SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 30. septembra 2010*

V zadevi C-581/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 17. decembra 2008, ki je prispela na Sodišče 29. decembra 2008, v postopku

EMI Group Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (poročevalec) in D. Šváby, sodniki,

* Jezik postopka: angleščina.

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. januarja 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za EMI Group Ltd R. Cordara, QC, in P. Key, barrister,

– za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth, zastopnik, skupaj s P. Mantlom, barrister,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za poljsko vlado M. Dowgielewicz, zastopnik,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. aprila 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago pojmov „vzorci“ in „darila manjših vrednosti“ iz člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo EMI Group Ltd (v nadaljevanju: EMI) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) v zvezi s prošnjo EMI za povračilo neupravičeno izplačanih zneskov iz naslova davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za obdobje od aprila 1987 do junija 2003 za brezplačne izvode glasbenih posnetkov, danih različnim osebam za promocijo svojih izdaj glasbenih del, in v zvezi z zahtevo Commissioners, naslovljeno na EMI, za plačilo DDV za razdeljevanje teh izvodov za obdobje od julija 2003 do decembra 2004.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

4 Člen 5(6) Šeste direktive 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 [DDV] 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.“

5 Šesta direktiva je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), besedilo njenega člena 16(2) pa je podobno besedilu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive.

Nacionalna ureditev

6 Ustrezne nacionalne določbe iz člena 5(1) zakona o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994) in odstavka 5, točke 1, 2, 2 ZA in 3, priloge 4 k temu zakonu so bile v obdobju spora o glavni stvari večkrat spremenjene.

7 V sedanji različici te določbe v bistvu določajo, da prenos ali odtujitev blaga – za plačilo ali ne – pravne osebe, ki je davčni zavezanec, pomeni dobavo, obdavčeno z DDV, razen v primeru razdeljevanja poslovnih daril in vzorcev. Za izjemo v zvezi z darili velja pogoj, da njihova vrednost ne preseže 50 GBP na osebo na leto. Do oktobra 2003 ta izjema ni veljala za darila, ki so bila del serije daril. Kar zadeva vzorce, je do oprostitve upravičen le prvi vzorec, kadar je več enakih vzorcev danih isti osebi. Pred julijem 1993 je ta oprostitev veljala le za industrijske vzorce, predstavljene v obliki, ki običajno ni bila namenjena prodaji.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 EMI je družba angleškega prava, ki se ukvarja s produkcijo in prodajo glasbenih posnetkov in glasbenim založništvom. Od leta 1987 EMI za promocijo novih posnetkov, ki jih je producirala, razdeljuje brezplačne izvode teh posnetkov v obliki vinilnih gramofonskih plošč, kaset in zgoščenk različnim osebam, ki lahko ocenijo komercialno kakovost posnetka in vplivajo na raven medijske izpostavljenosti zadevnega izvajalca.

9 V okviru te promocijske strategije se taki brezplačni izvodi razdeljujejo zlasti osebam, ki delajo za tiskane medije, radijskim postajam, televizijskim programom, oglaševalskim agencijam, trgovinam in kinematografom. Družba EMI uporablja tudi promotorje, imenovane „pluggerji", ki so osebe, ki lahko promovirajo posnetke v avdiovizualnih in tiskanih medijih in ki te posnetke prav tako brezplačno razdeljujejo ciljnim kontaktnim osebam, naštetim na seznamih, posebej sestavljenih za vsako izdajo nove zgoščenke.

10 Za to družba EMI dobavlja glasbene posnetke v različnih oblikah, kot so zapisljive zgoščenke, opremljene z digitalnim vodnim žigom, ki opredeli prejemnika in omogoča sledljivost morebitnih kopij, za razdeljevanje pred izidom albuma; zapisljive zgoščenke brez vodnega žiga, ki se razdeljujejo v belem kartonskem ovitku pred izidom albuma; običajne zgoščenke brez vodnega žiga, ki se razdeljujejo v kartonskem ovitku, ki je enako grafično oblikovan kot končni album, namenjen za javno prodajo, in zgoščenke v končni obliki, namenjene za prodajo. Te imajo nalepko z napisom „Promocijski izvod, ni za nadaljnjo prodajo". Druge vrste posnetki, razdeljeni v promocijske namene, so opremljeni z napisom, da lastninske pravice obdrži EMI.

11 V skladu s predložitveno odločbo se približno 90 % promocijskih zgoščenk pošlje posameznikom poimensko, pri čemer je glavna izjema pošiljanje osebam, imenovanim glede na njihovo funkcijo, ki jo imajo na univerzi ali drugih visokošolskih ustanovah. Potencialnih naslovnikov brezplačnih izvodov glasbenih posnetkov, za katere EMI meni, da so vplivni v glasbeni industriji, je skupaj približno 7000. Za promocijo nekega posnetka se sestavi poseben seznam z od 200 do 500 naslovniki. Na tem seznamu so imena posameznikov, ki naj bi bili najvplivnejši pri promociji prodaje posnetkov posebne zvrsti glasbe. Tik preden se nov posnetek da na trg, EMI po navadi razdeli od 2500 do 3750 brezplačnih izvodov. Posamezen „plugger" pa lahko prejme do 600 brezplačnih izvodov za nadaljnje razdeljevanje. Po drugi strani se lahko izvodi pošljejo ločeno več osebam, ki delajo za isto organizacijo, kot je BBC.

12 Za obdobje od aprila 1987 do junija 2003 je družba EMI za posnetke, ki jih je razdeljevala pod zgoraj opisanimi pogoji, obračunavala DDV. Ker je naknadno ocenila, da je nacionalna zakonodaja nezdružljiva s členom 5(6), drugi stavek, Šeste direktive, na podlagi katerega za tako razdeljevanje ni treba plačevati DDV, je na Commissioners naslovila prošnjo za vračilo zneskov, ki jih je za to razdeljevanje plačala iz naslova DDV. Ker so Commissioners to prošnjo za vračilo zavrnili, je družba EMI vložila tožbo pri predložitvenem sodišču.

13 Poleg tega so Commissioners družbi EMI, ker je julija 2003 prenehala obračunavati DDV za promocijsko razdeljevanje brezplačnih zgoščenk, za to razdeljevanje poslali odločbo o odmeri za obdobje od julija 2003 do decembra 2004, zoper katero je družba EMI prav tako vložila tožbo pri predložitvenem sodišču, ki je bila nato združena s prvo tožbo.

14 V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

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

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

3. Ali lahko država članica omeji razlago pojma ‚vzorec' iz zadnjega stavka člena 5(6) Šeste direktive na:

[(a)] industrijski vzorec, ki se da obstoječi ali potencialni stranki podjetja v obliki, ki običajno ni na voljo za prodajo javnosti (do leta 1993)[?]

[(b)] samo enega ali samo prvega od več vzorcev, ki jih ista oseba da istemu prejemniku, če so ti vzorci enaki ali pa se bistveno ne razlikujejo (od leta 1993)?

4. Ali lahko država članica omeji razlago pojma ‚darila manjših vrednosti' iz zadnjega stavka člena 5(6) Šeste direktive, tako da izključi:

   [(a)] darilo v blagu, ki je del serije ali zaporedja občasnih daril isti osebi (do oktobra 2003)[?]

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

5. Če je odgovor na [drugi del tretjega vprašanja] ali na kateri koli del [četrtega vprašanja] pritrdilen, ali lahko država članica – kadar davčni zavezanec podobno ali enako darilo v obliki glasbenega posnetka podari dvema ali več posameznikom zaradi njihovih osebnih lastnosti, zaradi katerih lahko vplivajo na raven medijske izpostavljenosti zadevnega izvajalca – samo zato, ker so ti posamezniki zaposleni pri isti osebi, za te izdelke šteje, da so bili dani isti osebi?

6. Ali bi dejstvo, da je prejemnik neomejeni davčni zavezanec ali da je zaposlen pri davčnem zavezancu, ki bi (ali bi bil) lahko odbil kakršen koli vstopni davek na dobavo blaga, ki ga sestavljajo vzorci, vplivalo na odgovore na [vprašanja od prvega do petega]?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje, kolikor se nanaša na pojem vzorcev, ter drugo in tretje vprašanje

15 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, kolikor se nanaša na pojem vzorcev, ter z drugim in tretjim vprašanjem, ki jih je treba preučiti skupaj, sprašuje, kako je treba razlagati pojem „vzorci“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive in zlasti ali ta pojem zajema samo blago, dano v obliki, ki ni na voljo za prodajo, in samo prvi primerek iz serije enakega blaga, danega istemu prejemniku.

16 Najprej je treba ugotoviti, da Šesta direktiva ne vsebuje nobene opredelitve tega pojma. Zato je treba pri njegovi razlagi upoštevati besedilo, kontekst in cilje člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive (glej v tem smislu 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).

17 V zvezi s tem je treba opozoriti, da prvi stavek navedenega člena 5(6) šteje nekatera ravnanja, za katera davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila, za odplačno dobavo blaga, ki so v skladu s členom 2(1) Šeste direktive predmet DDV. V skladu z ustaljeno sodno prakso je cilj navedene določbe zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki uporablja blago za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja, in končnega potrošnika, ki pridobi blago iste vrste (glej zlasti sodbo z dne

20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, ZOdl., str. I-743, točka 23 in navedena sodna praksa).

18 Kot je poudarila nemška vlada, se z obdavčenjem uporabe iz člena 5(6), prvi stavek, Šeste direktive želi namreč izogniti primerom neobdavčene končne potrošnje.

19 Drugi stavek člena 5(6) določa izjemo od tega pravila, saj iz obdavčitve kljub temu izvzame uporabo blaga za dajanje vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 27. aprila 1999 v zadevi Kuwait Petroleum, C-48/97, Recueil, str. I-2323, točka 23).

20 Besedilo drugega stavka člena 5(6) Šeste direktive je treba zato razlagati ozko, tako da se ne spodkopavajo cilji iz prvega stavka tega člena, pri čemer je treba zagotoviti, da se izjemi glede vzorcev in daril manjših vrednosti ne odvzame polni učinek (glej po analogiji sodbi z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17, in z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 16).

21 Glede na to, da z enotno in izčrpno opredelitvijo ni mogoče zajeti neomejenega števila zelo raznolikega blaga, ki ga potencialno zadevajo transakcije, ki so predmet DDV, in glede na edinstven gospodarski kontekst vsake transakcije, v katerem davčni zavezanec utegne dati to blago v obliki vzorcev, je treba preučitev opraviti v dveh korakih. Tako je treba, prvič, preveriti, ali ima razdeljevanje tega blaga bistvene značilnosti,

skupne vsem vrstam vzorcev, in drugič, preučiti posebne okoliščine, v katerih davčni zavezanec razdeljuje to blago.

22 Glede prvega vidika je treba poudariti, da je namen izjeme iz člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive glede „uporabe […] za […] dajanj[e] vzorcev“ odražati gospodarsko stvarnost, v kateri se vzorci dajejo za promocijo izdelka, katerega vzorci so reklamni primerki, kar omogoča, da se oceni kakovost tega izdelka in preveri, ali ima izdelek lastnosti, ki jih od njega pričakuje potencialni ali dejanski kupec.

23 Poleg tega glede na prvi stavek člena 5(6) Šeste direktive ni namen izjeme glede vzorcev oprostiti DDV dobavo blaga, katere namen je zadovoljiti potrošnikove potrebe glede zadevnega izdelka.

24 Glede drugega vidika je treba, prvič, preučiti, ali se lahko pojem vzorcev omeji na blago, dano v obliki, ki običajno ni na voljo za prodajo javnosti.

25 Iz točke 23 te sodbe je razvidno, da cilj izjeme iz člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive ne more biti oprostitev DDV za blago, ki vodi do končne potrošnje, ki ni neločljivo povezana s tako promocijsko transakcijo.

26 Za blago, razdeljeno kot vzorec, ki je enak končnemu izdelku, pripravljenemu, da se da na trg, pa je dejansko verjetno, da bo predmet končne potrošnje.

27 Ta okoliščina pa vendarle ne more upravičiti, da izjema glede vzorcev velja samo za reklamne primerke, ki se razlikujejo od izdelka, ki ga predstavljajo, saj je v številnih primerih dajanje na voljo reklamnih primerkov, ki so enaki izdelku v končni obliki, nujen pogoj v postopku ocenjevanja.

28 Ugotoviti je namreč treba, da mora imeti blago, dobavljeno kot „vzorec“, za to, da se omogoči njegova ocena, vse bistvene značilnosti izdelka, ki ga predstavlja, v njegovi končni obliki. Čeprav lahko imajo reklamni primerki v nekaterih primerih vse bistvene značilnosti izdelka, ki ga predstavljajo, ne da bi bili v njegovi končni obliki, pa se lahko v drugih primerih glede na naravo tega izdelka izkaže za nujno, da reklamni primerki natančno ustrezajo končnemu izdelku, da bi se lahko te značilnosti razkrile potencialnemu ali dejanskemu kupcu.

29 To še posebej velja za izdelke na umetniškem področju, zlasti za zgoščenke, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari, ki jih je treba, zato da bi jih lahko naslovnik celostno ocenil, dati v njihovi končni obliki. Če se zgoščenka da osebi, da bi ta v okviru svojega dela zagotovila promocijo te zgoščenke v javnosti, lahko ta oseba v celoti oceni vrednost te zgoščenke le, če ima možnost poslušati celotno vsebino zgoščenke, kot se bo prodajala na trgu.

30 Drugič, glede vprašanja, ali pojem vzorcev pomeni, da bi neposredni prejemnik vzorcev moral biti potencialni ali dejanski kupec izdelka, ki ga vzorci predstavljajo, je treba ugotoviti, da ni v nasprotju s ciljem člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive, da bi se blago dalo kot „vzorec“ osebi, ki ni kupec, če je tak prenos v skladu s cilji, ki se uresničujejo z razdeljevanjem vzorcev, kot so predstavljeni v točki 22 te sodbe.

31 Zlasti na področju umetniških izdelkov razdeljevanje brezplačnih izvodov novih del posredniku – katerega naloga je kritično oceniti kakovost teh del in ki torej lahko vpliva na prisotnost izdelka na trgu – kot je novinar ali radijski voditelj, izhaja iz promocijske strategije, v kateri je uporaba vzorcev neločljivo povezana s promocijo in ocenjevanjem.

32 Tretjič, glede specifične prakse – povezane s področjem iz zadeve v postopku v glavni stvari – promocije glasbenih posnetkov z razdeljevanjem številnih izvodov zgoščenke „pluggerjem“ predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba pojem vzorca razlagati tako, da pomeni, da se – če davčni zavezanec da določene izdelke istemu prejemniku in če se ti izdelki med seboj ne razlikujejo v nobeni bistveni točki – za vsak izdelek šteje, da je uporabljen za dajanje vzorcev, ali pa se lahko tako opredeli samo prvi dani izvod.

33 V zvezi s tem, tudi če bi za oceno izdelka zadostovala izročitev samo enega reklamnega primerka, ni mogoče šteti, da je dajanje več reklamnih primerkov kot „vzorcev“ načelno izvzeto s področja uporabe izjeme glede „vzorcev“ iz člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive, saj je število vzorcev, ki jih davčni zavezanec lahko da istemu prejemniku – v zadevnem primeru posredniku – odvisno od narave izdelka, ki ga predstavljajo, in od tega, kako jih prejemnik uporabi.

34 V nekaterih primerih je lahko namreč izročitev nekaj ali celo več reklamnih primerkov istega izdelka nekemu prejemniku nujno potrebna za uresničevanje ciljev dajanja vzorcev.

35 Tako utegne biti pri glasbenih posnetkih za kritično oceno in promocijo zgoščenke nujno, da se posrednikom dajo številni izvodi zgoščenke, da jih lahko pozneje posredujejo osebam, določenim glede na njihove zmožnosti za promocijo prodaje glasbenega posnetka.

36 Dejstva, da lahko število tako razdeljenih izvodov doseže več sto enot, če družba, ki se ukvarja s produkcijo in prodajo glasbenih posnetkov, kot je EMI, uporablja „pluggerje“ za distribucijo izvodov novih posnetkov, samega po sebi ni mogoče šteti za nasprotujočega cilju, ki se uresničuje z izjemo glede vzorcev, če je to število izvodov povezano z naravo izdelka, ki ga predstavljajo, in s tem, kako „plugger“ kot posrednik uporabi te izvode, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

37 Tudi možnost, da „plugger“, namesto da brezplačne izvode danih glasbenih posnetkov uporabi v dogovorjen namen, te zlorabi, na primer tako, da jih vpelje v običajno verigo prodaje, sama po sebi ne more vplivati na opredelitev teh izvodov kot „vzorcev“.

38 Vendar lahko države članice, da bi popolnoma zagotovile spoštovanje mej izjeme iz člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive, davčnim zavezancem, ki za potrebe svoje poslovne dejavnosti razdeljujejo vzorce, naložijo, da sprejmejo varnostne ukrepe, da bi se izognili tveganju, da bi se ti vzorci zlorabili. Taki ukrepi so lahko na primer obveznost etiketiranja, s katerim se opozori, da je izdelek vzorec, ali pogodbene klavzule o civilni odgovornosti posrednikov, ki kot „pluggerji“ prejmejo vzorce, da bi jih dali drugim posameznikom.

39 Ko dajanje vzorcev vendarle vodi do končne potrošnje, ki ni neločljivo povezana z ocenjevanjem izdelka, predstavljenega s temi vzorci, taka potrošnja pomeni zlorabo.

40 Glede na vse navedeno je treba na prvo vprašanje, kolikor se nanaša na pojem vzorcev, ter na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je „vzorec“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive reklamni primerek izdelka, katerega namen je promocija njegove prodaje in ki omogoča, da se lahko ocenijo značilnosti in kakovost tega izdelka, ne da bi prišlo do končne potrošnje, ki ni neločljivo povezana s tako promocijsko transakcijo. Tega pojma ni mogoče omejiti z nacionalnimi predpisi kar na splošno na reklamne primerke, dane v obliki, ki ni na voljo za prodajo, ali na samo prvi primerek iz serije enakih reklamnih primerkov, ki jih davčni zavezanec da istemu prejemniku, ne da bi ti predpisi omogočali upoštevanje narave izdelka, ki ga predstavljajo, in edinstvenega gospodarskega konteksta vsake transakcije, v katerem se razdeljujejo ti reklamni primerki.

Prvo vprašanje, kolikor se nanaša na pojem daril manjših vrednosti, in četrto vprašanje

41 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, kolikor se nanaša na pojem „darila manjših vrednosti“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive, in s četrtim vprašanjem sprašuje, ali je treba to določbo razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim predpisom, ki določajo količinske omejitve glede števila ali vrednosti daril, ki jih lahko občasno ali v nekem obdobju prejme ista oseba.

42 Ne da bi bilo treba preučiti, ali je izraz „manjše vrednosti“ pojem prava Unije ali pa posredno napotuje nazaj na nacionalno pravo, pri čemer zadnjo razlago zagovarjajo države članice, ki so predložile stališča, in Evropska komisija, je treba ugotoviti, da glede na besedilo, kontekst in cilje člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive ta določba ne vsebuje potrebnih napotkov za enotno in natančno opredelitev tega izraza. Države članice torej uživajo neko stopnjo diskrecije v zvezi z razlago tega izraza, če upoštevajo namen in mesto zadevne določbe v sistematiki Šeste direktive (glej po analogiji sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny, C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 28).

43 Zato je treba preučiti, ali količinske omejitve, kakršne so te, določene z zakonodajo iz zadeve v postopku v glavni stvari, izpolnjujejo te pogoje.

44 Kot trdijo vse države članice, ki so predstavile stališča, in Komisija, dejstvo, da se v nacionalnih predpisih določi zgornja meja denarne vrednosti v višini, kot je ta, uvedena z zakonodajo iz zadeve v postopku v glavni stvari, to je 50 GBP, ne prekorači diskrecijske pravice, ki jo imajo države članice. Enako velja za pravilo, po katerem se taka zgornja meja uporabi kumulativno za darila, dana isti osebi v katerem koli 12-mesečnem obdobju, ali darila, ki so del serije ali zaporedja daril. Take določitve zgornje meje so v skladu s cilji člena 5(6) Šeste direktive, ne da bi se izjemi, ki je določena za darila manjših vrednosti, odvzel polni učinek.

45 Na podlagi zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje, kolikor se nanaša na pojem „darila manjših vrednosti“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive, in na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba ta pojem razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim predpisom, ki določajo zgornjo mejo denarne vrednosti v višini, kot je

ta, uvedena z zakonodajo iz zadeve v postopku v glavni stvari, to je 50 GBP, za darila, dana isti osebi v katerem koli 12-mesečnem obdobju, ali za darila, ki so del serije ali zaporedja daril.

Peto vprašanje

46 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem, ki glede na svoje besedilo zadeva samo pojem „darila manjših vrednosti“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive, v bistvu sprašuje, ali se lahko na podlagi nacionalnih predpisov glede na uporabo določene zgornje meje šteje, da so darila, ki jih davčni zavezanec da različnim osebam, ki imajo istega delodajalca, dana isti osebi.

47 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da čeprav imajo, kot je bilo ugotovljeno v točki 42 te sodbe, države članice diskrecijsko pravico glede razlage izraza „manjše vrednosti“, nacionalni predpisi, po katerih se šteje, da so darila, ki jih davčni zavezanec da različnim osebam, ki imajo istega delodajalca, dana isti osebi, in sicer skupnemu delodajalcu, niso v skladu s cilji člena 5(6) Šeste direktive.

48 Zaradi takih nacionalnih predpisov – še posebej če določajo kumulativno zgornjo mejo denarne vrednosti vseh daril, danih isti osebi v nekem obdobju – določba, po kateri so darila manjših vrednosti oproščena DDV, ostane brez polnega učinka.

49 Ali se dajanje izdelka opredeli kot „darilo manjše vrednosti“, je odvisno od tega, kdo je končni obdarovanec, ki ga je obdarovalec želel obdariti, delovno razmerje med obdarovancem in njegovim delodajalcem ali dejstvo, da ima več obdarjencev istega delodajalca, pa nima nobenega vpliva na to opredelitev.

50 Na peto vprašanje je zato treba odgovoriti, da člen 5(6), drugi stavek, Šeste direktive nasprotuje nacionalnim predpisom, v katerih se šteje, da je bilo blago, ki je „darilo manjše vrednosti“ v smislu te določbe in ki ga davčni zavezanec da različnim osebam, ki imajo skupnega delodajalca, dano isti osebi.

Šesto vprašanje

51 Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali to, da je prejemnik „vzorcev“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive neomejeni davčni zavezanec, ki lahko odbije vstopni davek na dobavo blaga, ki ga sestavljajo vzorci, vpliva na odgovore na prvih pet vprašanj.

52 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je iz te določbe razvidno, da ta ne razlikuje glede na davčni status prejemnika vzorcev.

53 Na šesto vprašanje je zato treba odgovoriti, da davčni status prejemnika vzorcev ne vpliva na odgovore na druga vprašanja.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **„Vzorec“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je reklamni primerek izdelka, katerega namen je promocija njegove prodaje in ki omogoča, da se lahko ocenijo značilnosti in kakovost tega izdelka, ne da bi prišlo do končne potrošnje, ki ni neločljivo povezana s tako promocijsko transakcijo. Tega pojma ni mogoče omejiti z nacionalnimi predpisi kar na splošno na reklamne primerke, dane v obliki, ki ni na voljo za prodajo, ali na samo prvi primerek iz serije enakih reklamnih primerkov, ki jih davčni zavezanec da istemu prejemniku, ne da bi ti predpisi omogočali upoštevanje narave izdelka, ki ga predstavljajo, in edinstvenega gospodarskega konteksta vsake transakcije, v katerem se razdeljujejo ti reklamni primerki.**

2. **Pojem „darila manjših vrednosti“ v smislu člena 5(6), drugi stavek, Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim predpisom, ki določajo zgornjo mejo denarne vrednosti v višini, kot je ta, uvedena z zakonodajo iz zadeve v postopku v glavni stvari, to je 50 GBP, za darila, dana isti osebi v katerem koli 12-mesečnem obdobju, ali za darila, ki so del serije ali zaporedja daril.**

3. **Člen 5(6), drugi stavek, Šeste direktive 77/388 nasprotuje nacionalnim predpisom, v katerih se šteje, da je bilo blago, ki je „darilo manjše vrednosti“ v smislu te določbe in ki ga davčni zavezanec da različnim osebam, ki imajo skupnega delodajalca, dano isti osebi.**

4. **Davčni status prejemnika vzorcev ne vpliva na odgovore na druga vprašanja.**

Podpisi