FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 15 april 2010 [1]

I — Inledning

1. ”Essai sur le don”, vilken första gången publicerades år 1925 av Marcel Mauss, en känd fransk antropolog, syftade till att visa att utbyten och avtal sker i form av gåvor i arkaiska samhällen. I teorin är gåvorna frivilliga, men i verkligheten är det obligatoriskt att ge och ta emot gåvor. [2]

2. Eftersom människans natur inte har ändrats, är det inte underligt att lagstiftaren i Europeiska unionen, vilken definierar mervärdesskatt som en allmän konsumtionsskatt på alla transaktioner som innebär leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag, [3] inte har beaktat vederlagsfria transaktioner till deras nominella värde. [4] Såsom kommer att framgå är vederlagsfria transaktioner i de flesta fall mervärdesskattepliktiga genom tillämpning av bestämmelserna om uttag för eget bruk. [5] Vad beträffar gåvor som ges bort i samband med representation uppnås samma effekt genom att förvärv av sådana varor undantas från avdragsreglerna. [6]

3. Uttag som görs för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde är dock

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France Paris, 2007 (nytryck år 2008), s. 65, och Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W.W.Norton, New York – London 1990 (nytryck år 2000), s. 3 (engelsk översättning). Richard Hyland drar slutsatsen att svårigheterna i många rättsordningar vad gäller behandlingen av utbyten av gåvor tycks bekräfta Mauss hypotes att utbyte av gåvor är en av grundvalarna i människosamhällen. Se Hyland, R., *Gifts – A Study in Comparative Law*, Oxford University Press 2009, s. 114. Etnografer har dock kritiserat många aspekter av Mauss metod (*ibidem*, s. 14).

3 — Artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

4 — Europeiska unionens lagstiftare tycks ha hämtat inspiration från den gamla sentensen *donatio non praesumitur* – det föreligger en rättslig presumtion mot gåvan. Se, angående denna presumtion i kontinentala rättsordningar och i *common law*-rättsordningar, Kangas, U., *Lahja* (”The Gift”), Lakimiesliiton Kustannus, Helsingfors 1993, s. 56–58.

5 — Enligt artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det är dock viktigt att framhålla att efter domen av den 27 april 1999 i mål C-48/97, Kuwait Petroleum (REG 1999, s. I-2323), kan första meningen även omfatta vederlagsfria överlåtelser inom ramen för rörelsen, då avdrag har gjorts för ingående mervärdeskatt på de varor som överlåtits utan vederlag.

6 — Enligt artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet får avdrag inte medges för utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel utgifter som hänför sig till lyxartiklar, nöjen och underhållning.

undantagna från mervärdesskatt.[7] Med beaktande av den förmånliga skattemässiga behandlingen av sådana överföringar, har skattskyldiga personer ett stort ekonomiskt intresse av att känna till den exakta omfattningen av dessa begrepp. Begreppens synbara enkelhet visar sig vara bedräglig när de tillämpas i ett sådant komplext sammanhang som utdelning av varor som utgör upphovsrättsligt skyddade verk, vilket är i fråga i förevarande mål.

4. Förevarande begäran om förhandsavgörande från London VAT and Duties Tribunal avser tolkningen av artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken undantar uttag som gjorts för att ge bort varuprov och skänka bort gåvor av ringa värde från mervärdesskatt.[8] Den första meningen i artikel 5.6 har blivit föremål för prövning i flera mål vid domstolen,[9] medan det är första gången som domstolen har ombetts att tolka den andra meningen i denna bestämmelse.

7 — Enligt artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet.

8 — Artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör numera artikel 16 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), vilket från och med den 1 januari 2007 har ersatt sjätte mervärdesskattedirektivet (se jämförelsetabellen i bilaga XII till mervärdesskattedirektivet). Syftet med mervärdesskattedirektivet är att de tillämpliga bestämmelserna ska presenteras på ett tydligt och rationellt sätt i enlighet med principen om bättre lagstiftning (skäl 3 i ingressen).

9 — Dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, de Jong, REG 1992, s. I-2847, domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet Kuwait Petroleum, dom av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (REG 2005, s. I-743), av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), och av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein (REG 2001, s. I-4049).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Unionsrätten*[10]

5. I artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet.”

10 — Eftersom begäran om förhandsavgörande i förevarande mål framställdes före ikraftträdandet av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 115, 2008, s. 47), har hänvisningarna till artiklarna i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EGT C 325, 2002, s. 33) behållits genomgående.

B — *Den nationella rätten*

6. De tillämpliga nationella bestämmelserna finns i section 5.1 i 1994 års mervärdesskattelag (Value Added Tax Act 1994) och i punkterna 5.1, 5.2, 5.2ZA och 5.3 i bilaga 4 till nämnda lag. De har ändrats vid ett flertal tillfällen under den relevanta perioden (från och med april 1987 till dags dato).

7. Enligt bestämmelsernas nuvarande lydelse behandlas sammanfattningsvis överföring eller överlåtelse, oavsett om vederlag utgår eller inte, av varor som ingår i en skattskyldig persons rörelse som en leverans. Det görs undantag för affärsgåvor och tillhandahållandet av varuprov. Vad beträffar affärsgåvor får värdet per person och per år inte överstiga 50 GBP i kostnader för givaren. Vad beträffar varuprov är endast det första varuprovet undantaget när ett antal identiska varuprov ges bort till samma person. Före juli 1993 var undantaget tillämpligt enbart på industriella varuprov i en form som vanligtvis inte säljs till allmänheten.

III — Bakgrund och tolkningsfrågorna

8. EMI Group Limited (nedan kallat EMI), som är ett bolag verksamt inom musikutgivning, produktion och försäljning av musikinspelningar, delar ut gratisexemplar av musikinspelningar i form av vinylplattor, kassettband och cd-skivor till olika personer för att marknadsföra nyutsläppt musik. Enligt EMI är denna utdelning nödvändig för EMI:s verksamhet, eftersom den möjliggör för EMI att bedöma en musikinspelnings kommersiella kvalitet och om den är gångbar på marknaden.

9. Som en del av en marknadsföringsstrategi delas cd-skivor ut till personer som kan påverka konsumenternas beteende (till exempel personer som arbetar inom tidningsbranschen, på radiostationer, med TV-program, på reklambyråer, inom detaljhandeln och på biografer) och till marknadsförare av musik som kallas ”pluggers”, vilka delar ut cd-skivorna till sina egna kontakter. EMI anlitar både interna och externa pluggers som har särskilda sakkunskaper eller som har varit särskilt framgångsrika med att marknadsföra inspelningar.

10. För dessa syften tillhandahåller EMI musikinspelningar i följande olika former: inspelningsbara cd-skivor (nedan kallade cdr-skivor) [11] ”med vattenstämpel”, vilka är

11 — Cdr-skivor är en variant på den traditionella cd-skivan. De spelas in av ett av EMI:s skivmärken, Virgin Record Label, vid dess kontor på dess egna datorer.

försedda med namnet på mottagaren och som gör det möjligt att spåra eventuella kopior som görs tillbaka till mottagaren, cdr-skivor utan vattenstämpel som tillhandahålls i ett vitt skivomslag av papp, ”sampler”-cd:ar som tillhandahålls i ett skivomslag av papp med samma konstnärliga utformning som det slutliga albumet, och ”färdiga lagervaror”, det vill säga cd-skivor i slutlig form färdiga för försäljning till allmänheten. De sistnämnda är försedda med ett klistermärke med texten ”Marknadsföringsexemplar. Inte för återförsäljning”. På de övriga anges att äganderätt och andra rättigheter innehas av Virgin Records Limited, ett skivmärke som är dotterbolag till EMI. Det ska påpekas att de ”färdiga lagervarorna” lämnas ut till artister, deras manager, publicister, agenter och andra kontakter inom mediebranschen som EMI anser behöver ha den färdiga produkten.

11. Enligt beslutet om hänskjutande skickas cirka 90 procent av de cd-skivor som används för marknadsföring till namngivna personer. Det framgår av handlingarna i målet att inspelningar även kan skickas individuellt till mer än en person som arbetar inom en och samma organisation. När en singel släpps delas cirka 2 500 gratisexemplar ut och mellan 3 000 och 3 750 för album. En enda plugger kan få upp till 600 gratisinspelningar för vidare utdelning. För att sätta dessa siffror i sitt rätta perspektiv ska det tilläggas att enligt EMI kan ett storsäljande cd-album säljas i flera miljoner exemplar.

12. Från april 1987 till i början av år 2003 redovisade EMI mervärdesskatt för de inspelningar som EMI tillhandahöll på det sätt som angetts ovan. EMI anser att den nationella lagstiftningen är oförenlig med artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet och att det följaktligen inte skulle erläggas någon mervärdesskatt och begärde därför att Commissioners for H.M. Revenue and Customs (behörig myndighet i fråga om uppbörd av mervärdesskatt i Förenade kungariket) skulle återbetala de belopp som EMI hade betalat in i mervärdesskatt på dessa inspelningar. Eftersom Commissioners fattade ett beslut om avslag på kravet på återbetalning, överklagade EMI beslutet till den nationella domstolen.

13. Från och med juli 2003 upphörde EMI att redovisa mervärdesskatt på utdelningen av gratis cd-skivor. Commissioners skickade ett beskattningsbeslut till bolaget för perioden juli 2003–december 2004, vilket EMI överklagade till den nationella domstolen.

14. Mot denna bakgrund begärde den nationella domstolen att domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

”a) Hur ska den sista meningen i artikel 5.6 i sjätte direktivet tolkas med avseende på förhållandena i det aktuella målet?

b) Vilka väsentliga egenskaper utmärker ett varuprov, i den mening som avses i sista meningen i artikel 5.6 i sjätte direktivet?

c) Får en medlemsstat begränsa tolkningen av varuprov i den sista meningen i artikel 5.6 till

i) ett industriellt varuprov som i en form som vanligtvis inte är tillgänglig för försäljning till allmänheten ges till en faktisk eller potentiell kund i rörelsen (fram till år 1993),

ii) endast ett eller endast det första i en rad varuprov som ges bort av samma person till samma mottagare när dessa varuprov är identiska eller inte skiljer sig från varandra i något materiellt avseende (från år 1993)?

d) Får en medlemsstat begränsa tolkningen av gåvor av ringa värde i sista meningen i artikel 5.6 i sjätte direktivet på så sätt att följande utesluts:

i) en gåva som utgör en av flera gåvor som regelbundet ges till samma person (fram till oktober 2003),

ii) varje affärsgåva till samma person under en tolvmånadersperiod när den totala kostnaden överstiger 50 GBP (från oktober 2003 och framåt)?

e) Om svaret på fråga c ii) ovan eller på någon del av fråga d ovan är jakande, får medlemsstaten, när en skattskyldig person ger bort en liknande eller identisk musikinspelning till två eller flera olika personer på grund av deras personliga förmåga att påverka omfattningen av artistens exponering, behandla föremålen som bortgivna till en och samma person enbart därför att personerna är anställda av en och samma person?

f) Påverkas svaren på frågorna a–e ovan av huruvida mottagaren är, eller är anställd av, en obegränsat skattskyldig person som kan (eller skulle ha kunnat) dra av

ingående skatt på leverans av varor som består av varuprov?”

IV — Inledande anmärkningar

A — *Målets särskilda beskaffenhet*

15. Den nationella domstolen har ställt en rad frågor som kan indelas i följande tre mer övergripande frågor: i) Vad är innebörden av ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” (frågorna b och c), ii) vad är innebörden av ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” (fråga d), iii) påverkar situationen för mottagarna av gåvorna eller varuproven tolkningen av artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet (frågorna e och f). Fråga a är en allmän fråga och svaret på den frågan kommer att inbegripas i detta avsnitt och i bedömningen av frågorna b, c och d.

16. Trots de detaljerade frågor som den nationella domstolen har ställt, är domstolens uppgift i förevarande mål om förhandsavgörande att tolka artikel 5.6 andra meningen, och inte att tillämpa denna artikel på de tämligen ovanliga omständigheter som föreligger i EMI:s fall.

17. Cd-skivor är ett fysiskt format i vilket ett skivbolags verkliga produkt – inspelningen – kan marknadsföras. I vissa fall finns det flera alternativa fysiska format som används för att marknadsföra samma inspelningar, som till exempel minidiskar, kassettband eller vinylplattor. Dessutom kan inspelningar distribueras elektroniskt via Internet. Med undantag av sådana moderna distributionsformer som direktuppspelning, gör innehavet av en inspelning i något av de ovannämnda formaten det möjligt att konsumera inspelningen flera, eller praktiskt taget ett oändligt antal, gånger.

18. Det ska även påpekas att ett skivbolag, utöver eventuella licenser eller överlåtelser av upphovsrätt till musik eller sångtexter som det kan ha skaffat sig från de ursprungliga rättighetshavarna, även åtnjuter skydd för immateriella rättigheter till skivorna till följd av dess till upphovsrätten knutna ”närliggande rättighet” som fonogramframställare. Detta innebär att inkomsterna från en inspelning inte enbart härrör från försäljningen av cd-skivor utan även från andra källor, såsom royalty-inkomster från exempelvis radio- och televisionsbolag som utbetalas genom berörda upphovsrättsorganisationer.

19. Sådana speciella inslag i ett skivbolags verksamhet kan förklara egenheterna i EMI:s marknadsföringsstrategi – den till synes generösa policyn vad gäller utdelning av gratisexemplar av cd-skivor, å ena sidan, och praxisen att ge dessa, med bara några få undantag, endast till namngivna mottagare, å andra sidan.

20. Man ska dock komma ihåg att domstolens tolkning av artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet i förevarande mål om förhandsavgörande kommer att vara tillämplig i hela EU på många olika typer av skattskyldiga personer. Det är nödvändigt att hålla detta större sammanhang i minnet, samtidigt som man ska vara uppmärksam på egenheterna i EMI:s fall och i andra affärsverksamheter som rör immateriella rättigheter.

21. Vidare avser förevarande mål endast gratis tillhandahållande av varor eftersom, vid den tidpunkt då förfarandet inleddes, gratisexemplar av musikinspelningar mestadels tillhandahölls i cd-format. I dag distribueras musikspår ofta via Internet, varför det i framtiden kan uppstå frågor om huruvida sådan distribution ska anses utgöra tillhandahållande av tjänster och om vad de troliga följderna skulle kunna bli. [12] Förevarande mål omfattar dock inte en sådan bedömning.

22. Vid prövningen av förevarande mål är det även viktigt att komma ihåg att tolkningen av bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet måste vara möjlig att tillämpa, med beaktande av mervärdesskattens beskaffenhet som en indirekt skatt som huvudsakligen tas ut av de skattskyldiga personerna själva i den löpande affärsverksamheten. Under idealiska förhållanden skulle behandlingen i mervärdesskattehänseende av en transaktion som utgör en del av en skattskyldig persons vanliga och affärsmässigt berättigade verksamhet vara uppenbar för den skattskyldiga personen vid första anblicken, utan att kräva detaljerade efterforskningar eller ytterligare administrativa bördor, som till exempel en bokföring som är mer långtgående än de vanliga krav på fakturering och räkenskaper som är tillämpliga på den skattskyldiga personen. [13]

12 — Motsvarande bestämmelse vad gäller tjänster finns i artikel 6.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

13 — Enligt OECD har uppgifter som samlats in av skattemyndigheter klart visat att mervärdesskatt utgör den mest betydande skatten i absoluta tal i de flesta länder (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, den 22 januari 2008, se http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Sedan år 2007 har Europeiska kommissionen inriktat sig på att minska den administrativa bördan på 13 prioriterade områden, däribland mervärdesskatteområdet, genom sitt ”Åtgärdsprogram för minskning av administrativa bördor i Europeiska unionen”. För ytterligare information om hur arbetet med dessa förslag fortskrider, se avsnittet ”Bättre lagstiftning” på GD Näringslivs webbplats: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/index_en.htm/.

B — *Förhållandet mellan varuprov och gåvor*

23. Ett varuprov behöver inte nödvändigtvis vara en gåva i civilrättslig mening, även om det i de flesta fall utgör en gåva, eftersom den skattskyldiga person som ger bort varuprovet vanligtvis avser att till mottagaren överföra full äganderätt till varuprovet utan vederlag. [14] I vissa fall – såsom i förevarande fall – kan dock en skattskyldig person behålla äganderätten och andra rättigheter till föremål som har getts bort som varuprov och därigenom rättsligt säkerställa att villkoren och inskränkningarna vad gäller användning och vidare överlåtelser är formellt bindande för mottagaren. Att ge bort gåvor innebär däremot att mottagarna får full äganderätt till varorna, och i många rättsordningar kan givarens möjligheter att uppställa villkor som begränsar mottagarnas rätt att fritt förfoga över det föremål som mottagits som gåva vara begränsade eller obefintliga.

24. Jag anser dock inte att de eventuella civilrättsliga skillnader mellan varuprov och gåvor som kan föreligga i enskilda fall är relevanta i mervärdesskattehänseende, eftersom ”leverans av varor” inte hänför sig till äganderättsövergången i civilrättslig mening, utan innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom som ger mottagaren befogenhet att förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. [15]

25. Vidare överlappar de två begreppen varandra, i den meningen att varuprov vanligtvis ges bort som gåvor, det vill säga utan förbehållet att äganderätten kvarstår hos den skattskyldiga person som ger bort gåvan. Å andra sidan kan de gåvor som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet i de flesta fall inte anses utgöra varuprov, eftersom de inte ges bort för det syftet och de inte har de nödvändiga egenskaper som utmärker ett varuprov. Ibland kan det således vara fråga om varuprov som inte utgör gåvor, gåvor som inte utgör varuprov (i de flesta fall) eller varuprov som även utgör gåvor (i många fall).

26. Även om det förhållandet att alla varuprov inte utgör gåvor teoretiskt sett kullkastar uppfattningen att alla varuprov av ringa värde automatiskt utgör gåvor av ringa värde, anser jag att detta inte har någon relevans för tillämpningen av artikel 5.6 andra meningen

14 — För definitionerna av en gåva i olika rättsordningar, se Hyland (ovan fotnot 2), s. 127–217. Enligt hans mening kännetecknas en gåva, som komparativrättsligt studieobjekt, av att det inte utgår något vederlag, av det subjektiva rekvisitet (gåvoavsikten), av dess karaktär av en överlåtelse mellan levande personer och av gåvoföremålet, vilket utgör den omständighet som skiljer den från vederlagsfria överlåtelser av rättigheter. Det är intressant att notera att enligt Hyland (s. 132) ges gåvor vanligtvis bort utanför marknadens egennyttiga sfär, även om han också diskuterar frågan om donationer från branschorganisationer (s. 233–237).

15 — Se senast dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN (REG 2007, s. I-2697), punkt 32, av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield (REG 2006, s. I-1751), punkt 43, och av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping & Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkterna 7 och 8.

i sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse omfattar alla varuprov av något värde, oavsett huruvida de formellt sett har skänkts till mottagaren, och alla gåvor av ringa värde, oavsett huruvida de samtidigt kan anses utgöra varuprov.

C — Ändamålen med artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet

27. Ändamålen med artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet har vid ett flertal tillfällen bedömts av domstolen, vilken upprepade gånger har slagit fast att syftet med den bestämmelsen är att säkerställa en jämlik behandling av olika slutkonsumenter av de aktuella varorna, genom att säkerställa att den slutliga användningen av varor mervärdesbeskattas när avdrag har gjorts för ingående skatt. [16]

28. Den andra meningen i artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet skiljer sig dock, vilket framgår av dess ordalydelse. [17] Av förarbetena framgår att tanken bakom den andra meningen är att varuprov och gåvor av ringa värde, med avvikelse från huvudregeln, inte ska anses utgöra skattepliktiga transaktioner. [18]

29. Syftet att säkerställa att varor avseende vilka avdrag har gjorts för ingående mervärdesskatt inte undgår mervärdesbeskattning kan mot denna bakgrund inte vara detsamma för den andra meningen i artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom det skulle medföra att undantaget för ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde” blev betydelselöst.

30. Enligt min mening måste syftet med den andra meningen vara att återspegla den affärsmässiga verkligheten att varuprov och gåvor av ringa värde kan vara nödvändiga för att marknadsföra en affärsverksamhet och dess varor. Det kan inte finnas något annat skäl till att lagstiftaren avsåg att undanta dem från tillämpningsområdet för den grundläggande mervärdesskatteregeln: att slutkonsumenternas konsumtion av varor är föremål för mervärdesskatt. Vad beträffar varuprov är det huvudsakliga syftet med desamma inte att tillgodose en slutkonsuments behov, utan att de ska leda till en ökning av den aktuella

16 — En stor del av rättspraxis rör privat bruk av varor som ursprungligen förvärvats inom ramen för rörelsen: domarna i målen Hotel Scandic (ovan fotnot 9), punkt 23, Bakcsi (ovan fotnot 9), punkt 45, Fischer och Brandenstein (ovan fotnot 9), punkt 56, och Burmanjer m.fl. (ovan fotnot 9), punkterna 15 och 18. Till stöd för ändamålet att säkerställa att den slutliga användningen mervärdesbeskattas är dock den första meningen även tillämplig på överlåtelser inom ramen för rörelsen då avdrag har gjorts för ingående mervärdesskatt: domen i målet Kuwait Petroleum (ovan fotnot 5), punkterna 20–22. Generaladvokaten Fennelly påpekade i målet Kuwait Petroleum att den rättshistoriska bakgrunden till artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet visar att syftet med bestämmelsen var att säkerställa att varor avseende vilka det inte erlagts någon ingående mervärdesskatt inte skulle undgå beskattning, om de sedan överläts utan ersättning för andra ändamål än för privat bruk.

17 — Som generaladvokaten Fennelly påpekade i sitt förslag till avgörande i målet Kuwait Petroleum (ovan fotnot 5), framhäver ordet ”dock” skillnaden mellan den första och den andra meningen i artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta är ett lämpligt påpekande, även om inte alla språkversioner innehåller ordet i fråga.

18 — Domen i målet Kuwait Petroleum (ovan fotnot 5), punkt 23. Se även generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i samma mål, punkt 26.

skattskyldiga personens transaktioner.[19] Vad beträffar ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” inom ramen för rörelsen, har lagstiftaren medvetet beslutat att godta att de övergår till slutlig konsumtion utan att mervärdesskatt har redovisats.

31. De uttag som det hänvisas till i artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet måste ske inom ramen för rörelsen. Jag ser därför inte att det föreligger någon risk för obeskattad slutlig konsumtion genom att skattskyldiga personer skulle börja att leverera varor utan ersättning i form av varuprov eller gåvor till personer som inte har någon särskild affärsrelation med dem. Sådana vederlagsfria transaktioner inom ramen för rörelsen kan antas ske endast om det är motiverat av tungt vägande säljfrämjande eller marknadsföringsmässiga skäl.

32. Inom ramen för artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet ser jag därför inte någon större risk för undandragande av mervärdesskatt, till skillnad från den första meningen som behandlar ett uppenbart problem med förväxling mellan varor som förvärvats inom ramen för rörelsen och sådana om förvärvats för privat bruk. Inom ramen för den första meningen finns det starka ekonomiska incitament både för fysiska personer som även är skattskyldiga personer själva och för dem som kan ha möjlighet att dra fördel av en sådan förväxling.

D — *Sammanhang*

33. Vad beträffar sammanhanget tycks EMI och Förenade kungariket vara oeniga om var artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet ska placeras i mervärdesskattesystemet.

34. EMI har hävdat att den andra meningen bekräftar huvudregeln att vederlag krävs för att mervärdesskatteplikt ska uppstå,[20] medan Förenade kungariket har hävdat att den andra meningen utgör ett undantag från huvudregeln i den första meningen att mervärdesskatt tillämpas på ett skatteneutralt sätt. Vad de menar med detta, och detta framgår av det förhållandet att Förenade kungariket har hänvisat till punkt 27 i generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i målet Kuwait Petroleum, är att om avdrag har gjorts för ingående mervärdesskatt så måste även utgående skatt tas ut. Eftersom den andra meningen

19 — Så är fallet trots det faktum att varuprov i vissa fall kan komma att konsumeras. Se nedan punkterna 60–70, där frågan diskuteras ytterligare.

20 — I enlighet med den kända regeln att mervärdesskatt inte får tas ut på ett högre belopp än det som slutkonsumenten betalar (dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I-5339, punkt 19).

inte överensstämmer med denna logik, ska den således betraktas som ett undantag från denna huvudregel.

35. Båda två har på sätt och vis rätt. Problemet är att parterna använder två olika huvudregler som utgångspunkt: EMI använder vederlag som ”huvudregel”, medan Förenade kungariket använder begreppet beskattning av slutlig användning som ”huvudregel”.

36. Enligt min mening stämmer Förenade kungarikets tolkning av den andra meningen bättre överens med domstolens rättspraxis angående tolkningen av artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

37. Som framgår av ändamålen med artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilka har beskrivits ovan i punkterna 27–32, är syftet med att beskatta överlåtelser av varor som sker utan ersättning att säkerställa mervärdesskattesystemets neutralitet, så att utgående skatt tas ut på varor avseende vilka avdrag har gjorts för ingående mervärdesskatt. Undantaget för ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde” ska som sådant ses som ett undantag från denna regel, eftersom ingående mervärdesskatt är avdragsgill trots att motsvarande utgående mervärdesskatt inte tas ut.

38. Genom att följa generaladvokaten Fennellys resonemang, angav domstolen i domen i målet Kuwait Petroleum att det av förarbetena till sjätte mervärdesskattedirektivet framgår att tanken bakom artikel 5.6 andra meningen är att varuprov och gåvor av ringa värde, med avvikelse från huvudregeln, inte ska anses utgöra skattepliktiga transaktioner. [21]

39. Den andra meningen ska därför ses som ett undantag från huvudregeln i artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken är en bekräftelse på den grundläggande mervärdesskatteprincipen att mervärdesskatt ska tillämpas på leveranser som leder till slutlig konsumtion även i de fall då leveransen har skett utan ersättning. [22]

40. Enligt domstolens fasta rättspraxis ska ett undantag tolkas restriktivt. [23] Det förhållandet att bestämmelser vari det föreskrivs ett undantag ska tolkas restriktivt innebär dock inte att de uttryck som används för att

21 — Se domen i målet Kuwait Petroleum (ovan fotnot 5), punkt 23, och generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i samma mål, punkt 26.

22 — I artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT L 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) anges den centrala tanken på mervärdesskatteområdet att skatt ska påföras den slutliga konsumtionen av varor.

23 — Dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13, och av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College (REG 2007, s. I-4793), punkt 16.

definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen inte får avsedd effekt. [24]

V — Innebörden av ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov”

41. Den nationella domstolen har ställt frågorna a, b och c för att få klarhet i innebörden av uttrycket ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” i artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet och huruvida denna bestämmelse i direktivet utgör hinder för sådana begränsningar som förekommer i den nationella lagstiftningen. Får uttrycket ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” begränsas till i) ett industriellt varuprov som i en form som vanligtvis inte är tillgänglig ges till en faktisk eller potentiell kund eller till ii) det första i en rad varuprov som ges bort till samma mottagare?

42. Kommissionen har med fog hävdat att uttrycket ska ha en enhetlig innebörd. Detta stöds av det allmänna syfte som anges i ingressen till sjätte mervärdesskattedirektivet, där det slås fast att en enhetlig tillämpning av bestämmelserna i detta direktiv bör säkerställas. [25] Enligt domstolens fasta rättspraxis följer det dessutom såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen att en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen. [26]

43. Den tyska regeringen har föreslagit att definitionen av varuprov i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (nedan kallad tullförordningen) ska användas som utgångspunkt. [27] I nämnda förordning definieras varuprov som varor som är av ringa värde och som kan användas för att främja beställningar av varor av samma typ med avseende på import till tullområdet. [28] För det ändamålet definieras ”varuprov” som varje artikel som representerar en typ av vara vars presentationsform och mängd i förhållande till varor av samma

24 — Dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe (REG 2004, s. I-11237), punkt 17, och generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i samma mål, punkt 37.

25 — Sextonde skälet i sjätte mervärdesskattedirektivet.

26 — Se senast dom av den 6 mars 2008 i mål C-98/07, Nordania Finans och BG Factoring (REG 2008 s. I-1281), punkt 17 och där angiven rättspraxis.

27 — EGT L 105, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 3, s. 146.

28 — Artikel 91 i den ovannämnda tullförordningen.

typ eller kvalitet utesluter att de används för något annat än för att främja beställningar. [29]

44. Jag anser inte att synsättet i tullförordningen, vilken syftar till en enhetlig behandling i tullhänseende av varuprov som passerar EU:s tullgräns, är till någon större hjälp i mervärdesskattesammanhanget, vilket kräver att lagliga affärsmetoder ska beaktas samtidigt som man ska undvika risken för att varor som påstås ges bort som varuprov otillbörligt övergår till slutlig konsumtion.

45. Tullförordningen eftersträvar ett särskilt syfte, nämligen befrielse från import- eller exporttullar. [30] I ett sådant specifikt sammanhang står varornas fysiska egenskaper mer i fokus, till skillnad från situationen i förevarande mål där mottagarens roll är central vid bedömningen.

46. Vid bedömningen av huruvida någonting innebär ett ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” inom ramen för sjätte mervärdesskattedirektivet, måste samtliga relevanta omständigheter beaktas. När man gör en sådan undersökning är det enligt min mening viktigt att undersöka de olika typer av mottagare som mottar varorna som varuprov, liksom de aktuella varornas fysiska egenskaper.

A — *Mottagarna av varuprov*

47. Relevansen av mottagarens ståndpunkt är av betydelse för diskussionen rörande förhållandet mellan ett varuprov och den slutliga produkten, angående i vilka kvantiteter varuprov får ges bort, värdet av ett enskilt varuprov och risken för att varuprov släpps igenom till slutlig konsumtion i betydande omfattning. Detta leder mig till slutsatsen att uttrycket ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” ska bedömas med beaktande av de olika mottagarna av varuprov.

48. Enligt min mening finns det tre olika typer av mottagare av varuprov. En korrekt tolkning av artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet måste omfatta dem alla. Om så inte sker skulle det innebära att vissa uttag anses utgöra uttag som gjorts för att ge bort varuprov, medan andra inte anses utgöra sådana, beroende på vem varuproven har getts bort till, trots det faktum att uttagen i det sistnämnda fallet fyllde samma affärsmässiga funktion som i de förstnämnda. Exempelvis kan en lagstadgad begränsning

29 — Det finns en ytterligare liknande definition av varuprov i artikel III i Internationella konventionen för underlättande av import av varuprover och reklammaterial (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Artikel 1.1 i tullförordningen (ovan fotnot 27).

av antalet varuprov som får ges bort till en enda mottagare få olika verkningar beroende på om mottagaren är ett företag eller en konsument.

49. Den första kategorin av mottagare är slutkonsumenter som får varuprov direkt från det aktuella företaget. Ett typexempel är ett varuprov på mat som ges till en kund vid ett besök i ett lokalt snabbköp.

50. Den andra kategorin av mottagare är bolag som själva får varuprov för sina egna industriella eller affärsmässiga syften. Detta inbegriper användningen av varuprov för kvalitetssäkring. Företag kan även få varuprov för att dela ut dessa till slutkonsumenterna, eller för att skylta med sådana varuprov så att slutkonsumenten kan prova föremålet i fråga. [31]

51. Den tredje kategorin av mottagare är personer som agerar som mellanhänder mellan företag och allmänheten, som till exempel personer som på grund av sin särskilda ställning kan öka produktens exponering på marknaden eller påverka konsumenternas beslut. Denna kategori omfattar inte bara diskjockeyer på radiostationer, såsom i förevarande fall, utan även andra mottagargrupper, såsom universitetslärare eller bokrecensenter som får bokexemplar att recensera.

52. Sådana mottagare kan vara både fysiska personer som är anställda eller frilansande egenföretagare och bolag.

53. Jag anser att mottagarna i förevarande fall mestadels hör till den tredje kategorin. Personer som arbetar inom tidningsbranschen får cd-skivor som varuprov så att de kan delge allmänheten sina åsikter om produkten. Detsamma gäller diskjockeyer på radiostationer. Vad gäller TV-program, reklambyråer, detaljhandeln och biografer riktar sig utdelningen av cd-skivor självklart till en bredare allmänhet som får information genom dessa kanaler snarare än till sådana mottagare som är potentiella köpare av dessa produkter.

54. Vad beträffar externa pluggers anser jag att dessa inte bör bedömas annorlunda än andra personer som agerar som mellanhänder, eftersom deras roll också är att uttrycka och förmedla sin kvalificerade expertbedömning

31 — Förenade Kungariket förefaller att godta undantag för en sådan kategori av mottagare i vissa situationer. Det framkom vid förhandlingen att enligt riktlinjerna för Her Majesty´s Revenue and Customs förefaller ett undantag från den allmänna begränsningsregeln för hur många varuprov som får delas ut till en återförsäljare att gälla för i) varuprov som delas ut i kvalitetssäkringssyfte och ii) varuprov som ges till återförsäljare för att delas ut till konsumenter (se http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

av produkterna och således bidra till marknadsföringen av produkten på marknaden. [32]

inte tolkas enbart utifrån detta allmänna syfte som den berörda skattskyldiga personen eftersträvar.

B — *De egenskaper som utmärker ett varuprov*

56. Det tycks också råda stor enighet om att ett varuprovs huvudsakliga funktion är dess roll som ett exempel på en produkt som betecknas som en vara i mervärdesskattehänseende. Enligt min mening är detta korrekt. Det grundläggande syftet med ett varuprov är att utgöra ett exempel på en produkt som den skattskyldiga personen marknadsför på marknaden, i egenskap av tillverkare, distributör, grossist, agent eller annan mellanhand eller medhjälpare. Detta innebär att ett varuprov – till skillnad från en gåva – måste tillverkas, distribueras eller marknadsföras av den aktuella skattskyldiga personen eller ha ett annat affärsmässigt relevant samband med den framtida försäljningen av produkten. [33]

i) Ett varuprov marknadsför den aktuella produkten som ett exempel

55. EMI och kommissionen är eniga om att varuprov ges bort för att marknadsföra produkter. Enligt min mening kan det inte ifrågasättas att ett säljfrämjande syfte eller marknadsföringssyfte kännetecknar ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov”, särskilt eftersom det är ett krav att sådana uttag sker inom ramen för rörelsen. Detta övergripande syfte delas dock även av gåvor som ges bort inom ramen för rörelsen, oavsett om de är gåvor av ringa värde eller gåvor som ges bort i representationssyfte. Innebörden av ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” kan därför

57. Det är dock så att inte alla uttag som består av gratis utdelning i marknadsföringssyfte av produkter som har ett samband med den skattskyldiga personens affärsverksamhet kan behandlas som ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov”.

58. Om exempelvis de återstående lagren av produkter som inte längre är i produktion delas ut till kunder som gratis presentartiklar kan dessa varor inte anses utgöra ”uttag som

32 — Vid tillämpningen av artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet är det ovidkommande huruvida bortgivandet av ett varuprov är kontraproduktivt ur marknadsföringssynvinkel, vilket kan vara fallet om det leder till att mottagaren av varuprovet gör en negativ bedömning av produkten.

33 — Exempelvis kan ett testexemplar av en produkt som ännu inte är i produktion tillverkas av ett annat bolag än av den skattskyldiga person som avser att marknadsföra produkten och som därför delar ut varuprov på produkten för kvalitetsbedömning.

gjorts för att ge bort varuprov", även om de kan skapa goodwill, främja eller ge publicitet åt den skattskyldiga personens anseende och affärsverksamhet. [34] Ett sådant uttag utgör dock inte ett exempel på de produkter vars försäljning de avser att främja.

59. Ett annat exempel som inte skulle utgöra ett "uttag som gjorts för att ge bort varuprov" är när en köpman, i marknadsföringssyfte, lovar att ge bort en viss produkt som finns till försäljning i hans affär till var hundrade kund. En sådan marknadsföringsåtgärd skulle inte uppfylla kravet på ett nödvändigt samband mellan givandet av varuprov och främjandet av framtida försäljning av samma varor som varuprovet utgör ett exempel på. [35]

ii) Ett varuprov representerar egenskaperna hos den slutliga produkten

60. Vad särskilt beträffar cd-skivor som utgör "färdiga lagervaror" uppkommer frågan huruvida ett varuprov alltid måste ges bort i en form som normalt sett inte är tillgänglig för slutkonsumenten eller huruvida utdelningen av de "färdiga lagervarorna" kan anses som "uttag som gjorts för att ge bort varuprov". Denna fråga är förenad med oro för att det, om en produkt ges bort i färdig form, finns en risk för att varuprov ersätter konsumtion och därför riskerar att strida mot principen om skatteneutralitet.

61. För att kunna utgöra ett exempel måste ett varuprov behålla alla de väsentliga egenskaperna hos det ämne eller de varor som det hänför sig till. I de skriftliga yttrandena och vid förhandlingen gavs flera exempel för att illustrera detta. [36] I många fall uppstår det inte några problem med avseende på utdelningen av ett varuprov som innehåller den slutliga produktens alla väsentliga egenskaper, eftersom mindre mängder av den färdiga produkten kan delas ut som varuprov. Ett varuprov kan även vara en modifierad eller förenklad version av den slutliga produkten, om en sådan version kan behålla produktens alla väsentliga egenskaper.

62. Vad särskilt beträffar den tredje typen av mottagare är det ofta nödvändigt att ge bort hela produkten i dess slutliga form så att produkten kan bedömas till fullo och mellanhandens intryck av produkten kan

34 — EMI har föreslagit att detta ska utgöra en väsentlig del av begreppet varuprov.

35 — I exemplet med köpmannen som ger bort gratis gåvor till var hundrade kund är det naturligtvis fråga om gåvor snarare än varuprov, vilka används för att marknadsföra en affärsverksamhet. Vad gäller gåvor finns det ett vidare syfte än att bara främja framtida försäljning av angivna produkter som ges bort som gåvor. I fråga om gåvor är syftet att allmänt skapa goodwill så att den framtida försäljningen av alla produkter som är knutna till bolaget främjas.

36 — Till exempel måste ett paket tvättmedel som ges bort som varuprov vara stort nog för en maskintvätt. En croissant kanske inte räcker som ett varuprov på en bagares produkt, men det kan vara nödvändigt att äta hela croissanten för att kunna fastställa alla dess kvaliteter.

delges på ett riktigt sätt. Detta gäller konstnärliga och litterära produkter som böcker och cd-skivor, men även många andra produkter som dataspel, designföremål inom mode och inredningsdesign eller till och med livsmedelsprodukter.

63. Enligt min mening kan ett föremål som helt kan tillgodose konsumentens behov av den aktuella produkten i regel inte anses utgöra ett varuprov. Till exempel gör en bok, en cd-skiva eller ett klädesplagg som har mottagits som varuprov det vanligtvis onödigt för en konsument att köpa ett nytt exemplar av just den produkten.

64. I vissa fall kan dock en produkt som har getts bort som varuprov tjäna marknadsföringssyften genom att skapa en ny vana hos köparna. Vidare kan en enstaka produkt som en bok, en tidskrift eller en cd-skiva vara ett varuprov om den ges bort i syfte att marknadsföra en serie, en samling, ett medlemskap i en bokklubb eller en prenumeration på tidskriften.

65. Det är viktigt att framhålla att den andra och den tredje kategorin av mottagare inte får varuprov för eget bruk, utan för yrkesmässiga ändamål.

66. Det kan dock inte uteslutas att ett varuprov kan hamna i den slutliga konsumtionen, i den meningen att det utgör ett substitut för produkter som en konsument annars skulle ha behövt köpa för att tillgodose sina specifika behov. Som exempel kan följande nämnas: Pennor som levereras till ett varuhus för kvalitetskontroll kan visa sig vara så bra att ”testpersonen” börjar att använda en av pennorna både för yrkesmässigt och privat bruk. Maken till en litteraturkritiker kan läsa en ny roman som hans maka har fått för att recensera, men endast har bläddrat igenom. Självfallet kan maken anses ha konsumerat romanen, medan kritikern inte kan anses ha gjort det. Sistnämnda slutsats skulle inte ändras även om kritikern hade läst boken, eftersom det inte utgjorde konsumtion om det skedde inom ramen för hennes yrke. [37]

67. Enligt min mening är sådana exempel på oavsiktlig slutlig konsumtion ”följdskador” som inte går att undvika i samband med ett affärsmässigt berättigat ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov”. De hänger samman med omständigheter som en skattskyldig person inte helt kan förutse eller förhindra genom åtgärder som står honom till buds när han ger bort varuprov.

37 — För att undvika missförstånd ska det påpekas att skillnaden mellan konsumtion och yrkesverksamhet inte innebär att varor kan köpas för yrkesmässiga ändamål utan att ingående mervärdesskatt erläggs. I den mån som detta sker inom ramen för en skattskyldig persons affärsverksamhet kan dock avdrag göras för ingående mervärdesskatt.

68. För att de aktuella varorna ska utgöra varuprov måste de ges bort i lämpliga former och kvantiteter i enlighet med gängse handelsbruk. Detta kräver att varuprov inte ges bort i former som kan utgöra substitut för produkter som är avsedda för slutlig konsumtion, såvida inte beskaffenheten hos den produkt som marknadsförs genom varuprovet kräver annat. När det gäller varuprov på produkter som måste bedömas i sin slutliga form, kan det ofta krävas att särskilda förpackningar, klistermärken, stämplar eller andra liknande anordningar används för att ange att det rör sig om varuprov som inte är avsedda för vanlig försäljning.

C — *Avslutande anmärkningar avseende ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov”*

iii) Ett varuprov ges bort i lämpliga kvantiteter

69. Varuprov ska ges bort i en kvantitet som är tillräcklig för att de ska kunna fylla sitt syfte som varuprov, men inte mer. Detta innebär inte nödvändigtvis att endast ett varuprov får ges per mottagare, eftersom olika mottagare som använder varuprov för olika syften kommer att behöva olika mängder av varan för ett varuprov.

70. Vad beträffar den andra typen av mottagare kan exempelvis en tolkning som begränsar uttrycket ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” till ett enda exemplar per mottagare eller i en annan form än den slutliga produktens form motsäga den affärsmässiga verkligheten. Mottagare i denna kategori behöver ofta mer än ett varuprov. Som exempel kan följande nämnas: En detaljhandelsbutik kan behöva tusentals påsar med ett nytt tvättmedel att kunna ge till sina kunder. Inom industrin och handeln kan kvalitetskontrollen av en ny produkt kräva dussintals varuprov. Den tredje typen av mottagare behöver dock normalt sett inte mer än ett exemplar av produkten.

71. Mot bakgrund av det ovan anförda kan således artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet inte tolkas så, att medlemsstaterna på förhand får uppställa kvantitativa eller kvalitativa begränsningar av uttrycket ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov”.

72. Vidare är även allmänna bestämmelser och principer om rättsmissbruk, skattekontroll och skatteundandragande tillämpliga i samband med att varuprov ges bort. Mot bakgrund av de givna varornas kvantitet eller kvalitet, eller av andra omständigheter i det

enskilda fallet, kan det framgå att överföringen av de aktuella varorna inte kan anses ha skett som ett ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” i samband med lagliga affärsmetoder av en förnuftig skattskyldig person, som handlar i god tro, inom ramen för rörelsen. [38]

73. Jag är fullt medveten om att det ankommer på den nationella domstolen att tillämpa denna analys på de faktiska omständigheterna, och därför kan det vara till hjälp att lämna några kommentarer om de fyra olika typer av cd-skivor som delas ut i förevarande fall.

74. Enligt min mening syftar alla fyra typer av cd-skivor som ges bort till mellanhänder till att marknadsföra produkten och kan anses utgöra ett exempel på produkten. Vad beträffar de tre första formerna av cd-skivor (cdr-skivor med vattenstämpel som är försedda med namnet på mottagaren, cdr-skivor utan vattenstämpel i vita skivomslag av papp och ”sampler”-cd:ar), anser jag att deras beskaffenhet som varuprov kan motiveras med hänvisning till det faktum att de ges bort i en form som skiljer sig från den färdiga produktens form, men som är lämplig för ett varuprov. Vad gäller de ”färdiga lagervarorna” är det enda som skiljer dem från de slutliga produkterna klistermärket som anger att de inte är avsedda för vanlig försäljning. Även om ett sådant klistermärke naturligtvis enkelt kan tas bort, anser jag inte att enbart detta ska frånta dem karaktären av ett varuprov, om andra relevanta omständigheter stöder en sådan kvalificering.

75. Enligt min mening avser de verkliga svårigheterna de stora kvantiteter cd-skivor som ges bort till externa pluggers för vidare utdelning till personer som är obekanta för EMI. Bedömningen av huruvida denna typ av marknadsföringsstrategi utgör ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” kräver en konkret faktisk bedömning av frågan huruvida de personer som tar emot dessa cd-skivor från pluggers fyller en funktion som mellanhand eller huruvida de ska betraktas som vanliga konsumenter.

VI — Uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde

76. Den nationella domstolen har ställt fråga d för att få klarhet i huruvida uttrycket ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” i artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan bli föremål för kvantitativa gränser vad gäller antalet eller värdet på de gåvor som regelbundet eller under en ettårsperiod får tas emot.

38 — Som domstolen har slagit fast i fråga om direkta skatter får en medlemsstat även vid tillämpningen av mervärdesskatt inte handla utifrån en allmän presumtion för skatteundandragande. Se dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA (REG 2007, s. I-8251), punkt 91 och där angiven rättspraxis. Enligt min uppfattning gäller detsamma för mervärdesskatt.

77. Vad beträffar ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” anser samtliga parter att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller tolkningen av ”ringa värde”. EMI har särskilt påpekat att uttrycket ska tolkas med beaktande av de särskilda ekonomiska förhållanden som råder i den aktuella medlemsstaten. Detta kräver att medlemsstaterna ges ett utrymme för skönsmässig bedömning vid införlivandet av detta uttryck.

78. Eftersom artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar ska, som utgångspunkt, uttrycket ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” anses ha en unionsrättslig innebörd, av de skäl som angetts angående uttrycket ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov”. [39]

79. Det finns inte några rättsliga skäl som talar för att uttrycket ”skänka bort gåvor” inte skulle kunna ha en unionsrättslig innebörd. Detta medför att frågan huruvida fler än en överföring av varor kan inbegripas i bedömningen av ”gåvor av ringa värde” också bör besvaras på ett enhetligt sätt. ”Ringa värde” kan dock kräva ett visst utrymme för skönsmässig bedömning, eftersom innebörden av det uttrycket förutsätter jämförelser som inte kan göras fristående från de ekonomiska förhållandena i medlemsstaterna.

A — *Gåvor*

80. Vad är en gåva? Detta begrepp är ytterst viktigt inom antropologi och sociologi, och rättsligt sett är det väl etablerat i alla utvecklade civilrättsliga system. [40] Inom ramen för sjätte mervärdesskattedirektivet, särskilt artikel 5.6 i nämnda direktiv, har begreppet i förbigående tagits i betraktande av generaladvokaten Van Gerven i målet Empire Stores. [41] Han ansåg att artikel 5.6 andra meningen omfattar ”gratisgåvor som i allmänhet är avsedda att ge den skattskyldiga personen publicitet utan något vederlag”. [42] Denna fråga behandlades dock inte av domstolen, eftersom den saknade relevans för målet.

81. Den förklaring som generaladvokaten gav tyder på att han ansåg att uttrycket ”gåvor av ringa värde” huvudsakligen var avsett att

39 — Se ovan punkt 10.

40 — Kangas (ovan fotnot 4), s. VII och s. 31–59, vilken, i enlighet med den framstående tyska rättsvetenskapsmannen Friedrich Carl von Savigny, har påpekat att gåva, trots sin synbara enkelhet, är ett komplext rättsligt institut.

41 — Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-33/93, Empire Stores, där domstolen meddelade dom den 2 juni 1994 (REG 1994, s. I-2329).

42 — Generaladvokatens förslag till avgörande i målet Empire Stores, punkt 19.

betyda gåvor som ges bort i marknadsförings- eller reklamsyften eller liknande säljfrämjande syften.

82. Jag anser att den förmånliga behandlingen i mervärdesskattehänseende av ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” endast är begriplig om den anses huvudsakligen vara inriktad på gåvor som ges bort i sådana syften.

83. Som jag redan har nämnt angående ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” kan gåvor inom ramen för rörelsen ta sig flera olika former: reklamgåvor eller marknadsföringsgåvor om de är av ringa värde, personalgåvor, gåvor i form av företagsrepresentation. Det är endast de förstnämnda som omfattas av regeln i artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet. I de flesta fall kan personalgåvor mervärdesbeskattas enligt artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet, medan gåvor vid företagsrepresentation behandlas i artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

84. Gåvor som gör reklam för eller marknadsför affärsverksamheten är vanligtvis massgåvor och väljs inte ut individuellt till namngivna mottagare. De ges bort *ad hoc* utan att den skattskyldiga personen eller hans ombud nödvändigtvis alltid känner till mottagarens identitet. Exempel på sådana gåvor kan vara pennor, T-tröjor, anteckningsblock, halsdukar och slipsar som är märkta med bolagets logotyp.

85. Skattskyldiga personer kan dock även ge bort individuellt utvalda gåvor inom ramen för rörelsen, såsom blommor, chokladkartonger, vinflaskor eller små designföremål som vaser eller prydnadssaker. I fråga om sådana gåvor är det avgörande att de är av ”ringa värde”, annars riskerar de att betraktas som i) representationsgåvor enligt artikel 17.6 i direktivet och således inte berättiga till avdrag eller som ii) överlåtelser utan ersättning enligt artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet, i enlighet med domen i målet Kuwait Petroleum. [43]

86. Skillnaden mellan ”överlåtelse av varor utan ersättning” i den första meningen i artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, och ”skänka bort gåvor av ringa värde” i den andra meningen i samma artikel ligger i deras värde och syfte. [44]

43 — Enligt artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet medges inte avdrag för ingående skatt, medan avdraget för ingående skatt enligt artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet kompenseras av att utgående mervärdesskatt erläggs på grundval av uttag för eget bruk.

44 — Domen i målet Kuwait Petroleum (ovan fotnot 5), punkt 23, och generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i samma mål, punkt 26.

B — *”Ringa värde”*

87. Jag anser att om uttrycket ”ringa värde” uppfattas som ett rent kvantitativt kriterium behöver medlemsstaterna oundvikligen ett visst utrymme för skönsmässig bedömning med avseende på uttrycket. Om däremot ”ringa värde” mer tolkades som ett kvalitativt begrepp som inte helt går att reducera till ett ekonomiskt värde, skulle kanske ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning inte krävas.

88. Det vore frestande att föreslå att kriteriet ”ringa värde” ska tolkas kvalitativt, som att det hänvisar till att gåvan saknar någon större personlig betydelse för mottagaren.

89. De ”gåvor av ringa värde” som det hänvisas till i artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet skulle följaktligen utgöra massgåvor av säljfrämjande karaktär, ofta märkta med en logotyp, ett namn eller andra upplysningar som skapar en koppling till den skattskyldiga person som ger bort dessa, och som delas ut till köpare, potentiella kunder, affärskontakter, utan att mottagarens identitet uppmärksammas. Även en gåva som uppfyller dessa kriterier, som till exempel en sidenslips eller en fleecejacka med ett bolags logotyp, kan dock i ekonomiska termer vara sådan att den inte är av ringa värde.

90. Av det skälet, och med beaktande av att tolkningen av uttrycket måste vara möjlig att tillämpa, skulle det inte vara logiskt att föreslå en sådan tolkning. En kvalitativ tolkning av ”ringa värde” skulle vara svår att kombinera med behovet av en enhetlig tolkning av detta begrepp. En kvantitativ tolkning är därför att föredra.

C — *Ett fast penningtak för ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde”*

91. När det gäller penningvärdet som ska anses utgöra taket för innebörden av ”ringa värde” varierar medlemsstaternas synsätt. I vissa länder, som Spanien, Italien och Luxemburg, tycks det inte finns någon särskild penninggräns för att definiera gåvor av ringa värde.[45] Andra länder, som till exempel Förenade kungariket och Frankrike, anser det lämpligt att fastställa särskilda penningbelopp av rättssäkerhetshänsyn. I Finland är tröskelvärdet inte fastställt i rättsligt bindande bestämmelser utan i administrativa riktlinjer som

45 — Fråga nr 617/89 ställd i Europaparlamentet av F. Herman till kommissionen, EGT C 39, 1990, s. 24. Även om denna fråga daterar sig från år 1990, anser jag det vara till hjälp att få vissa uppgifter om förhållandena i andra medlemsstater.

skattemyndigheterna tillämpar, för att säkerställa en enhetlig praxis i frågan. [46]

92. Enligt min mening är det upp till de enskilda medlemsstaterna att fatta sådana beslut. Medlemsstaterna kan fastställa tak utifrån sitt ekonomiska välstånd, sina genomsnittliga priser och sina genomsnittliga inkomstnivåer. Tröskelvärdet får dock inte vara så lågt att artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet blir betydelselös eller inte går att tillämpa, eller så högt att det avviker från vad ”ringa värde” kan anses betyda enligt vanligt språkbruk.

93. Får de kvantitativa gränser som medlemsstaterna uppställer för ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” vara absoluta, eller ska det finnas en viss flexibilitet vid tillämpningen i enskilda fall?

94. Det tycks finnas åtminstone ett nationellt domstolsavgörande där man, utifrån avsaknaden av någon hänvisning till nationell lagstiftning i artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet, har dragit slutsatsen att nationella tröskelvärden måste kunna frångås i enskilda fall, även om en enhetlig praxis på skatteområdet kan kräva att skattemyndigheterna tillämpar vissa kvantitativt fastställda *prima facie*-gränser. [47]

95. Som kommissionen påpekade vid förhandlingen skulle det visserligen vara svårt att motivera att ett kvantitativt fastställt villkor för tillämpningen av en viss skattebestämmelse ska kunna frångås i enskilda fall, eftersom detta skulle motsäga själva kärnan i ett sådant villkor, nämligen en enhetlig behandling av alla skattskyldiga personer. Förevarande mål avser dock en unionsbestämmelse som, enligt de normala tolkningsprinciperna, ska ha en enhetlig innebörd och därför inte ska lämna medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning. Med hänsyn till detta anser jag att de genomförandeåtgärder som medlemsstaterna har vidtagit bör lämna utrymme för en viss flexibilitet, i undantagsfall, med avseende på tillämpningen av fastställda kvantitativa gränser. Exempelvis vill kanske ett bolag som finns i flera medlemsstater använda en enda uppsättning av reklamgåvor med enhetlig design och enhetliga logotyper i samtliga medlemsstater. Med beaktande av reglerna för den inre marknaden skulle jag inte vilja godta att en medlemsstat med en särskilt låg nationell gräns för ”ringa värde” får neka undantag från mervärdesskatt om gåvan skulle vara av ringa värde i de andra berörda medlemsstaterna.

46 — Se Kallio, M. m.fl., *Arvonlisäverotus 2009*, Edita Helsingfors 2009, s. 512.

47 — Dom av Högsta förvaltningsdomstolen i Finland den 3 oktober 2006, KHO 2006:70.

D — *Kumulativa gåvor och ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde”*

96. Medlemsstaternas praxis tycks även skilja sig åt med avseende på huruvida kumulativa gåvor kan redovisas gemensamt. I vissa system, som i Tyskland, Nederländerna och Frankrike, beaktas gåvor som har skänkts till samma person under ett år. [48]

97. Förenade kungariket har hävdat att de kumulativa tak som har införts i den nationella lagstiftningen krävs för att förhindra missbruk av mervärdesskattesystemet och för att säkerställa att skattskyldiga personer inte kan kringgå artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet genom att skänka bort en rad gåvor som var och en för sig är av ringa värde, men som sammantagna är av större värde.

98. Även om bekämpandet av skatteundandragande är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i sjätte mervärdesskattedirektivet, [49] och medlemsstaterna har berättigade intressen av att vidta åtgärder för att förhindra eventuellt skatteundandragande, har Förenade kungariket inte ingett något bevis som tyder på att det föreligger en verklig risk för skatteundandragande i detta fall.

99. För egen del anser jag inte att någon sådan risk på allvar uppstår med avseende på ”uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde” inom ramen för rörelsen, till skillnad från den uppenbara risken för skatteundandragande i de situationer som omfattas av artikel 5.6 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet.

100. I samband med exempelvis successiva gåvor inom arvsbeskattning eller progressiva stämpelskatter som är tillämpliga vid överlåtelse av fast egendom, är det viktigt att beakta samtliga transaktioner under en viss period, eftersom det finns incitament att kringgå skattens progressivitet genom att dela upp en stor transaktion i en rad mindre transaktioner. På mervärdesskatteområdet saknar dock ett sådant kumulativt synsätt stöd i ordalydelsen i artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det skulle även medföra att mervärdesskattesituationen för ett uttag är beroende av andra tidigare eller senare uttag, eftersom exempelvis mervärdesskattesituationen för en gåva som understiger den fastställda gränsen senare skulle ändras om mottagaren fick en ytterligare gåva från samma skattskyldiga person, så att det samlade värdet av de två gåvorna överstiger tröskelvärdet. Detta skulle strida mot tanken

48 — Fråga ställd till kommissionen (ovan fotnot 44).

49 — Dom av den 17 juli 2008 i mål C-132/06, kommissionen mot Italien (REG 2008, s. I-5457), punkt 46, av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska (REG 2008, s. I-5129), punkt 22 och där angivna hänvisningar. Se även artiklarna 22.8 och 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

att varje enskild mervärdesskattetransaktion ska bedömas för sig och inte påverkas av föregående eller efterföljande händelser. [50]

101. Jag ser inte att det föreligger någon risk för att skattskyldiga personer skänker bort gåvor i omotiverade mängder om de verkligen vidtar åtgärden inom ramen för rörelsen. Allmänna bestämmelser och principer om skattekontroll, rättsmissbruk och skatteundandragande räcker för att få bukt med försök att kringgå kravet på ”ringa värde” i fråga om gåvor som är undantagna från mervärdesskatt.

102. En bokstavstrogen tillämpning av kumulativa tak skulle kräva att skattskyldiga personer för förteckningar över de personer som de ger bort gåvor till. Enligt min mening är detta mer långtgående än de krav på fakturering och räkenskaper som anges i sjätte mervärdesskattedirektivet. [51] Dessutom skulle det vara alltför betungande om skattskyldiga personer var tvungna att komma ihåg till vilka personer de har gett almanackor, pennor med logotyper eller andra liknande gåvor. [52]

50 — Dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl. (REG 2006, s. I-483), punkt 47.

51 — Artikel 22 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

52 — Däremot kan det förväntas att en skattskyldig person för förteckningar över dem som har mottagit företagsrepresentationsgåvor och andra gåvor av större värde, för att undvika att samma gåva ges bort två gånger till en viss mottagare.

VII — Skattesituationen för mottagarna av varuprov och gåvor av ringa värde

103. Frågorna e och f avser det faktum att den tillämpliga nationella lagstiftningen i Förenade kungariket har begränsat tillämpningen av undantaget från mervärdesskatteplikt till att endast avse det första föremål som ges bort som varuprov, och att det i Förenade kungarikets lagstiftning föreskrivs en kumulativ tillämpning av värdegränsen för ”gåvor av ringa värde”. De svar som jag har föreslagit på frågorna b–d medför att det är uteslutet med sådana begränsningar av tillämpningen av artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet som har införts genom nationella bestämmelser.

104. I det avseendet framgår det av domstolens rättspraxis att leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergången i civilrättslig mening, utan innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom som ger mottagaren befogenhet att förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. [53] Följaktligen kan varuprov eller gåvor av ringa värde ges bort både till arbetstagare och deras arbetsgivare. Vilken av dessa som ska anses vara mottagare är en bevisfråga som ska avgöras på grundval av de relevanta omständigheterna, eftersom det rättsliga kriteriet i mervärdesskattehänseende är att en person verkligen har befogenhet att förfoga över egendomen såsom ägare.

53 — Se ovan punkt 24 och fotnot 15.

105. I många fall visar detta kriterium att varuprovet eller gåvan har getts bort till arbetsgivaren. Det står exempelvis klart att arbetstagarna inte är mottagare av varuprov som har getts bort till en skattskyldig person för att kontrollera eller vidaredistribuera produkterna. Å andra sidan är det uppenbart att ett recensionsexemplar av en bok som skickas till en kritiker till hans hemadress har getts till honom personligen, även om han är anställd på en tidning. På liknande sätt kan gåvor av ringa värde ges bort till enskilda arbetstagare (som till exempel almanackor som skickas till dem personligen) eller till arbetsgivaren (som till exempel en chokladkartong som en affärskund skickar till ett litet företags kontor).

106. Fråga f avser huvudsakligen huruvida svaren skulle påverkas om mottagaren kunde dra av ingående skatt på leveransen av varorna.

107. Kommissionen har hävdat att tolkningen av artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte är avhängig mottagarens situation eller hans möjlighet att dra av ingående skatt. Kommissionen har även uppgett att det i praktiken kan förhålla sig så, att ett bolag som mottar varuprov eller gåvor kan dra av ingående skatt. För att bolaget ska kunna göra det krävs det dock att det har burit denna skatt – det vill säga givaren måste ha debiterat bolaget mervärdesskatt på varuproven eller gåvorna.

108. Jag instämmer i detta logiska resonemang. Dessutom är det svårt att se syftet med frågan. Det antagande som kommissionen har nämnt – det vill säga debitering av mervärdesskatt på varuprov eller gåvor av ringa värde – förefaller vara ganska fjärran den affärsmässiga verkligheten.

VIII — Förslag till avgörande

109. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som den nationella domstolen har ställt enligt följande:

”1. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov i artikel 5.6 andra meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas

lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund avser

— varje leverans av en skattskyldig person,

— i syfte att främja framtida försäljning av en produkt (som utgör en vara i mervärdesskattehänseende),

— till en faktisk eller potentiell kund eller en person som på grund av sin särskilda ställning kan påverka exponeringen av denna produkt på marknaden,

— av en eller flera varor som utgör exempel på denna produkt, genom att behålla alla de väsentliga egenskaperna hos produkten vad beträffar kvalitet och utmärkande egenskaper, och således möjliggöra för mottagaren, för hans kunder eller för andra som underrättas av mottagaren att utvärdera eller kontrollera produktens art, egenskaper och kvalitet.

2. Medlemsstaterna får fastställa ett tak för penningvärdet på en 'gåva av ringa värde' som avses i artikel 5.6 andra meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG, med beaktande av den allmänna pris- och inkomstnivån och andra ekonomiska förhållanden i den medlemsstaten, förutsatt att taket inte är så lågt att artikel 5.6 blir betydelselös eller inte går att tillämpa, eller så högt att det avviker från vad 'ringa värde' kan anses betyda enligt vanligt språkbruk, och individuella undantag från taket får medges under omständigheter då det är motiverat av sakliga skäl. Uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde i denna bestämmelse avser individuella leveranser av en skattskyldig person. Medlemsstaterna får inte tillämpa ovannämnda tak kumulativt på flera gåvor som skänks bort under en bestämd tidsperiod.

3. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra vem som är mottagare av ett uttag i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet, med beaktande av alla omständigheter i det enskilda fallet. Med avseende på behandlingen i mervärdesskattehänseende av ett uttag enligt artikel 5.6 andra meningen i samma direktiv saknar det relevans huruvida mottagaren av uttaget har rätt att dra av ingående skatt.”