ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 30. septembra 2010 *

Vo veci C-581/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Spojené kráľovstvo) zo 17. decembra 2008 a doručený Súdnemu dvoru 29. decembra 2008, ktorý súvisí s konaním:

EMI Group Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (spravodajca) a D. Šváby,

* Jazyk konania: angličtina.

generálny advokát: N. Jääskinen,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. januára 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— EMI Group Ltd, v zastúpení: R. Cordara, QC, a P. Key, barrister,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Seeboruth, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Mantle, barrister,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— poľská vláda, v zastúpení: M. Dowgielewicz, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. apríla 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu pojmov „vzorky“ a „dary nízkej hodnoty“ uvedené v článku 5 ods. 6 druhej vete šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23 ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou EMI Group Ltd (ďalej len „EMI“) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“), ktorého predmetom bola žiadosť EMI o vrátenie súm, ktoré ako daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatila bez právneho titulu od apríla 1987 do júna 2003 za bezplatné kópie hudobných nahrávok, ktoré poskytla rôznym osobám na propagačné účely svojich vydaní hudobných diel, a výzva na zaplatenie DPH za obdobie od júla 2003 až decembra 2004, ktorú Commissioners doručili EMI.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

2. dovoz tovaru."

4 Článok 5 ods. 6 šiestej smernice má toto znenie:

„Aplikácia tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív zdaniteľnej osoby touto osobou na účely jej osobného použitia alebo na účely osobného použitia jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho aplikácia na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu. Avšak aplikácia tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely zdaniteľnej osoby sa za poskytnutie tovaru za úhradu považovať nebude. [Použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak (DPH) za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná. Použitie tovaru na obchodné účely ako vzorky alebo dary nízkej hodnoty sa však nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]."

5 Šiesta smernica bola zrušená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorej článok 16 ods. 2 má obdobné znenie ako článok 5 ods. 6 druhá veta šiestej smernice.

Vnútroštátna právna úprava

6 Príslušné vnútroštátne ustanovenia obsiahnuté v článku 5 ods. 1 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994) a v odseku 5 bodoch 1, 2, 2 ZA a 3 prílohy 4 uvedeného zákona boli počas predmetného obdobia vo veci samej viackrát zmenené a doplnené.

7 Tieto ustanovenia v platnom znení v podstate stanovujú, že prevod alebo postúpenie tovaru podnikom, ktorý je zdaniteľnou osobou, za protihodnotu alebo bezplatne, sa považuje za dodanie tovaru, ktoré podlieha DPH s výnimkou poskytnutia obchodných darov a vzoriek. Pri obchodných daroch výnimka podlieha podmienke, že ich hodnota nesmie prekročiť 50 GBP na osobu a za jeden rok. Do mája 2003 sa táto výnimka nevzťahovala na dary tvoriace časť súboru darov. Pokiaľ ide o vzorky, len prvá z nich je oslobodená od DPH, ak sa viaceré totožné vzorky odovzdajú tej istej osobe. Do júla 1993 sa oslobodenie od DPH vzťahovalo len na priemyselné vzorky, ktoré nemali podobu bežne ponúkanú v predaji.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 EMI je spoločnosť založená podľa anglického práva vyrábajúca a predávajúca hudobné nahrávky a a vykonávajúca edičnú činnosť hudobných diel. Nové nahrávky, ktoré táto spoločnosť vyrába, propaguje od roku 1987 tak, že ich bezplatné kópie vo forme vinylových platní, kaziet a kompaktných diskov (ďalej len „CD nosič“) poskytuje rôznym osobám, ktoré sú schopné posúdiť komerčnú kvalitu nahrávky a ovplyvniť úroveň umelcovej popularity.

9 V rámci tejto propagačnej stratégie sa uvedené bezplatné kópie distribuujú osobám pracujúcim pre tlač, rozhlasovým staniciam, do televíznych relácii, reklamným agentúram, do maloobchodných predajní a do kín. Spoločnosť EMI tiež využíva spoluprácu s propagátormi nazývanými „pluggeri“, ktorí sú schopní propagovať nahrávky v audiovizuálnych médiách a tlači a ktorí ich ďalej bezplatne distribuujú svojim vlastným kontaktným osobám, ktoré sú cielene vybrané a zaradené na zoznamy vytvorené osobitne pre každý nový CD nosič.

10 Spoločnosť EMI na tento účel poskytuje hudobné nahrávky v rôznych formách a to ako CD nosiče s možnosťou zápisu dát bez digitálneho vodoznaku určené na distribúciu pred vydaním albumu s uvedením mena príjemcu a s možnosťou zistiť pôvod prípadných kópií, CD nosiče s možnosťou zápisu dát bez digitálneho vodoznaku distribuované v bielom papierovom obale pred vydaním albumu, bežné CD nosiče bez digitálneho vodoznaku distribuované v papierovom obale s rovnakým grafickým zobrazením ako na konečnej podobe albumu určenej na predaj pre verejnosť, ako aj CD nosiče v konečnej podobe určenej na predaj. Tieto posledné sú označené nálepkou s nápisom „propagačná nepredajná kópia“. Ostatné typy nahrávok distribuované na propagačné účely obsahujú označenie s uvedením výhrady vlastníckeho práva v prospech spoločnosť EMI.

11 Vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí uvádza, že približne 90 % propagačných CD nosičov sa zasiela osobám podľa menného zoznamu, pričom hlavnú výnimku predstavujú zásielky určené osobám s ohľadom na funkciu, ktorú zastávajú v rámci univerzít alebo iných vysokoškolských zariadení. Počet potenciálnych príjemcov bezplatných hudobných nahrávok, ktorí majú podľa spoločnosti EMI vplyv v oblasti hudobného priemyslu, je približne 7 000 osôb. V rámci propagácie konkrétnej nahrávky sa vytvorí osobitný zoznam od 200 do 500 príjemcov. Tento zoznam obsahuje mená osôb, ktoré sa pokladajú za najvplyvnejšie pri propagácii predaja konkrétneho typu danej hudby. Spoločnosť EMI v prípade novej nahrávky pripravenej na uvedenie do predaja v zásade distribuuje od 2 500 do 3 750 bezplatných kópií. Pokiaľ ide o „pluggerov", každý z nich môže dostať na ďalšiu distribúciu až 600 bezplatných kópií. Existuje aj opačný postup, podľa ktorého sa kópie jednotlivo zasielajú viacerým osobám pracujúcim pre ten istý subjekt ako napríklad BBC.

12 Za obdobie od apríla 1987 do júna 2003 spoločnosť EMI podala daňové priznanie DPH za kópie nahrávok distribuovaných za vyššie uvedených podmienok. Keďže sa spoločnosť EMI následne domnievala, že vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s článkom 5 ods. 6 druhou vetou šiestej smernice, podľa ktorej sa z tejto distribúcie neplatí nijaká DPH, adresovala Commissioners žiadosť o vrátenie súm zodpovedajúcich DPH zaplatenej v súvislosti s touto distribúciou. Commissioners tejto žiadosti o vrátenie DPH nevyhoveli, a spoločnosť EMI preto podala žalobu na VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre.

13 Keďže od júla 2003 spoločnosť EMI prestala priznávať DPH z propagačnej distribúcie bezplatných CD nosičov, Commissioners jej za tieto operácie zaslali daňový výmer vzťahujúci sa na obdobie od júla 2003 až do decembra 2004, proti ktorému táto spoločnosť takisto podala žalobu na vnútroštátny súd, ktorý ju následne spojil na konanie s prvou žalobou.

14 Za týchto okolností VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

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

a) priemyselnú vzorku vo forme, ktorá nie je bežne dostupná v predaji pre verejnosť a poskytuje sa aktuálnemu alebo potenciálnemu zákazníkovi podniku (do roku 1993)[?]

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

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

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

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

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

6. Ovplyvnila by odpovede na [prvú a piatu otázku] skutočnosť, že príjemca je zamestnávaný plne zdaniteľnou osobou, alebo sám je plne zdaniteľnou osobou, ktorá je (alebo by bola) spôsobilá odpočítať akúkoľvek daň na vstupe splatnú pri poskytnutí tovaru, ktorým je vzorka?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke, pokiaľ sa týka pojmu „vzorky“ a druhej a tretej otázke

15 Svojou prvou otázkou, pokiaľ sa týka pojmu „vzorky“, a druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať vo vzájomnej súvislosti, chce vnútroštátny súd vedieť, ako sa má vykladať uvedený pojem v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice, a najmä, či tento pojem zahŕňa len tovar poskytnutý v podobe, ktorá nie je dostupná v predaji, a len prvú vzorku zo súboru rovnakého tovaru poskytnutého tomu istému príjemcovi.

16 Na úvod je potrebné konštatovať, že šiesta smernica neobsahuje nijakú definíciu uvedeného pojmu. Preto je pri jeho výklade potrebné zohľadniť znenie, kontext a ciele článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. marca 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, Zb. s. I-1281, bod 17 a citovanú judikatúru).

17 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa prvej vety uvedeného článku 5 ods. 6 sa určité plnenia, za ktoré zdaniteľná osoba v skutočnosti neprijme žiadnu reálnu protihodnotu, považujú za dodanie tovarov za protihodnotu podliehajúce DPH. Podľa ustálenej judikatúry účelom tohto ustanovenia je zabezpečiť rovnosť zaobchádzania medzi zdaniteľnou osobou, ktorá použije tovar pre svoju osobnú potrebu alebo pre potreby svojich zamestnancov, a konečným spotrebiteľom, ktorý si obstará tovar

rovnakého druhu (pozri najmä rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, bod 23 a citovanú judikatúru).

18 Ako uviedla nemecká vláda, zdanenie použitia tovaru uvedené v článku 5 ods. 6 prvej vete šiestej smernice má zabrániť prípadom nezdanenej konečnej spotreby.

19 Druhá veta uvedeného článku 5 ods. 6 predstavuje výnimku z tohto pravidla, lebo použitie tovaru na obchodné účely ako darov s nízkou hodnotou a vzorky vylučuje zo zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Zb. s. I-2323, bod 23).

20 Pojmy uvedené v druhej vete článku 5 ods. 6 šiestej smernice sa majú vykladať doslovne, tak aby neboli ohrozené ciele prvej vety tohto článku, a zároveň, aby výnimka týkajúca sa vzoriek a darov s nízkou hodnotou nestratila svoj potrebný účinok (pozri analogicky rozsudky z 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 17, a zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, Zb. s. I-4793, bod 16).

21 Vzhľadom na to, že nie je možné jednotným a vyčerpávajúcim spôsobom definovať neurčité množstvo tovarov s veľmi rôznorodou povahou, na ktoré sa môžu vzťahovať operácie podliehajúce DPH, a obchodný kontext vlastný každej transakcii, v ktorom tento tovar môže zdaniteľná osoba poskytnúť ako vzorky, treba k preskúmaniu pristúpiť v dvoch etapách. Najprv treba overiť, či poskytnutie predmetného tovaru

zodpovedá spoločným podstatným vlastnostiam pre každý typ vzorky, a potom preskúmať osobitné okolnosti, v rámci ktorých zdaniteľná osoba poskytla uvedený tovar.

22 Pokiaľ ide o prvý aspekt, je potrebné pripomenúť, že cieľom výnimky uvedenej v článku 5 ods. 6 druhej vete šiestej smernice, pokiaľ ide o „použitie… ako… vzorky“, je odzrkadľovať obchodnú prax, podľa ktorej sa vzorky poskytujú na účely propagácie výrobku, ktorého sú ukážkou, a umožňujú posúdiť kvalitu tohto výrobku a overiť, či má vlastnosti, ktoré potenciálny alebo skutočný kupujúci vyhľadáva.

23 Vzhľadom na prvú vetu článku 5 ods. 6 šiestej smernice cieľom výnimky týkajúcej sa vzoriek nie je zbaviť dodanie tovaru, ktorého účelom je uspokojiť potreby spotrebiteľa, pokiaľ ide o predmetný výrobok, záťaže DPH.

24 Pokiaľ ide o druhý aspekt, najprv je potrebné analyzovať otázku, či pojem vzorky možno obmedziť na tovar, ktorý bol poskytnutý v podobe, ktorá nie je bežne dostupná v predaji pre verejnosť.

25 Z bodu 23 tohto rozsudku vyplýva, že cieľ výnimky upravenej v článku 5 ods. 6 druhej vete šiestej smernice nemôže spočívať v oslobodení tovaru od DPH určeného na inú ako konečnú spotrebu, ktorej podstatou sú tieto propagačné operácie.

26 Je samozrejmé, že tovar poskytnutý ako vzorky, ktoré sú totožné s konečným výrobkom pripraveným na uvedenie na trh, môže byť predmetom konečnej spotreby.

27 Táto okolnosť však nie je dôvodom na to, aby sa uvedené oslobodenie týkajúce sa vzoriek vzťahovalo na ukážky, ktoré sa odlišujú od prezentovaného výrobku, keďže v mnohých prípadoch je poskytnutie ukážok predstavujúcich tento výrobok v konečnej podobe nevyhnutným predpokladom hodnotiaceho procesu.

28 Je potrebné konštatovať, že na zhodnotenie tovaru dodaného vo forme „vzoriek" je nevyhnutné, aby tieto vzorky mali všetky podstatné vlastnosti výrobku, ktorý prezentujú v jeho konečnej podobe. Hoci ukážky môžu mať v niektorých prípadoch všetky podstatné vlastnosti prezentovaného výrobku bez toho, aby nadobudli jeho konečnú podobu, v iných prípadoch – a to v závislosti od povahy daného výrobku – je na predvedenie týchto vlastností potenciálnemu alebo skutočnému kupujúcemu nevyhnutné, aby ukážky presne zodpovedali konečnému výrobku.

29 Rovnaká situácia platí aj pre výrobky v umeleckej oblasti, konkrétne pre CD nosiče, o ktoré ide vo veci samej, ktoré sa musia príjemcovi poskytnúť v konečnej podobe tak, aby ich mohol celkovo posúdiť. Osoba, ktorej sa odovzdá CD nosič a ktorá v rámci svojich úloh zabezpečuje jeho propagáciu na verejnosti, môže totiž celkovo posúdiť jeho hodnotu len vtedy, pokiaľ si môže vypočuť celý obsah CD nosiča, ktorý sa bude distribuovať na trhu.

30 Pokiaľ ide o otázku, či pojem „vzorky" predpokladá, aby ich bezprostredným príjemcom bol potenciálny alebo skutočný kupujúci výrobku, ktorý tieto vzorky predstavujú, treba konštatovať, že nie je v rozpore s cieľom článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice, ak tovar ako „vzorky" možno poskytnúť inej osobe ako kupujúcemu, pokiaľ toto odovzdanie zodpovedá cieľom, ktoré sa sledujú pri poskytnutí takých vzoriek, aké sú uvedené v bode 22 tohto rozsudku.

31 Konkrétne v oblasti umeleckých diel je bezplatné poskytnutie nových diel sprostredkovateľovi – akým je napríklad novinár alebo moderátor rozhlasovej relácie, ktorého úlohou je kriticky posúdiť ich kvalitu a ktorý môže ovplyvniť mieru zastúpenia výrobku na trhu – založené na propagačnom mechanizme, kde je použitie vzorky prirodzeným dôsledkom propagačného a hodnotiaceho procesu.

32 Vzhľadom na osobitnú prax, ktorá existuje v predmetnej oblasti vo veci samej, a to pri propagácii hudobných nahrávok spočívajúcej v odovzdaní veľkého počtu exemplárov CD nosičov „pluggerovi“, sa vnútroštátny súd pýta, či pojem „vzorky“ sa má vykladať tak, že znamená, že pokiaľ zdaniteľná osoba dá určité množstvo tovaru tomu istému príjemcovi a nijaký exemplár tohto tovaru sa v podstate neodlišuje od ostatných, možno každý exemplár tohto tovaru použiť ako vzorku, alebo sa táto kvalifikácia vzťahuje len prvý odovzdaný exemplár.

33 Napriek tomu, že jeden odovzdaná ukážka môže postačovať na posúdenie tovaru, nemožno sa domnievať, že odovzdanie viacerých ukážok ako vzoriek je v zásade vylúčené z pôsobnosti výnimky vzťahujúcej sa na vzorky podľa článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice, keďže množstvo vzoriek, ktoré zdaniteľná osoba môže poskytnúť tomu istému príjemcovi, v danom prípade sprostredkovateľovi, závisí od povahy prezentovaného výrobku a od spôsobu, ako má s ním príjemca naložiť.

34 V niektorých prípadoch odovzdanie viacerých modelov výrobkov alebo ich značného množstva jednému konkrétnemu príjemcovi môže byť nevyhnutné na dosiahnutie účelu, na ktorý sa vzorky odovzdávajú.

35 Je možné, že v prípade hudobných nahrávok je na účely kritiky a propagácie CD nosiča nevyhnutné, aby sa sprostredkovateľom poskytol väčší počet jeho exemplárov, ktoré môžu potom ďalej odovzdať vybraným osobám v závislosti od ich schopnosti propagovať predaj hudobnej nahrávky.

36 Samotná skutočnosť, že počet poskytnutých exemplárov môže dosiahnuť niekoľko stoviek v prípade, keď výrobca a predajca hudobných nahrávok, akým je spoločnosť EMI, uskutočňuje distribúciu nových ukážok hudobných nahrávok pomocou „pluggerov", nemôže byť ako taká v rozpore s výnimkou týkajúcou sa vzoriek, ak ich počet súvisí s povahou predstavovaného výrobku a so spôsobom, ako má s ním „plugger" ako sprostredkovateľ naložiť, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

37 Skutočnosť, že „plugger" môže namiesto dohodnutého účelu zneužiť zverené kópie hudobných nahrávok napríklad tak, že ich uvedie do distribúcie bežného predaja, nemôže mať ako taká vplyv na kvalifikáciu týchto bezplatných kópií ako „vzoriek".

38 S cieľom zabezpečiť v plnom rozsahu dodržiavanie obmedzení výnimky upravenej v článku 5 ods. 6 druhej vete šiestej smernice však členské štáty môžu uložiť zdaniteľným osobám distribuujúcim vzorky na obchodné účely, aby prijali preventívne opatrenia na zabránenie vzniku nebezpečenstva ich zneužitia. Tieto preventívne opatrenia môžu spočívať napríklad v povinnosti umiestniť na vzorku označenie, na základe ktorého sa dá určiť charakter vzorky tovaru alebo v zmluvných ustanoveniach o občianskoprávnej zodpovednosti sprostredkovateľov akými sú „pluggeri", ktorí dostávajú vzorky určené na odovzdanie ďalším osobám.

39 Ak poskytnutie vzoriek napriek tomu vedie ku konečnej spotrebe, ktorá nespočíva v posúdení výrobku, ktorého ukážkou sú tieto vzorky, tak potom touto spotrebou dochádza k zneužitiu vzoriek.

40 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné odpovedať na prvú otázku, pokiaľ sa týka pojmu vzorky, a na druhú a tretiu otázku tak, že „vzorkou“ v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice sa rozumie ukážka výrobku, ktorej cieľom je propagovať jeho predaj a ktorá umožňuje posúdiť vlastnosti a kvality tohto výrobku bez toho, aby došlo k inej ako konečnej spotrebe, ktorej podstatou sú tieto propagačné operácie. Tento pojem nemôže vnútroštátna právna úprava všeobecne obmedziť na ukážky poskytnuté v podobe, v akej nie sú dostupné v predaji, alebo na prvý exemplár zo súboru rovnakých ukážok poskytnutých zdaniteľnou osobou tomu istému príjemcovi bez toho, aby zohľadnila povahu prezentovaného výrobku a obchodný kontext vlastný každej transakcii, v rámci ktorého sa tieto ukážky poskytujú.

O prvej otázke pokiaľ sa týka pojmu „dary nízkej hodnoty“ a o piatej otázke

41 Svojou prvou otázkou, pokiaľ sa týka pojmu „dary nízkej hodnoty“ v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice, a štvrtou otázkou chce vnútroštátny súd vedieť, či toto ustanovenie sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ukladá kvantitatívne obmedzenia týkajúce sa množstva a hodnoty darov, ktoré tá istá osoba môže pravidelne alebo vopred určenom období prijať.

42 Bez toho, aby bolo potrebné preskúmať, či výraz „nízka hodnota“ je pojmom práva Únie alebo či nepriamo odkazuje na vnútroštátne právo, pričom členské štáty, ktoré predložili pripomienky, a Európska komisia obhajujú posledný uvedený výklad, je potrebné konštatovať že vzhľadom na znenie, kontext a ciele článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice toto ustanovenie neobsahuje údaje, ktoré sú potrebné na jednotné a presné definovanie uvedeného výrazu. Preto pokiaľ ide o jeho výklad, členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pod podmienkou, že nenarušia účel a postavenie predmetného ustanovenia v štruktúre šiestej smernice (pozri analogicky rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 28).

43 Preto je potrebné preskúmať, či také kvantitatívne obmedzenia, aké stanovuje predmetný právny predpis vo veci samej, spĺňajú uvedené podmienky.

44 Všetky členské štáty, ktoré predložili pripomienky, a Komisia tvrdia, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca finančný strop vo výške, akú zaviedol predmetný predpis vo veci samej, ktorý predstavuje 50 GBP, neprekračuje mieru voľnej úvahy priznanú členským štátom. Platí to rovnako aj o pravidle, podľa ktorého sa tento strop súbežne uplatní na dary poskytnuté tej istej osobe počas dvanástich mesiacov alebo na dary predstavujúce časť súboru darov alebo darov, ktoré boli postupne darované. Tieto horné hranice sú v súlade s cieľmi článku 5 ods. 6 šiestej smernice a neodnímajú výnimke týkajúcej sa darov nízkej hodnoty, ktorú tento článok stanovuje, jej potrebný účinok.

45 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú otázku, pokiaľ sa týka pojmu „dary nízkej hodnoty“ v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice, a na štvrtú otázku odpovedať tak, že tento pojem sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje finančný strop vo výške, v akej ju zaviedol daný predpis vo veci samej, čiže 50 GBP na dary poskytnuté tej istej osobe počas obdobia

dvanástich mesiacov alebo tvoriace časť súboru darov alebo darov, ktoré sa darovali postupne.

O piatej otázke

46 Svojou piatou otázkou, ktorá sa vzhľadom na svoje znenie týka len pojmu „dary nízkej hodnoty“ v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či pri aplikácii niektorých horných hraníc môže vnútroštátna právna úprava považovať dary, ktoré zdaniteľná osoba poskytla rôznym osobám majúcim spoločného zamestnávateľa, za dary poskytnuté tej istej osobe.

47 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že hoci členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy, pokiaľ ide o výklad pojmu „nízka hodnota“ uvedený v bode 42 tohto rozsudku, vnútroštátna právna úprava, ktorá považuje dary, ktoré zdaniteľná osoba odovzdala rôznym osobám majúcim rovnakého zamestnávateľa, za dary poskytnuté tej istej osobe, čiže spoločnému zamestnávateľovi, nie je v súlade s cieľmi článku 5 ods. 6 šiestej smernice.

48 Ak totiž uvedená vnútroštátna právna úprava stanovuje peňažný strop súbežne za všetky dary poskytnuté tej istej osobe počas určeného obdobia, zbavuje tak ustanovenie, ktoré upravuje oslobodenie darov s nízkou hodnotou od DPH použitých na obchodné účely, jeho potrebného účinku.

49 Kvalifikácia odovzdania tovaru ako daru s nízkou hodnotou závisí od otázky, koho chcel darca ako konečného obdarovaného obdarovať, pričom pracovnoprávny vzťah medzi obdarovaným a jeho zamestnávateľom alebo skutočnosť, že viacerí obdarovaní majú spoločného zamestnávateľa, nemajú na túto kvalifikáciu vplyv.

50 Za týchto okolností treba na piatu položenú otázku odpovedať tak, že článok 5 ods. 6 druhá veta šiestej smernice bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zaviedla domnienku, podľa ktorej tovary predstavujúce „dary nízkej hodnoty“ v zmysle tohto ustanovenia odovzdané zdaniteľnou osobou rôznym osobám, ktoré zamestnáva spoločný zamestnávateľ, sa považujú za dary poskytnuté tej istej osobe.

O piatej otázke

51 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či skutočnosť, že príjemca „vzorky“ v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice je plne zdaniteľná osoba s právom na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z dodania tovaru predstavujúceho vzorky, má vplyv na poskytnuté odpovede na päť predchádzajúcich otázok.

52 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že toto ustanovenie nerozlišuje príjemcov vzoriek podľa ich daňového postavenia.

53 Na šiestu otázku je potrebné odpovedať tak, že daňové postavenie príjemcu vzoriek nemá vplyv na poskytnuté odpovede na ostatné otázky.

O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **„Vzorkou“ v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa rozumie ukážka výrobku, ktorej cieľom je propagovať jeho predaj a ktorá umožňuje posúdiť vlastnosti a kvality tohto výrobku bez toho, aby došlo k inej ako konečnej spotrebe, ktorej podstatou sú uvedené propagačné operácie. Tento pojem nemôže vnútroštátna právna úprava všeobecne obmedziť na ukážky poskytnuté v podobe, v ktorej nie sú dostupné v predaji, alebo na prvý exemplár zo súboru rovnakých ukážok poskytnutých zdaniteľnou osobou tomu istému príjemcovi bez toho, aby zohľadnila povahu prezentovaného výrobku a obchodný kontext vlastný každej transakcii, v rámci ktorého sa tieto ukážky odovzdávajú.**

2. **Pojem „dary nízkej hodnoty“ v zmysle článku 5 ods. 6 druhej vety šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje finančný strop vo výške, v akej ju zaviedol daný predpis vo veci samej, čiže 50 GBP na dary poskytnuté tej istej osobe počas obdobia dvanástich mesiacov alebo tvoriace časť súboru darov alebo darov, ktoré sa darovali postupne.**

3. **Článok 5 ods. 6 druhá veta šiestej smernice 77/388 bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zaviedla domnienku, podľa ktorej tovary predstavujúce „dary nízkej hodnoty“ v zmysle tohto ustanovenia odovzdané zdaniteľnou osobou rôznym osobám, ktoré zamestnáva spoločný zamestnávateľ, sa považujú za dary poskytnuté tej istej osobe.**

4. **Daňové postavenie príjemcu vzoriek nemá vplyv na ostatné zodpovedané otázky.**

Podpisy