnega nadzora, zlorabe prava in davčne utaje zadostujejo za preprečitev poskusov, da bi zaobšli pogoj „manjše vrednosti“ za darila, ki niso zavezana za plačilo DDV.

102. Dobesedna uporaba pravila bi od davčnih zavezancev zahtevala vodenje evidence o osebah, ki jim dajejo darila. Menim, da to presega pogoje glede izdajanja računov in vodenja knjigovodstva, navedene v Šesti direktivi o DDV.[51] Poleg tega bi bilo pretirano, če bi si davčni zavezanci morali zapomniti, komu so dali koledarje, kemične svinčnike z logotipi ali druga podobna darila.[52]

103. Vprašanji (e) in (f) se nanašata na dejstvo, da je veljavna nacionalna zakonodaja Združenega kraljestva omejila uporabo oprostitve plačila DDV le glede prvega predmeta, danega kot vzorec, in da zakonodaja Združenega kraljestva predvideva kumulativno uporabo meje vrednosti v zvezi z „darili manjših vrednosti“. Odgovori, ki sem jih predlagal na vprašanja od (b) do (d), pomenijo, da so take omejitve, ki jih nalagajo nacionalne določbe za uporabo drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive o DDV, izključene.

104. Iz sodne prakse Sodišča zato izhaja, da dobava blaga ne zadeva prenosa lastništva v smislu zasebnega prava, ampak vključuje vse prenose premoženja v stvareh, ki prejemniku dajejo pravico do njegove odtujitve, kakor da bi bil lastnik premoženja.[53] Vzorce ali darila manjših vrednosti je zato mogoče dati zaposlenim in njihovim delodajalcem. Določitev, kdo izmed njih bo štel za prejemnika, bodo omogočile ustrezne okoliščine glede na to, da je za DDV pravno merilo obstoj dejanske moči, ki jo ima oseba, da z blagom razpolaga kot lastnica.

50 – Sodba z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, Recueil, str. I-483, točka 47).

51 – Člen 22 Šeste direktive o DDV.

52 – Po drugi strani pa je mogoče pričakovati, da davčni zavezanec vodi evidenco o prejemnikih reprezentančnih daril in drugih daril večje vrednosti, da določenemu prejemniku ne bi dvakrat dal enakega darila.

53 – Glej točko 24 zgoraj in opombo 15.

105. To merilo v številnih primerih razkriva, da se vzorec ali darilo podari delodajalcu. Zaposleni tako očitno niso prejemniki vzorcev, danih davčnemu zavezancu za preizkušanje ali nadaljnje razdeljevanje izdelkov. Po drugi strani pa je izvod knjige, poslan v recenzijo na domači naslov kritika, slednjemu dan osebno, čeprav ga najame časopis. Podobno je darila manjših vrednosti mogoče dati posameznim zaposlenim (kot so koledarji, ki so jim osebno predani) ali delodajalcu (kot je bombonjera, ki jo poslovna stranka pošlje na sedež manjšega podjetja).

106. Namen vprašanja (f) pravzaprav je, ali bi vplivalo na dane odgovore, če bi prejemnik lahko odbil vstopni davek, ki se plača na dobavo blaga.

107. Komisija meni, da razlaga člena 5(6) Šeste direktive o DDV ni odvisna niti od statusa prejemnika niti od njegove pravice do odbitka vstopnega davka. Trdi tudi, da neka družba, ki prejme vzorce ali darila, lahko teoretično odbije vstopni davek. To pa je mogoče le, če je ta davek plačala – darovalec ji je moral zaračunati DDV za vzorce ali darila.

108. Strinjam se s to argumentacijo. Poleg tega pa je težko ugotoviti smisel vprašanja. Predpostavka, ki jo je omenila Komisija – tj. zaračunavanje DDV za vzorce ali darila manjših vrednosti – se zdi dokaj daleč od dejanskih komercialnih razmer.

VIII – Predlog

109. Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj Sodišče na vprašanja, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče, odgovori:

1. „Uporaba blaga za namene dajanja vzorcev“ v drugem stavku člena 5(6) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav

članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero pomeni:

– dobave, ki jih izvede davčni zavezanec;

– za promocijo prihodnje prodaje izdelka (ki mora biti blago za DDV);

– dejanskemu ali potencialnemu kupcu ali osebi, ki lahko zaradi svojega posebnega položaja vpliva na prisotnost tega izdelka na trgu;

– enega ali več predmetov blaga, ki se uporabljajo kot primerki tega izdelka, z ohranitvijo vseh bistvenih lastnosti izdelka glede njegove kakovosti in značilnosti, s tem pa omogočijo prejemniku, njegovim kupcem ali drugim, s katerimi prejemnik komunicira, da ocenijo ali preizkusijo značilnosti, lastnosti in kakovost izdelka.

2. Države članice lahko določijo zgornjo mejo vrednosti „daril manjših vrednosti“ iz drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive Sveta 77/388 ob upoštevanju splošne ravni cen in prihodkov ter drugih gospodarskih razmer zadevne države članice, če zgornja meja ni tako nizka, da člen 5(6) ne bi bil smiseln ali bi bil neuporaben, ali pa tako visoka, da bi odstopala od tega, kar naj bi izraz „manjših vrednosti“ pomenil v običajnem jeziku, in če je posamezne izjeme glede na zgornjo mejo mogoče dovoliti v razmerah, v katerih je to upravičeno iz objektivnih razlogov. Uporaba blaga za namene daril manjših vrednosti v tej določbi pomeni posamezne dobave, ki jih izvede davčni zavezanec. Države članice ne smejo uporabiti zgornjih meja, navedenih zgoraj, kumulativno za več daril, danih v določenem obdobju.

3. Nacionalna sodišča morajo določiti, kdo je prejemnik v primeru uporabe blaga v skladu s pomenom iz drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive Sveta 77/388 ob upoštevanju vseh okoliščin določenega zadeve. V zvezi z ureditvijo DDV, ki velja za dobavo blaga iz drugega stavka člena 5(6) te direktive, je nepomembno, ali ima prejemnik v primeru dobave blaga pravico do odbitka vstopnega davka ali ne.