FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT N. JÄÄSKINEN
fremsat den 15. april 2010 [1]

I — Indledning

1. »*Essai sur le don*«, først udgivet i 1925 af den berømte franske antropolog Marcel Mauss, forsøgte at vise, at udvekslinger og kontrakter i arkaiske samfund finder sted i form af gaver. I teorien er de frivillige, men i virkeligheden bliver de givet og gengældt pligtmæssigt [2].

2. Da den menneskelige natur ikke har ændret sig, er det ikke mærkeligt, at EU-lovgiver, som har fastsat merværdiafgift (herefter »moms«) som en generel beskatning af forbrug på alle transaktioner, der udgør levering af goder eller tjenesteydelser mod vederlag [3], ikke har taget gratis transaktioner for pålydende [4]. Som det vil fremgå, pålægges vederlagsfrie transaktioner i de fleste tilfælde moms, idet bestemmelserne om selvforsyning finder anvendelse [5]. For så vidt angår gaver givet som repræsentation eller underholdning opnås samme resultat ved at undtage anskaffelsen af disse goder fra fradragsreglerne [6].

3. Uddeling af vareprøver og gaver af ringe værdi er imidlertid fritaget fra

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France Paris, 2007 (genoptrykt 2008), s. 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W.Norton, New York — London, 1990 (genoptrykt 2000), s. 3 (engelsk oversættelse). Richard Hyland drager den slutning, at de vanskeligheder, mange retssystemer har vedrørende behandlingen af gaveudvekslinger, synes at underbygge Mauss' teori, ifølge hvilken gaveudvekslinger er en af de grundlæggende strukturer i menneskelige samfund. Jf. Hyland, R., *Gifts — A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009, s. 114. Etnografer har imidlertid kritiseret mange aspekter af Mauss' metodik. (ibidem, s. 14).

3 — Artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«, EFT L 145, s. 1).

4 — EU-lovgiver forekommer at være inspireret af den gamle læresætning »donatio non praesumitur« — der er en retlig formodning imod gaven. Jf. vedrørende denne formodning i retsordner baseret på henholdsvis romerretten og common law, Kangas, U., *Lahja*, (»Gaven«) Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, s. 56-58.

5 — I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum. Det er vigtigt at fremhæve, at siden dom af 27.4.1999, sag C-48/97, Kuwait Petroleum (GB), Sml. I, s. 2323, kan det første punktum også omfatte vederlagsfrie overdragelser i erhvervsmæssigt øjemed, hvor indgående moms er blevet fradraget for de varer, som er blevet overdraget uden vederlag.

6 — I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

moms [7]. Afgiftspligtige personer har under hensyntagen til den fordelagtige afgiftsmæssige behandling af sådanne transaktioner en vigtig økonomisk interesse i at kende den præcise afgrænsning af disse begreber. Deres tilsyneladende enkelthed viser sig at være illusorisk, når de, som det er tilfældet i denne sag, finder anvendelse i forhold til den komplekse sammenhæng, som uddeling af goder, som repræsenterer copyright-beskyttede værker, udgør.

4. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse fra London VAT and Duties Tribunal vedrører fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, som fritager udtagelse af goder til brug i form af vareprøver og gaver af ringe værdi fra moms [8]. Mens artikel 5, stk. 6, første punktum, har været genstand for Domstolens fortolkning i adskillige sager [9], er dette første gang, Domstolen er blevet anmodet om at fortolke denne bestemmelses andet punktum.

7 — Jf. sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum.

8 — Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, er nu artikel 16 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), som med virkning fra den 1.1.2007 erstatter sjette direktiv (jf. sammenligningstabellen i momsdirektivets bilag XII). Målsætningen med momsdirektivet er at præsentere de relevante bestemmelser på en klar og rationel måde, der er i overensstemmelse med princippet om bedre lovgivning (jf. tredje betragtning til momsdirektivet).

9 — Jf. dom af 6.5.1992, sag C-20/91, de Jong, Sml. I, s. 2847, Kuwait Petroleum-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, samt dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, og af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049.

II — Retsforskrifter

A — *EU-retlige forskrifter* [10]

5. Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bestemmer:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

10 — Da den præjudicielle anmodning i denne sag blev forelagt før traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2008 C 115, s. 47) trådte i kraft, er artikelhenvisninger til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (EUT 2002 C 325, s. 33) fastholdt overalt.

B — *National lovgivning*

6. De relevante nationale bestemmelser findes i section 5(1) i Value Added Tax Act 1994 og paragraph 5(1), (2), (2ZA) og (3) i Schedule 4 til denne lov og er blevet ændret ved en række lejligheder i løbet af det relevante tidsrum (fra april 1987 til dags dato).

7. Sammenfattet beskrevet behandles en overdragelse mod eller uden vederlag af goder, der udgør en del af en afgiftspligtig persons forretningsmæssige aktiver, i reglernes nuværende form som en levering. En undtagelse er foreskrevet for forretningsmæssige gaver og vareprøver. Med hensyn til forretningsmæssige gaver må værdien pr. person pr. år ikke overstige 50 GBP i omkostninger for giveren. Med hensyn til vareprøver er kun den første vareprøve fritaget, hvis et antal af identiske vareprøver gives til den samme person. Før juli 1993 fandt denne fritagelse kun anvendelse på industrielle vareprøver, som fremstod i en form, der ikke almindeligvis blev udbudt til offentligt salg.

III — Sagens faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

8. EMI Group Limited (herefter »EMI«), som er et selskab, der er beskæftiget med musikudgivelse og med produktion og salg af indspillet musik, uddeler gratis eksemplarer af musikindspilninger på vinylplader, kassettebånd og compact discs (herefter »cd'er«) til forskellige personer for at promovere nyudgivet musik. Ifølge EMI er denne uddeling nødvendig for EMI's virksomhed, idet den giver EMI mulighed for at vurdere en musikoptagelses kommercielle kvalitet såvel som dens levedygtighed på markedet.

9. Som led i en sådan salgsfremmende strategi uddeles cd'er til personer, som vil kunne påvirke forbrugernes adfærd (såsom personer, der arbejder inden for pressen, radiostationer, tv-programmer, reklamebureauer, detailhandel og biografer), og til musik-promotorer, som kaldes »pluggers«, og som uddeler cd'er til deres egne kontakter. EMI ansætter både interne pluggers and eksterne pluggers, som besidder særlig ekspertise, eller som har udvist særlig succes i at promovere indspilninger.

10. Til disse formål uddeler EMI musikindspilninger i forskellige former: »vandmærkede« indspillelige cd'er (cdr'er) [11], som bærer modtagerens navn, og hvor alle kopier kan

11 — Cdr er en variant af den almindelige cd. De bliver indspillet af et af EMI's pladeselskaber, Virgin Record Label, på dets kontorer og på dets egne computere.

spores tilbage til modtageren, ikke-vandmærkede cdr'er, som uddeles i et hvidt papomslag, »prøve«-cd'er, som uddeles i et papomslag med samme albumcover som det færdige album, eller »salgsklare« cd'er i deres endelige form, som er klar til salg til offentligheden. Sidstnævnte er påført en mærkat med ordlyden: »Promotional Copy Not For Resale« (Reklameeksemplar, ikke beregnet til videresalg). De andre angiver, at de tilhører Virgin Records Limited, som er et pladeselskab, der er EMI's datterselskab. Det bemærkes, at de »salgsklare« indspilninger bliver givet til kunstnere, deres management og udgivere, agenter og enhver anden mediekontakt, som EMI mener, bør have det færdige produkt.

11. Ifølge forelæggelseskendelsen bliver ca. 90% af reklame-cd'erne sendt til navngivne individer. Det fremgår af sagens akter, at det forekommer, at indspilninger også sendes enkeltvis til mere end én person, der arbejder for den samme organisation. For en singleudgivelse bliver der uddelt omkring 2 500 gratis eksemplarer, og for albums mellem 3 000 og 3 750. En enkelt plugger kan modtage op til 600 gratis indspilninger til videreuddeling. For at sætte disse tal i perspektiv skal det tilføjes, at et stor-sælgende cd-album kan sælge millioner af eksemplarer.

12. Fra april 1987 til tidligt i 2003 betalte EMI moms af de indspilninger, som EMI uddelte under de ovenfor beskrevne omstændigheder. Idet EMI anså den nationale lovgivning for uforenelig med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og derfor var af den opfattelse, at ingen moms var skyldig, anmodede selskabet Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) om tilbagebetaling af de beløb, som EMI havde betalt i moms for disse indspilninger. Da Commissioners afviste tilbagebetaling, anlagde EMI sag ved den forelæggende ret.

13. Fra juli 2003 ophørte EMI med at angive moms for uddelingen af gratis cd'er. Commissioners sendte selskabet en ansættelse vedrørende perioden fra juli 2003 til december 2004, som EMI påklagede ved den forelæggende ret.

14. Under disse omstændigheder har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at træffe en præjudiciel afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

»1) Hvorledes skal sjette direktivs artikel 5, stk. 6, sidste punktum, fortolkes i lyset af de omstændigheder, som foreligger i denne sag?

2) Navnlig, hvori består en »vareprøves« særlige egenskaber som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, sidste punktum?

3) Er det tilladt for en medlemsstat at begrænse fortolkningen af begrebet »vareprøve« i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, sidste punktum, til:

a) en industriel vareprøve, som ikke almindeligvis udbydes til salg til offentligheden, og som gives til en aktuel eller potentiel kunde hos virksomheden (indtil 1993)

b) kun én eller kun den første af en række vareprøver, som samme person giver til den samme modtager, når disse vareprøver er identiske eller ikke væsentligt adskiller sig fra hinanden (fra 1993)?

4) Er det tilladt for en medlemsstat at fortolke begrebet »gaver af ringe værdi« i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, sidste punktum, således at det ikke omfatter:

a) en gave, som er en del af en række af gaver givet til den samme person med mellemrum (indtil oktober 2003)

b) enhver virksomhedsgave, som gives til den samme person i en given 12-månedersperiode, når det samlede gavebeløb overstiger 50 GBP (fra oktober 2003)?

5) Hvis spørgsmål 3), litra b), ovenfor eller en del af spørgsmål 4) ovenfor besvares bekræftende, hvor en afgiftspligtig person giver en lignende eller identisk gave bestående i en musikoptagelse til to eller flere forskellige personer, fordi disse personligt er i stand til at påvirke det omfang, i hvilket den pågældende kunstner eksponeres, er det da tilladt for medlemsstaten at behandle disse genstande, som var de givet til den samme person, alene fordi disse personer er ansat af den samme person?

6) Har det nogen betydning for besvarelsen af spørgsmål 1)-5) ovenfor, at modtageren er, eller er ansat hos, en fuldt afgiftspligtig person, som ville være (eller ville have været) i stand til at fradrage enhver form for indgående afgift, som skulle

betales for levering af de varer, som vareprøven består af?«

IV — Indledende bemærkninger

15. Den forelæggende ret stiller en række spørgsmål, som kan sammenfattes i tre større spørgsmål: i) Hvad er betydningen af »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« [spørgsmål 2) og 3)], ii) hvad betyder »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi« [spørgsmål 4)], og iii) påvirker gave- eller vareprøvemodtagerens status fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6 [spørgsmål 5) og 6)]. Spørgsmål 1) er et generelt spørgsmål, og svaret derpå vil blive behandlet i dette afsnit samt i forbindelse med analysen af spørgsmål 2), 3) og 4).

16. På trods af spørgsmålenes detaljerede karakter er det Domstolens opgave ved denne præjudicielle forespørgsel at fortolke artikel 5, stk. 6, andet punktum, og ikke at anvende bestemmelsen på de noget usædvanlige faktiske omstændigheder i EMI's tilfælde.

A — *Sagens konkrete karakter*

17. Cd'en er et fysisk medie, som kan anvendes til markedsføring af et pladeselskabs virkelige produkt — nemlig indspilningen. I visse tilfælde er der adskillige alternative »fysiske medier«, som kan anvendes til markedsføring af de samme indspilninger, såsom MiniDiscs, kassettebånd eller vinylplader. Derudover kan indspilningerne distribueres elektronisk over internettet. Med undtagelse af sådanne moderne former for distribution som online streaming giver besiddelsen af en indspilning i et af de ovennævnte formater mulighed for dens gentagne anvendelse i et i praksis ubegrænset antal gange.

18. Det bør også bemærkes, at ud over eventuelle licenser eller overdragelser af ophavsrettigheder til den musik eller lyrik, det måtte have erhvervet fra de oprindelige rettighedshavere, nyder et pladeselskab godt af immaterialretlig beskyttelse af optagelserne som resultat af dets copyright-relaterede »tilgrænsende rettigheder« som fonogram producent. Det betyder, at indtægterne fra en indspilning ikke udelukkende kommer fra salg af cd'er, men også fra andre kilder såsom royalties fra eksempelvis radio- og tv-selskaber, som betales gennem de relevante opkrævningsselskaber.

19. Disse særlige omstændigheder ved et pladeselskabs forretningsmodel kan forklare særhederne ved EMI salgsstrategi — på den ene side den tilsyneladende frie politik ved uddelingen af gratis eksemplarer af cd'er, og på den anden side praksissen med kun — med mindre undtagelser — at give dem til navngivne modtagere.

20. Det skal imidlertid erindres, at Domstolens fortolkning af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, i forbindelse med denne præjudicielle forelæggelse vil finde anvendelse i hele EU på mange forskellige typer af afgiftspligtige personer. Det er nødvendigt at være bevidst om denne større sammenhæng og samtidig være opmærksom på de særlige omstændigheder ved EMI-sagen og andre virksomheder, der handler med immaterielle rettigheder.

21. Ydermere omhandler denne sag kun gratis uddeling af varer, fordi gratis eksemplarer af musikindspilninger på det tidspunkt, hvor sagen startede, for det meste blev leveret i cd-format. I dag uddeles musik ofte over internettet, og spørgsmål om, hvorvidt en sådan uddeling udgør tjenesteydelser, og om, hvad de sandsynlige følger deraf kunne være, vil derfor kunne opstå i fremtiden [12]. En analyse deraf falder imidlertid uden for denne sags rammer.

22. Ved analysen af denne sag er det også vigtigt at holde sig for øje, at fortolkningen af sjette direktivs bestemmelser skal være praktisk anvendelig under hensyntagen til momsens karakter af indirekte skat, som fortrinsvis opkræves af de afgiftspligtige personer selv under deres daglige drift af deres virksomhed. Ideelt set skulle den momsmæssige behandling af en transaktion, der er en del af en afgiftspligtig persons almindelige legitime kommercielle aktiviteter, være åbenlys for denne ved første blik uden behov for detaljerede forespørgsler eller yderligere administrative byrder såsom bogføring ud over de normale krav om fakturering og bogføring, der påhviler virksomheden [13].

12 — Den tilsvarende bestemmelse for tjenesteydelser findes i sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

13 — Ifølge OECD har data indsamlet af skattemyndighederne klart påvist, at i de fleste lande udgør moms i absolutte tal en større administrativ byrde end nogen anden skat (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22.1.2008, http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Siden 2007 har Europa-Kommissionen ved sit »Handlingsprogram for reduktion af administrative byrder i EU« fokuseret på at begrænse den administrative byrde inden for 13 indsatsområder inklusive moms. Jf. afsnittet »Better Regulation« på Generaldirektoratet for Erhvervs hjemmeside: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens

B — *Forholdet mellem vareprøver og gaver*

23. En vareprøve er ikke nødvendigvis en gave i privatretlig henseende, selv om den i de fleste tilfælde vil være det, da den afgiftspligtige person, som uddeler vareprøven, normalt har til hensigt uden vederlag at overdrage den fulde ejendomsret til vareprøven til modtageren [14]. I visse tilfælde kan en afgiftspligtig person imidlertid — som i denne sag — bevare ejendomsretten til genstande, som er blevet uddelt som vareprøver, og dermed retligt sikre, at betingelserne og begrænsningerne for brug og yderligere overdragelser er formelt bindende for modtageren. Det at give en gave indebærer modsætningsvis, at modtageren får fuld ejendomsret til godet, og i mange retssystemer er giverens mulighed for at pålægge modtageren betingelser, der begrænser dennes mulighed for frit at råde over den modtagne genstand, begrænset eller ikke-eksisterende.

24. Jeg mener dog ikke, at den eventuelle privatretlige sondring mellem vareprøver og gaver, som vil kunne forekomme i enkelte sager, er relevant med hensyn til momsen, da »levering af goder« ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i privatretlig forstand, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode, som bemyndiger modtageren til at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det [15].

25. Ydermere overlapper de to begreber i den forstand, at vareprøverne normalt gives som gaver, dvs. uden det forbehold, at ejendomsretten forbliver hos den afgiftspligtige person, som giver gaven. På den anden side kan de fleste af de gaver, der henvises til i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, ikke anses for at være vareprøver, da de ikke gives med dette formål, og da de ikke besidder de nødvendige kendetegn ved en vareprøve. Således vil der undertiden være vareprøver, der ikke er gaver, og gaver, der ikke er vareprøver (i de fleste tilfælde), eller vareprøver, der også er gaver (i mange tilfælde).

26. Selv om den omstændighed, at alle vareprøver ikke også er gaver, således teoretisk set underkender det anbringende, at alle vareprøver af ringe værdi automatisk er gaver af ringe værdi, mener jeg ikke, at dette har nogen betydning for anvendelsen af sjette direktivs

14 — Med hensyn til definitionen af en gave inden for forskellige retsordner, jf. Hyland, citeret i fodnote 2, s. 127-217. Efter hans opfattelse er en gave i en retssammenlignende sammenhæng defineret ved at være vederlagsfri, ved det subjektive element (ønsket om at give), og således at dens karakter af *inter vivos* overdragelse og gaveobjekt adskiller den fra andre vederlagsfrie overdragelser af rettigheder. Det er interessant at bemærke, at gaver ifølge Hyland (s. 132) almindeligvis gives uden for markedets egeninteressedominerede område, selv om han også gennemgår spørgsmålet om gaver givet af forretningsforbindelser (s. 233-237).

15 — Jf. senest dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping & Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8, af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, Sml. I, s. 1751, præmis 43, og af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 32.

artikel 5, stk. 6, andet punktum. Denne bestemmelse omfatter alle vareprøver af enhver værdi, uanset om de formelt set gives som gave til modtageren, og alle gaver af ringe værdi, uanset om de samtidig kan anses for at være vareprøver.

28. Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, er imidlertid, som det fremgår af bestemmelsens ordlyd, forskellig derfra [17]. Forarbejderne viser, at idéen bag andet punktum er, at vareprøver og gaver af ringe værdi i modsætning til hovedreglen ikke skal anses for at være afgiftspligtige transaktioner [18].

C — Formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum

29. I lyset af dette kan formålet om at sikre, at varer, for hvilke indgående moms er blevet fradraget, ikke undslipper moms, ikke gælde for sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, da dette ville gøre fritagelsen af »udtagelse af goder til […] brug i form af vareprøver eller gaver af ringe værdi« meningsløs.

27. Formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, har været genstand for Domstolens overvejelser ved talrige lejligheder, hvor Domstolen gentagne gange har fastslået, at formålet med denne bestemmelse er at sikre ligebehandling mellem de forskellige endelige forbrugere af de omhandlede goder ved at sikre, at den endelige brug af goderne pålægges moms, når indgående afgift er blevet fradraget [16].

30. Det er min opfattelse, at formålet med andet punktum må være at afspejle den forretningsmæssige realitet, at vareprøver og gaver af ringe værdi kan være nødvendige for at promovere en virksomhed og dens produkter. Der kan ikke være nogen anden grund til, at lovgiver har ønsket at undtage dem fra anvendelsesområdet for den grundlæggende momsregel, hvorefter den endelige forbrugers forbrug af goder er momspligtigt. Med hensyn til vareprøver er deres primære formål ikke at tilfredsstille en endelig forbrugers behov, men at lede til en forøgelse af den

16 — En stor del af retspraksis omhandler privat brug af varer, som oprindeligt er anskaffet til erhvervsmæssig anvendelse: Hotel Scandic-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 23, Bakcsi-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 45, Fischer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 56, og De Jong-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 15 og 18. Til støtte for formålet om at sikre, at den endelige brug pålægges moms, finder det første punktum imidlertid ligeledes anvendelse på overdragelser i forretningsmæssigt øjemed, når indgående moms er blevet fradraget, jf. Kuwait Petroleum-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 20-22. Generaladvokat Fennelly bemærkede i forslaget til afgørelse i Kuwait Petroleum-sagen, at forarbejderne til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, viser, at formålet med bestemmelsen var at sikre, at goder, for hvilke indgående moms ikke var blevet betalt, ikke skulle undslippe momspålæggelse, hvis de efterfølgende blev overdraget vederlagsfrit af andre årsager end privat forbrug.

17 — Som generaladvokat Fennelly påpegede i forslaget til afgørelse i Kuwait Petroleum-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 5, fremhæver ordet »dog« forskellen mellem det første og det anden punktum i sjette direktivs artikel 5, stk. 6. Dette er en nyttig iagttagelse, selv om ikke alle sprogversionerne indeholder dette ord.

18 — Jf. Kuwait Petroleum-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 23. Jf. ligeledes generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i Kuwait Petroleum-sagen, punkt 26.

pågældende afgiftspligtige persons omsætning [19]. Med hensyn til »udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi« har lovgiver bevidst valgt at tolerere, at de indgår i endeligt forbrug uden at momspålægges.

stærke økonomiske tilskyndelser både for fysiske personer, som selv er afgiftspligtige, og for personer, som kunne have mulighed for at drage fordel af en sådan sammenblanding.

D — *Baggrund*

31. De udtagelser, som der henvises til i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, skal ske til virksomhedens eget brug. Derfor ser jeg ingen fare for ubeskattet endeligt forbrug, ved at afgiftspligtige personer skulle begynde at levere goder uden vederlag i form af vareprøver eller gaver til personer, som ikke har en særlig ikke-forretningsmæssig forbindelse med dem. Sådanne vederlagsfrie transaktioner til virksomhedens brug kan formodes kun at ville forekomme, hvis de er retfærdiggjort af stærke salgsfremmende eller markedsføringsmæssige hensyn.

33. EMI og Det Forenede Kongerige forekommer at være uenige om, hvilken rolle sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, indtager i momssystemet.

32. Derfor ser jeg ikke nogen større risiko for momsunddragelse i forbindelse med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, i modsætning til første punktum, som retter sig mod det åbenlyse problem, som sammenblanding af goder anskaffet til virksomhedens brug og til privat brug udgør. I forhold til det første punktums anvendelsesområde er der

34. EMI har anført, at andet punktum bekræfter den hovedregel, at vederlag er påkrævet, for at moms skal være skyldig [20], mens Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at andet punktum er en undtagelse fra den hovedregel, som er indeholdt i det første punktum, hvorefter moms pålægges på en måde, som er afgiftsneutral. Dermed mener Det Forenede Kongerige, hvilket fremgår af den omstændighed, at Det Forenede Kongerige henviser til punkt 27 i generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i Kuwait Petroleum-sagen, at i tilfælde, hvor indgående moms er blevet fradraget, må udgående moms også

19 — Dette er tilfældet, selv om vareprøver i visse tilfælde kan forbruges. For en videre analyse af dette emne, se nedenfor, punkt 60-70.

20 — Hvilket er i overensstemmelse med den velkendte regel, at moms ikke bør opkræves af et beløb, der er større end det, den endelige forbruger har betalt (dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 19).

skulle opkræves. Da det andet punktum ikke følger dette rationale, må det anses for at være en undtagelse fra denne hovedregel.

35. Begge parter har på sin vis ret. Problemet opstår, fordi parterne anvender to forskellige hovedregler som deres udgangspunkt: EMI anvender vederlag som »hovedregel«, hvorimod Det Forenede Kongerige anvender begrebet om afgiftspålæggelse på endeligt forbrug som »hovedregel«.

36. Efter min opfattelse stemmer Det Forenede Kongeriges fortolkning af det andet punktum bedst overens med Domstolens retspraksis om fortolkning af sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

37. Som det fremgår af formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, beskrevet ovenfor i punkt 27-32, er målet med at pålægge den vederlagsfrie afståelse af goder afgift at sikre den momssystemets neutralitet, så goder, for hvilke der er blevet fradraget indgående moms, bliver pålagt udgående moms. Således må fritagelsen for »udtagelse af goder til […] brug i form af vareprøver eller gaver af ringe værdi« anses for at være en undtagelse til denne regel, da indgående moms er fradragsberettiget på trods af, at der gives afkald på den tilsvarende udgående moms.

38. Domstolen anførte således, idet den fulgte generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i Kuwait Petroleum-sagen, at forarbejderne til sjette direktiv viser, at idéen bag artikel 5, stk. 6, andet punktum, var, at vareprøver og gaver af ringe værdi i modsætning til hovedreglen ikke skal anses for at være afgiftspligtige transaktioner [21].

39. Det andet punktum må derfor anses for at være en undtagelse til den hovedregel, som er indeholdt i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, som bekræfter det grundlæggende momsmæssige princip, at leveringer, som leder til endeligt forbrug, skal pålægges moms, selv i tilfælde, hvor levering er sket uden vederlag [22].

40. Det følger af Domstolens faste retspraksis, at en undtagelse skal fortolkes strengt [23]. Den omstændighed, at bestemmelser, der indeholder en undtagelse, skal fortolkes strengt, betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene,

21 — Jf. Kuwait Petroleum-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 23, og generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i samme sag, punkt 26.

22 — Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) fremsætter den centrale idé i momssystemet, at afgift skal opkræves for endeligt forbrug af produkter.

23 — Jf. dom af 15.6.1989, sag C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. I, s. 1737, præmis 13, og af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 16.

skal fortolkes således, at de fratages deres virkning [24].

V — Betydningen af »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«

41. Med spørgsmål 1), 2) og 3) ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilken betydning begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal gives, og om denne bestemmelse i direktivet er til hinder for de restriktioner, som findes i den nationale lovgivning. Kan begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« begrænses til at omfatte i) en industriel vareprøve i en form, der ikke almindeligvis er tilgængelig for en faktisk eller potential kunde, eller til ii) den første af et antal af vareprøver givet til den same modtager?

42. Kommissionen har med rette gjort gældende, at dette begreb bør gives en ensartet betydning. Dette støttes af det generelle mål, der fremgår af betragtningerne til sjette direktiv, hvori det erklæres, at en samordnet anvendelse af bestemmelserne i direktivet bør sikres [25]. Ydermere følger det i henhold til Domstolens faste retspraksis af såvel kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at en bestemmelse i EU-retten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Unionen skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning [26].

43. Den tyske regering har foreslået, at definitionen af vareprøver i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter (»import- og eksportafgiftsforordningen«) anvendes som udgangspunkt [27]. I denne forordning defineres vareprøver som varer, der er af ringe værdi og kan bruges til at søge ordrer indhentet på varer af samme art med henblik på indførsel heraf til Fællesskabets toldområde [28]. I den sammenhæng er »vareprøve« defineret som artikler af enhver art, som er typiske for en kategori af varer, og hvis præsentationsform og mængde med hensyn til denne bestemte

24 — Dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i samme sag, punkt 37.

25 — 16. betragtning til sjette direktiv.

26 — Jf. senest dom af 6.3.2008, sag C-98/07, Nordania Finans A/S og BG Factoring, Sml. I, s. 1281, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis.

27 — EFT L 105, s. 1.

28 — Import- og eksportafgiftsforordningen, artikel 91.

varetype eller -kvalitet gør dem uanvendelige til andet formål end at søge bestillinger [29].

44. Jeg mener ikke, at import- og eksportafgiftsforordningens tilgang til emnet, som er rettet mod ensartet toldmæssig behandling af vareprøver, der krydser EU's toldgrænser, er synderlig nyttig i momsmæssig sammenhæng, som kræver, at der tages hensyn til legitim erhvervsmæssig adfærd, mens faren for, at goder, der angiveligt uddeles som vareprøver, uretmæssigt ender som endeligt forbrug, imødegås.

45. Import- og eksportafgiftsforordningen er rettet mod et særligt formål, nemlig fritagelse fra import- og eksportafgifter [30]. I en sådan særlig sammenhæng er fokus i højere grad rettet mod varernes fysiske karakteristika i modsætning til en situation som i denne sag, hvor modtagerens rolle er et centralt emne for analysen.

46. Ved analysen af, om noget udgør en »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« i forhold til sjette direktiv, må der tages hensyn til alle relevante omstændigheder. Ved udførelsen af denne analyse er det efter min opfattelse vigtigt at analysere de forskellige typer af modtagere, som modtager varerne som prøver, såvel som varernes fysiske kendetegn.

A — *Modtagerne af vareprøver*

47. Relevansen af modtagerens synspunkt er vigtig for diskussionen om forholdet mellem en vareprøve og det færdige produkt, de mængder af vareprøver, som kan uddeles, værdien af en enkelt vareprøve og faren for en væsentlig lækage af vareprøver til endeligt forbrug. Dette leder mig til den konklusion, at begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« skal analyseres under hensyntagen til de forskellige modtagere af vareprøver.

48. Efter min opfattelse er der tre forskellige typer af vareprøvemodtagere. En korrekt fortolkning af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, må omfatte dem alle. En forsømmelse af dette ville betyde, at visse udtagelser ville opfylde betingelserne for uddeling af vareprøver, mens andre ikke ville, afhængig af hvem vareprøverne uddeltes til, på trods af, at udtagelsen i de sidste tilfælde ville varetage den samme kommercielle funktion som i de første tilfælde. Eksempelvis kunne

29 — En tilsvarende definition af begrebet vareprøve kan findes i artikel III i den internationale konvention til lettelse af import af vareprøver og reklamematerialer (International Convention to facilitate the importation of commercial samples and advertising material) (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Artikel 1, stk. 1, i import- og eksportafgiftsforordningen, nævnt ovenfor i fodnote 27.

en lovmæssig begrænsning af antallet af vareprøver, som må gives til en enkelt modtager, have forskellige virkninger, afhængig af om modtageren er en virksomhed eller en forbruger.

49. Den første type af modtagere er endelige forbrugere, som modtager prøver direkte fra den pågældende virksomhed. Et typisk eksempel kunne være en smagsprøve, som gives til en kunde, der besøger det lokale supermarked.

50. Den anden type af modtagere er selskaber, som selv modtager vareprøver for deres egne erhvervs- eller forretningsmæssige formål. Dette omfatter brugen af vareprøver til kvalitetskontrol. Virksomheder kan også modtage vareprøver for at uddele dem til de endelige forbrugere eller for at fremvise sådanne vareprøver, så den endelige forbruger kan afprøve det omhandlede produkt [31].

51. Den tredje type af modtagere er personer, som virker som mellemmænd mellem virksomhederne og offentligheden, som eksempelvis dem, der i kraft af deres særlige stilling er i stand til at øge produktets synlighed på markedet eller at påvirke forbrugernes beslutninger. Dette omfatter ikke blot radiodiscjockeyer som i denne sag, men også andre grupper af modtagere såsom universitetslærere eller boganmeldere, som modtager eksemplarer af bøger til anmeldelse.

52. Sådanne modtagere kan såvel være fysiske personer, som er ansatte eller uafhængige freelancere, som selskaber.

53. Det forekommer mig, at modtagerne i denne sag for størsteparten hører til den tredje gruppe. Individer, som arbejder for pressen, modtager cd-vareprøver, så de kan formidle deres mening om produktet til offentligheden i almindelighed. Dette gælder også for diskjockeyer ved radiostationer. Med hensyn til tv-programmer, reklamebureauer, detailhandel og biografer gælder det, at uddelingen af cd'er åbenlyst er rettet mod et bredere publikum, der modtager information gennem disse kanaler, snarere end mod disse modtagere som potentielle købere af disse produkter.

54. Hvad angår de eksterne pluggers forekommer det mig ikke, at de bør vurderes anderledes end andre personer, der indtager en formidlende position, da deres funktion også er at udtrykke og viderebringe deres kvalificerede ekspertvurdering af produkterne og

31 — Det forekommer, at Det Forenede Kongerige anerkender, at denne type modtagere er fritagede i visse situationer. Som det fremgik af retsmødet, synes Her Majesty's Revenue and Customs' retningslinjer at udelukke i) vareprøver uddelt til kvalitetskontrol og ii) vareprøver uddelt til detailhandlende til videreuddeling til kunder fra den almindelige regel, der begrænser antallet af vareprøver, der kan gives til en enkelt detailhandlende (http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

derved bidrage til promoveringen heraf på markedet [32].

B — *En vareprøves kendetegn*

i) En vareprøve promoverer det omhandlede produkt ved at virke som et eksempel

55. EMI og Kommissionen er enige om, at vareprøver uddeles for at promovere produkter. Efter min opfattelse kan det ikke betvivles, at »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« er kendetegnet ved et promoverings- eller markedsføringsformål, især da der er et krav om, at sådanne udtagelser foretages til virksomhedens eget brug. Dette overordnede formål deles imidlertid også med gaver, der gives med et forretningsmæssigt formål, uanset om de er af ringe værdi, eller gaver, der gives med repræsentativt formål. Derfor kan betydningen af »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« ikke fortolkes udelukkende på grundlag af den pågældende afgiftspligtige persons generelle formål dermed.

56. Der forekommer også at være bred enighed om, at den væsentligste funktion af en vareprøve er dens rolle som et eksempel på et produkt, der klassificeres som varer i momsmæssig henseende. Dette er efter min opfattelse korrekt. Det grundlæggende formål med en vareprøve er at tjene som eksempel på et produkt, som den afgiftspligtige person markedsfører på markedet i dennes kapacitet af producent, distributør, handlende, agent eller anden mellemmand eller hjælper. Dette indebærer, at en vareprøve — til forskel fra en gave — er fremstillet, distribueret eller markedsført af den afgiftspligtige person eller har en anden forretningsmæssigt relevant forbindelse med fremtidigt salg af produktet [33].

57. Det er imidlertid ikke alle udtagelser til gratis uddeling i reklameøjemed af produkter med forbindelse til den afgiftspligtige persons virksomhed, der kan behandles som »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«.

58. Hvis det tiloversblevne lager af produkter, der er udgået af produktion, eksempelvis uddeles til kunder som gratis gaver, kan disse varer ikke anses for at være »udtagelse

32 — Det er uden betydning for anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, om uddelingen af en vareprøve virker mod hensigten fra et markedsføringsmæssigt perspektiv, hvilket kan være tilfældet, hvis den fører til en negativ vurdering af produktet fra modtageren af vareprøven.

33 — Eksempelvis kan en vareprøve for et produkt, der endnu ikke er i produktionsfasen, fremstilles af et andet selskab end den afgiftspligtige person, som ønsker at markedsføre dette produkt, og som derfor uddeler vareprøver af det til vurdering af dets kvalitet.

af goder til […] brug i form af […] vareprøver«, selv om de vil kunne opbygge goodwill og promovere eller skaffe den afgiftspligtige persons navn og virksomhed omtale [34]. En sådan udtagelse tjener imidlertid ikke som et eksempel på de produkter, hvis salg den har til formål at promovere.

59. Et andet eksempel, som ikke udgør en »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«, er, hvor en handlende i reklameøjemed lover at give hver hundrede kunde et bestemt produkt, som udbydes til salg i dennes butik. Sådan et markedsføringstiltag opfylder ikke kravet om en nødvendig forbindelse mellem uddelingen af vareprøven og promoveringen af fremtidige salg af den samme vare, for hvilken vareprøven tjener som eksempel [35].

ii) En vareprøve repræsenterer det færdige produkts egenskaber

60. Særligt med hensyn til »salgsklare« cd'er melder spørgsmålet sig, om en vareprøve altid skal gives i en form, som ikke i almindelighed er tilgængelig for den endelige forbruger, eller om uddeling af »salgsklare« vareprøver kan anses for at være »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«. Knyttet til dette er bekymringen om, at der, hvis et produkt gives i endelig form, er en risiko for, at vareprøver kan erstatte forbrug og derved skabe en risiko for at være i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

61. For at kunne tjene som eksempel må en vareprøve fastholde alle de væsentlige egenskaber ved den substans eller vare, som den vedrører. I de skriftlige indlæg og under retsmødet er der blevet givet adskillige eksempler for at anskueliggøre dette [36]. I mange tilfælde vil der ikke opstå nogen problemer ved uddeling af en vareprøve, som indeholder alle de væsentlige egenskaber ved det færdige produkt, da mindre mængder af det færdige produkt kan uddeles som vareprøver. En vareprøve kan også være en ændret eller forenklet udgave af det færdige produkt, hvis en sådan udgave kan fastholde alle de væsentlige egenskaber ved det færdige produkt.

62. Særligt med hensyn til den tredje type af modtagere vil det ofte være nødvendigt at uddele det samlede produkt i dets endelige form, således at produktet fuldt ud kan værdsættes, og formidlerens indtryk kan overbringes

34 — EMI har anført, at dette er et væsentligt element i begrebet vareprøve.

35 — I eksemplet med den handlende, som giver vederlagsfrie gaver til hver hundrede kunde, taler vi naturligvis om gaver snarere end vareprøver, som anvendes til at promovere en virksomhed. I tilfældet gaver er der et bredere mål end blot at fremme fremtidige salg af konkrete produkter, som uddeles som gaver. I tilfældet af gaver er målet at skabe almindelig goodwill, således at fremtidigt salg af alle produkter, der forbindes med selskabet, fremmes.

36 — Eksempelvis er det nødvendigt, at en pakke vaskepulver, som uddeles som vareprøve, er tilstrækkeligt stor til en maskinvask. Et stykke af en croissant er muligvis ikke tilstrækkeligt som vareprøve for en bagers produkter, da det kan være nødvendigt at spise hele croissanten for at kunne vurdere alle dens kvaliteter.

præcist. Dette gælder for kunstneriske og litterære værker såsom bøger og cd'er, men det gælder også for mange andre produkter såsom computerspil, designgenstande inden for modeområdet og boligindretning eller endda fødevareprodukter.

63. Efter min opfattelse kan en genstand, som fuldt ud kan tilfredsstille forbrugerens behov for det pågældende produkt, som hovedregel ikke anses for at være en vareprøve. Eksempelvis er det i almindelighed unødvendigt for en forbruger, der har modtaget en bog, en cd eller en beklædningsgenstand som vareprøve, at købe et nyt eksemplar af præcis dette produkt.

64. I visse tilfælde kan et produkt, der uddeles som vareprøve, imidlertid tjene markedsføringsformål ved at skabe en ny vane blandt køberne. Derudover kan et enkelt produkt såsom en bog, et tidsskrift eller en cd være en vareprøve, hvis det uddeles med det formål at promovere en serie, en samling, et medlemskab af en bogklub eller et abonnement på tidsskriftet.

65. Det er vigtigt at fremhæve, at den anden og tredje type af modtagere ikke modtager vareprøverne til eget forbrug, men til erhvervsmæssig anvendelse.

66. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at en vareprøve kan indgå i endeligt forbrug forstået på den måde, at den kan fungere som erstatning for produkter, som en forbruger ellers ville have været nødt til at købe for at tilfredsstille sine konkrete behov. Eksempelvis kan kuglepenne, der leveres til et varehus med henblik på kvalitetskontrol, vise sig at være så gode, at testpersonen begynder at anvende en af dem både erhvervsmæssigt og privat; eller en litteraturkritikers mand vil kunne læse en ny roman, som hans hustru har modtaget til anmeldelse, men som hun kun har gennembladret. Det er klart, at ægtemanden kan anses for at have forbrugt bogen, mens anmelderen ikke kan. Dette ville ikke ændres, hvis kritikeren havde læst bogen, da dette ikke ville udgøre forbrug, hvis det fandt sted som en del af hendes erhvervsmæssige virke [37].

67. Efter min opfattelse er sådanne tilfælde af utilsigtet endeligt forbrug en form for utilsigtet skade, som er uundgåelig i forbindelse med en kommercielt retfærdiggjort »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«. De henhører til omstændigheder, som en afgiftspligtig person ikke fuldt ud kan forudse eller forebygge ved tiltag, som denne har adgang til ved uddelingen af vareprøver.

37 — For at undgå enhver misforståelse indebærer sondringen mellem forbrug og erhvervsmæssig virksomhed ikke, at goder kan købes til erhvervsmæssigt formål uden at betale indgående moms. I det omfang dette foregår som del af en afgiftspligtig persons virksomhed, er en sådan indgående moms imidlertid fradragsberettiget.

68. For at kunne tjene som vareprøver må de omhandlede varer uddeles i passende former og mængder i henhold til almindelig forretningsmæssig brug. Dette kræver, at vareprøverne ikke uddeles i former, som er tilbøjelige til at erstatte produkter, der er bestemt for endeligt forbrug, medmindre karakteren af det produkt, der promoveres med vareprøven, nødvendiggør det. For så vidt angår vareprøver for produkter, som nødvendigvis skal vurderes i deres endelige form, kan det ofte kræves, at særlig indpakning, mærkater, stempelmærker eller andre tilsvarende foranstaltninger anvendes til at angive, at det er vareprøver, der ikke er bestemt for almindelig handel.

C — *Afsluttende bemærkninger om »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«*

iii) En vareprøve uddeles i passende mængder

69. Vareprøverne må uddeles i en mængde, som er tilstrækkelig for, at de kan opnå deres formål som vareprøver, men ikke mere end det. Dette betyder ikke nødvendigvis, at kun en vareprøve kan uddeles pr. modtager, da forskellige modtagere, som bruger vareprøver til forskellige formål, vil have brug for forskellige mængder af varen som vareprøve.

70. Med hensyn til den anden type af modtagere vil eksempelvis en fortolkning, der begrænser begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« til et enkelt eksemplar pr. modtager eller til en anden form end det færdige produkt, kunne stride mod de forretningsmæssige realiteter. Modtagere af denne type vil ofte have behov for mere end en vareprøve. Eksempelvis vil en forretning kunne have brug for tusindvis af poser med et nyt vaskepulver til uddeling til dets kunder, og inden for produktionsvirksomhed og handel kan kvalitetskontrol af et nyt produkt kræve dusinvis af vareprøver. Den tredje type af modtager vil imidlertid normalt ikke have brug for mere end et eksemplar af værket.

71. I lyset af det overfor anførte kan sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, ikke fortolkes således, at det er tilladt for medlemsstaterne at fastsætte a priori gældende kvantitative eller kvalitative begrænsninger på begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«.

72. Desuden finder de almindelige regler og principper vedrørende misbrug, afgiftsmæssige kontrolforanstaltninger og afgiftsunddragelse også anvendelse i forhold til uddeling af vareprøver. Det vil kunne forekomme, set i lyset af mængden eller kvaliteten af de uddelte varer, eller af andre omstændigheder

ved sagen, at overdragelsen af de omhandlede goder ikke kan anses for at have fundet sted som en »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« i sammenhæng med legitim, forretningsmæssig praksis foretaget af fornuftigt handlende afgiftspligtige personer, som handler i god tro med et forretningsmæssigt formål [38].

73. Idet det jeg er fuldt opmærksom på, at det tilkommer den nationale ret at anvende analysen på de konkrete omstændigheder i sagen, finder jeg, at det kunne være nyttigt at bringe nogle kommentarer til de fire forskellige typer af cd'er, som er blevet uddelt i denne sag.

74. Efter min opfattelse bliver alle fire typer af cd'er givet til mellemmændene med det mål at promovere produktet, og alle fire kan siges at udgøre en prøve på produktet. Med hensyn til de første tre typer af cd'er (de vandmærkede cdr'er, som bærer modtagerens navn, de ikke-vandmærkede cdr'er i hvide papomslag og »prøve«-cd'erne) forekommer det mig, at deres karakter som vareprøver kan begrundes med henvisning til, at de uddeles i et format, som er anderledes end det færdige produkt, men passende for en vareprøve. Med hensyn til de »salgsklare« cd'er er den eneste ting, der adskiller dem fra det færdige produkt, den mærkat, som angiver, at de ikke beregnet til almindeligt salg. Selv om en sådan mærkat naturligvis let kan fjernes, mener jeg dog ikke, at dette i sig selv bør fratage dem deres karakter af vareprøve, hvis andre relevante omstændigheder støtter en sådan karakterisering.

75. Efter min opfattelse opstår de virkelige vanskeligheder i forhold til de store mængder af cd'er, som uddeles til eksterne pluggers til videreuddeling til personer, som EMI ikke kender. En vurdering af, om denne form for markedsføringsstrategi udgør en »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«, kræver en konkret faktuel vurdering af spørgsmålet, om de personer, som modtager disse cd'er fra pluggerne, udfører en rolle som formidlere, eller om de bør anses for at være almindelige forbrugere.

VI — Udtagelse af goder til brug i form af gaver af ringe værdi

76. Med spørgsmål 4) ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi« i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, kan underlægges kvantitative begrænsninger på antallet eller værdien af gaver, som kan modtages fra tid til anden eller inden for en etårig periode.

38 — Som Domstolen har fastslået med hensyn til direkte beskatning, kan en medlemsstat ikke handle på grundlag af en general formodning om skatteunddragelse, jf. dom af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis. Dette gælder efter min opfattelse også inden for momsområdet.

77. Med hensyn til begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi« er alle parter af den opfattelse, at medlemsstaterne har et vist skøn ved fortolkningen af begrebet »ringe værdi«. EMI har særligt anført, at dette begreb bør fortolkes under hensyntagen til de konkrete økonomiske omstændigheder i den pågældende medlemsstat. Dette nødvendiggør, at en vis skønsmargen overlades til medlemsstaterne ved gennemførelsen af dette begreb.

78. Som udgangspunkt bør begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi« af de grunde, som er blevet forklaret i forbindelse med »udtagelse af goder til […] brug i form […] vareprøver«, gives en EU-retlig betydning, da sjette direktivs artikel 5, stk. 6, ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes lovgivning [39].

79. Der er ingen retlige grunde til, at begrebet »til brug i form af gaver« ikke skulle kunne have en EU-retlig betydning. Dette indebærer, at spørgsmålet, om mere end én overdragelse af goder kan være omfattet af begrebet »gaver af ringe værdi«, bør besvares på ensartet vis. Begrebet »ringe værdi« nødvendiggør dog muligvis en vis skønsmargen, fordi betydningen af dette begreb indebærer sammenligninger, som ikke kan foretages uafhængigt af de økonomiske situationer i medlemsstaterne.

A — *Gaver*

80. Hvad er en gave? Dette begreb er af største vigtighed inden for antropologien og sociologien, og retligt er det velfunderet i alle udviklede privatretlige retsordner [40]. I sammenhæng med sjette direktiv og i særdeleshed dettes artikel 5, stk. 6, er dette begreb i forbigående blevet genstand for generaladvokat Van Gervens overvejelser i Empire Stores-sagen [41]. Han var af den opfattelse, at artikel 5, stk. 6, andet punktum, omfatter gaver i forretningsøjemed, der har til formål at fremme den pågældende virksomheds almindelige goodwill eller omdømme, uden at der erlægges en direkte modydelse [42]. Dette punkt blev imidlertid ikke genstand for Domstolens overvejelser, da det ikke var afgørende for sagen.

81. Generaladvokatens forklaring indikerer, at begrebet »gaver af ringe værdi« efter hans forståelse først og fremmest havde til

39 — Se ovenfor, punkt 10.

40 — Kangas (nævnt ovenfor i fodnote 4, s. VII og s. 31-59) har i lighed med den store tyske retsvidenskabsmand Friedrich Carl von Savigny påpeget, at begrebet »en gave« på trods af dets tilsyneladende enkelthed er et komplekst retligt begreb.

41 — Dom af 2.6.1994, sag C-33/93, Sml. I, s. 2329.

42 — Generaladvokatens forslag til afgørelse i Empire Stores-sagen, ibidem, punkt 19.

formål at omfatte gaver givet med henblik på markedsføring, reklamering eller lignende promovering.

82. Det er min opfattelse, at den gunstige momsmæssige behandling af »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi« kun giver mening, hvis den forstås som primært rettet mod gaver, der gives med sådanne formål.

83. Som jeg allerede har anført i forbindelse med begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver«, kan gaver med forretningsmæssigt formål antage flere forskellige former: reklame- eller promoveringsgaver, hvis de er af ringe værdi, gaver til personale og gaver i form af forretningsmæssig repræsentation. Det er kun den første af disse, som er genstand for reglen i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum. I de fleste tilfælde vil gaver til personale være momspligtige i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, mens gaver i form af forretningsmæssig repræsentation omhandles i sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

84. Gaver, som reklamerer for eller promoverer en virksomhed, vil som regel gives i stort antal og vil ikke blive udvalgt individuelt til navngivne modtagere. De vil blive uddelt på en ad hoc-basis, uden at den afgiftspligtige person eller dennes agent nødvendigvis altid vil være klar over modtagerens identitet. Eksempler på sådanne gaver omfatter kuglepenne, T-shirts, notesblokke, halstørklæder og slips med firmaets logo.

85. Afgiftspligtige personer kan imidlertid også af forretningsmæssige årsager give individuelt udvalgte gaver såsom blomster, æsker med chokolade, vin eller mindre designgenstande som vaser eller udsmykninger. Med hensyn til sådanne gaver er det afgørende, at de er af ringe værdi, da de ellers risikerer at blive anset for at være i) underholdning i henhold til direktivets artikel 17, stk. 6, og dermed ikke fradragsberettigede, eller ii) i henhold til Kuwait Petroleum-dommen vederlagsfrie overdragelser, der falder under sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum [43].

86. Forskellen mellem »vederlagsfri overdragelse af goder« i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, og gaver af ringe værdi er i henhold til andet punktum deres værdi og formål [44].

43 — I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, tillades intet fradrag for indgående moms, mens der i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, kompenseres for fradraget for indgående moms ved pålæggelse af udgående moms på grundlag af selvforsyning.

44 — Kuwait Petroleum-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 23, og generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i denne sag, punkt 26.

B — »*Ringe værdi*«

87. Det forekommer mig, at hvis begrebet »ringe værdi« udelukkende forstås som et kvantitativt kriterium, vil medlemsstaterne uundgåeligt behøve en vis skønsmargen i forhold dertil. Hvis »ringe værdi« på den anden side fortolkes som et kvalitativt begreb, som ikke fuldt ud kan reduceres til økonomisk værdi, er en sådan skønsmargen muligvis ikke nødvendig.

88. Det ville være fristende at foreslå, at kriteriet »ringe værdi« skulle fortolkes kvalitativt som fraværet af enhver større subjektiv betydning af gaven for modtageren.

89. De »gaver af ringe værdi«, der henvises til i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, ville således være gaver af salgsfremmende karakter, der gives i stort antal og ofte er præget med et logo, navn eller anden information, der forbinder dem med den afgiftspligtige person, som udleverer dem, og som uddeles til klienter, potentielle kunder og forretningskontakter uden hensyntagen til modtagerens identitet. Selv en gave, der opfylder disse kriterier, såsom et silkeslips eller en fleece-jakke med firma-logo, ville imidlertid i økonomisk forstand kunne være af ikke ringe værdi.

90. Det ville derfor under hensyntagen til, at fortolkningen af begrebet skal være praktisk anvendelig, ikke være konsekvent at foreslå en sådan fortolkning. En kvalitativ fortolkning af begrebet »ringe værdi« ville være svær at forene med behovet for en ensartet fortolkning af dette begreb. Derfor er en kvantitativ fortolkning at foretrække.

C — *Et fast pengemæssigt loft for »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi«*

91. Medlemsstaterne har forskellig tilgang med hensyn til, hvilken pengemæssig værdi der bør anses for loftet for betydningen af »ringe værdi«. I visse lande, såsom Spanien, Italien og Luxembourg, forekommer der ikke at være nogen konkret pengemæssig begrænsning, som fastlægger begrebet gaver af ringe værdi [45]. Andre lande, såsom Det Forenede Kongerige og Frankrig, har anset det for formålstjenligt at fastsætte konkrete pengemæssige beløb for at opnå retlig klarhed. I Finland er grænsen ikke fastsat i retligt bindende bestemmelser, men i administrative

45 — Spørgsmål nr. 617/89 stillet af F. Herman i Europa-Parlamentet til Kommissionen (EFT 1990 C 39, s. 24). Selv om dette spørgsmål er fra 1990, mener jeg at det er nyttigt at have en vis information om situationen i andre medlemsstater.

retningslinjer, som anvendes af skattemyndighederne for at sikre en ensartet praksis i denne henseende [46].

92. Efter min opfattelse bør disse afgørelser overlades til medlemsstaterne, som kan fastsætte et loft på basis af deres økonomiske velstand, gennemsnitlige priser og gennemsnitlige indkomstniveauer. Grænsen må dog ikke være så lav, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bliver meningsløs eller uanvendelig, eller så høj, at den afviger fra, hvad der i almindelig sprogbrug forstås ved »ringe værdi«.

93. Kan medlemsstaterne fastsætte absolutte kvantitative grænser for begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi«, eller skal der være et vist skønsmæssigt råderum for de enkelte sager?

94. Der forekommer at være mindst en national retlig afgørelse, som ud fra fraværet af enhver henvisning til national lovgivning i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, er nået til den konklusion, at de nationale grænseværdier må kunne modbevises i individuelle sager, selv om ensartet afgiftsmæssig praksis kan kræve, at skattemyndighederne anvender visse kvantitativt fastsatte grænser som et første skøn [47].

95. Som Kommissionen har gjort gældende under retsmødet, er det vanskeligt at begrunde, at en kvantitativt fastlagt betingelse for anvendelsen af en bestemt afgiftsretlig regel skulle kunne modbevises i individuelle sager, da dette strider mod selve bestemmelsens væsen, som er at sikre en ensartet behandling af alle skattepligtige personer. Denne sag omhandler imidlertid en EU-retlig bestemmelse, som ifølge almindelige fortolkningsprincipper skulle gives en ensartet fortolkning og derfor ikke skulle overlade nogen skønsmargen til medlemsstaterne. Under hensyntagen til dette mener jeg, at medlemsstaternes gennemførelsesforanstaltninger bør tillade en vis fleksibilitet i ekstraordinære tilfælde i forhold til anvendelsen af fastsatte kvantitative grænser. Eksempelvis kunne et selskab, der er til stede i flere medlemsstater, ønske at anvende et enkelt sæt af reklamegaver med ensartet design og logoer på dem alle. Med reglerne om det indre marked in mente ville jeg ikke ønske at tillade, at en medlemsstat med en særlig lav national grænse for »ringe værdi« skulle kunne nægte momsfritagelse, hvis gaven ville være af ringe værdi i de andre relevante medlemsstater.

46 — Jf. Kallio, M., m.fl., *Arvonlisäverotus 2009*, Edita Helsinki, 2009, s. 512.

47 — Afgørelse af 3.10.2006 fra Korkein hallinto-oikeus (Finland), KHO 2006:70.

D — *Flere gaver og begrebet »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi«*

96. Medlemsstaternes praksis synes også at variere med hensyn til, om flere gaver skal behandles samlet. Visse retsordner, såsom Tyskland, Nederlandene og Frankrig, behandler gaver givet til en person inden for et år samlet [48].

97. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at de kumulative grænser, som den nationale lovgivning fastsætter, er nødvendige for at forebygge misbrug af momssystemet og for at sikre, at afgiftspligtige personer ikke omgår sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, ved at give en række gaver, som hver for sig er af ringe værdi, men som samlet set er af større værdi end det.

98. Selv om forebyggelsen af afgiftsunddragelse er en målsætning, som anerkendes og tilskyndes i sjette direktiv [49], og selv om medlemsstaterne har en legitim interesse i at foretage tiltag til at forebygge mulig afgiftsunddragelse, har Det Forenede Kongerige ikke fremført noget bevis for, at der foreligger en reel risiko for afgiftsunddragelse i dette tilfælde.

99. For mit vedkommende finder jeg ikke, at der for alvor består en sådan risiko i forhold til »udtagelse af goder til virksomhedens brug i form af gaver af ringe værdi« i modsætning til den åbenlyse risiko for afgiftsunddragelse i situationer omfattet af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum.

100. I sammenhæng med eksempelvis kumulative gaver ved progressiv arvebeskatning eller progressive stempelafgifter ved overdragelser af fast ejendom er det vigtigt at kunne tage alle transaktioner, der finder sted inden for en fastsat periode, i betragtning, da der er et incitament til at omgå den progressive virkning af skatten ved at opdele en stor transaktion i flere mindre. Inden for momsområdet finder en sådan kumulativ tilgang imidlertid ingen støtte i ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum. Dette ville også gøre den momsmæssige kategorisering af en udtagelse afhængig af tidligere eller efterfølgende udtagelser, da eksempelvis den momsmæssige kategorisering af en gave under den fastsatte grænse efterfølgende ville ændres, hvis modtageren fik en yderligere gave fra den samme afgiftspligtige person, således at den samlede værdi af de to gaver overskred denne grænse. Dette ville stride mod den idé,

48 — Spørgsmål til Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 44.

49 — Jf. dom af 17.7.2008, sag C-132/06, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5457, præmis 46, og af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, samt endvidere sjette direktivs artikel 22, stk. 8, og artikel 27, stk. 1.

at hver momstransaktion skal behandles på dens egen vilkår og ikke påvirkes af tidligere eller efterfølgende hændelser [50].

VII — Den afgiftsmæssige stilling for modtagerne af vareprøver og gaver af ringe værdi

101. Jeg ser ingen fare for, at afgiftspligtige personer vil give gaver af ubegrundet størrelse, hvis de virkeligt handler ud fra forretningsmæssige hensyn. Almindelige regler og principper om afgiftskontrol, misbrug og afgiftsunddragelse er tilstrækkeligt til at overvinde forsøg på at omgå kravet om »ringe værdi« for momsfritagne gaver.

102. En bogstavelig anvendelse af kumulative grænser ville indebære, at de afgiftspligtige personer skulle føre regnskab med, hvem de giver gaver til. Efter min opfattelse går dette videre end de fakturerings- og bogføringskrav, som er fastsat i sjette direktiv [51]. Det ville derudover være for byrdefuldt, hvis afgiftspligtige personer skulle huske, hvilke personer de har givet kalendere, kuglepenne med logo og tilsvarende gaver [52].

103. Spørgsmål 5) og 6) forholder sig til den omstændighed, at den relevante nationale lovgivning i Det Forenede Kongerige begrænser anvendelse af momsfritagelsen til det første eksemplar, der gives som vareprøve, og at lovgivningen i Det Forenede Kongerige foretager en kumulativ anvendelse af grænsen for den tilladte værdi for »gaver af ringe værdi«. De svar, som jeg har foreslået til spørgsmålene 2) til 4), betyder, at nationale bestemmelser, der pålægger sådanne begrænsninger på anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, er udelukket.

104. I den henseende vedrører begrebet »levering af goder« ifølge Domstolens praksis overdragelsen af ejendomsret i privatretlig forstand, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode, som bemyndiger modtageren til at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det [53]. Således kan vareprøver eller gaver af ringe værdi gives til både ansatte og deres arbejdsgivere. Hvem af dem, der bør anses for at være modtager, er et faktuelt spørgsmål, som må afgøres på grundlag af de relevante omstændigheder, hvor det retlige kriterium i momsmæssig sammenhæng er personens faktiske bemyndigelse til at råde over goderne som ejer deraf.

50 — Jf. dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 47.

51 — Jf. sjette direktivs artikel 22.

52 — Det kan på den anden side forventes, at en afgiftspligtig person fører regnskab med modtagerne af gaver i form af underholdning og andre gaver af større værdi for at undgå at give den samme gave til en bestemt modtager to gange.

53 — Jf. ovenfor, punkt 24 og fodnote 15.

105. I mange tilfælde viser dette kriterium, at vareprøven eller gaven er blevet givet til arbejdsgiveren. Eksempelvis er de ansatte klart ikke modtagere af vareprøver, der uddeles til en afgiftspligtig person til kontrol eller videredistribution. På den anden side gives et anmeldereksemplar af en bog, der tilsendes en kritiker på dennes hjemmeadresse, åbenlyst til denne personligt, selv om denne er ansat ved en avis. Tilsvarende kan gaver af ringe værdi gives til individuelle ansatte (såsom kalendere, der sendes til dem individuelt) eller til arbejdsgiveren (såsom en æske chokolade, som sendes af en forretningsmæssig klient til et lille firmas kontor).

106. Med spørgsmål 6) ønskes nærmere bestemt oplyst, om de givne svar afhænger af, om modtageren er i stand til at fradrage indgående moms på levering af goderne.

107. Kommissionen har gjort gældende, at fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, ikke er afhængig af modtagerens status eller dennes mulighed for at fradrage indgående afgift. Den har også anført, at det rent praktisk kan være tilfældet, at et selskab, som modtager vareprøver eller gaver, er i stand til at fradrage indgående afgift. For at kunne gøre dette må det imidlertid have båret denne afgift — dvs. at giveren må have opkrævet moms på vareprøverne eller gaverne.

108. Jeg er enig i dette rationale. Derudover er det vanskeligt at se formålet med spørgsmålet. Den antagelse, som Kommissionen nævner — nemlig at moms skal opkræves på vareprøver eller gaver af ringe værdi — forekommer temmelig fjernt fra den forretningsmæssige virkelighed.

VIII — Forslag til afgørelse

109. På grundlag af det foregående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret, som følger:

»1) Ved »udtagelse af goder til […] brug i form af […] vareprøver« i artikel 5, stk. 6, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om

harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, forstås:

— enhver levering foretaget af en afgiftspligtig person

— levering med det formål at fremme fremtidigt salg af et produkt (som er et gode i momsmæssig sammenhæng)

— levering til en faktisk eller potentiel kunde eller til en person, som på grund af sin særlige stilling er i stand til at påvirke dette produkts eksponering på markedet

— levering af et eller flere goder, der tjener som eksempler på dette produkt ved at fastholde alle produktets væsentlige egenskaber med hensyn til dets kvalitet og kendetegn, og derved gøre det muligt for modtageren, dennes kunder eller andre, som modtager meddelelser fra modtageren, at vurdere eller afprøve produktets karakter, egenskaber og kvalitet.

2) Medlemsstaterne kan fastsætte et loft for den pengemæssige værdi af en »gave af ringe værdi« i henhold til artikel 5, stk. 6, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388 under hensyntagen til det almindelige pris- og indkomstniveau samt andre økonomiske omstændigheder i denne medlemsstat, forudsat at dette loft ikke er så lavt, at artikel 5, stk. 6, bliver meningsløs eller uanvendelig, eller så høj, at den afviger fra, hvad der i almindelig sprogbrug forstås ved »ringe værdi«, og hvis individuelle undtagelser til loftet kan tillades under omstændigheder, hvor dette er objektivt begrundet. Ved »udtagelse af goder til […] brug i form af gaver af ringe værdi« forstås individuelle leveringer foretaget af en afgiftspligtig person. Medlemsstaterne kan ikke anvende de overfor nævnte lofter kumulativt på flere gaver, der gives i løbet af en fastsat tidsperiode.

3) Det tilkommer den nationale ret at afgøre, hvem der er modtageren af en udtagelse som omhandlet i artikel 5, stk. 6, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388, under hensyntagen til alle den konkrete sags omstændigheder. Med hensyn til den momsmæssige behandling af en udtagelse i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, er det uden betydning, om modtageren af udtagelsen er berettiget til at fradrage indgående moms.«