CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. JÄÄSKINEN van 15 april 2010 [1]

I — Inleiding

1. Met zijn *„Essai sur le don"*, voor het eerst uitgegeven in 1925, heeft de bekende Franse antropoloog Marcel Mauss duidelijk willen maken dat in archaïsche samenlevingen ruilhandel en overeenkomsten de vorm aannemen van de uitwisseling van geschenken. Hoewel in theorie vrijwillig, heeft die uitwisseling in werkelijkheid een verplichtend en wederkerig karakter. [2]

2. Aangezien de menselijke natuur niet is veranderd, is het geen wonder dat de Uniewetgeving, die de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") definieert als een algemene verbruiksbelasting op alle leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht [3], om niet verrichte handelingen niet zonder meer als zodanig beschouwt. [4] Zoals wij zullen zien, worden dergelijke handelingen in de meeste gevallen aan btw onderworpen door toepassing van de bepalingen inzake leveringen aan zichzelf. [5] Voor geschenken die in het kader van representatie of ontspanning worden verstrekt, wordt hetzelfde resultaat bereikt door het verwerven van die goederen van de aftrekregels uit te zonderen. [6]

3. Onttrekkingen van goederen in de vorm van het weggeven van monsters of

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France Paris, 2007 (herdruk 2008), blz. 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W. Norton, New York — Londen 1990 (herdruk 2000), blz. 3 (Engelse vertaling). Volgens Richard Hyland vormen de moeilijkheden die de behandeling van geschenken in veel rechtssystemen oplevert, een bevestiging van Mauss' hypothese dat het uitwisselen van geschenken tot het cement van de menselijke samenlevingen behoort. Zie Hyland, R., *Gifts — A Study in Comparative Law*, Oxford University Press 2009, blz. 114. Mauss' methodologie is echter door etnografen op veel punten bekritiseerd (ibid., blz. 14).

3 — Artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

4 — De Uniewetgeving lijkt geïnspireerd te zijn door het oude adagium „donatio non praesumitur": een schenking wordt niet vermoed. Zie over dit vermoeden in civil law- en common law-stelsels, Kangas, U., *Lahja* („The Gift"), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki 1993, blz. 56-58.

5 — Artikel 5, lid 6, eerste volzin, van de Zesde richtlijn. Die eerste volzin kan sinds het arrest Kuwait Petroleum van 27 april 1999 (C-48/97, Jurispr. blz. I-2323) echter ook worden toegepast op de onttrekking van goederen die de belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden om niet verstrekt, wanneer met betrekking tot die goederen recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan.

6 — Volgens artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn van het recht op aftrek uitgesloten uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie.

geschenken van geringe waarde zijn echter van btw vrijgesteld.[7] Deze gunstige fiscale behandeling maakt dat het voor belastingplichtigen economisch gezien van groot belang is de precieze draagwijdte van die begrippen te kennen. Hun schijnbare eenvoud blijkt illusoir te zijn wanneer zij worden toegepast in de complexe context van het weggeven van goederen die, zoals in de onderhavige zaak, auteursrechtelijk beschermde werken zijn.

4. Dit prejudiciële verzoek van het London VAT and Duties Tribunal betreft de uitlegging van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, volgens welke geen btw behoeft te worden afgedragen in geval van onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster.[8] Terwijl het Hof zich al diverse malen heeft moeten buigen over de eerste volzin van artikel 5, lid 6[9], wordt het nu voor het eerst geconfronteerd met een verzoek om uitlegging van de tweede volzin van deze bepaling.

7 — Artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn.

8 — Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn is thans artikel 16 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), die met ingang van 1 januari 2007 in de plaats van de Zesde richtlijn is gekomen (zie de concordantietabel in bijlage XII bij de btw-richtlijn). Doel van de btw-richtlijn is een heldere en rationele presentatie van de toepasselijke bepalingen, overeenkomstig het beginsel van betere regelgeving (punt 3 van de considerans).

9 — Arrest van 6 mei 1992, de Jong (C-20/91, Jurispr. blz. I-2847); arrest Kuwait Petroleum, aangehaald in voetnoot 5, alsmede arresten van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Jurispr. blz. I-743); 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, Jurispr. blz. I-1831), en 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049).

II — Rechtskader

Recht van de Europese Unie[10]

5. Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd."

10 — Aangezien de verwijzingsbeslissing van vóór de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2008, C 115, blz. 47) dateert, zijn de verwijzingen naar het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (PB 2002, C 325, blz. 33) overal gehandhaafd.

Nationaal recht

6. De toepasselijke nationale bepalingen staan in section 5(1) van de Value Added Tax Act 1994 en in de paragrafen 5(1), 5(2), 5(2ZA) en 5(3) van bijlage 4 bij deze Act. Zij zijn in de voor de onderhavige zaak relevante periode (van april 1987 tot heden) meermalen gewijzigd.

7. In hun huidige versie komen die bepalingen erop neer, dat met een levering wordt gelijkgesteld de situatie waarin de belastingplichtige goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen, al dan niet onder bezwarende titel overdraagt of anderszins daarover beschikt. Een uitzondering wordt gemaakt voor zakengeschenken en monsters. Met betrekking tot zakengeschenken is bepaald dat zij de schenker per persoon per jaar niet meer dan 50 GBP mogen kosten. Voor monsters geldt de regel dat, indien aan dezelfde persoon enkele identieke monsters worden gegeven, uitsluitend het eerste monster van btw is vrijgesteld. Tot juli 1993 gold die vrijstelling alleen voor handelsmonsters die in een andere vorm dan de gewoonlijk verkochte goederen werden aangeboden.

III — Feiten en prejudiciële vragen

8. EMI Group Limited (hierna: „EMI"), een bedrijf dat zich bezighoudt met het uitgeven van bladmuziek en met de productie en verkoop van muziekopnames, verstrekt aan diverse personen gratis exemplaren van muziekopnames op grammofoonplaat, cassetteband of compact disc (hierna: „cd") met als doel, nieuwe releases te promoten. Volgens EMI is dit een voor haar bedrijf noodzakelijke praktijk, omdat zij zo in staat wordt gesteld de commerciële kwaliteit van een muzieknummer te beoordelen en het commerciële succes ervan in te schatten.

9. Als onderdeel van die promotiestrategie worden cd's verstrekt aan personen die invloed kunnen uitoefenen op het consumentengedrag (zoals persmedewerkers, radiostations, televisieprogramma's, reclamebureaus, verkooppunten of bioscopen), en aan „pluggers" die tot taak hebben bepaalde muziek te promoten en daartoe cd's verstrekken aan hun eigen contacten. Behalve van interne pluggers maakt EMI ook gebruik van externe pluggers die over een bijzondere expertise beschikken of bijzonder succesvol zijn gebleken bij het promoten van muziekopnames.

10. EMI verstrekt muziekopnames in verschillende vormen: van een watermerk voorziene bespeelbare cd-r's (compact disc-recordables) [11] waarop de naam van de

11 — Een cd-r is een variant van de conventionele cd. Cd-r's worden door een van EMI's eigen opnamelabels, Virgin Record Label, in eigen beheer en met eigen computers opgenomen.

ontvanger staat en waarbij traceerbaar is van wie eventuele kopieën afkomstig zijn; niet van een watermerk voorziene cd-r's in een wit kartonnen hoesje; monster-cd's in een kartonnen hoesje waarop dezelfde afbeelding staat als op het hoesje van het voor de officiële verkoop bestemde album, of „marktrijpe" cd's in hun definitieve vorm, gereed voor verkoop aan het publiek. Op deze laatste cd's is een sticker aangebracht met de vermelding: „Promotie-exemplaar, Niet Voor Wederverkoop". De overige promotie-cd's zijn voorzien van de tekst dat de eigendomsrechten blijven berusten bij Virgin Records Limited, een maatschappij waarbij EMI enkele platenlabels heeft ondergebracht. Opgemerkt zij dat de „marktrijpe" cd's worden weggegeven aan artiesten, artiestenmanagers, uitgevers, impresario's en andere mediacontacten die volgens EMI over het eindproduct dienen te beschikken.

11. Volgens de verwijzingsbeslissing wordt ongeveer 90 % van de promotie-cd's aan met name genoemde personen toegezonden. Blijkens het dossier worden soms ook gratis cd's toegezonden aan meerdere personen die voor dezelfde organisatie werken. Voorafgaand aan de release van een cd-single worden in de regel ongeveer 2 500 gratis exemplaren uitgedeeld, en in geval van een album zijn dat er meestal tussen 3 000 en3 750. Aan één plugger kunnen tot wel 600 gratis cd's worden verstrekt voor verdere verspreiding. Om deze hoeveelheden in perspectief te plaatsen, wijs ik erop dat volgens EMI bij topalbums de verkoopaantallen in de miljoenen kunnen lopen.

12. Van april 1987 tot begin 2003 heeft EMI over de door haar gratis verstrekte muziekopnames btw afgedragen. Aangezien zij meent dat de nationale wetgeving onverenigbaar is met artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn en dat derhalve geen btw verschuldigd was, heeft zij van de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs teruggaaf gevorderd van de met betrekking tot die muziekopnames betaalde btw. Omdat de Commissioners dat verzoek om teruggaaf hebben afgewezen, is EMI in beroep gegaan bij de verwijzende rechter.

13. Vanaf juli 2003 is EMI gestopt met het afdragen van btw over de gratis geleverde cd's. De Commissioners hebben haar een aanslag opgelegd over de periode van juli 2003 tot december 2004, waartegen zij bij de verwijzende rechter in beroep is gegaan.

14. In deze omstandigheden heeft de verwijzende rechter het Hof de volgende vragen voorgelegd:

„a) Hoe dient de laatste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn in de omstandigheden van het onderhavige geval te worden uitgelegd?

b) Meer bepaald, wat zijn de wezenlijke kenmerken van een ‚monster' als bedoeld in de laatste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn?

c) Mag een lidstaat de uitlegging van het begrip ‚monster' in de laatste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn beperken tot

i) een handelsmonster dat aan een bestaande of potentiële klant wordt verstrekt in een vorm die normaal niet beschikbaar is voor verkoop aan het publiek (tot 1993),

ii) één dan wel het eerste van een reeks door één persoon aan dezelfde ontvanger verstrekte monsters, wanneer deze monsters identiek zijn dan wel niet wezenlijk van elkaar verschillen (vanaf 1993)?

d) Mag een lidstaat de uitlegging van het begrip ‚geschenken van geringe waarde' in de laatste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn beperken in die zin, dat daartoe niet worden gerekend

i) een goed dat wordt geschonken in het kader van over een bepaalde tijdsspanne herhaaldelijk aan één persoon ten geschenke gegeven goederen (tot oktober 2003),

ii) zakengeschenken die binnen een periode van 12 maanden aan één persoon worden verstrekt, indien de aanschafkosten daarvan in totaal meer dan 50 GBP bedragen (vanaf oktober 2003)?

e) Indien het antwoord op vraag c-ii of op een van de onderdelen van vraag d bevestigend luidt: wanneer een belastingplichtige gelijke of overeenstemmende muziekopnames weggeeft aan twee of meer verschillende personen die worden geacht invloed te kunnen uitoefenen op de hoeveelheid publiciteit die de betrokken artiest krijgt, mag de lidstaat de weggegeven goederen dan behandelen alsof zij aan één persoon zijn verstrekt enkel op grond dat die personen bij dezelfde persoon in dienst zijn?

f) Zou het voor de beantwoording van de vragen a tot en met e verschil maken wanneer de ontvanger de hoedanigheid had dan wel in dienst was van een volledig belastingplichtige persoon die met betrekking tot de weggegeven goederen

recht zou hebben (of zou hebben gehad) op aftrek van de voorbelasting?"

IV — Inleidende opmerkingen

15. De verwijzende rechter stelt een reeks vragen die in drie hoofdvragen kunnen worden ondergebracht: 1) wat is de betekenis van „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster"? (vragen b en c); 2) wat is de betekenis van „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde"? (vraag d), en 3) maakt het voor de uitlegging van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn verschil wat de status is van degene die het monster of het geschenk ontvangt? (vragen e en f). Vraag a is een algemene vraag, waarop ik zowel in dit onderdeel van mijn conclusie als bij mijn analyse van de vragen b, c en d zal ingaan.

16. Het gedetailleerde karakter van de vragen van de verwijzende rechter neemt niet weg dat de taak van het Hof in deze prejudiciële procedure is om de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn uit te leggen, en niet om deze bepaling toe te passen op de nogal ongewone feiten van de zaak die aan het hoofdgeding ten grondslag ligt.

A — *De bijzondere aard van de zaak*

17. Een cd is een materiële vorm waarin het eigenlijke product van een platenmaatschappij — de opname — kan worden verhandeld. Er worden soms verschillende „hard copy"-vormen gebruikt om een muziekopname te verhandelen, zoals minidiscs, cassettes of grammofoonplaten. Daarnaast kan de opname via het internet elektronisch worden verspreid. Behalve bij moderne verspreidingsvormen zoals online streaming, maakt het bezit van een opname in een van de hierboven genoemde vormen het mogelijk, de muziek een nagenoeg onbeperkt aantal keren te beluisteren.

18. Ook moet worden bedacht dat een platenmaatschappij, los van de eventueel door de oorspronkelijke rechthebbenden verleende licenties of overgedragen auteursrechten voor de muziek of songteksten, voor de opnames intellectuele-eigendomsbescherming geniet op grond van het aan het auteursrecht gerelateerde „naburige recht" waarover zij als fonogrammenproducent beschikt. Behalve de opbrengsten van de cd-verkoop levert een opname een platenmaatschappij dus ook nog andere inkomsten op, zoals royalty's die door omroeporganisaties worden betaald via de verenigingen die met de inzameling ervan zijn belast.

19. Deze bijzondere kenmerken van het platenbedrijf kunnen een verklaring vormen voor de aparte promotiestrategie van EMI, die namelijk enerzijds wordt gekenmerkt door het ogenschijnlijk liberale beleid ten aanzien van de distributie van gratis cd's, en anderzijds door het feit dat die cd's, enkele uitzonderingen daargelaten, uitsluitend aan met name genoemde ontvangers worden verstrekt.

20. Er mag echter niet worden vergeten dat de uitlegging die het Hof in deze prejudiciële procedure aan artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zal geven, overal in de Europese Unie op veel verschillende soorten belastingplichtigen van toepassing zal zijn. Wij moeten deze ruimere context in het oog houden, maar ons tegelijkertijd bewust blijven van de bijzonderheden van de zaak van EMI en van andere bedrijven die te maken hebben met intellectuele-eigendomsrechten.

21. Ik wijs er ook op dat het in deze zaak alleen om de gratis verstrekking van goederen gaat, omdat ten tijde van het aanhangig maken van de procedure in het hoofdgeding de gratis muziekopnames meestal in de vorm van een cd werden verstrekt. Vandaag de dag worden muzieknummers vaak via internet verspreid, zodat in de toekomst de vraag zou kunnen rijzen of die verspreiding als een dienstverrichting moet worden aangemerkt en wat de consequenties daarvan zouden kunnen zijn. [12] Deze problematiek valt echter buiten het bestek van de onderhavige zaak.

22. Bij de analyse van deze zaak dient ook in het oog te worden gehouden dat de aan de bepalingen van de Zesde richtlijn gegeven uitlegging praktisch uitvoerbaar moet zijn, in aanmerking genomen dat de btw als indirecte belasting in eerste instantie door de belastingplichtigen zelf wordt geïnd in het kader van hun dagelijkse bedrijfsvoering. De btw-behandeling van een transactie die een belastingplichtige in het kader van zijn courante commercieel legitieme activiteiten verricht, zou eigenlijk meteen duidelijk moeten zijn, zonder dat de belastingplichtige daarvoor nadere inlichtingen hoeft in te winnen of met een extra administratieve last wordt opgezadeld, zoals een verplichting tot het bijhouden van bescheiden die verder gaat dan de gebruikelijke vereisten betreffende het uitschrijven van facturen en het voeren van een boekhouding. [13]

12 — De vergelijkbare bepaling voor diensten staat in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

13 — Volgens de OESO blijkt uit door belastingdiensten verzamelde gegevens dat in de meeste landen de btw de belasting is die absoluut gezien de meeste lasten veroorzaakt (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22 januari 2008; zie http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Sedert 2007 streeft de Europese Commissie met haar „Actieprogramma ter vermindering van de administratieve lasten in de EU" naar vermindering van de administratieve lasten voor 13 prioritaire gebieden, waaronder de btw. Voor verdere informatie over deze voorstellen en de vorderingen die inmiddels zijn geboekt, zie het onderdeel „Betere Regelgeving" van de website van DG Ondernemingen en Industrie: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B — *De relatie tussen monsters en geschenken*

23. Een monster hoeft geen geschenk in privaatrechtelijke zin te zijn, al zal dit meestal wel het geval zijn omdat de belastingplichtige die het monster verstrekt, gewoonlijk de intentie heeft om de ontvanger gratis de volledige eigendom van het monster te verschaffen. [14] In sommige gevallen — zoals in de onderhavige zaak — kan de belastingplichtige echter eigenaar blijven van de als monster verstrekte voorwerpen en daarmee rechtens verzekeren dat de voorwaarden en restricties betreffende het gebruik en de verdere overdracht ervan de ontvanger formeel binden. Bij een geschenk daarentegen wordt de ontvanger volledig eigenaar van het goed, en in veel rechtsstelsels heeft de schenker niet of slechts in beperkte mate de mogelijkheid om voorwaarden op te leggen waardoor de bevoegdheid van de ontvanger om vrij over het geschonkene te beschikken, wordt ingeperkt.

24. Het eventuele privaatrechtelijke onderscheid tussen monsters en geschenken is naar mijn mening voor btw-doeleinden niet relevant, aangezien het begrip „levering van een goed" niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in privaatrechtelijke zin, maar doelt op elke handeling tot overdracht van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak. [15]

25. Bovendien overlappen de twee begrippen elkaar in zoverre, dat monsters gewoonlijk ten geschenke worden gegeven, dat wil zeggen zonder de restrictie dat de eigendom blijft berusten bij de belastingplichtige van wie het monster afkomstig is. Daarentegen kunnen de in de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn bedoelde geschenken in de meeste gevallen niet als monster worden beschouwd, aangezien zij niet met dat doel worden gegeven en niet de vereiste kenmerken van een monster bezitten. Er kunnen dus monsters zijn die geen geschenk zijn, geschenken die geen monster zijn (meestal), of monsters die tegelijkertijd een geschenk zijn (dikwijls).

26. Ofschoon de stelling dat alle monsters van geringe waarde automatisch geschenken van geringe waarde zijn, in theorie dus wordt ondergraven door het feit dat niet alle monsters een geschenk zijn, is dit volgens mij voor de toepassing van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn irrelevant.

14 — Voor de wijze waarop het begrip geschenk in verschillende rechtsstelsels wordt gedefinieerd, zie Hyland, aangehaald in voetnoot 2 (blz. 127-217). Volgens Hyland blijkt uit rechtsvergelijkend onderzoek dat een geschenk wordt gekenmerkt door kosteloosheid, een subjectief element (bevoordelingsbedoeling), het geschenk moet bij leven worden gegeven, en het object van de schenking, dat het onderscheidt van andere overdrachten van rechten om niet. Het is interessant om op te merken dat volgens Hyland (blz. 132) geschenken in de regel worden gegeven buiten de zakelijke sfeer, waar het eigenbelang vooropstaat. Dit neemt niet weg dat de auteur ook ingaat op giften door bedrijven (blz. 233-237).

15 — Zie arresten van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Jurispr. blz. I-2697, punt 32); 21 februari 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Jurispr. blz. I-1751, punt 43), en 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 7 en 8).

Deze bepaling geldt voor alle monsters, ongeacht hun waarde en ongeacht of zij formeel aan de ontvanger worden geschonken, en voor alle geschenken van geringe waarde, ongeacht of zij tegelijkertijd als monster kunnen worden beschouwd.

C — Doelstellingen van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn

27. De doelstellingen van de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn al tal van keren besproken door het Hof, dat herhaaldelijk heeft verklaard dat deze bepaling de gelijke behandeling van de verschillende eindverbruikers van een bepaald goed beoogt te verzekeren, door ervoor te zorgen dat het eindverbruik van goederen aan btw wordt onderworpen wanneer aftrek van voorbelasting heeft plaatsgevonden. [16]

28. Dit ligt echter anders bij de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, zoals uit de bewoordingen ervan blijkt. [17] Blijkens de ontstaansgeschiedenis van deze bepaling is de achterliggende gedachte ervan, dat monsters en geschenken van geringe waarde in strijd met de algemene regel niet als belastbare leveringen moeten worden beschouwd. [18]

29. De doelstelling, ervoor te zorgen dat goederen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, niet aan btw-heffing ontsnappen, kan dan ook niet opgaan voor de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, omdat dit de uitzondering voor „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster" zinloos zou maken.

30. Volgens mij is de tweede volzin ingegeven door de commerciële realiteit, dat het verstrekken van monsters en geschenken van geringe waarde noodzakelijk kan zijn om een bedrijf en zijn producten te promoten. Ik zie geen andere reden waarom de wetgever die handelingen zou hebben willen uitzonderen van de fundamentele btw-regel dat over het verbruik van goederen door de eindverbruiker btw wordt geheven. Zo zijn monsters niet primair bedoeld om te voorzien in een behoefte van een eindverbruiker, maar worden zij vooral verstrekt met als doel de omzet

16 — Veel van de zaken gaan over het privégebruik van goederen die oorspronkelijk voor bedrijfsdoeleinden zijn aangeschaft: in voetnoot 9 aangehaalde arresten Hotel Scandic (punt 23), Bakcsi (punt 45), Fischer (punt 56), en De Jong (punten 15 en 18). Om te verzekeren dat het eindverbruik aan btw wordt onderworpen, is de eerste volzin echter ook van toepassing op onttrekkingen van goederen voor bedrijfsdoeleinden, wanneer met betrekking tot deze goederen voorbelasting in aftrek is gebracht: arrest Kuwait Petroleum, aangehaald in voetnoot 5 (punten 20-22). Advocaat-generaal Fennelly heeft in zijn conclusie in de zaak Kuwait Petroleum opgemerkt dat blijkens de wetsgeschiedenis van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn met deze bepaling werd beoogd te verzekeren, dat goederen waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting was ontstaan, niet aan btw-heffing zouden ontsnappen wanneer zij vervolgens voor andere doeleinden dan privégebruik om niet werden verstrekt.

17 — Zoals advocaat-generaal Fennelly in zijn conclusie in de zaak Kuwait Petroleum heeft opgemerkt, accentueert het woord „however" (nvdv: in de Nederlandse versie komt het woord „echter" niet voor) het verschil tussen de eerste en de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Dit is een zinvolle opmerking, ook al komt dit woord niet in alle taalversies voor.

18 — Arrest Kuwait Petroleum, aangehaald in voetnoot 5 (punt 23). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in die zaak (punt 26).

van de belastingplichtige te laten stijgen.[19] Waar het gaat om „onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde", is het een bewuste keuze van de wetgever geweest om het eindverbruik van dergelijke geschenken zonder btw-afdracht te tolereren.

D — *Context*

31. De in de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn bedoelde onttrekkingen dienen voor bedrijfsdoeleinden plaats te vinden. Er hoeft volgens mij niet te worden gevreesd voor onbelast eindverbruik, in de zin dat belastingplichtigen ertoe zouden overgaan goederen gratis in de vorm van monsters of geschenken weg te geven aan personen die niet een speciale niet-zakelijke relatie met hen hebben. Dergelijke handelingen om niet voor bedrijfsdoeleinden zullen, naar valt aan te nemen, slechts plaatsvinden wanneer er belangrijke promotie- of marketingoverwegingen voor zijn.

32. Het gevaar van btw-fraude acht ik daarom in de context van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn niet bijzonder groot, anders dan bij de eerste volzin, die ziet op een evident probleem, namelijk de verwarring tussen goederen die zijn aangeschaft voor zakelijke doeleinden en privégebruik. In de context van die eerste volzin zijn er sterke economische prikkels voor zowel de natuurlijke personen die tegelijkertijd belastingplichtige zijn zelf, als voor degenen die van die verwarring zouden kunnen profiteren.

33. Wat de context betreft, lijken EMI en het Verenigd Koninkrijk het niet eens te zijn over de plaats van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn in de btw-regeling.

34. Waar volgens EMI die tweede volzin een bevestiging vormt van de algemene regel dat voor het ontstaan van de btw-plicht een tegenprestatie vereist is[20], meent het Verenigd Koninkrijk dat die zin een uitzondering vormt op de in de eerste volzin geformuleerde algemene regel dat de btw fiscaal neutraal wordt geheven. De verwijzing naar punt 27 van de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaak Kuwait Petroleum maakt duidelijk wat het Verenigd Koninkrijk hiermee bedoelt, namelijk dat wanneer voorbelasting in aftrek is gebracht, in een later stadium btw verschuldigd wordt. Aangezien de tweede volzin deze logica niet volgt, moet

19 — Wat niet wegneemt dat monsters soms ook worden verbruikt. Voor een verdere discussie hierover, zie de punten 60-70 hierna.

20 — In overeenstemming met het welbekende beginsel dat de maatstaf van heffing van de btw niet hoger kan zijn dan het door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde bedrag (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 19).

deze bepaling volgens het Verenigd Koninkrijk dus als een uitzondering op die algemene regel worden beschouwd.

35. Beide partijen hebben in zekere zin gelijk. Het probleem is dat zij twee verschillende algemene regels als uitgangspunt nemen: terwijl EMI de tegenprestatie als de „algemene regel" hanteert, is volgens het Verenigd Koninkrijk het belasten van het eindverbruik de „algemene regel".

36. In mijn ogen sluit de lezing van het Verenigd Koninkrijk beter aan bij de uitlegging die in de rechtspraak van het Hof aan artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn is gegeven.

37. Zoals uit de in de punten 27 tot en met 32 hierboven omschreven doelstellingen van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn blijkt, is de btw-heffing over gratis ter beschikking gestelde goederen bedoeld om de neutraliteit van de btw-regeling te waarborgen, zodat over goederen waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, in een later stadium btw wordt betaald. In zoverre moet de uitsluiting van „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster" als een uitzondering op die regel worden beschouwd, aangezien daarbij de voorbelasting aftrekbaar is ook al wordt in een later stadium geen btw geheven.

38. Zo heeft het Hof in het arrest Kuwait Petroleum in navolging van advocaat-generaal Fennelly verklaard, dat blijkens de ontstaansgeschiedenis van de Zesde richtlijn de tweede volzin van artikel 5, lid 6, is ingegeven door de overweging dat de onttrekkingen van goederen, bestemd om te dienen als monster of als geschenken van geringe waarde, in strijd met de algemene regel niet als belastbare leveringen moeten worden beschouwd. [21]

39. De tweede volzin moet daarom worden gezien als een uitzondering op de in de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn geformuleerde algemene regel, die een bevestiging vormt van het fundamentele btw-beginsel dat btw moet worden geheven over leveringen die tot eindverbruik leiden, ook al is voor die leveringen geen tegenprestatie verlangd. [22]

40. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet een uitzondering strikt worden uitgelegd. [23] Het feit dat bepalingen die in een vrijstelling voorzien, strikt moeten worden uitgelegd, betekent echter niet dat de ter omschrijving van de vrijstellingen gebruikte

21 — Zie punt 23 van het arrest en punt 26 van de conclusie in de zaak Kuwait Petroleum (aangehaald in voetnoot 5).

22 — In artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 71, blz. 1301), is het basisbeginsel van de btw als een belasting op het eindverbruik van producten geformuleerd.

23 — Arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13), en 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, Jurispr. blz. I-4793, punt 16).

bewoordingen aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. [24]

V — De betekenis van „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster"

41. Met de vragen a, b en c wil de verwijzende rechter in wezen weten, wat moet worden verstaan onder „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster" in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, en of deze richtlijnbepaling aan de in de nationale wetgeving geformuleerde beperkingen in de weg staat. Mag het in die bepaling gebezigde begrip „monster" worden beperkt tot i) een handelsmonster in een voor een bestaande of potentiële klant normaal niet beschikbare vorm, dan wel tot ii) het eerste van een reeks aan dezelfde ontvanger verstrekte monsters?

42. De Commissie stelt terecht dat het begrip een uniforme betekenis moet hebben. Dit blijkt ook uit de in de considerans van de Zesde richtlijn geformuleerde doelstelling dat de gecoördineerde toepassing van de bepalingen van de richtlijn moet worden gewaarborgd. [25] Bovendien vereisen de eenvormige toepassing van het recht van de Unie en het gelijkheidsbeginsel volgens 's Hofs rechtspraak dat de bewoordingen van een bepaling van gemeenschapsrecht die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Europese Unie autonoom en uniform worden uitgelegd. [26]

43. De Duitse regering stelt voor om uit te gaan van het monsterbegrip van verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (hierna: „douanerechtenverordening"). [27] Deze verordening spreekt van monsters van goederen waarvan de waarde onbeduidend is en die kunnen dienen om bestellingen te werven voor goederen van het soort dat zij vertegenwoordigen, met het oog op de invoer daarvan in het douanegebied. [28] Volgens de verordening moeten onder „monsters van goederen" worden verstaan artikelen die representatief zijn voor een categorie van handelswaar en waarvan de wijze van opmaak en de hoeveelheid voor de gegeven soort of kwaliteit van goederen die artikelen ongeschikt

24 — Arrest van 18 november 2004, Temco Europe (C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 17), en de bijbehorende conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer (punt 37).

25 — Punt 16 van de considerans van de Zesde richtlijn.

26 — Zie recentelijk arrest van 6 maart 2008, Nordania Finans en BG Factoring (C-98/07, Jurispr. blz. I-1281, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 — PB L 105, blz. 1

28 — Artikel 91 van de Douanerechtenverordening.

maken om voor andere doeleinden dan voor klantenwerving te worden gebruikt. [29]

44. De benadering van de douanerechtenverordening, die een uniforme douanebehandeling wil garanderen van monsters die het douanegebied van de Unie binnenkomen, is in mijn ogen niet van bijzonder nut in de context van de btw, waarbij het erom gaat dat legitieme handelspraktijken worden geëerbiedigd en tegelijkertijd wordt vermeden dat goederen waarvan wordt gezegd dat zij als monster zijn verstrekt, ten onrechte tot eindverbruik leiden.

45. De douanerechtenverordening heeft een specifiek doel, namelijk vrijstelling van invoer- of uitvoerrechten. [30] In die specifieke context ligt de focus meer op de uiterlijke kenmerken van de goederen, terwijl in een situatie als die van het hoofdgeding vooral moet worden gekeken naar de rol van de ontvanger.

46. Bij de beoordeling of er sprake is van een „onttrekking van goederen om te dienen als monster" in de zin van de Zesde richtlijn, moeten alle relevante omstandigheden in ogenschouw worden genomen. Er moet daarbij niet alleen worden gekeken naar de verschillende soorten ontvangers van de monsters, maar ook naar de fysieke eigenschappen van de betrokken goederen.

A — *Ontvangers van monsters*

47. Het perspectief van de ontvanger speelt een belangrijke rol bij de discussie over de vraag hoe een monster zich verhoudt tot het eindproduct, in welke hoeveelheden monsters mogen worden verstrekt, hoeveel een monster waard mag zijn en in hoeverre het gevaar bestaat dat monsters in eindverbruik uitmonden. Ik meen daarom dat bij de analyse van het begrip „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster" de verschillende soorten ontvangers van monsters in het achterhoofd moeten worden gehouden.

48. Ontvangers van monsters kunnen volgens mij in drie categorieën worden verdeeld. Een correcte uitlegging van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zou voor al die categorieën moeten gelden, omdat anders, afhankelijk van de vraag aan wie de monsters worden gegeven, sommige onttrekkingen van goederen wel en andere onttrekkingen niet zouden worden aangemerkt als onttrekkingen om te dienen als monster, terwijl die onttrekkingen in beide gevallen dezelfde commerciële functie hebben. Het effect van een wettelijke beperking van het

29 — Een vergelijkbare definitie van het begrip monster is te vinden in artikel III van de Internationale overeenkomst om de invoer van handelsmonsters, handelsstalen en reclamemateriaal te vergemakkelijken (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Artikel 1, lid 1, van de douanerechtenverordening, aangehaald in voetnoot 27.

aantal monsters dat aan één ontvanger mag worden verstrekt, zal bijvoorbeeld kunnen verschillen al naargelang de ontvanger een bedrijf of een consument is.

49. De eerste categorie ontvangers zijn eindverbruikers die de monsters rechtstreeks van het betrokken bedrijf ontvangen. Een typisch voorbeeld hiervan is de klant van een plaatselijke supermarkt die een monster van een bepaald voedingsproduct aangeboden krijgt.

50. De tweede categorie ontvangers zijn bedrijven die zelf monsters ontvangen voor hun eigen industriële of commerciële doeleinden. Hieronder valt ook het gebruik van monsters om de kwaliteit van producten te waarborgen. Bedrijven kunnen ook monsters ontvangen om ze onder de eindverbruikers te verspreiden, of om ze uit te stallen zodat ze door de eindverbruikers kunnen worden getest. [31]

51. De derde categorie ontvangers zijn personen die de rol van tussenpersoon tussen bedrijven en het publiek vervullen, zoals personen die door hun bijzondere positie in staat zijn de bekendheid met het product te vergroten of het keuzegedrag van de consument te beïnvloeden. Hierbij moet niet alleen worden gedacht aan radio-diskjockeys, zoals in de onderhavige zaak, maar ook aan — bijvoorbeeld — universitaire medewerkers of boekrecensenten die exemplaren van boeken ontvangen om te recenseren.

52. Bij deze derde categorie kan het zowel gaan om bedrijven als om natuurlijke personen, in loondienst of op freelancebasis werkend.

53. De ontvangers in de onderhavige zaak behoren volgens mij voor het merendeel tot de derde categorie. Persmedewerkers krijgen monsters van cd's zodat zij hun mening over het product kenbaar kunnen maken aan het grote publiek. Hetzelfde geldt voor diskjockeys bij radiostations. Wanneer televisiemakers, reclamebureaus, verkooppunten of bioscopen monsters van cd's ontvangen, is het duidelijk dat daarmee eerder wordt beoogd een ruimer publiek, dat via die kanalen wordt geïnformeerd, te bereiken dan potentiele afnemers van de producten.

54. Externe pluggers moeten in mijn ogen niet anders worden beoordeeld dan andere personen die als tussenpersoon optreden, omdat zij net zo goed tot taak hebben het op hun specifieke deskundigheid gebaseerde oordeel over de producten tot uitdrukking te

31 — Het Verenigd Koninkrijk lijkt te erkennen dat voor deze categorie ontvangers in bepaalde situaties een vrijstelling geldt. Zoals ter terechtzitting is gebleken, zijn volgens de richtlijnen van Her Majesty's Revenue and Customs i) monsters die worden verstrekt om de kwaliteit van een product te testen en ii) monsters die winkeliers ontvangen om aan klanten uit te delen, uitgezonderd van de algemene regel die het aantal monsters dat aan één winkelier mag worden verstrekt, beperkt (zie http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.html).

brengen en te verspreiden, en daarmee aan de promotie ervan op de markt bij te dragen. [32]

aan de hand van deze algemene doelstelling van de betrokken belastingplichtige worden bepaald.

B — *Kenmerken van een monster*

56. Partijen lijken het ook in grote mate erover eens te zijn dat de wezenlijke functie van een monster bestaat in zijn rol als voorbeeld van een product dat voor de btw als goed wordt aangemerkt. Dit is volgens mij juist. Een monster is primair bedoeld om als voorbeeld te dienen van een product dat de belastingplichtige in zijn hoedanigheid van producent, distributeur, handelaar, vertegenwoordiger of andere tussenpersoon op de markt promoot. Anders dan een geschenk, dient een monster dus door de betrokken belastingplichtige te worden geproduceerd, gedistribueerd of verhandeld, dan wel een andere commercieel relevante relatie met de toekomstige verkoop van het product te hebben. [33]

i) Een monster is als voorbeeld van een product bedoeld om het product te promoten

55. EMI en de Commissie zijn het erover eens dat monsters worden verstrekt om producten te promoten. Het staat naar mijn mening buiten kijf dat promotie- of marketingdoeleinden kenmerkend zijn voor „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster", met name omdat dergelijke onttrekkingen voor bedrijfsdoeleinden moeten plaatsvinden. Deze algemene doelstelling wordt echter ook nagestreefd met zakengeschenken, ongeacht of het geschenken van geringe waarde zijn dan wel geschenken die voor ontspanningsdoeleinden worden verstrekt. De betekenis van „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster" kan dus niet uitsluitend

57. Toch kunnen niet alle onttrekkingen van goederen die bestaan in het gratis en voor promotiedoeleinden verstrekken van producten die in verband staan met het bedrijf van de belastingplichtige, als „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster" worden aangemerkt.

58. Wanneer bijvoorbeeld de resterende voorraad van producten die niet meer worden gemaakt, gratis wordt uitgedeeld aan klanten, kunnen deze goederen niet worden

32 — Het is voor de toepassing van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn niet relevant of het weggeven van een monster uit promotieoogpunt contraproductief is, wat het geval kan zijn als het product door de ontvanger van het monster negatief wordt beoordeeld.

33 — Zo mag een testexemplaar van een nog niet in productie zijnd product worden vervaardigd door een ander bedrijf dan de belastingplichtige die van plan is dat product op de markt te brengen en daarom monsters distribueert ter beoordeling van de kwaliteit van het product.

beschouwd als „onttrekkingen om te dienen als monster", ook al zijn zij een geschikt middel om goodwill en naamsbekendheid te kweken. [34] Die goederen dienen immers niet als voorbeeld van de producten waarvan de verkoop moet worden bevorderd.

59. Een ander voorbeeld van een geval dat niet als een „onttrekking van goederen om te dienen als monster" kan worden aangemerkt, is dat van een winkelier die voor promotiedoeleinden toezegt aan elke honderdste klant een bepaald product dat in zijn winkel te koop is, te zullen weggeven. Een dergelijke marketingmaatregel voldoet immers niet aan de voorwaarde dat er een verband moet bestaan tussen het weggeven van een monster en de bevordering van de toekomstige verkopen van de goederen waarvan het monster een voorbeeld is. [35]

ii) Een monster heeft dezelfde eigenschappen als het eindproduct

60. Met name in verband met de „marktrijpe" cd's rijst de vraag, of een monster altijd in een andere vorm dan de gewoonlijk aan de eindverbruiker verkochte goederen moet worden aangeboden, dan wel of het weggeven van de „marktrijpe voorraad" ook als „onttrekking van goederen om te dienen als monster" kan tellen. Als een product in zijn definitieve vorm als monster wordt weggegeven, is immers het gevaar aanwezig dat de monsters de plaats innemen van het eigenlijke product en daarmee het beginsel van fiscale neutraliteit ondergraven.

61. Om zijn voorbeeldfunctie te kunnen vervullen, moet een monster alle wezenlijke eigenschappen bezitten van de stof of de goederen waarmee het verband houdt. In de schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting zijn diverse voorbeelden gegeven om dit te illustreren. [36] In veel gevallen zal het aanbieden van een monster dat alle wezenlijke eigenschappen van het eindproduct bezit, geen problemen opleveren, aangezien kleinere hoeveelheden van het eindproduct als monster kunnen worden verstrekt. Een monster kan ook een gewijzigde of vereenvoudigde versie van het eindproduct zijn, als het nog alle wezenlijke eigenschappen van het product kan bevatten.

62. Met name bij ontvangers van de derde categorie zal het vaak nodig zijn het volledige product in zijn definitieve vorm te verstrekken, zodat de tussenpersoon alle aspecten van het product kan beoordelen en de indruk die hij ervan heeft, nauwkeurig kan overbrengen.

34 — Dit is door EMI een wezenlijk element van het begrip monster genoemd.

35 — In het voorbeeld van de winkelier die aan elke honderdste klant een product weggeeft, is dit product natuurlijk niet zozeer een monster als wel een geschenk, bedoeld om het bedrijf te promoten. In het geval van geschenken is de doelstelling ruimer dan louter het bevorderen van de toekomstige verkopen van de producten die gratis worden verstrekt. Bij geschenken is het algemeen aankweken van goodwill het doel, zodat de toekomstige verkopen van alle met het bedrijf geassocieerde producten worden bevorderd.

36 — Zo moet een als monster weggegeven hoeveelheid waspoeder toereikend zijn voor een wasbeurt. Een stuk van een croissant kan als monster van een bakkersproduct ontoereikend zijn: het kan noodzakelijk zijn de croissant in zijn geheel te verorberen om over alle kwaliteiten ervan een oordeel te kunnen vellen.

Dit geldt voor artistieke en literaire producten zoals boeken en cd's, maar ook voor veel andere producten zoals computerspellen, designvoorwerpen op het gebied van mode en interieur, en zelfs voedingsproducten.

63. Ik denk dat als algemene regel kan worden gesteld dat een voorwerp dat volledig in de behoefte van een consument aan het betrokken product kan voorzien, niet als monster kan worden beschouwd. Wanneer een consument bijvoorbeeld een boek, cd of kledingstuk als monster heeft ontvangen, is er voor hem geen noodzaak meer om een nieuw exemplaar van exact hetzelfde product aan te schaffen.

64. Soms zal echter ook een dergelijk als monster verstrekt product promotiedoeleinden kunnen dienen, doordat het onder de consumenten een nieuwe gewoonte doet ontstaan. Daarnaast kan een los product zoals een boek, tijdschrift of cd een monster zijn als het wordt weggegeven met als doel, een serie, verzameling, lidmaatschap van een boekenclub of abonnement op het tijdschrift te promoten.

65. Het is van belang erop te wijzen dat de tweede en de derde categorie ontvangers de monsters niet voor eigen gebruik, maar voor zakelijke doeleinden ontvangen.

66. Het valt echter niet uit te sluiten dat een monster uiteindelijk toch in eindverbruik resulteert doordat het als substituut gaat dienen voor een product dat een consument anders had moeten kopen om in zijn specifieke behoeften te voorzien. Bijvoorbeeld: pennen die aan een warenhuis zijn verstrekt om op hun kwaliteit te worden getest, kunnen zo goed blijken te zijn dat de „tester" een van de pennen zowel zakelijk als privé gaat gebruiken; of de echtgenoot van een literair criticus kan een nieuwe roman lezen die zijn echtgenote heeft ontvangen om te recenseren, maar slechts heeft doorgebladerd. Het is duidelijk dat de echtgenoot kan worden geacht de roman te hebben verbruikt, terwijl dit bij de recensent niet het geval is. De conclusie zou hetzelfde zijn als de recensent het boek wel had gelezen, omdat die handeling geen verbruikshandeling zou zijn indien zij in het kader van haar beroep werd verricht. [37]

67. Dergelijke voorbeelden van onbedoeld eindverbruik moeten naar mijn mening worden gekwalificeerd als „indirecte schade" die in het kader van een commercieel gerechtvaardigde „onttrekking van goederen om te dienen als monster" onvermijdelijk is. Het zijn situaties die de belastingplichtige op het moment dat hij de monsters weggeeft, niet helemaal kan voorzien of door het treffen van maatregelen kan voorkomen.

37 — Voor alle duidelijkheid: het onderscheid tussen verbruik en beroepsactiviteiten betekent niet dat goederen voor zakelijke doeleinden kunnen worden aangeschaft zonder btw te betalen. Voor zover de aankoop plaatsvindt in het kader van de door de belastingplichtige uitgeoefende activiteit, is die btw echter aftrekbaar.

68. Om als monster te kunnen dienen, moeten de betrokken goederen worden aangeboden in een vorm en hoeveelheid die naar normaal handelsgebruik als passend worden beschouwd. Monsters mogen dus niet een zodanige vorm hebben, dat zij als substituut zouden kunnen dienen voor de voor eindverbruik bedoelde producten, tenzij de aard van het door het monster gepromote product dit onvermijdelijk maakt. In het geval van monsters van producten die in hun definitieve vorm moeten worden beoordeeld, kan dikwijls worden verlangd dat speciale verpakkingen, stickers, stempels of soortgelijke middelen worden gebruikt om aan te geven dat het gaat om monsters die niet bedoeld zijn voor de gewone handel.

C — *Afsluitende opmerkingen over „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster"*

iii) Van een monster moet een passende hoeveelheid worden verstrekt

69. Monsters moeten worden verstrekt in een hoeveelheid die toereikend is om hun functie als monster te kunnen vervullen, maar ook niet meer dan dat. Dit betekent niet noodzakelijkerwijs dat per ontvanger slechts één monster mag worden verstrekt, aangezien verschillende ontvangers, die monsters voor verschillende doeleinden gebruiken, verschillende hoeveelheden nodig zullen hebben.

70. Wat het tweede type ontvanger betreft, zou bijvoorbeeld elke uitlegging die „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster" beperkt tot één exemplaar per ontvanger of tot monsters die een andere vorm hebben dan het eindproduct, op gespannen voet kunnen staan met de commerciële realiteit. Ontvangers van de tweede categorie zullen immers dikwijls meer dan één monster nodig hebben. Zo kan een winkel wel duizenden zakjes van een nieuw waspoeder nodig hebben om aan zijn klanten te verstrekken, en kunnen in de industrie en de handel tientallen monsters nodig zijn om een nieuw product op zijn kwaliteit te testen. Het derde type ontvanger zal daarentegen doorgaans niet meer dan één exemplaar van het werk nodig hebben.

71. Gelet op het bovenstaande kan de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn dus niet aldus worden uitgelegd, dat de lidstaten bij voorbaat kwantitatieve of kwalitatieve beperkingen mogen formuleren met betrekking tot „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster".

72. Bovendien zijn de algemene regels en beginselen op het gebied van misbruik van recht, belastingcontrole en belastingfraude ook van toepassing op het verstrekken van monsters. Zo kan uit de kwantiteit of de kwaliteit van de weggegeven goederen of uit andere

omstandigheden van de zaak blijken dat de overdracht van de betrokken goederen niet kan worden beschouwd als een „onttrekking van goederen om te dienen als monster" door een redelijke en te goeder trouw handelende belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden in het kader van legitieme handelspraktijken. [38]

73. Hoewel het uiteraard aan de nationale rechter is om de analyse op de feiten toe te passen, lijkt het mij opportuun kort in te gaan op de vier verschillende soorten cd's waarom het in het hoofdgeding gaat.

74. Volgens mij kan van alle vier soorten aan tussenpersonen verstrekte cd's worden gezegd, dat zij het product beogen te promoten en een voorbeeld van het product zijn. De eerste drie cd-soorten (de van een watermerk voorziene cd's waarop de naam van de ontvanger staat, de niet van een watermerk voorziene cd's in een wit kartonnen hoesje, en de „monster"-cd's) kunnen naar mijn mening als monster worden gekwalificeerd op grond van het feit dat zij worden verstrekt in een vorm die verschilt van die van het eindproduct, maar geschikt is voor een monster. Bij de „marktrijpe voorraad" is het enige verschil met het eindproduct de sticker met de vermelding dat het product niet bestemd is voor de gewone handel. Ook al kan een dergelijke sticker natuurlijk eenvoudig worden verwijderd, dit volstaat in mijn ogen niet om het product de hoedanigheid van monster te ontzeggen wanneer andere relevante feiten ervoor pleiten het product als zodanig te kwalificeren.

75. De echte moeilijkheid doet zich volgens mij voor bij de grote hoeveelheden cd's die aan externe pluggers worden verstrekt voor verdere verspreiding onder aan EMI onbekende personen. Of een dergelijke promotiestrategie is aan te merken als een „onttrekking van goederen om te dienen als monster", vergt een concrete feitelijke beoordeling van de vraag of de personen die de cd's van de pluggers ontvangen, een rol als tussenpersoon vervullen dan wel als gewone consument moeten worden beschouwd.

VI — Onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde

76. Met vraag d wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of aan „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde" in artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn kwantitatieve restricties kunnen worden gesteld wat betreft het aantal of de waarde van de geschenken die op gezette tijden of in een periode van twaalf maanden mogen worden ontvangen.

38 — Overeenkomstig hetgeen het Hof in verband met directe belastingen heeft vastgesteld, ben ik van mening dat een lidstaat ook bij de toepassing van de btw niet op basis van een algemeen vermoeden van belastingfraude maatregelen mag vaststellen (zie arrest van 11 oktober 2007, ELISA, C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

77. Alle partijen zijn het erover eens dat de lidstaten een zekere beoordelingsmarge hebben op het punt van de uitlegging van het begrip „geringe waarde". EMI merkt in het bijzonder op dat dit begrip in overeenstemming met de specifieke economische omstandigheden in de betrokken lidstaat moet worden uitgelegd, wat een beoordelingsmarge voor de lidstaten bij de toepassing van dit begrip onvermijdelijk maakt.

78. Aangezien artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn niet met zoveel woorden naar de wettelijke regelingen van de lidstaten verwijst, moet om te beginnen worden vastgesteld dat het begrip „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde", om de redenen die ik in verband met „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster" heb aangegeven, een Unierechtelijke betekenis moet hebben. [39]

79. Er zijn geen juridische redenen waarom het begrip „dienen als geschenken" geen Unierechtelijke betekenis zou kunnen hebben. Dit betekent dat de vraag of het begrip „geschenk van geringe waarde" ook meer dan één overdracht van goederen kan omvatten, eveneens op uniforme wijze moet worden beantwoord. Bij de uitlegging van het begrip „geringe waarde" daarentegen is een zekere beoordelingsmarge onvermijdelijk, omdat daarbij vergelijkingen moeten worden gemaakt die onlosmakelijk zijn verbonden met de economische situatie in de lidstaten.

A — *Geschenken*

80. Wat is een geschenk? Dit begrip, dat een grote rol speelt in zowel de antropologie als de sociologie, is juridisch stevig verankerd in alle ontwikkelde privaatrechtelijke stelsels. [40] In de context van de Zesde richtlijn, en artikel 5, lid 6, ervan in het bijzonder, is op dit begrip zijdelings ingegaan door advocaat-generaal Van Gerven in zijn conclusie bij het arrest Empire Stores [41]. Volgens de advocaat-generaal worden met de tweede volzin van artikel 5, lid 6, „geschenken bedoeld als relatiegeschenken die bestemd zijn om in het algemeen [...] naambekendheid aan te kweken, zonder dat daar [...] een directe tegenprestatie tegenover staat". [42] Het Hof ging echter op dit punt niet in, omdat het voor die zaak niet relevant was.

81. De aangehaalde passage maakt duidelijk dat in de ogen van advocaat-generaal Van Gerven met „geschenken van geringe

39 — Zie punt 10 hierboven.

40 — Kangas (aangehaald in voetnoot 4, blz. VII en blz. 31-59) heeft in navolging van de grote Duitse rechtsgeleerde Friedrich Carl von Savigny opgemerkt dat het geschenk, ofschoon op het eerste gezicht eenvoudig, een ingewikkeld rechtsinstituut is.

41 — Arrest van 2 juni 1994 (C-33/93, Jurispr. blz. I-2329).

42 — Punt 19 van de conclusie.

waarde" vooral geschenken worden bedoeld die voor marketing-, reclame- of soortgelijke promotiedoeleinden worden gegeven.

82. De gunstige btw-behandeling van „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde" heeft naar mijn mening ook alleen maar zin als zij primair geschenken betreft die met een dergelijk oogmerk worden gegeven.

83. Zoals ik in verband met „onttrekkingen van goederen om te dienen als monster" reeds heb opgemerkt, kunnen voor bedrijfsdoeleinden gegeven geschenken diverse vormen hebben: reclame- of promotiegeschenken, indien de waarde daarvan gering is; geschenken aan het personeel, en geschenken voor bedrijfsrepresentatie. Alleen de eerste geschenksoort valt onder de regel van de tweede volzin van artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn. Geschenken aan het personeel zullen meestal overeenkomstig de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aan btw worden onderworpen, terwijl op geschenken voor representatiedoeleinden artikel 17, lid 6, van deze richtlijn van toepassing is.

84. Geschenken die als reclame- of promotiemateriaal voor het bedrijf dienen, zullen gewoonlijk in grote aantallen worden verstrekt en niet apart voor met name genoemde ontvangers worden uitgezocht. Zij zullen op ad-hocbasis worden weggegeven zonder dat de identiteit van de ontvanger altijd kenbaar zal zijn aan de belastingplichtige of degene die hem vertegenwoordigt. Voorbeelden van dergelijke geschenken zijn pennen, T-shirts, blocnotes, sjaals en stropdassen waarop het logo van het bedrijf staat.

85. Belastingplichtigen kunnen voor zakelijke doeleinden echter ook geschenken weggeven die speciaal voor bepaalde personen zijn uitgezocht, zoals bloemen, dozen chocola, flessen wijn of kleine designvoorwerpen als vazen of accessoires. Bij die geschenken zal het cruciaal zijn dat zij van „geringe waarde" zijn, omdat zij anders kunnen worden beschouwd als i) geschenken voor representatiedoeleinden in de zin van artikel 17, lid 6, van de richtlijn en dus van het recht op aftrek worden uitgesloten, of ii) als om niet verstrekte goederen als bedoeld in de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, overeenkomstig het arrest Kuwait Petroleum. [43]

86. Het verschil tussen „het om niet verstrekken van goederen" in de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn en „het verstrekken van geschenken van geringe waarde" in de tweede volzin, is gelegen in de waarde van de goederen en het doel waarmee zij zijn verstrekt. [44]

43 — Bij artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn is aftrek van de voorbelasting niet toegestaan, terwijl bij de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn de aftrek van de voorbelasting wordt gecompenseerd door betaling van btw wegens levering aan zichzelf.

44 — Arrest Kuwait Petroleum, aangehaald in voetnoot 5 (punt 23), alsmede de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in die zaak (punt 26).

B — „*Geringe waarde*”

87. Als „geringe waarde” als een zuiver kwantitatief criterium wordt opgevat, lijkt een zekere beoordelingsmarge voor de lidstaten mij onvermijdelijk. Wordt „geringe waarde” daarentegen meer uitgelegd als een kwalitatief en dus niet volledig tot een economische waarde herleidbaar begrip, dan is een dergelijke beoordelingsmarge wellicht overbodig.

88. Het zou verleidelijk zijn te stellen dat het criterium „geringe waarde” kwalitatief moet worden opgevat, in die zin dat de subjectieve betekenis van het geschenk voor de ontvanger niet al te groot mag zijn.

89. Onder de in de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn bedoelde „geschenken van geringe waarde” zouden dan moeten worden verstaan in grote aantallen geproduceerde geschenken met een promotiekarakter, die dikwijls zijn voorzien van een logo, naam of ander kenmerk waardoor zij worden geassocieerd met de belastingplichtige waarvan zij afkomstig zijn, en die worden uitgedeeld aan klanten, potentiële afnemers en zakelijke contacten zonder dat enige aandacht wordt besteed aan de identiteit van de ontvanger. De economische waarde van een geschenk dat aan al deze criteria voldoet, is echter niet per definitie gering, zoals in het geval van een zijden stropdas of een fleece jack met een bedrijfslogo.

90. In aanmerking genomen dat de uitlegging van het begrip praktisch hanteerbaar dient te zijn, zou ik een dergelijke uitlegging dan ook niet willen propageren. Een kwalitatieve opvatting van „geringe waarde” laat zich moeilijk verenigen met de noodzakelijke uniforme uitlegging van dat begrip. Daarom verdient een kwantitatieve uitlegging de voorkeur.

C — *Een vast maximumbedrag voor „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde*”

91. Er worden in de lidstaten verschillende benaderingen gevolgd met betrekking tot de vraag, tot welk bedrag een geschenk kan worden geacht van „geringe waarde” te zijn. Sommige landen, zoals Spanje, Italië en Luxemburg, blijken voor geschenken van geringe waarde geen maximumbedrag te hebben vastgesteld.[45] Andere landen, zoals het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk, achten het in het belang van de rechtszekerheid wenselijk specifieke geldbedragen vast te stellen. In Finland is het drempelbedrag niet opgenomen in juridisch bindende bepalingen, maar in administratieve richtlijnen die door de

45 — Parlementaire vraag nr. 617/89 van F. Herman aan de Commissie, PB 1990, C 39, blz. 24. Deze vraag dateert weliswaar van 1990, maar ik acht het zinvol enige informatie over de situatie in andere lidstaten te hebben.

belastingautoriteiten worden toegepast om te verzekeren dat op dit punt steeds dezelfde praktijk wordt gevolgd. [46]

92. Dergelijke besluiten behoren naar mijn mening tot de bevoegdheidssfeer van de individuele lidstaten, die op basis van hun welvaartsniveau en hun gemiddelde prijs- en inkomensniveau maxima mogen vaststellen. Het drempelbedrag mag echter niet zo laag zijn, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn betekenis zou verliezen of niet meer zou kunnen worden toegepast, noch zo hoog, dat wordt afgeweken van wat in het normale spraakgebruik onder „geringe waarde" wordt verstaan.

93. Kunnen de maxima die de lidstaten vaststellen voor „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde", een absoluut karakter hebben of is een zekere mate van flexibiliteit bij de toepassing ervan in individuele gevallen gewenst?

94. Er is op zijn minst één nationale rechterlijke uitspraak waarin op grond van het ontbreken van enige verwijzing naar nationale wetgeving in de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn is geconcludeerd dat in individuele gevallen van nationale drempelbedragen moet kunnen worden afgeweken, ook al is het met het oog op een uniforme fiscale behandeling noodzakelijk dat de belastingautoriteiten uitgaan van bepaalde maximumbedragen die in beginsel van toepassing zijn. [47]

95. De Commissie heeft naar mijn mening ter terechtzitting terecht erop gewezen dat de mogelijkheid om in individuele gevallen af te wijken van een kwantitatieve voorwaarde voor de toepassing van een bepaalde belastingregel moeilijk zou zijn te rechtvaardigen, omdat dit haaks zou staan op wat nu juist met een dergelijke voorwaarde wordt beoogd, namelijk gelijke behandeling van alle belastingplichtigen. Deze zaak heeft echter betrekking op een Uniebepaling die overeenkomstig de gewone uitleggingsbeginselen een uniforme betekenis moet hebben en daarom de lidstaten geen beoordelingsmarge zou moeten laten. In dit licht bezien lijkt mij dat de door de lidstaten vastgestelde uitvoeringsmaatregelen in uitzonderlijke gevallen een zekere mate van flexibiliteit bij de toepassing van de vastgestelde drempelbedragen mogelijk zouden moeten maken. Gesteld bijvoorbeeld dat een in verschillende lidstaten aanwezig bedrijf in al die staten gebruik wil maken van eenzelfde set promotiegeschenken met een uniforme vormgeving en een uniform logo. Gelet op de regels van de interne markt zou ik het onaanvaardbaar vinden als een lidstaat die een bijzonder laag maximumbedrag voor geschenken van „geringe waarde" hanteert, de btw-vrijstelling kon weigeren terwijl het geschenk in de andere betrokken lidstaten van geringe waarde was.

46 — Zie Kallio, M. e.a., *Arvonlisäverotus 2009*, Edita Helsinki 2009, blz. 512.

47 — Arrest van de Finse hoogste bestuursrechter van 3 oktober 2006, KHO 2006:70.

D — *Cumulatieve geschenken en „onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde"*

96. De praktijk in de lidstaten lijkt ook te verschillen ten aanzien van de behandeling van cumulatieve geschenken. In sommige landen, zoals Duitsland, Nederland en Frankrijk, worden alle in een periode van één jaar aan dezelfde persoon gegeven geschenken in aanmerking genomen. [48]

97. Het Verenigd Koninkrijk stelt dat de in de nationale wetgeving bepaalde cumulatieve maxima noodzakelijk zijn om misbruik van het btw-stelsel tegen te gaan en te vermijden dat belastingplichtigen de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn omzeilen door een reeks geschenken te verstrekken die, afzonderlijk beschouwd, van geringe waarde zijn, maar niet meer aan dit criterium voldoen wanneer zij bij elkaar worden genomen.

98. Hoewel de bestrijding van fraude een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd [49], en hoewel de lidstaten een legitiem belang hebben bij het treffen van maatregelen om belastingfraude tegen te gaan, heeft het Verenigd Koninkrijk op geen enkele wijze aangetoond dat in casu het gevaar van belastingfraude werkelijk aanwezig is.

99. Terwijl dit in de door de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn bestreken situaties onmiskenbaar het geval is, zie ik geen serieus fraudegevaar in verband met „onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde".

100. In de context van, bijvoorbeeld, de progressieve successiebelasting of de bij de overdracht van onroerende zaken verschuldigde progressieve registratierechten is het van belang dat alle gedurende een bepaalde periode verrichte schenkingen bij elkaar worden genomen, aangezien het progressieve effect van de belasting zou kunnen worden omzeild door één grote transactie op te splitsen in een aantal kleinere. In de btw-sfeer vindt een dergelijke cumulatieve benadering daarentegen geen steun in de tekst van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. De btw-status van een onttrekking zou ook afhankelijk worden van eerdere of latere onttrekkingen: de btw-status van een geschenk waarvan de waarde onder het vastgestelde maximum ligt, zou bijvoorbeeld achteraf wijzigen als de ontvanger van dezelfde belastingplichtige nog een geschenk kreeg en de waarde van de twee geschenken samen boven dat maximum uitkwam. Dit zou op gespannen voet staan met het beginsel dat voor de btw iedere handeling op zichzelf moet worden

48 — Zie de in voetnoot 44 aangehaalde vraag aan de Commissie.

49 — Arresten van 17 juli 2008, Commissie/Italië (C-132/06, Jurispr. blz. I-5457, punt 46), en 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 22, met verdere verwijzingen); zie ook artikelen 22, lid 8, en 27, lid 1, van de Zesde richtlijn.

beschouwd en dat de aard van een handeling niet kan worden gewijzigd door vroegere of latere gebeurtenissen. [50]

101. Als een belastingplichtige werkelijk voor zakelijke doeleinden geschenken weggeeft, is volgens mij het gevaar van al te waardevolle geschenken niet aanwezig. De algemene regels en beginselen op het gebied van misbruik van recht, belastingcontrole en belastingfraude volstaan in mijn ogen om omzeiling van het voor btw-vrijstelling geldende vereiste van „geringe waarde" tegen te gaan.

102. Een toepassing van cumulatieve maxima naar de letter zou betekenen dat belastingplichtigen lijsten moeten bijhouden van de personen of bedrijven waaraan zij geschenken verstrekken. Een dergelijke eis gaat naar mijn mening verder dan de in de Zesde richtlijn geformuleerde vereisten betreffende het uitschrijven van facturen en het voeren van een boekhouding. [51] Ik denk ook dat het te veel gevraagd zou zijn om van belastingplichtigen te verlangen dat zij onthouden aan wie zij kalenders, pennen met logo's en dergelijke hebben weggegeven. [52]

50 — Arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 47).

51 — Artikel 22 van de Zesde richtlijn.

52 — Daarentegen kan van een belastingplichtige wel worden verwacht dat hij bijhoudt aan wie er geschenken voor representatiedoeleinden en andere geschenken van grotere waarde zijn verstrekt, zodat wordt vermeden dat een bepaalde persoon twee keer hetzelfde geschenk krijgt.

VII — De fiscale status van de ontvangers van monsters en geschenken van geringe waarde

103. De vragen e en f houden verband met het feit dat volgens de in het Verenigd Koninkrijk geldende wettelijke regeling de btw-vrijstelling enkel geldt voor het eerste voorwerp dat als monster wordt verstrekt, en met het feit dat die regeling voorziet in de cumulatieve toepassing van het voor „geschenken van geringe waarde" bepaalde drempelbedrag. Uit mijn antwoorden op de vragen b tot en met d volgt, dat dergelijke door nationale bepalingen aan de toepassing van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn gestelde beperkingen zijn uitgesloten.

104. Zoals gezegd, verwijst volgens 's Hofs rechtspraak de levering van een goed niet naar de eigendomsoverdracht in privaatrechtelijke zin, maar wordt hiermee gedoeld op elke handeling tot overdracht van een lichamelijke zaak door een partij die de ontvanger in staat stelt daarover te beschikken alsof hij de eigenaar van die zaak was. [53] Monsters of geschenken van geringe waarde mogen dus aan zowel werknemers als hun werkgevers worden verstrekt. Wie van hen als ontvanger moet worden beschouwd, is een feitelijke vraag die op basis van de relevante omstandigheden moet worden beantwoord, terwijl de juridisch relevante vraag voor btw-doeleinden is, of een persoon werkelijk in staat is als eigenaar over de goederen te beschikken.

53 — Zie punt 24 en voetnoot 15 hierboven.

105. Dikwijls zal blijken dat het monster of het geschenk aan de werkgever wordt verstrekt. Zo zijn de werknemers duidelijk niet de ontvangers van monsters die aan een belastingplichtige worden verstrekt met het oog op het testen of verder distribueren van producten. Daarentegen bestaat er geen twijfel over dat een recensent die een recensie-exemplaar van een boek naar zijn huisadres toegezonden krijgt, dat boek persoonlijk ontvangt, ook al is hij in dienst van een krant. Op dezelfde wijze kunnen geschenken van geringe waarde worden gegeven aan individuele werknemers (zoals een kalender die aan elke werknemer persoonlijk wordt verstrekt) of aan de werkgever (zoals een doos chocola die een zakelijke klant naar het kantoor van een klein bedrijf stuurt).

106. Vraag f komt er in wezen op neer, of de antwoorden op de overige vragen anders zouden komen te luiden indien de ontvanger met betrekking tot de verstrekte goederen recht op aftrek van de voorbelasting had.

107. De Commissie stelt dat de uitlegging van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn niet afhankelijk is van de status van de ontvanger of van de mogelijkheid voor de ontvanger om de voorbelasting in aftrek te brengen. Zij merkt ook op dat het in de praktijk kan voorkomen dat een bedrijf dat monsters of geschenken ontvangt, de voorbelasting in aftrek kan brengen. Om dat te kunnen doen, moet het die belasting echter wel hebben gedragen — dat wil zeggen, degene die het monster of het geschenk heeft verstrekt, moet daarover btw in rekening hebben gebracht.

108. Deze redenering lijkt mij juist. Ik zie ook niet goed in waarom de vraag eigenlijk is gesteld. De door de Commissie genoemde hypothese — namelijk dat met betrekking tot monsters of geschenken van geringe waarde btw wordt berekend — lijkt immers nogal ver van de commerciële realiteit af te staan.

VIII — Conclusie

109. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt:

„1) Onder ‚onttrekkingen van goederen om te dienen als monster' in de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake

omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet worden verstaan:

— iedere levering door een belastingplichtige,

— met als doel de toekomstige verkopen van een product (dat in de zin van de btw een goed is), te bevorderen,

— aan een werkelijke of potentiële klant of aan een persoon die door zijn bijzondere positie in staat is invloed uit te oefenen op de publiciteit die het product krijgt,

— van een of meer exemplaren van goederen die als voorbeeld van dat product dienen, waarvan zij alle wezenlijke kwaliteits- en andere kenmerken bezitten, en aldus de ontvanger, diens afnemers dan wel andere personen waarmee de ontvanger communiceert, in staat stellen de aard, de eigenschappen en de kwaliteit van het product te beoordelen of te testen.

2) De lidstaten mogen een maximumbedrag vaststellen voor een ‚geschenk van geringe waarde' in de zin van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, rekening houdend met het algemene prijs- en inkomensniveau en met andere economische omstandigheden in de betrokken staat, op voorwaarde dat dit bedrag niet zo laag is, dat artikel 5, lid 6, zijn betekenis zou verliezen of niet meer zou kunnen worden toegepast, noch zo hoog, dat wordt afgeweken van wat in het normale spraakgebruik onder ‚geringe waarde' wordt verstaan, met dien verstande dat in individuele gevallen van dat maximum moet kunnen worden afgeweken indien zulks om objectieve redenen gerechtvaardigd is. Onder onttrekkingen van goederen om te dienen als geschenken van geringe waarde in die bepaling moeten worden verstaan individuele leveringen door een belastingplichtige. De lidstaten mogen de voormelde maxima niet toepassen op basis van de gecumuleerde waarde van verscheidene geschenken die in een bepaalde periode zijn verstrekt.

3) Het is aan de nationale rechter om met inachtneming van alle omstandigheden van het concrete geval te bepalen wie de ontvanger van een monster of geschenk in de zin van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn is. Het is voor de btw-behandeling van een onttrekking van goederen overeenkomstig de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn irrelevant of de ontvanger van het monster of het geschenk al dan niet gerechtigd is de voorbelasting in aftrek te brengen."