ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

30. září 2010 *

Ve věci C-581/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Spojené království) ze dne 17. prosince 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 29. prosince 2008, v řízení

EMI Group Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: N. Jääskinen,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. ledna 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za EMI Group Ltd R. Cordarou, QC, a P. Keyem, barrister,

– za vládu Spojeného království L. Seeboruthem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Mantlem, barrister,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za polskou vládu M. Dowgielewiczem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. dubna 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu pojmů „vzorek“ a „dárky malé hodnoty“ uvedených v čl. 5 odst. 6 druhé větě šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci sporu mezi EMI Group Ltd (dále jen „EMI“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ve věci žádosti společnosti EMI o vrácení částek, které podle svého tvrzení bez právního důvodu odvedla jakožto daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od dubna 1987 do června 2003 za bezplatné kopie hudebních nahrávek poskytovaných různým osobám s cílem propagovat své hudební publikace a platebního výměru na DPH za poskytování takových kopií za období od června 2003 do prosince 2004, který Commissioners zaslali společnosti EMI.

Právní rámec

Právo Unie

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

4 Článek 5 odst. 6 šesté směrnice zní:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji řečeno, použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a [DPH] z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění.“

5 Šestá směrnice byla zrušena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jejíž čl. 16 odst. 2 je formulován podobně jako čl. 5 odst. 6 druhá věta šesté směrnice.

Vnitrostátní právní úprava

6 Příslušná ustanovení vnitrostátního práva uvedená v čl. 5 odst. 1 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994) a v čl. 5 body 1, 2, 2za a 3 přílohy 4 k uvedenému zákonu byla v dotčeném období v původním řízení několikrát novelizována.

7 Uvedená ustanovení v platném znění v zásadě stanoví, že převod nebo nakládání se zbožím, které tvoří součást obchodního jmění osoby povinné k dani, za protiplnění či bezúplatně, představuje dodání podléhající DPH, s výjimkou poskytování obchodních darů a vzorků. Pokud jde o dary, je výjimka podřízena podmínce, že jejich hodnota na osobu a rok nepřekročí částku 50 GBP. Až do října 2003 se tato podmínka nevztahovala na dary tvořící součást série darů. Pokud jde o vzorky, je od daně osvobozen pouze první vzorek, je-li stejné osobě poskytnuto více totožných vzorků. Do července roku 1993 se uvedené osvobození od daně vztahovalo pouze na průmyslové vzorky předávané v podobě, která nebyla běžně nabízena k prodeji.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 EMI je společnost anglického práva, která se zabývá produkcí a prodejem hudebních nahrávek a provozováním hudebního vydavatelství. Od roku 1987 propaguje EMI nové nahrávky, které produkuje tak, že poskytuje bezplatné kopie takových nahrávek ve formě gramofonových desek, kazet a kompaktních disků (dále jen „CD“) osobám, které mohou posoudit obchodní kvalitu nahrávek a ovlivnit míru reklamy věnované určitému umělci.

9 V rámci takové propagační strategie jsou tyto bezplatné kopie poskytovány zejména osobám, které pracují pro tisk, rozhlasové stanice, televizní programy, reklamní agentury, maloobchodní prodejny a kina. EMI využívá rovněž promotéry, označované jako „pluggers“ – osoby, které jsou schopné propagovat nahrávky v audiovizuálních sdělovacích prostředcích a v tisku, a bezplatně je distribuují vlastním cílovým kontaktům, jež jsou uvedeny v seznamech sestavovaných speciálně k vydání každého nového CD.

10 Za tímto účelem dodává společnost EMI hudební nahrávky v různých formách: zapisovatelné kompaktní disky k distribuci před vydáním alba s digitálním vodoznakem se jménem příjemce, který umožňuje dohledat původ případných kopií; zapisovatelná CD bez vodoznaku dodávaná v bílém papírovém obalu před vydáním alba; běžná CD bez vodoznaku dodávaná v papírovém obalu se stejným vyobrazením jako hlavní album určené k prodeji veřejnosti, jakož i CD v konečné podobě určené pro prodej. Posledně uvedená CD jsou označena nálepkou „Propagační kopie – není určeno k prodeji“. Na ostatních druzích nahrávek distribuovaných pro propagační účely je uvedeno, že vlastnická práva si ponechává společnost EMI.

11 Podle předkládacího usnesení je okolo 90 % propagačních CD zasíláno jmenovitě určeným osobám; hlavní výjimkou je zasílání CD osobám určeným jejich funkcí vykonávanou na univerzitách nebo jiných vysokých školách. Potenciálních příjemců bezplatných kopií hudebních nahrávek, které společnost EMI považuje za vlivné osoby v hudební oblasti, je celkem okolo 7000. Při propagaci konkrétní nahrávky se sestaví zvláštní seznam 200 až 500 příjemců. Obsahuje jména osob, které jsou považovány za nejvlivnější pro propagaci prodeje nahrávky konkrétního hudebního žánru. Když má být nová nahrávka uvedena na trh, rozešle EMI bezplatně zpravidla mezi 2500 a 3750 kusy kopií. Pokud jde o „pluggers", každý z nich může obdržet až 600 bezplatných kopií, které má dále distribuovat. Naopak, kopie mohou být zaslány jednotlivě více osobám pracujícím pro jednu entitu, například BBC.

12 Společnost EMI dospěla k názoru, že vnitrostátní právní úprava je neslučitelná s čl. 5 odst. 6 druhou větou šesté směrnice, podle které neměla být z takové distribuce odváděna žádná DPH. Požádala proto Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, aby jí byly vráceny částky, které odvedla z titulu DPH v souvislosti s uvedenou distribucí. Vzhledem k tomu, že tato žádost byla Commissioners zamítnuta, podala EMI žalobu k předkládajícímu soudu.

13 Dále vzhledem k tomu, že společnost EMI přestala od června roku 2003 přiznávat DPH z bezplatně poskytovaných propagačních CD, byl jí Commissioners zaslán daňový výměr týkající se uvedených plnění za období od července 2003 do prosince 2004, proti kterému EMI rovněž podala žalobu k předkládajícímu soudu, jejíž projednávání bylo následně spojeno s projednáváním první žaloby.

14 Za těchto okolností se VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jak má být v kontextu okolností projednávané věci vykládána poslední věta čl. 5 odst. 6 šesté směrnice?

2) Jaké jsou konkrétně základní vlastnosti ‚vzorku' ve smyslu poslední věty čl. 5 odst. 6 šesté směrnice?

3) Může členský stát omezit výklad pojmu ‚vzorek' v poslední větě čl. 5 odst. 6 šesté směrnice na:

a) průmyslový vzorek ve formě, která není běžně dostupná k prodeji veřejnosti, poskytnutý stávajícímu či potenciálnímu zákazníkovi podniku (do roku 1993)[?],

b) pouze jeden, nebo pouze první z řady vzorků poskytnutý stejnou osobou stejnému příjemci, pokud jsou uvedené vzorky totožné nebo se v žádném významném ohledu neliší jeden od druhého [od roku 1993]?

4) Může členský stát omezit výklad pojmu ‚dárky malé hodnoty' v poslední větě čl. 5 odst. 6 šesté směrnice tím, že vyloučí:

   a) dar ve formě zboží představující součást nebo pokračování řady darů poskytovaných pravidelně téže osobě [do října 2003],

   b) jakékoliv obchodní dary poskytnuté stejné osobě ve dvanáctiměsíčním období, pokud celková cena přesáhne 50 GBP (od října 2003)?

5) V případě kladné odpovědi na [druhou část třetí otázky] nebo na kteroukoliv část [čtvrté otázky], jestliže osoba povinná k dani poskytne podobný nebo totožný dar ve formě hudební nahrávky dvěma či více jednotlivcům kvůli jejich osobním schopnostem ovlivnit míru pozornosti, které se danému umělci dostane, může členský stát považovat uvedené dary za dary poskytnuté téže osobě výlučně na základě skutečnosti, že takoví jednotlivci jsou zaměstnáni stejnou osobou?

6) Měla by skutečnost, že příjemce je osobou povinnou k dani, nebo je zaměstnán osobou povinnou k dani, která je (nebo byla) oprávněna k odpočtu jakékoliv daně na vstupu splatné při poskytnutí zboží, které je vzorkem, vliv na odpovědi na [první až čtvrtou] otázku?"

K předběžným otázkám

K první otázce v rozsahu, v němž se týká pojmu „vzorek", jakož i ke druhé a třetí otázce

15 Podstatou první otázky v rozsahu, v němž se týká pojmu „vzorek", jakož i druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je to, jakým způsobem musí být vykládán pojem „vzorek" ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice, a zejména skutečnost, zda se uvedený pojem vztahuje pouze na výrobky poskytnuté ve formě, která není dostupná pro prodej, a pouze na první exemplář řady totožných výrobků poskytnutých stejnému příjemci.

16 Bez dalšího je třeba konstatovat, že šestá směrnice neobsahuje žádnou definici uvedeného pojmu. K jeho výkladu je tak třeba vzít v úvahu znění, kontext a účel čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. března 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281, bod 17 a citovaná judikatura).

17 V této souvislosti je třeba připomenout, že první věta uvedeného čl. 5 odst. 6 staví některá plnění, za něž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, na roveň dodání zboží za úplatu podléhající DPH v souladu s čl. 2 odst. 1 šesté směrnice. Podle ustálené judikatury je cílem uvedeného ustanovení zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která použije zboží pro své soukromé potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží

stejného druhu (viz zejména rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 23 a citovaná judikatura).

18 Platí, jak uvádí německá vláda, že zdanění použití uvedených v čl. 5 odst. 6 první větě šesté směrnice směřuje k zamezení situacím nezdaněné konečné spotřeby.

19 Druhá věta uvedeného čl. 5 odst. 6 představuje výjimku z tohoto pravidla, jelikož vylučuje zdanění použití vzorků nebo dárků malé hodnoty pro potřeby podniku (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Recueil, s. I-2323, bod 23).

20 Pojmy uvedené ve druhé větě čl. 5 odst. 6 šesté směrnice musí být proto vykládány restriktivně, aby nebyly ohroženy cíle první věty uvedeného čl. 5 odst. 6 a přitom bylo zajištěno, že výjimka týkající se vzorků a dárků malé hodnoty nebude zbavena svého užitečného účinku (viz obdobně rozsudky ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 17, a ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 16).

21 S ohledem na nemožnost postihnout jednotnou a vyčerpávající definicí neomezené množství zboží velmi odlišné povahy, které může být potenciálně dotčeno plněními podléhajícími DPH, a na obchodní kontext, který je vlastní každému plnění, ve kterém může takové zboží být poskytnuto osobou povinnou k dani jako vzorky, je třeba přistoupit ke zkoumání ve dvou fázích. Nejprve je tak třeba ověřit, zda poskytnutí dotyčného zboží odpovídá zásadním charakteristickým rysům, které jsou společné

všem druhům vzorků a – za druhé – zkoumat, konkrétní okolnosti, za kterých bylo takové zboží osobou povinnou k dani poskytnuto.

22 Pokud jde o první aspekt, je třeba uvést, že cílem výjimky stanovené v čl. 5 odst. 6 druhé větě šesté směrnice, pokud jde o „použití […] jako vzorky", je reflektovat obchodní realitu, v níž je předání vzorků uskutečňováno za účelem propagace výrobku, jehož jsou vzorky ukázkou, čímž je umožněno posouzení kvality takového výrobku a ověří se existence vlastností, které potenciální nebo skutečný kupující hledá.

23 Navíc platí, že s ohledem na první větu čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, není smyslem výjimky týkající se vzorků osvobodit dodání zboží, jehož účelem je uspokojení potřeb spotřebitelů, pokud jde o předmětný výrobek, od DPH.

24 Pokud jde o druhý aspekt, je nejprve třeba přistoupit k rozboru otázky, zda pojem „vzorek" může být omezen na zboží poskytnuté ve formě, která není běžně dostupná k prodeji veřejnosti.

25 Z bodu 23 tohoto rozsudku vyplývá, že cíl výjimky stanovené v čl. 5 odst. 6 druhé větě šesté směrnice nemůže spočívat v osvobození zboží vedoucího k jiné konečné spotřebě, než je spotřeba, která je inherentní takové propagaci, od DPH.

26 Zboží poskytnuté jako vzorky, které jsou totožné s konečným výrobkem připraveným k uvedení na trh, přitom zajisté může být předmětem konečné spotřeby.

27 Tato okolnost nicméně nemůže odůvodnit to, aby se uvedená výjimka týkající se vzorků, vztahovala pouze na exempláře odlišné od představovaného výrobku, jelikož v řadě případů je poskytnutí exemplářů odpovídajících výrobku v konečné podobě nezbytným předpokladem procesu hodnocení.

28 Je tudíž třeba konstatovat, že pro umožnění hodnocení zboží dodaného jako „vzorky" je nutné, aby zboží mělo všechny podstatné charakteristické rysy představovaného výrobku v jeho konečné podobě. Pokud mohou ukázky v některých případech ukázat všechny podstatné charakteristické rysy výrobku, který představují, aniž odhalují jeho konečnou formu, může se v jiných případech ukázat jako nezbytné – v závislosti na povaze takového výrobku – aby ukázky přesně odpovídaly podobně konečného výrobku a takové vlastnosti mohly být předvedeny potenciálnímu nebo skutečnému kupujícímu.

29 Je tomu tak zejména u uměleckých děl, zejména pak u CD, o která se jedná ve věci v původním řízení, která musí být poskytnuta v konečné podobě, aby mohla být plně ohodnocena příjemcem. V případě poskytnutí CD osobě k tomu, aby zajistila jeho propagaci na veřejnosti v rámci své činnosti, může taková osoba plně posoudit jeho hodnotu pouze tehdy, když bude mít možnost vyslechnout celý obsah CD, jak bude distribuován na trh.

30 Zadruhé, pokud jde o otázku, zda pojem „vzorek" vyžaduje, aby bezprostřední příjemce vzorků byl potenciálním nebo skutečným kupujícím výrobku, který vzorky představují, je třeba konstatovat, že není v rozporu s cílem čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice, aby zboží bylo poskytnuto jako „vzorky" jiné osobě než takovému kupujícímu, pokud takové zboží splňuje cíle sledované předáním vzorků, které jsou uvedeny v bodu 22 tohoto rozsudku.

31 Konkrétně v oblasti uměleckých děl představuje poskytnutí bezplatných exemplářů nových děl mezičlánkům, jejichž úkolem je kritické zhodnocení kvality takových děl a kteří mohou ovlivnit míru přítomnosti výrobku na trhu, jako jsou novináři nebo moderátoři rozhlasových pořadů, mechanismus propagace, kde je poskytování vzorků nezbytným důsledkem procesu propagace a hodnocení.

32 Zatřetí, s ohledem na konkrétní praxi související s dotčenou oblastí v původním řízení, a sice propagací hudebních nahrávek poskytováním velkého množství kopií jednoho CD „pluggerovi“, se předkládající soud táže, zda pojem „vzorek“ musí být vykládán tak, že pokud osoba povinná k dani daruje určité množství zboží stejnému příjemci a pokud se takové zboží v zásadním ohledu navzájem neliší, může být za použitý jako vzorek považován každý z jeho kusů, nebo zda tak může být kvalifikován pouze první poskytnutý exemplář.

33 V tomto ohledu nelze mít za to – i když poskytnutí jediného exempláře může postačit pro posouzení zboží – že poskytnutí více exemplářů jako „vzorků“ je v zásadě vyloučeno z působnosti výjimky týkající se „vzorku“ v čl. 5 odst. 6 druhé větě šesté směrnice, neboť množství vzorků, které může osoba povinná k dani poskytnout jednomu příjemci, tedy v projednávané věci zprostředkovateli, závisí na povaze představovaného výrobku, jakož i účelu, ke kterému jej příjemce musí použít.

34 V některých případech totiž poskytnutí více exemplářů – či dokonce velkého množství – stejného výrobku určitému příjemci může být nezbytné s ohledem na dosažení cílů, které jsou poskytnutím vzorků sledovány.

35 V případě hudebních nahrávek tak může být pro recenze a propagaci CD nezbytné, aby bylo zprostředkovatelům poskytnuto velké množství jeho exemplářů, aby je tito mohli dále předat cílovým osobám podle jejich schopnosti propagovat hudební nahrávku.

36 Pouhá skutečnost, že počet exemplářů poskytnutých v takovém kontextu může dosáhnout několika set kusů v případě, že taková společnost produkující a prodávající hudební nahrávky, jakou je EMI, využívá „pluggers" pro distribuci nových nahrávek, nemůže být sama o sobě považována za skutečnost, která je v rozporu s cílem sledovaným výjimkou týkající se vzorků za předpokladu, že takový počet kusů souvisí s povahou představovaného předmětu, stejně jako s účelem, ke kterému je „plugger" jakožto zprostředkovatel musí použít; je přitom na předkládajícím soudu, aby tuto skutečnost ověřil.

37 Stejně tak možnost, že „plugger" namísto toho, aby bezplatné kopie hudebních nahrávek, které mu byly poskytnuty, použil k dohodnutému účelu, tyto zneužije například tím, že je dá do běžného prodeje, nemůže mít sama o sobě vliv na kvalifikaci takových bezplatných kopií jako „vzorků".

38 Členské státy nicméně mohou za účelem zajištění plného dodržování mezí výjimky stanovené v čl. 5 odst. 6 druhé větě šesté směrnice uložit osobám povinným k dani poskytujícím vzorky pro potřeby svého podnikání, aby přijaly opatření k zamezení nebezpečí, že budou takové vzorky zneužity. Taková preventivní opatření mohou například spočívat v povinnosti označovat zboží nálepkami zdůrazňujícími skutečnost, že se jedná o vzorky, nebo ve smluvních ustanoveních týkajících se občanskoprávní odpovědnosti takových zprostředkovatelů, kteří – stejně jako „pluggers" – dostávají vzorky, aby je předávali dalším osobám.

39 Pokud přesto poskytnutí vzorků vede ke konečné spotřebě, která není vlastní posouzení výrobku představovaného takovými vzorky, je taková spotřeba zneužitím.

40 S ohledem na výše uvedené skutečnosti je třeba odpovědět na první otázku v rozsahu, v němž se týká pojmu „vzorek“, jakož i na druhou a třetí otázku, že vzorkem ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice je exemplář výrobku, který je určen k jeho propagaci a který umožňuje posoudit charakteristické rysy a vlastnosti takového výrobku, aniž dojde k jiné konečné spotřebě, než je spotřeba, která je takové propagaci inherentní. Uvedený pojem nemůže být obecně omezen vnitrostátními právními předpisy na exemplář poskytnuté ve formě, která není dostupná k prodeji, nebo na první exemplář z řady totožných exemplářů poskytnutých osobou povinnou k dani stejnému příjemci, aniž takové předpisy umožňují vzít v úvahu povahu představovaného výrobku a obchodní kontext, který je vlastní každému plnění, při kterém jsou takové exemplář poskytnuty.

K první otázce v rozsahu, v němž se týká pojmu dárků malé hodnoty, jakož i ke čtvrté otázce

41 Podstatou první otázky v rozsahu, v němž se týká pojmu „dárky malé hodnoty“ ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice, a čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda uvedené ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která stanoví kvantitativní omezení ohledně množství nebo hodnoty darů, které může tatáž osoba pravidelně nebo ve stanoveném období dostávat.

42 Aniž je nutné zkoumat, zda pojem „malá hodnota“ představuje pojem práva Unie nebo implicitně odkazuje na vnitrostátní právo, přičemž posledně uvedený výklad je zastáván členskými státy, které předložily vyjádření, i Evropskou komisí, je třeba konstatovat, že pokud jde o znění, kontext a účel čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice, uvedené ustanovení neobsahuje údaje nezbytné pro jednotnou a přesnou definici uvedeného pojmu. Členské státy tak mají v případě výkladu uvedeného pojmu určitý prostor pro uvážení za předpokladu, že zohlední účel a umístění dotčeného ustanovení v rámci struktury šesté směrnice (viz obdobně rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 28).

43 Je tedy třeba zkoumat, zda taková kvantitativní omezení, jakými jsou omezení stanovená dotčenými právními předpisy v původním řízení, splňují uvedené podmínky.

44 Jak tvrdí všechny členské státy, které předložily vyjádření, i Komise, skutečnost, že vnitrostátní právní předpis stanovící peněžně vyjádřený strop, který řádově odpovídá stropu stanovenému právními předpisy dotčenými v původním řízení, tedy 50 GBP, nepřekračuje prostor pro uvážení přiznaný členským státům. Tak je tomu i v případě pravidla, podle kterého se takový strop použije kumulovaně na dary, které jsou poskytnuty jedné osobě v průběhu dvanácti měsíců nebo které jsou součástí řady nebo pokračováním řady darů. Takové stanovení stropu je slučitelné s cíli čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, jelikož nezbavuje užitečného účinku výjimku, kterou stanoví ohledně dárků malé hodnoty.

45 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku v rozsahu, v němž se týká pojmu „dárky malé hodnoty“ ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice, a čtvrtou otázku odpovědět tak, že uvedený pojem musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví peněžně vyjádřený strop, který řádově

odpovídá stropu stanovenému právními předpisy dotčenými v původním řízení, tedy 50 GBP, pro dary, které jsou poskytnuty jedné osobě v průběhu dvanácti měsíců nebo které jsou součástí řady nebo pokračováním řady darů.

K páté otázce

46 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu, která se s ohledem na své znění týká pouze pojmu „dárky malé hodnoty" ve smyslu čl. 5 odst. 6 šesté věty šesté směrnice, je, zda za účelem použití určitých stropů může vnitrostátní právní úprava stanovit, že se za dary poskytnuté téže osobě považují dary poskytnuté osobou povinnou k dani různým osobám, které mají společného zaměstnavatele.

47 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i když členské státy mají určitý prostor pro uvážení, pokud jde o výklad slovního spojení „malá hodnota", jak bylo konstatováno v článku 42 tohoto rozsudku, není vnitrostátní právní úprava stanovící, že dary poskytnuté osobou povinnou k dani různým osobám majícím stejného zaměstnavatele jsou považovány za dary poskytnuté téže osobě, a sice společnému zaměstnavateli, slučitelná s cíli čl. 5 odst. 6 šesté směrnice.

48 Taková vnitrostátní právní úprava by totiž zbavila ustanovení, podle kterého jsou od DPH osvobozeny dárky malé hodnoty poskytnuté pro potřeby podniku, jeho užitečného účinku, a to *a fortiori* pokud stanoví kumulovaný finanční strop pro všechny dary poskytnuté téže osobě v průběhu stanoveného období.

49 Kvalifikace poskytnutí zboží jako „dárku malé hodnoty“ závisí na tom, kdo je konečným obdarovaným stanoveným dárcem, aniž pracovní poměr mezi obdarovaným a jeho zaměstnavatelem nebo skutečnost, že více obdarovaných má společného zaměstnavatele, mají na takovou kvalifikaci vliv.

50 Na pátou otázku je proto třeba odpovědět tak, že čl. 5 odst. 6 druhá věta šesté směrnice brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká zavádí domněnku, že zboží představující „dárky malé hodnoty“ ve smyslu uvedeného ustanovení poskytnuté osobou povinnou k dani různým osobám majícím společného zaměstnavatele je považováno za dary poskytnuté téže osobě.

K šesté otázce

51 Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je, zda má skutečnost, že příjemce „vzorků“ ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice je osobou s neomezenou daňovou povinností, která má nárok na odpočet daně splatné na vstupu z dodání zboží tvořeného vzorky, vliv na odpovědi poskytnuté na prvních pět otázek.

52 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že z uvedeného ustanovení vyplývá, že nezavádí rozdíl v závislosti na daňovém postavení příjemce vzorků.

53 V důsledku toho je třeba odpovědět na šestou otázku tak, že daňové postavení příjemce vzorků nemá vliv na odpovědi poskytnuté na ostatní otázky.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) **„Vzorkem" ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé větě šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně je exemplář výrobku, který je určen k jeho propagaci a který umožňuje posoudit charakteristické rysy a vlastnosti takového výrobku, aniž dojde k jiné konečné spotřebě, než je spotřeba, která je takové propagaci inherentní. Uvedený pojem nemůže být obecně omezen vnitrostátními právními předpisy na exemplář poskytnuté ve formě, která není dostupná k prodeji, nebo na první exemplář z řady totožných exemplářů poskytnutých osobou povinnou k dani stejnému příjemci, aniž takové předpisy umožňují vzít v úvahu povahu představovaného výrobku a obchodní kontext, který je vlastní každému plnění, při kterém jsou takové exemplář poskytnuty.**

2) **Pojem „dárky malé hodnoty“ ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví peněžně vyjádřený strop, který řádově odpovídá stropu stanovenému právními předpisy dotčenými v původním řízení, tedy 50 GBP, pro dary, které jsou poskytnuty jedné osobě v průběhu dvanácti měsíců nebo které jsou součástí řady nebo pokračováním řady darů.**

3) **Článek 5 odst. 6 druhá věta šesté směrnice 77/388 brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká zavádí domněnku, že zboží představující „dárky malé hodnoty“ ve smyslu uvedeného ustanovení poskytnuté osobou povinnou k dani různým osobám majícím společného zaměstnavatele je považováno za dary poskytnuté téže osobě.**

4) **Daňové postavení příjemce vzorků nemá vliv na odpovědi poskytnuté na ostatní otázky.**

Podpisy.