

V?c C-581/08

EMI Group Ltd

v.

The Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 5 odst. 6 druhá v?ta – Pojem ‚vzorek‘ – Pojem ‚dárky malé hodnoty‘ – Hudební nahrávky – Bezplatná distribuce výrobku pro propaga?ní ú?ely“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zdanitelná pln?ní – Použití zboží, které tvoří sou?ást obchodního jm?ní a je poskytováno bezplatn? – Vylou?ení dárk? malé hodnoty a vzork?*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5 odst. 6 druhá v?ta)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zdanitelná pln?ní – Použití zboží, které tvoří sou?ást obchodního jm?ní a je poskytováno bezplatn? – Vylou?ení dárk? malé hodnoty a vzork?*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5 odst. 6 druhá v?ta)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zdanitelná pln?ní – Použití zboží, které tvoří sou?ást obchodního jm?ní a je poskytováno bezplatn? – Vylou?ení dárk? malé hodnoty a vzork?*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5 odst. 6 druhá v?ta)

1. Vzorkem ve smyslu ?l. 5 odst. 6 druhé v?ty šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je exemplá? výrobku, který je ur?en k jeho propagaci a který umož?uje posoudit charakteristické rysy a vlastnosti takového výrobku, aniž dojde k jiné kone?né spot?eb?, než je spot?eba, která je inherentní takové propagaci. Uvedený pojem nem?že být obecn? omezen vnitrostátními právními p?edpisy na exemplá?e poskytnuté ve form?, která není dostupná k prodeji, nebo na první exemplá? z ?ady totožných exemplá?? poskytnutých osobou povinnou k dani stejnému p?íjemci, aniž takové p?edpisy umož?ují vzít v úvahu povahu p?edstavovaného výrobku a obchodní kontext, který je vlastní každému pln?ní, p?i kterém jsou takové exemplá?e poskytnuty. Da?ové postavení p?íjemce vzork? nemá v tomto ohledu vliv.

Zejména hudební nahrávky distribuované bezplatn? v rámci propaga?ních akcí mohou p?edstavovat zboží poskytované jako vzorky, i když jsou totožné s kone?ným výrobkem p?ipraveným k uvedení na trh. V p?ípad? poskytnutí takové nahrávky osob? k tomu, aby zajistila její propagaci na ve?ejnosti v rámci své ?innosti, m?že taková osoba pln? posoudit její hodnotu pouze tehdy, když bude mít možnost vyslechnout celý obsah této nahrávky, jak bude distribuován na trh. Krom? toho není v rozporu s cílem ?l. 5 odst. 6 druhé v?ty šesté sm?rnice, aby zboží bylo

poskytnuto jako „vzorky“ jiné osob? než potenciálnímu nebo skute?nému kupujícímu výrobku, který vzorky p?edstavují, pokud takové p?edání zboží spl?uje cíle sledované p?edáním vzork?. V tomto ohledu p?edstavuje v oblasti um?leckých d?l poskytnutí bezplatných exemplá?? nových d?l mezi?lánek?m, jejichž úkolem je kritické zhodnocení kvality takových d?l a kte?í mohou ovlivnit míru p?ítomnosti výrobku na trhu, jako jsou noviná?i nebo moderáto?i rozhlasových po?ad?, mechanismus propagace, v n?mž je poskytování vzork? nezbytným d?sledkem procesu propagace a hodnocení.

Dále pokud jde o konkrétní praxi související s um?leckou oblastí, propagace hudebních nahrávek poskytováním velkého množství kopií jedné nahrávky „pluggerovi“ m?že být nezbytné pro recenzi a propagaci hudební nahrávky, aby bylo zprost?edkovatel?m poskytnuto velké množství jejich exemplá??, aby je tito mohli dále p?edat cílovým osobám podle jejich schopnosti propagovat prodej hudební nahrávky. Pouhá skute?nost, že po?et poskytnutých exemplá?? m?že dosáhnout n?kolika set kus? v p?ípad?, že spole?nost produkující a prodávající hudební nahrávky využívá „pluggers“ pro distribuci nových nahrávek, nem?že být sama o sob? považována za skute?nost, která je v rozporu s cílem sledovaným výjimkou týkající se vzork? za p?edpokladu, že takový po?et kus? souvisí s povahou p?edstavovaného p?edm?tu, stejn? jako s ú?elem, ke kterému je „plugger“ jakožto zprost?edkovatel musí použít; je p?ítom na vnitrostátním soudu, aby ov?il tuto skute?nost. Stejn? tak možnost, že „plugger“ namísto toho, aby bezplatné kopie hudebních nahrávek, které mu byly poskytnuty, použil k dohodnutému ú?elu, tyto zneužije například tím, že je dá do běžného prodeje, nem?že mít sama o sob? vliv na kvalifikaci takových bezplatných kopií jako „vzork?“. ?lenské státy nicmén? mohou za ú?elem zajištění plného dodržování mezi výjimky stanovené v ?l. 5 odst. 6 druhé v?t? šesté sm?rnice uložit osobám povinným k dani poskytujícím vzorky pro pot?eby svého podnikání, aby p?ijaly opat?ení k zamezení nebezpečí, že budou takové vzorky zneužity. Pokud p?esto poskytnutí vzork? vede ke kone?né spot?eba, která není vlastní posouzení výrobku p?edstavovaného takovými vzorky, je taková spot?eba zneužitím.

(viz body 29–31, 35–40, 53, výrok 1, 4)

2. Pojem „dárky malé hodnoty“ ve smyslu ?l. 5 odst. 6 druhé v?ty šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví pen?žn? vyjád?ený strop 50 GBP, pro dary, které jsou poskytnuty jedné osob? v pr?b?hu dvanácti m?síc? nebo které jsou sou?ástí ?ady nebo pokračováním ?ady dar?.

?lenské státy mají totiž v p?ípad? výkladu ?l. 5 odst. 6 druhé v?ty šesté sm?rnice ur?itý prostor pro uvážení za p?edpokladu, že zohlední ú?el a umístění tohoto ustanovení v rámci struktury šesté sm?rnice. V tomto ohledu skute?nost, že vnitrostátní právní p?edpis stanoví takový pen?žn? vyjád?ený strop, nep?ekra?uje tento prostor pro uvážení. Tak je tomu i v p?ípad? pravidla, podle kterého se takový strop použije kumulovan? na dary, které jsou poskytnuty jedné osob? v pr?b?hu dvanácti m?síc? nebo které jsou sou?ástí ?ady nebo pokračováním ?ady dar?. Takové stanovení stropu je totiž slu?itelné s cíli uvedeného ?l. 5 odst. 6 šesté sm?rnice, jelikož nezbavuje užite?ného ú?inku výjimku, kterou stanoví ohledn? dárek? malé hodnoty.

(viz body 42, 44–45, výrok 2)

3. ?lánek 5 odst. 6 druhá v?ta šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu brání takové vnitrostátní právní úprav?, která zavádí domn?nku, že zboží p?edstavující dárky malé hodnoty ve smyslu uvedeného ustanovení poskytnuté osobou povinnou k dani r?zným osobám majícím společného zam?stnavatele je považováno za dary poskytnuté téže osob?.

Kvalifikace poskytnutí zboží jako dárku malé hodnoty závisí na tom, kdo je kone?ným

obdarovaným stanoveným dárce, aniž mají na tuto kvalifikaci vliv pracovní poměr mezi obdarovaným a jeho zaměstnavatelem nebo skutečnost, že více obdarovaných má společného zaměstnavatele.

(viz body 49–50, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

30. září 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 5 odst. 6 druhá věta – Pojem ‚vzorek‘ – Pojem ‚dárky malé hodnoty‘ – Hudební nahrávky – Bezplatná distribuce výrobku pro propagační účely“

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,

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 vĚslechnutĚ stanoviska generálního advokáta na jednání konanĚm dne 15. dubna 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o pĚedbĚžné otázce se týká vĚkladu pojmĚ „vzorek“ a „dárky malé hodnoty“ uvedených v ?l. 5 odst. 6 druhé vĚty šesté smĚrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kvĚtna 1977 o harmonizaci právních pĚedpisĚ ?lenských státĚ týkajících se danĚ z obrátu – SpoleĚný systém danĚ z pĚidané hodnoty: jednotný základ danĚ (Ú?. vĚst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá smĚrnice“).

2 Projednávaná žádost byla pĚedložena 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 spoleĚnosti EMI o vrácení ?ástek, které podle svého tvrzení bez právního dĚvodu odvedla jakožto daĚ z pĚidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od dubna 1987 do ?ervna 2003 za bezplatné kopie hudebních nahrávek poskytovaných rĚzným osobám s cílem propagovat své hudební publikace a platebnĚho vĚmĚru na DPH za poskytování takových kopiĚ za období od ?ervna 2003 do prosince 2004, který Commissioners zaslali spoleĚnosti EMI.

Právní rámec

Právo Unie

3 ?lánek 2 šesté smĚrnice stanovĚ:

„PĚedmĚtem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování sluĚeb za protiplnĚní uskuteĚnĚné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

4 ?lánek 5 odst. 6 šesté smĚrnice znĚ:

„PouĚije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoĚí souĚást jejího obchodního jmĚní, pro svou soukromou potĚebu nebo pro potĚebu svých zamĚstnancĚ anebo poskytne-li toto zboží bezplatnĚ, popĚípadĚ obecnĚji ?eĚeno, pouĚije-li takové zboží k jiným úĚelĚm než pro potĚebu svého podniku a [DPH] z dotyĚného zboží nebo jeho ?ásti pĚitom byla plnĚ nebo zĚásti odpoĚitatelná, považuje se takové pouĚitĚ za dodání za protiplnĚní. Je-li vĚsak zboží pouĚito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potĚeby podniku osoby povinné k dani, nepovaĚuje se to za dodání za protiplnĚní.“

5 Šestá smĚrnice byla zrušena smĚrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spoleĚném systému danĚ z pĚidané hodnoty (Ú?. vĚst. L 347, s. 1), jejíĚ ?l. 16 odst. 2 je formulován podobnĚ jako ?l. 5 odst. 6 druhá vĚta šesté smĚrnice.

VnitrostátnĚ právní úprava

6 Příkladná ustanovení vnitrostátního práva uvedená v § 5 odst. 1 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994) a v § 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 je bezúplatné, 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 konce 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 v nově určeném umění.

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 kontaktem, 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 před vydáním alba s digitálním vodoznakem se jménem příjemce, který umožňuje dohledat před vydáním alba; běžná 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 druhích 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 § 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 veta čl. 5 odst. 6 šesté směrnice?

2) Jaké jsou konkrétní základní vlastnosti ‚vzorku‘ ve smyslu poslední vety 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) prýmyslový 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 této otázky] nebo na kteroukoliv část [čtvrté otázky], jestliže osoba povinná k dani poskytne podobný nebo totožný dar ve formě hudební nahrávky dvma 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 zaměstnání 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 této otázce

15 Podstatou první otázky v rozsahu, v němž se týká pojmu „vzorek“, jakož i druhé a této otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je to, jakým způsobem musí být vykládán pojem „vzorek“ ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé větě 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? ?ady 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 vety 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 veta uvedeného čl. 5 odst. 6 staví n? která plnění, za n?ž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, na rove? 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 pot?eby nebo pot?eby svých zaměstnanc?, a konečným spotřebitelem, který si opat?uje 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 vety šesté směrnice sm?uje k zamezení situacím nezdaněné konečné spot?eby.

19 Druhá veta uvedeného čl. 5 odst. 6 představuje výjimku z tohoto pravidla, jelikož vylučuje zdanění použití vzork? nebo dárk? malé hodnoty pro pot?eby 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 vety čl. 5 odst. 6 šesté směrnice musí být proto vykládány restriktivně, aby nebyly ohroženy cíle první vety uvedeného čl. 5 odst. 6 a p?itom bylo zajištěno, že výjimka týkající se vzork? a dárk? malé hodnoty nebude zbavena svého užitečného účinku (viz obdobn? rozsudky ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 17, a ze dne 14. března 2007, Horizon College, C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 16).

21 S ohledem na nemožnost postihnout jednotnou a vy?erpávající definicí neomezené množství zboží velmi odlišné povahy, které m?že být potenciálně dotčeno plněními podléhajícími DPH, a na obchodní kontext, který je vlastní každému plnění, ve kterém m?že takové zboží být poskytnuto osobou povinnou k dani jako vzorky, je třeba p?istoupit ke zkoumání ve dvou fázích. Nejprve je tak třeba ov?ít, zda poskytnutí dotyčného zboží odpovídá zásadním charakteristickým rys?m, které jsou společné všem druh?m vzork? 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 vety šesté směrnice, pokud jde o „použití [...] jako vzorky“, je reflektovat obchodní realitu, v níž je p?edání vzork? uskutečováno za účelem propagace výrobku, jehož jsou vzorky ukázkou, čímž je umožněno posouzení kvality takového výrobku a ov?í se existence vlastností, které potenciálně nebo skutečný kupující hledá.

23 Navíc platí, že s ohledem na první vtu čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, není smyslem výjimky týkající se vzork? osvobodit dodání zboží, jehož účelem je uspokojení pot?eb spotřebitel?, pokud jde o p?edmětný výrobek, od DPH.

24 Pokud jde o druhý aspekt, je nejprve třeba p?istoupit k rozboru otázky, zda pojem „vzorek“ m?že být omezen na zboží poskytnuté ve formě, která není běžně dostupná k prodeji ve?ejnosti.

25 Z bodu 23 tohoto rozsudku vyplývá, že cíl výjimky stanovené v ?l. 5 odst. 6 druhé v?t? šesté sm?rnice nem?že spo?ívat v osvobození zboží vedoucího k jiné kone?né spot?eba?, než je spot?eba, která je inherentní takové propagaci, od DPH.

26 Zboží poskytnuté jako vzorky, které jsou totožné s kone?ným výrobkem p?ipraveným k uvedení na trh, p?itom zajisté m?že být p?edm?tem kone?né spot?eby.

27 Tato okolnost nicmén? nem?že od?vodnit to, aby se uvedená výjimka týkající se vzork?, vztahovala pouze na exemplá?e odlišné od p?edstavovaného výrobku, jelikož v ?ad? p?ípad? je poskytnutí exemplá?? odpovídajících výrobku v kone?né podob? nezbytným p?edpokladem procesu hodnocení.

28 Je tudíž t?eba konstatovat, že pro umožn?ní hodnocení zboží dodaného jako „vzorky“ je nutné, aby zboží m?lo všechny podstatné charakteristické rysy p?edstavovaného výrobku v jeho kone?né podob?. Pokud mohou ukázky v n?kterých p?ípadech ukázat všechny podstatné charakteristické rysy výrobku, který p?edstavují, aniž odhalují jeho kone?nou formu, m?že se v jiných p?ípadech ukázat jako nezbytné – v závislosti na povaze takového výrobku – aby ukázky p?esn? odpovídaly podobn? kone?ného výrobku a takové vlastnosti mohly být p?edvedeny potenciálnímu nebo skute?nému kupujícímu.

29 Je tomu tak zejména u um?leckých d?l, zejména pak u CD, o která se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která musí být poskytnuta v kone?né podob?, aby mohla být pln? ohodnocena p?íjemcem. V p?ípad? poskytnutí CD osob? k tomu, aby zajistila jeho propagaci na ve?ejnosti v rámci své ?innosti, m?že taková osoba pln? 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 bezprost?ední p?íjemce vzork? byl potenciálním nebo skute?ným kupujícím výrobku, který vzorky p?edstavují, je t?eba konstatovat, že není v rozporu s cílem ?l. 5 odst. 6 druhé v?ty šesté sm?rnice, aby zboží bylo poskytnuto jako „vzorky“ jiné osob? než takovému kupujícímu, pokud takové zboží spl?uje cíle sledované p?edáním vzork?, které jsou uvedeny v bodu 22 tohoto rozsudku.

31 Konkrétn? v oblasti um?leckých d?l p?edstavuje poskytnutí bezplatných exemplá?? nových d?l mezi?lánk?m, jejichž úkolem je kritické zhodnocení kvality takových d?l a kte?í mohou ovlivnit míru p?ítomnosti výrobku na trhu, jako jsou noviná?i nebo moderáto?i rozhlasových po?ad?, mechanismus propagace, kde je poskytování vzork? nezbytným d?sledkem procesu propagace a hodnocení.

32 Zat?etí, s ohledem na konkrétní praxi související s dot?enou oblastí v p?vodním ?ízení, a sice propagací hudebních nahrávek poskytováním velkého množství kopií jednoho CD „pluggerovi“, se p?edkládající soud táže, zda pojem „vzorek“ musí být vykládán tak, že pokud osoba povinná k dani daruje ur?ité množství zboží stejnému p?íjemci a pokud se takové zboží v zásadním ohledu navzájem neliší, m?že být za použitý jako vzorek považován každý z jeho kus?, nebo zda tak m?že být kvalifikován pouze první poskytnutý exemplá?.

33 V tomto ohledu nelze mít za to – i když poskytnutí jediného exemplá?e m?že posta?it pro posouzení zboží – že poskytnutí více exemplá?? jako „vzork?“ je v zásad? vylou?eno z p?sobnosti výjimky týkající se „vzorku“ v ?l. 5 odst. 6 druhé v?t? šesté sm?rnice, nebo? množství vzork?, které m?že osoba povinná k dani poskytnout jednomu p?íjemci, tedy v projednávané v?ci zprost?edkovateli, závisí na povaze p?edstavovaného výrobku, jakož i ú?elu, ke kterému jej p?íjemce musí použít.

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

35 V případě hudebních nahrávek tak může být pro recenze a propagaci CD nezbytné, aby bylo zprostředkovatelsky 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 představeného produktu, stejně jako s úelem, ke kterému je „plugger“ jakožto zprostředkovatel musí použít; je přítomna na předkládacím 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 zdrazňujícími 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 představeného 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 větě 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 exempláře 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 představeného výrobku a obchodní kontext, který je vlastní každému plnění, při kterém jsou takové exempláře poskytnuty.

K první otázce v rozsahu, v němž se týká pojmu dárky 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 větě 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 poslední 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 vety 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 obdobný 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 povodním řízení, splňují uvedené podmínky.

44 Jak tvrdí všechny členské státy, které předložily vyjádření, i Komise, skutečnost, že vnitrostátní právní předpis stanoví peněžní vyjádřený strop, který řádově odpovídá stropu stanovenému právními předpisy dotčenými v povodním 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 dárek 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 vety šesté směrnice, a čtvrtou otázku odpovědět tak, že uvedený pojem musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví peněžní vyjádřený strop, který řádově odpovídá stropu stanovenému právními předpisy dotčenými v povodním 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 vety šesté směrnice, je, zda za účelem použití určitých stropů může vnitrostátní právní úprava stanovit, že se za dary poskytnuté též 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 též 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 též 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 veta 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 předkládacího 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 odpoutání 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 povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládacím 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 věty šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané 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 exempláře 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 umožní vzít v úvahu povahu představovaného výrobku a obchodní kontext, který je vlastní každému plánu, při kterém jsou takové exempláře 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 peněžní vyjádřený strop, který řádově odpovídá stropu stanovenému právními předpisy dotčenými v povodním 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.

* Jednací jazyk: angličtina.