WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 30 września 2010 r.*

W sprawie C-581/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 17 grudnia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 grudnia 2008 r., w postępowaniu:

EMI Group Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (sprawozdawca) i D. Šváby, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: N. Jääskinen,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 stycznia 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu EMI Group Ltd przez R. Cordarę, QC, oraz P. Keya, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantle'a, barrister,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 kwietnia 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Pytanie sądu krajowego dotyczy wykładni pojęć „próbka" i „prezenty o małej wartości" zawartych w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Pytanie to zostało podniesione w związku ze sporem sądowym pomiędzy spółką EMI Group Ltd (zwanej dalej „spółką EMI") a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (brytyjskim organem podatkowym, zwanym dalej „Commissioners") w przedmiocie wniosku spółki EMI o zwrot kwot niesłusznie zapłaconych z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") w okresie od kwietnia 1987 r. do czerwca 2003 r. z tytułu bezpłatnych egzemplarzy nagrań muzycznych dostarczanych różnych osobom w celu promocji wydawnictw muzycznych spółki oraz w przedmiocie wezwania do zapłaty podatku VAT za rozprowadzanie takich egzemplarzy, doręczonego spółce EMI przez Commissioners za okres od lipca 2003 r. do grudnia 2004 r.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, działającego w takim charakterze];

2) przywóz towarów".

4 Artykuł 5 ust. 6 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegały w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika [Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów. Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.]".

5 Szósta dyrektywa została uchylona przez dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), której art. 16 ust. 2 jest odpowiednikiem art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy.

Prawo krajowe

6 Przepisy krajowe mające zastosowanie w niniejszej sprawie znajdują się w § 5 ust. 1 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.) oraz w ust. 5 pkt 1, 2, 2 ZA i 3 załącznika 4 do tej ustawy; były one wielokrotnie nowelizowane w okresie istotnym dla niniejszej sprawy.

7 Przepisy te w brzmieniu aktualnie obowiązującym stanowią, że przekazanie albo zbycie przez przedsiębiorcę będącego podatnikiem, odpłatnie albo bezpłatnie, towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa traktuje się jako dostawę z wyłączeniem przekazywania prezentów handlowych oraz próbek. Wartość prezentów przekazanych na rzecz tej samej osoby nie może przekraczać 50 GBP rocznie. Do października 2003 r. wyjątek nie obejmował prezentów stanowiących część serii. Jeśli chodzi o próbki, to w wypadku przekazywania na rzecz tej samej osoby kilku identycznych próbek jedynie pierwsza z nich jest zwolniona z opodatkowania. Do lipca 1993 r. zwolnienie to obowiązywało wyłącznie w odniesieniu do próbek przemysłowych przedstawionych w formie zwykle niedostępnej w powszechnej sprzedaży.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8 Spółka EMI jest spółką prawa angielskiego prowadzącą działalność w zakresie nagrań i wydawnictw muzycznych. Od 1987 r. w celu promocji nowych nagrań muzycznych, które wydaje, spółka EMI dostarcza bezpłatne egzemplarze tych nagrań w postaci płyt winylowych, kaset oraz płyt kompaktowych do różnych osób, mogących ocenić wartość handlową nagrań oraz wpłynąć na poziom popularności wykonawców.

9 W ramach omawianej strategii promocyjnej tego rodzaju bezpłatne egzemplarze dostarcza się w szczególności osobom zatrudnionym w prasie, rozgłośniach radiowych, stacjach telewizyjnych oraz agencjach reklamowych, placówkach handlu detalicznego oraz kinach. Spółka EMI korzysta także z usług osób zajmujących się promocją, określanych jako „pluggers" („zwanych dalej popularyzatorami"), którzy dysponują możliwościami promowania nagrań w środkach przekazu audiowizualnego oraz w prasie i którzy rozprowadzają omawiane nagrania, również nieodpłatnie, osobom, z którymi utrzymują kontakt, wytypowanym i ujętym w specjalnych wykazach sporządzonych dla każdej nowej płyty kompaktowej.

10 W tym celu spółka EMI dostarcza nagrań muzycznych pod różnymi postaciami: nagrywalnych płyt kompaktowych z zabezpieczeniem cyfrowym, na których znajduje się nazwa odbiorcy i które umożliwiają prześledzenie adresatów poszczególnych egzemplarzy, przeznaczonych do rozpowszechniania przed wypuszczeniem albumu; nagrywalnych płyt kompaktowych bez zabezpieczenia cyfrowego, umieszczonych w białym tekturowym etui, przeznaczonych do rozpowszechniania przed wypuszczeniem albumu; zwykłych płyt kompaktowych bez zabezpieczenia cyfrowego, umieszczonych w tekturowym etui z tą samą szatą graficzną, co płyty przeznaczone do publicznej sprzedaży, i wreszcie płyt kompaktowych w końcowej postaci, przeznaczonych do sprzedaży. Na tych ostatnich znajduje się nalepka z napisem: „egzemplarz promocyjny nieprzeznaczony do sprzedaży". Na pozostałych płytach znajduje się napis, który stwierdza, iż prawa własności intelektualnej przysługują spółce EMI.

11 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym około 90 % promocyjnych płyt kompaktowych przesyła się oznaczonym osobom, z wyjątkiem płyt przesyłanych osobom wskazanym ze względu na ich stanowisko w uniwersytecie lub innej uczelni wyższej. Liczba potencjalnych odbiorców nagrań muzycznych, które spółka EMI uznaje za osoby wpływowe w odniesieniu do danego gatunku muzycznego, wynosi około 7000. Podczas promocji danego nagrania ustalany jest wykaz szczególny, obejmujący 200–500 odbiorców. Wykaz taki obejmuje nazwiska osób uznawanych za najbardziej wpływowe dla celów promocji sprzedaży nagrań określonego rodzaju muzyki. Gdy nowe nagranie muzyczne ma zostać wprowadzone do obrotu, spółka EMI rozprowadza zazwyczaj od 2500 do 3750 egzemplarzy bezpłatnych. Każdy z popularyzatorów może otrzymać do 600 płyt kompaktowych przeznaczonych do dalszego rozpowszechniania w celach promocyjnych. Z drugiej strony egzemplarze mogą być rozsyłane oddzielnie do szeregu osób zatrudnionych w jednej organizacji, np. w BBC.

12 W okresie od kwietnia 1987 r. do czerwca 2003 r. spółka EMI wykazywała podatek VAT w odniesieniu do egzemplarzy rozprowadzanych w określonych wyżej okolicznościach. Następnie, uznawszy że przepisy krajowe są niezgodne z art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, na mocy którego podatek VAT nie obciąża tego rodzaju dystrybucji, spółka EMI skierowała do Commissioners wniosek o zwrot kwot wpłaconych tytułem podatku VAT w związku z omawianym rozprowadzaniem. Gdy Commissioners oddalili wniosek o zwrot podatku, spółka EMI skierowała skargę do sądu krajowego.

13 Ponadto z uwagi na fakt, iż poczynając od lipca 2003 r. spółka EMI zaprzestała rozliczania się z podatku VAT z tytułu bezpłatnego promocyjnego rozprowadzania egzemplarzy płyt kompaktowych, Commissioners wydali decyzję podatkową dotyczącą tych czynności za okres od lipca 2003 r. do grudnia 2004 r., którą to decyzję spółka EMI także zaskarżyła przed sądem krajowym, zaś obie skargi zostały połączone do łącznego rozpoznania.

14 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (sąd ds. podatku VAT w Londynie) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

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

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

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

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

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

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

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

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

5) W wypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie 3 pkt b) powyżej albo na jakąkolwiek część pytania 4 powyżej, czy w sytuacji, gdy podatnik przekazuje podobne lub identyczne prezenty w postaci nagrań muzycznych dwóm lub więcej osobom z powodu ich osobistych właściwości polegających na tym, iż mogą one mieć wpływ na popularność danego artysty, państwo członkowskie może traktować te przedmioty jako przekazane tej samej osobie tylko dlatego, że osoby te są zatrudnione przez ten sam podmiot?

6) Czy odpowiedzi na pytania od 1 do 5 powyżej byłyby inne, gdyby odbiorca był podatnikiem (lub był zatrudniony przez podatnika), który mógłby odliczyć naliczony podatek podlegający zapłacie z tytułu dostawy towarów stanowiących próbkę?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego w zakresie dotyczącym pojęcia próbek, jak również w przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

15 W pytaniu pierwszym w zakresie dotyczącym pojęcia próbek, jak również w pytaniu drugim i trzecim, sąd krajowy zmierza do ustalenia, w jaki sposób należy interpretować pojęcie „próbki" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, a w szczególności czy pojęcie to obejmuje wyłącznie towary w formie niedostępnej w sprzedaży i wyłącznie pierwsze egzemplarze serii jednakowych towarów przeznaczonych dla tego samego odbiorcy.

16 Na wstępie należy stwierdzić, że szósta dyrektywa nie zawiera żadnej definicji tego pojęcia. Należy zatem – dla potrzeb jego wykładni – uwzględnić brzmienie, kontekst oraz cel art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie C-98/07 Nordania Finans i BG Factoring, Zb.Orz., s. I-1281, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy zrównuje określone czynności, z tytułu których podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, z dostawą towarów dokonywaną odpłatnie, która podlega podatkowi VAT na mocy art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy. Zgodnie z mocno utrwalonym orzecznictwem celem tego przepisu jest zapewnienie równego traktowania – z jednej strony – podatnika, który przeznacza towary do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników, oraz – z drugiej strony – odbiorcy końcowego, który nabywa towar tego samego rodzaju (zob. w szczególności wyrok z dnia

20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Jak wskazał rząd niemiecki, celem opodatkowania świadczeń, o których mowa w art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, jest bowiem wykluczenie sytuacji, w których ostateczne wykorzystanie towaru lub usługi pozostanie nieopodatkowane.

19 Artykuł 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy stanowi wyjątek od tej reguły, albowiem na mocy tego przepisu następuje zwolnienie z opodatkowania świadczeń dokonanych dla potrzeb przedsiębiorstwa, polegających na przekazywaniu prezentów o małej wartości oraz próbek (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r. w sprawie C-48/97 Kuwait Petroleum, Rec. s. I-2323, pkt 23).

20 W konsekwencji brzmienie art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy podlega wykładni ścisłej, tak by nie podważać celów, jakim służy art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze tej dyrektywy, a także mając na uwadze, by wyjątek dotyczący próbek oraz prezentów o małej wartości nie został pozbawiony swej skuteczności (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. s. I-11237, pkt 17; oraz z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 16).

21 Biorąc pod uwagę niemożliwość objęcia jednolitą i wyczerpującą definicją nieskończenie wielu towarów o bardzo różnym charakterze, które mogą stanowić przedmiot czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, a także uwzględniając okoliczności gospodarcze właściwe każdej czynności, w ramach których tego rodzaju towary mogą być przekazywane przez podatnika w charakterze próbek, należy dokonać analizy dwuetapowej. W ramach pierwszego etapu analizy należy zbadać, czy sporne towary wykazują istotne cechy wspólne wszystkim rodzajom towarów,

a w ramach drugiego etapu należy zbadać konkretne okoliczności, w jakich towary te zostały przekazane przez podatnika.

22 W ramach pierwszego etapu analizy należy wskazać, że cel wyjątku ustanowionego na mocy art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy w odniesieniu do „przekazani-[a] próbek towarów [wykorzystania (…) towarów stanowiących (…) próbki]" polega na odzwierciedleniu rzeczywistości gospodarczej, w której przekazywanie próbek określonego produktu ma na celu jego promocję, pozwalając równocześnie na dokonanie oceny jego jakości oraz ustalenie, czy wykazuje on właściwości poszukiwane przez potencjalnego lub rzeczywistego nabywcę.

23 Ponadto, mając na względzie art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, wyjątek dotyczący próbek nie ma na celu zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT dostawy towarów służącej zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru.

24 W ramach drugiego etapu analizy należy wpierw ustalić, czy pojęcie próbek może zostać ograniczone do towarów występujących w postaci zazwyczaj niedostępnej w publicznej sprzedaży.

25 Z punktu 23 niniejszego wyroku wynika, że cel wyjątku, o którym mowa w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, nie polega na zwolnieniu z opodatkowania podatkiem VAT towarów będących przedmiotem ostatecznego wykorzystania, poza wykorzystaniem, które stanowi nieodłączny element takich działań promocyjnych.

26 Tymczasem towary przekazywane w charakterze próbek, które są tożsame z produktem końcowym przeznaczonym do wprowadzenia do obrotu, z pewnością mogą być przedmiotem ostatecznego wykorzystania.

27 Na tej podstawie nie można jednak uzasadniać objęcia omawianym wyjątkiem dotyczącym próbek jedynie takich egzemplarzy okazowych, które są różne od przedstawianego przez nie produktu, zważywszy że w wielu wypadkach udostępnienie egzemplarzy okazowych w postaci odpowiadającej produktowi końcowemu stanowi niezbędny element jego oceny.

28 Należy bowiem stwierdzić, że w celu umożliwienia oceny towarów przekazywanych w charakterze „próbek" niezbędne jest, by miały one wszelkie istotne cechy charakterystyczne przedstawianego produktu w jego końcowej postaci. Podczas gdy egzemplarze okazowe mogą, w pewnych wypadkach, przejawiać wszystkie istotne cechy charakterystyczne przedstawianego produktu bez przyjmowania jego postaci końcowej, w innych wypadkach może jednak okazać się niezbędne, ze względu na cechy danego produktu, by egzemplarze okazowe odpowiadały dokładnie produktowi końcowemu, tak by jego cechy mogły zostać ukazane potencjalnemu lub rzeczywistemu nabywcy.

29 Powyższe ma tym bardziej zastosowanie do produktów o charakterze artystycznym, a w szczególności do płyt kompaktowych, takich jak płyty będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, co do których niezbędne jest ich udostępnienie w postaci ostatecznej, aby odbiorca mógł je w pełni ocenić. W wypadku bowiem przekazywania płyty kompaktowej danej osobie w tym celu, aby w ramach swych obowiązków wypromowała ona tę płytę wśród odbiorców, osoba ta może w pełni docenić wartość tej płyty jedynie wówczas, gdy będzie miała możność przesłuchania jej w całości i to w takiej postaci, w jakiej będzie ona dostępna na rynku.

30 Gdy chodzi, po drugie, o kwestię, czy pojęcie próbek zakłada, że bezpośredni ich odbiorca będzie potencjalnym lub rzeczywistym nabywcą towarów, które próbki te przedstawiają, należy stwierdzić, że nie kłóci się z celem art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, by towary mogły zostać przekazane w formie „próbek" osobie innej niż tego rodzaju nabywca, pod warunkiem że tego rodzaju przekazanie odpowiada celom przekazania próbek wskazanych w pkt 22 niniejszego wyroku.

31 W szczególności w dziedzinie produktów o charakterze artystycznym przekazywanie egzemplarzy bezpłatnych nowych dzieł pośrednikowi, którego zadaniem jest dokonanie krytycznej oceny tych dzieł oraz który może wobec tego wpłynąć na popularność tego produktu na rynku, co dotyczy np. dziennikarzy albo osób prowadzących programy radiowe, opiera się na mechanizmie promocyjnym, w którym wykorzystanie próbki stanowi nieodłączną konsekwencję procesu promocji i oceny.

32 Po trzecie, gdy chodzi o szczególną praktykę związaną z dziedziną, której dotyczy spór przed sądem krajowym, a mianowicie promocję nagrań muzycznych poprzez przekazywanie bardzo licznych egzemplarzy płyt kompaktowych „popularyzatorom", sąd krajowy pragnie ustalić, czy pojęcie próbek należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji gdy podatnik przekazuje określoną ilość towarów temu samemu odbiorcy, zaś poszczególne przekazywane towary nie różnią się w sposób istotny między sobą, każdy z nich może zostać uznany jako wykorzystany w charakterze próbki, czy też wyłącznie pierwszy przekazany egzemplarz może zostać w ten sposób określony.

33 W tym zakresie, nawet jeśli przekazanie tylko jednego egzemplarza okazowego mogłoby wystarczyć do oceny towaru, nie można uznać, by przekazywanie większej ilości egzemplarzy okazowych w charakterze „próbek" było z zasady wyłączone spod zakresu zastosowania wyjątku dotyczącego „próbek" określonego w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, albowiem ilość próbek, jakie podatnik może przekazać temu samemu odbiorcy względnie pośrednikowi, zależy od charakteru produktu przedstawianego przez próbki, jak i użytku, jaki odbiorca ma z tego produktu uczynić.

34 W niektórych bowiem wypadkach przekazanie kilku a nawet wielu egzemplarzy okazowych tego samego produktu określonemu odbiorcy może być niezbędne dla realizacji celów, jakim służy przekazywanie próbek.

35 Zatem w wypadku nagrań muzycznych może być niezbędne, dla celów krytyki i promocji płyty kompaktowej, by liczne egzemplarze tej płyty zostały przekazane pośrednikom, tak aby mogli oni następnie przekazać je osobom wytypowanym ze względu na posiadaną zdolność do wpłynięcia na sprzedaż nagrania muzycznego.

36 Sam fakt, że liczba egzemplarzy przekazywanych w takich okolicznościach może wynosić kilkaset sztuk, w wypadku gdy przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie produkcji i sprzedaży nagrań muzycznych, taki jak spółka EMI, korzysta z usług „popularyzatorów" w celu rozprowadzania egzemplarzy swych nowych nagrań, nie może zostać sam w sobie uznany za sprzeczny z celem, jakiemu ma służyć wyjątek dotyczący próbek, pod warunkiem że ilość egzemplarzy wynika z charakteru przedstawianego produktu oraz z użytku, jaki z produktu ma czynić „popularyzator" działający w charakterze pośrednika. Przy tym zadaniem sądu krajowego jest potwierdzenie tych okoliczności faktycznych.

37 Podobnie możliwość, iż „popularyzator", zamiast przekazywać udostępnione mu bezpłatne egzemplarze nagrań muzycznych zgodnie z ustaleniami, wykorzystuje je w sposób noszący znamiona nadużycia, na przykład poprzez wprowadzenie ich do zwykłej sprzedaży, pozostaje sama w sobie bez wpływu na klasyfikację tychże bezpłatnych egzemplarzy jako „próbek".

38 Państwa członkowskie mogą jednak, w celu zapewnienia pełnego poszanowania ograniczeń wyjątku, o którym mowa w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, nałożyć na podatników rozprowadzających próbki dla potrzeb swego przedsiębiorstwa obowiązek zastosowania zabezpieczeń pozwalających zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie. Zabezpieczenia takie mogą przykładowo obejmować obowiązek umieszczenia nalepki informującej, że dany towar jest próbką, albo zamieszczania w umowach postanowień przewidujących odpowiedzialność cywilną pośredników, takich jak „popularyzatorzy", którzy otrzymują próbki w celu ich przekazywania innym osobom.

39 Nadużyciem jest jednakże takie końcowe wykorzystanie przekazanej próbki, które nie jest nieodłącznie związane z oceną produktu przez nią przedstawianego.

40 Zważywszy na poprzedzające rozważania, na pytanie pierwsze w zakresie dotyczącym pojęcia próbek, jak również na pytanie drugie i trzecie, należy udzielić odpowiedzi, iż „próbką" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy jest egzemplarz okazowy produktu, mający na celu promocję jego sprzedaży i pozwalający na ocenę jego cech i właściwości bez wykorzystania końcowego innego niż nieodłącznie powiązane z takimi działaniami promocyjnymi. Prawo krajowe nie może ograniczać tego pojęcia w sposób ogólny jedynie do egzemplarzy okazowych mających postać inną niż przeznaczona do sprzedaży lub jedynie do pierwszego z serii jednakowych egzemplarzy okazowych przekazywanych przez podatnika na rzecz tego samego odbiorcy, bez uwzględniania charakteru przedstawianego produktu oraz okoliczności gospodarczych właściwych dla każdej czynności przekazania egzemplarzy okazowych.

W przedmiocie pytania pierwszego w zakresie dotyczącym pojęcia prezentu o małej wartości oraz w przedmiocie pytania czwartego

41 W pytaniu pierwszym w zakresie dotyczącym pojęcia „prezenty o małej wartości" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, jak również w pytaniu czwartym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy przepis ten należy rozumieć w ten sposób, iż zakazuje on, by przepisy krajowe przewidywały ilościowe ograniczenia dotyczące liczby lub wartości prezentów, które mogą być regularnie otrzymywane w danym, z góry określonym okresie przez tę samą osobę.

42 Bez potrzeby badania, czy pojęcie „mała wartość" stanowi pojęcie właściwe prawu Unii Europejskiej, czy też stanowi dorozumiane odesłanie do prawa krajowego – przy czym za tą ostatnią wykładnią opowiedziały się zarówno państwa członkowskie, które przedstawiły swe uwagi, jak i Komisja – należy stwierdzić, że ani brzmienie, ani kontekst, ani też cel art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy nie dostarczają niezbędnych wskazówek pozwalających na jednolite i precyzyjne zdefiniowanie tego pojęcia. Państwom członkowskim przysługuje zatem pewien zakres swobodnego uznania w odniesieniu do jego wykładni, pod warunkiem że uwzględnią one cel oraz miejsce tego przepisu w strukturze szóstej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 28).

43 W konsekwencji należy zbadać, czy ograniczenia ilościowe, przewidziane w przepisach spornych w postępowaniu przed sądem krajowym, odpowiadają tym wymogom.

44 Zgodnie z tym, co twierdzą wszystkie państwa członkowskie, które przedstawiły swoje uwagi, a także Komisja, fakt ustalania w przepisach krajowych ograniczenia pieniężnego, takiego jak ograniczenie ustanowione w przepisach będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym, tj. ograniczenia kwotowego w wysokości 50 GBP, nie wykracza poza zakres swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskich. To samo ma tym bardziej zastosowanie do przepisu przewidującego, że tego rodzaju ograniczenie dotyczy łącznej wartości prezentów przekazanych na rzecz tej samej osoby w okresie dwunastomiesięcznym lub też stanowiących część serii kolejnych prezentów. Tego rodzaju ograniczenia są bowiem zgodne z celami art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, nie pozbawiając skuteczności ustanowionego w tym przepisie wyjątku w zakresie prezentów o małej wartości.

45 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie pierwsze w zakresie dotyczącym pojęcia „prezenty o małej wartości" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, jak również na pytanie czwarte, należy udzielić odpowiedzi, że pojęcie to należy rozumieć w ten sposób, iż nie stoi ono na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe przewidywały ograniczenie pieniężne, takie jak ograniczenie ustanowione w przepisach będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym, to jest

ograniczenie do kwoty 50 GBP, w odniesieniu do prezentów przekazywanych na rzecz tej samej osoby w okresie dwunastomiesięcznym lub też stanowiących część serii kolejnych prezentów.

W przedmiocie pytania piątego

46 Piąte pytanie sądu krajowego, które – zważywszy na jego brzmienie – dotyczy jedynie pojęcia „prezenty o małej wartości" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, zmierza w istocie do ustalenia, czy dla potrzeb stosowania określonych ograniczeń przepis krajowy może stanowić, że prezenty przekazywane przez podatnika osobom zatrudnionym przez jednego pracodawcę należy uznawać za prezenty przekazane tej samej osobie.

47 W tym względzie należy stwierdzić, że choć państwom członkowskim przysługuje określony zakres swobodnego uznania przy dokonywaniu wykładni pojęcia „mała wartość", tak jak zostało to zresztą wskazane w pkt 42 niniejszego wyroku, to jednak przepis krajowy, stanowiący iż prezenty przekazywane przez podatnika osobom zatrudnionym przez tego samego pracodawcę należy uznawać za prezenty przekazane tej samej osobie, tj. ich wspólnemu pracodawcy, nie jest zgodny z celami, jakie przyświecają art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy.

48 Tego rodzaju przepis krajowy, a tym bardziej przepis przewidujący ograniczenie pieniężne w odniesieniu do ogółu prezentów przekazanych na rzecz tej samej osoby w danym, z góry określonym okresie, pozbawiłby bowiem skuteczności normę, wedle której prezenty o małej wartości, przekazane dla potrzeb przedsiębiorstwa, zwolnione są z opodatkowania podatkiem VAT.

49 Klasyfikacja przekazania określonego towaru jako wręczenie „prezentu o małej wartości" zależy od tego, kto – w zamiarze darczyńcy – jest ostatecznym obdarowanym, niezależnie od stosunku pracy istniejącego pomiędzy obdarowanym a jego pracodawcą albo okoliczności, że wielu obdarowanych zatrudnionych jest przez tego samego pracodawcę.

50 W konsekwencji na pytanie piąte należy udzielić odpowiedzi, iż art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy zakazuje, by przepisy krajowe przewidywały domniemanie, na mocy którego towary stanowiące „prezent o małej wartości" w rozumieniu tego przepisu, przekazane przez podatnika na rzecz różnych osób zatrudnionych przez tego samego pracodawcę, należy uznawać za prezenty przekazane na rzecz tej samej osoby.

W przedmiocie pytania szóstego

51 Szóste pytanie sądu krajowego zmierza w istocie do ustalenia, czy okoliczność, że odbiorca „próbek" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy jest podatnikiem podatku VAT uprawnionym do odliczenia podatku naliczonego z tytułu dostawy próbek, ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na pięć pierwszych pytań.

52 W tym zakresie należy stwierdzić, że ze wskazanego przepisu wynika, iż nie przewiduje on różnicy w zależności od statusu podatkowego odbiorcy próbek.

53 Wobec tego na pytanie szóste należy udzielić odpowiedzi, że status podatkowy odbiorcy próbek nie ma wpływu na odpowiedzi udzielone na pozostałe pytania.

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **„Próbką" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku jest egzemplarz okazowy produktu, mający na celu promocję jego sprzedaży i pozwalający na ocenę jego cech i właściwości bez wykorzystania końcowego innego niż nieodłącznie powiązane z takimi działaniami promocyjnymi. Prawo krajowe nie może ograniczać tego pojęcia w sposób ogólny jedynie do egzemplarzy okazowych mających postać inną niż przeznaczona do sprzedaży lub jedynie do pierwszego z serii jednakowych egzemplarzy okazowych przekazywanych przez podatnika na rzecz tego samego odbiorcy bez uwzględniania charakteru przedstawianego produktu oraz okoliczności gospodarczych właściwych dla każdej czynności przekazania egzemplarzy okazowych.**

2) Pojęcie „prezenty o małej wartości" w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388 należy rozumieć w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe przewidywały ograniczenie pieniężne, takie jak ograniczenie ustanowione w przepisach będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym, to jest ograniczenie do kwoty 50 GBP, w odniesieniu do prezentów przekazywanych na rzecz tej samej osoby w okresie dwunastomiesięcznym lub też stanowiących część serii kolejnych prezentów.

3) Artykuł 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388 zakazuje, by przepisy krajowe przewidywały domniemanie, na mocy którego towary stanowiące „prezent o małej wartości" w rozumieniu tego przepisu, przekazane przez podatnika na rzecz różnych osób zatrudnionych przez tego samego pracodawcę, należy uznawać za prezenty przekazane na rzecz tej samej osoby.

4) Status podatkowy odbiorcy próbek nie ma wpływu na odpowiedzi udzielone na pozostałe pytania.

Podpisy