

Sprawa C-581/08

EMI Group Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 5 ust. 6 zdanie drugie – Pojęcie „próbka” – Pojęcie „prezent o małej wartości” – Nagrania muzyczne – Bezpieczne rozpowszechnianie w celach promocyjnych

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Czynności podlegające opodatkowaniu – Wykorzystanie przekazanego nieodpłatnie przez podatnika towaru stanowiącego część majątku jego przedsiębiorstwa – Wyżyczenie prezentów o małej wartości oraz próbek*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5 ust. 6 zdanie drugie)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Czynności podlegające opodatkowaniu – Wykorzystanie przekazanego nieodpłatnie przez podatnika towaru stanowiącego część majątku jego przedsiębiorstwa – Wyżyczenie prezentów o małej wartości oraz próbek*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5 ust. 6 zdanie drugie)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Czynności podlegające opodatkowaniu – Wykorzystanie przekazanego nieodpłatnie przez podatnika towaru stanowiącego część majątku jego przedsiębiorstwa – Wyżyczenie prezentów o małej wartości oraz próbek*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5 ust. 6 zdanie drugie)

1. Próbką w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych jest egzemplarz okazowy produktu, mający na celu promocję jego sprzedaży i pozwalający na ocenę jego cech i właściwości bez wykorzystania kopii innego niż nieodpłatnie powołane 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 uwzględnienia charakteru przedstawianego produktu oraz okoliczności gospodarczych właściwych dla każdej czynności przekazania egzemplarzy okazowych. W tym względzie status podatkowy odbiorcy próbek nie ma wpływu.

W szczególności nagrania muzyczne dostarczane nieodpłatnie w ramach promocji mogą stanowić produkt dostarczany jako próbka nawet jeżeli służy one to samo z produktem kopionym przeznaczonym do wprowadzenia do obrotu. W wypadku bowiem przekazywania takiego nagrania

danej osobie w tym celu, aby w ramach swych obowiązków wypromować a ona to nagranie wśród odbiorców, osoba ta może w pełni docenić jego wartość jedynie wówczas, gdy będzie miała możliwość przesłuchania nagrania w całości i to w takiej postaci, w jakiej będzie ono dostępne na rynku. Nie kłóci się zresztą z celem art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, by towary mogły zostać przekazane w formie próbek osobie innej niż potencjalny lub rzeczywisty nabywca produktu jaki przedstawiają, pod warunkiem że tego rodzaju przekazanie odpowiada celom przekazania próbek. W tym względzie w dziedzinie produktów o charakterze artystycznym przekazywanie egzemplarzy bezpłatnych nowych dzieł poetom, 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.

Ponadto co się tyczy szczególnej praktyki związanej z dziedziną artystyczną, promocji nagrań muzycznych poprzez przekazywanie bardzo licznych egzemplarzy nagrania „popularyzatorom”, może być niezbędną, dla celów krytyki i promocji nagrania muzycznego, by liczne egzemplarze owego nagrania zostały przekazane poetom, tak aby mogli oni następnie przekazać je osobom wytypowanym ze względu na posiadane zdolności do wpłynięcia na sprzedaż nagrania muzycznego. Sam fakt, że liczba egzemplarzy przekazywanych może wynosić kilkaset sztuk, w wypadku gdy przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie produkcji i sprzedaży nagrań muzycznych korzysta z usług „popularyzatorów” w celu rozprowadzania egzemplarzy swych nowych nagrań, nie może zostać sam w sobie uznany za sprzeczny z celem, jakemu 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 poety, przy czym sprawdzenie tego jest zadaniem sądu krajowego. Podobnie może być, 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 tych bezpłatnych egzemplarzy jako próbek. Państwa członkowskie mogą jednak, w celu zapewnienia pełnego poszanowania ograniczonego 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. Nadużyciem jest jednakże takie koślawe wykorzystanie przekazanej próbki, które nie jest nieodłącznie związane z oceną produktu przez nią przedstawianego.

(por. pkt 29-31, 35-40, 53; pkt 1, 4 sentencji)

2. Pojęcie prezenty o małej wartości w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, należy rozumieć w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe przewidywały ograniczenie pieniężne do 50 GBP w odniesieniu do prezentów przekazywanych na rzecz tej samej osoby w okresie dwunastomiesięcznym lub te stanowiących część serii kolejnych prezentów.

Państwu członkowskiemu przysuguje, bowiem pewien zakres swobodnego uznania w odniesieniu do wykładni art. 5 ust. 6 zdanie drugie, pod warunkiem że uwzględni one cel oraz miejsce owego przepisu w strukturze szóstej dyrektywy. W tym względzie fakt ustalania w przepisach krajowych takiego ograniczenia pieniężnego nie wykracza poza wspomniany zakres swobodnego uznania. To samo ma tym bardziej zastosowanie do przepisu przewidującego, że tego rodzaju ograniczenie dotyczy rocznej wartości prezentów przekazanych na rzecz tej samej osoby w okresie dwunastomiesięcznym lub te stanowiących część serii kolejnych prezentów.

Tego rodzaju ograniczenia są bowiem zgodne z celami owego art. 5 ust. 6, nie pozbawiając skuteczności ustanowionego w tym przepisie wyjątku w zakresie prezentów o małej wartości.

(por. pkt 42, 44, 45; pkt 2 sentencji)

3. Artykuł 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, 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.

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.

(por. pkt 49, 50; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 30 września 2010 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 5 ust. 6 zdanie drugie – Pojęcie „próbka” – Pojęcie „prezent o małej wartości” – Nagrania muzyczne – Bezpieczne rozpowszechnianie w celach promocyjnych

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,

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. Cordara, 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. Lumm’a 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 j.ż. 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 różnym 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 cząstkę 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, jeżeli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlega 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 cząstkę 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 podlega 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 bądź jego 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. Jeżeli 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 wyjątkowo 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,

równie? nieodp?atnie, osobom, z którymi utrzymuj? kontakt, wytypowanym i uj?tym w specjalnych wykazach sporz?dzonych dla ka?dej nowej p?yty kompaktowej.

10 W tym celu spółka EMI dostarcza nagra? muzycznych pod ró?nymi postaciami: nagrywalnych p?yt kompaktowych z zabezpieczeniem cyfrowym, na których znajduje si? nazwa odbiorcy i które umo?liwiaj? prze?ledzenie adresatów poszczególnych egzemplarzy, przeznaczonych do rozpowszechniania przed wypuszczeniem albumu; nagrywalnych p?yt kompaktowych bez zabezpieczenia cyfrowego, umieszczonych w bia?ym tekturowym etui, przeznaczonych do rozpowszechniania przed wypuszczeniem albumu; zwyk?ych p?yt kompaktowych bez zabezpieczenia cyfrowego, umieszczonych w tekturowym etui z t? sam? szat? graficzn?, co p?yty przeznaczone do publicznej sprzeda?y, i wreszcie p?yt kompaktowych w ko?cowej postaci, przeznaczonych do sprzeda?y. Na tych ostatnich znajduje si? nalepka z napisem: „egzemplarz promocyjny nieprzeznaczony do sprzeda?y”. Na pozosta?ych p?ytach znajduje si? napis, który stwierdza, i? prawa w?asno?ci intelektualnej przys?uguj? spółce EMI.

11 Zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym oko?o 90% promocyjnych p?yt kompaktowych przesy?a si? oznaczonym osobom, z wyj?tkiem p?yt przesy?anych osobom wskazanym ze wzgl?du na ich stanowisko w uniwersytecie lub innej uczelni wy?szej. Liczba potencjalnych odbiorców nagra? muzycznych, które spółka EMI uznaje za osoby wp?ywowe w odniesieniu do danego gatunku muzycznego, wynosi oko?o 7000. Podczas promocji danego nagrania ustalany jest wykaz szczególny, obejmuj?cy 200–500 odbiorców. Wykaz taki obejmuje nazwiska osób uznawanych za najbardziej wp?ywowe dla celów promocji sprzeda?y nagra? okre?lonego rodzaju muzyki. Gdy nowe nagranie muzyczne ma zosta? wprowadzone do obrotu, spółka EMI rozprowadza zazwyczaj od 2500 do 3750 egzemplarzy bezp?atnych. Ka?dy z popularyzatorów mo?e otrzyma? do 600 p?yt kompaktowych przeznaczonych do dalszego rozpowszechniania w celach promocyjnych. Z drugiej strony egzemplarze mog? by? rozsy?ane oddzielnie do szeregu osób zatrudnionych w jednej organizacji, np. w BBC.

12 W okresie od kwietnia 1987 r. do czerwca 2003 r. spółka EMI wykazywa?a podatek VAT w odniesieniu do egzemplarzy rozprowadzanych w okre?lonych wy?ej okoliczno?ciach. Nast?pnie, uznawszy ?e przepisy krajowe s? niezgodne z art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, na mocy którego podatek VAT nie obci?za tego rodzaju dystrybucji, spółka EMI skierowa?a do Commissioners wniosek o zwrot kwot wp?aconych tytu?em podatku VAT w zwi?zku z omawianym rozprowadzaniem. Gdy Commissioners oddalili wniosek o zwrot podatku, spółka EMI skierowa?a skarg? do s?du krajowego.

13 Ponadto z uwagi na fakt, i? poczynaj?c od lipca 2003 r. spółka EMI zaprzesta?a rozliczania si? z podatku VAT z tytu?u bezp?atnego promocyjnego rozprowadzania egzemplarzy p?yt kompaktowych, Commissioners wydali decyzj? podatkow? dotycz?c? tych czynno?ci za okres od lipca 2003 r. do grudnia 2004 r., któr? to decyzj? spółka EMI tak?e zaskar?y?a przed s?dem krajowym, za? obie skargi zosta?y po??czone do ??cznego rozpoznania.

14 W tych okoliczno?ciach VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (s?d ds. podatku VAT w Londynie) postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) W jaki sposób nale?y interpretowa? art. 5 ust. 6 zdanie ostatnie szóstej dyrektywy w odniesieniu do okoliczno?ci niniejszej sprawy?

2) W szczegó?lno?ci jakie s? istotne cechy charakterystyczne »próbki« w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie ostatnie szóstej dyrektywy?

3) Czy pa?stwu cz?onkowskiemu wolno ograniczy? wyk?adni? poj?cia »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 różni się w sposób istotny pomiędzy sobą (po roku 1993);
- 4) Czy państwu członkowskiemu wolno ograniczyć wykładni 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 jakkolwiek cząstkę pytania 4 powyżej, czy w sytuacji, gdy podatnik przekazuje podobne lub identyczne prezenty w postaci nagranych muzycznych dwóch lub więcej osobom z powodu ich osobistych względów 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 odbiorcą był podatnikiem (lub był zatrudniony przez podatnika), który mógłby odliczyć naliczony podatek podlegający zapłacie z tytułu dostawy towarów stanowiących próbki?».

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 wyłączenie towarów w formie niedostępnej w sprzedaży i wyłączenie 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 przeznaczają towary do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników, oraz – z drugiej strony – odbiorcy komercyjnego, 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 rzęd niemiecki, celem opodatkowania „wiadczek”, o których mowa w art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, jest bowiem wykluczenie sytuacji, w których ostateczne wykorzystanie towaru lub usług 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 „wiadczek” 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 „ciszej”, tak by nie podważyć 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 wdrażania 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 „przekazania[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 w pierwszej kolejności 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 koścowemu stanowi niezbędną 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 koścowej postaci. Podczas gdy egzemplarze okazowe mogą, w pewnych wypadkach, przejawiać wszystkie istotne cechy charakterystyczne przedstawianego produktu bez przyjmowania jego postaci koścowej, w innych wypadkach może jednak okazać się niezbędne, ze względu na cechy danego produktu, by egzemplarze okazowe odpowiadały dokładnie produktowi koścowemu, 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 wypromować ją ona tym płytą wśród odbiorców, osoba ta może w pełni docenić wartość tej płyty jedynie wówczas, gdy będzie miała ją w całości w swojej posiadłości, co do której ona dostępną 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 bezpiecznych 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, za poszczególne przekazywane towary nie różni 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 jeżeli 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 użyciu, jaki odbiorca ma z tego produktu uczynić.

34 W niektórych bowiem wypadkach przekazanie kilku a nawet wielu egzemplarzy okazowych tego samego produktu określonego 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 posiadane zdolności 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 użyciu, jaki z produktu ma czynić „popularyzator” działający w charakterze pośrednika. Przy tym zadaniem sądu krajowego jest potwierdzenie tych okoliczności faktycznych.

37 Podobnie możliwe, 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 tych 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 próbka, 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 nieodwracalnie 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 „próbka” 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 wartości bez wykorzystania końcowego innego niż nieodwracalnie 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 odwołanie do prawa krajowego – przy czym za tę ostatnią wykładnię 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 niezbędných wskazówek pozwalających na jednolite i precyzyjne zdefiniowanie tego pojęcia. Państwom członkowskim przysuguje zatem pewien zakres swobodnego uznania w odniesieniu do jego wykładni, pod warunkiem że uwzględnił on 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 członkowskim. To samo ma tym bardziej zastosowanie do przepisu przewidującego, że tego rodzaju ograniczenie dotyczy rocznej 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 Pi?te pytanie s?du krajowego, które – zwa?ywszy na jego brzmienie –dotyczy jedynie poj?cia „prezenty o ma?ej warto?ci” w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, zmierza w istocie do ustalenia, czy dla potrzeb stosowania okre?lonych ogranicze? przepis krajowy mo?e stanowi?, ?e prezenty przekazywane przez podatnika osobom zatrudnionym przez jednego pracodawc? nale?y uznawa? za prezenty przekazane tej samej osobie.

47 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e cho? pa?stwom cz?onkowskim przys?uguje okre?lony zakres swobodnego uznania przy dokonywaniu wyk?adni poj?cia „ma?a warto??”, tak jak zosta?o to zreszt? wskazane w pkt 42 niniejszego wyroku, to jednak przepis krajowy, stanowi?cy i? prezenty przekazywane przez podatnika osobom zatrudnionym przez tego samego pracodawc? nale?y uznawa? za prezenty przekazane tej samej osobie, tj. ich wspólnemu pracodawcy, nie jest zgodny z celami, jakie przy?wiecaj? art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy.

48 Tego rodzaju przepis krajowy, a tym bardziej przepis przewiduj?cy ograniczenie pieni??ne w odniesieniu do ogó?u prezentów przekazanych na rzecz tej samej osoby w danym, z góry okre?lonym okresie, pozbawi?by bowiem skuteczno?ci norm?, wedle której prezenty o ma?ej warto?ci, przekazane dla potrzeb przedsi?biorstwa, zwolnione s? z opodatkowania podatkiem VAT.

49 Klasyfikacja przekazania okre?lonego towaru jako wr?czenie „prezentu o ma?ej warto?ci” zale?y od tego, kto – w zamiarze darczy?cy – jest ostatecznym obdarowanym, niezale?nie od stosunku pracy istniej?cego pomi?dzy obdarowanym a jego pracodawc? albo okoliczno?ci, ?e wielu obdarowanych zatrudnionych jest przez tego samego pracodawc?.

50 W konsekwencji na pytanie pi?te nale?y udzieli? odpowiedzi, i? art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy zakazuje, by przepisy krajowe przewidywa?y domniemanie, na mocy którego towary stanowi?ce „prezent o ma?ej warto?ci” w rozumieniu tego przepisu, przekazane przez podatnika na rzecz ró?nych osób zatrudnionych przez tego samego pracodawc?, nale?y uznawa? za prezenty przekazane na rzecz tej samej osoby.

W przedmiocie pytania szóstego

51 Szóste pytanie s?du krajowego zmierza w istocie do ustalenia, czy okoliczno??, ?e odbiorca „próbek” w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy jest podatnikiem podatku VAT uprawnionym do odliczenia podatku naliczonego z tytu?u dostawy próbek, ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na pi?? pierwszych pyta?.

52 W tym zakresie nale?y stwierdzi?, ?e ze wskazanego przepisu wynika, i? nie przewiduje on ró?nicy w zale?no?ci od statusu podatkowego odbiorcy próbek.

53 Wobec tego na pytanie szóste nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e status podatkowy odbiorcy próbek nie ma wp?ywu na odpowiedzi udzielone na pozosta?e pytania.

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

1) „Próbk?” w rozumieniu art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej:

ujednoliconą podstawą wymiaru podatku jest egzemplarz okazowy produktu, mający na celu promocję jego sprzedaży i pozwalający na ocenę jego cech i wartości bez wykorzystania któregoś innego niż nieodwrotnie 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 wartościowych 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 te 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

* Język postępowania: angielski.