DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

30. september 2010 *

I sag C-581/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 17. december 2008, indgået til Domstolen den 29. december 2008, i sagen:

EMI Group Ltd

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (refererende dommer) og D. Šváby,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: N. Jääskinen
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. januar 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— EMI Group Ltd ved R. Cordara, QC, og barrister P. Key

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Mantle

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den polske regering ved M. Dowgielewicz, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. april 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af begreberne »vareprøver« og »gaver af ringe værdi« i artikel 5, stk. 6, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat under en sag mellem EMI Group Ltd (herefter »EMI«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) angående EMI's anmodning om tilbagebetaling af beløb, som EMI mener at have betalt med urette i merværdiafgift (herefter »moms«) i perioden fra april 1987 til juni 2003 for gratis eksemplarer af musikindspilninger, som er blevet uddelt til forskellige personer med det formål at promovere disse musikudgivelser, og angående den opkrævning af moms for uddelingen af sådanne eksemplarer, som Commissioners tilsendte EMI for perioden fra juli 2003 til december 2004.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, er affattet som følger:

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

5 Sjette direktiv blev ophævet ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), hvis artikel 16, stk. 2, er affattet med en ordlyd svarende til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum.

Nationale bestemmelser

6 De relevante nationale bestemmelser findes i section 5(1) i Value Added Tax Act af 1994 og paragraph 5(1), (2), (2ZA) og (3) i Schedule 4 til denne lov og er blevet ændret ved flere lejligheder i løbet af det i hovedsagen omhandlede tidsrum.

7 I deres nuværende form foreskriver disse bestemmelser i det væsentlige, at en afgiftspligtig virksomheds overdragelse eller afståelse, mod eller uden vederlag, af goder udgør en levering, som med forbehold for uddelinger af forretningsmæssige gaver og vareprøver pålægges moms. For så vidt angår gaver er undtagelsen betinget af, at deres værdi ikke overstiger 50 GBP pr. person pr. år. Indtil oktober 2003 dækkede denne undtagelse ikke gaver, som blev givet som del af en serie af gaver. Med hensyn til vareprøver er kun den første vareprøve fritaget, hvis et antal af identiske vareprøver gives til den samme person. Før juli 1993 fandt denne fritagelse kun anvendelse på industrielle vareprøver, som fremstod i en form, der ikke almindeligvis blev udbudt offentligt til salg.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 EMI er et selskab oprettet under engelsk lov, som er beskæftiget med produktion og salg af indspillet musik og musikudgivelse. Siden 1987 har EMI promoveret sine nye indspilninger ved at uddele gratis eksemplarer af disse musikindspilninger på vinylplader, kassettebånd og compact discs (herefter »cd'er«) til forskellige personer, der vil kunne vurdere en musikoptagelses kommercielle kvalitet, og som vil kunne påvirke den omtale, en kunstner får.

9 Som led i denne salgsfremmende strategi uddeles disse gratis eksemplarer bl.a. til personer, der arbejder inden for pressen, radiostationer, tv-programmer, reklamebureauer, detailhandel og biografer. EMI anvender ligeledes promotere, som kaldes »pluggers«, som er personer, der er i stand til at promovere indspilningerne i de audiovisuelle medier og i pressen, og som målrettet og efter lister, der laves særskilt for udgivelsen af hver ny cd, distribuerer disse, ligeledes gratis, til deres egne kontakter.

10 EMI uddeler til dette formål musikindspilninger i forskellige former, nemlig indspillelige cd'er til uddeling før frigivelsen af albummet, der er forsynet med et digitalt vandmærke, som identificerer modtageren ved navn, og som gør det muligt at spore mulige kopier, indspillelige cd'er uden vandmærke, som uddeles før frigivelsen af albummet i et hvidt papomslag, normale cd'er uden vandmærke, som uddeles i et papomslag med den samme illustration som den, der findes på det endelige salgsklare album, og cd'er i deres endelige salgsklare form. Sidstnævnte er påført en mærkat med ordlyden: »Promotional Copy Not For Resale« (reklameeksemplar, ikke beregnet til videresalg). De andre former for indspilninger, som uddeles i reklameøjemed, er forsynet med en påtegning om, at ejendomsretten til disse fortsat tilhører EMI.

11 Ifølge forelæggelseskendelsen bliver ca. 90% af reklame-cd'erne sendt til navngivne individer. Den største undtagelse er tilsendelse af cd'er til personer, der er angivet ved den funktion, de varetager ved universiteter og andre højere læreanstalter. Der er tæt ved 7 000 potentielle modtagere af gratis kopier af musikindspilninger, som EMI anser for at have indflydelse inden for musikområdet. For promoveringen af en given indspilning udarbejdes en konkret liste på 200 til 500 modtagere. Den omfatter navnene på de personer, der anses for at være mest indflydelsesrige ved promoveringen af salget af den pågældende særlige type af musik. Når en ny indspilning er parat til at blive frigivet til salg, uddeler EMI normalt mellem 2 500 og 3 750 gratis eksemplarer. Med hensyn til »pluggerne« kan én enkelt af disse modtage indtil 600 gratis eksemplarer, som denne skal videreuddele. Omvendt kan eksemplarer blive sendt særskilt til flere personer, der arbejder for den samme organisation, såsom BBC.

12 Fra april 1987 til juni 2003 afregnede EMI moms for de kopier af indspilninger, som uddeltes under de ovenfor beskrevne omstændigheder. Efterfølgende indgav EMI en anmodning til Commissioners om tilbagebetaling af de beløb, der var blevet betalt i moms for disse uddelinger, idet EMI gjorde gældende, at den nationale lovgivning var uforenelig med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, og at disse uddelinger ikke var momspligtige. Da Commissioners afviste denne anmodning om tilbagebetaling, anlagde EMI sag ved den forelæggende ret.

13 Da EMI i øvrigt var ophørt med at afregne moms for de gratis reklameuddelinger af cd'er med virkning fra juli 2003, fremsendte Commissioners en ansættelse vedrørende den periode, der omfatter månederne fra juli 2003 til december 2004, til EMI, som EMI ligeledes påklagede ved den forelæggende ret, og som efterfølgende er blevet forenet med den første sag.

14 Under disse omstændigheder har VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Første spørgsmål, for så vidt som det vedrører begrebet vareprøver, samt andet og tredje spørgsmål

15 Med første spørgsmål, for så vidt som dette angår begrebet vareprøver, såvel som med andet og tredje spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorledes begrebet »vareprøver« i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, skal fortolkes, og særligt om dette begreb udelukkende omfatter goder, der gives i en form, der ikke almindeligvis udbydes til salg, og udelukkende det første eksemplar af en række af identiske goder givet til den samme modtager.

16 Det skal for det første bemærkes, at sjette direktiv ikke indeholder nogen definition af dette begreb. Det er således nødvendigt ved fortolkningen af dette begreb at tage hensyn til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktums indhold, kontekst og målsætninger (jf. i denne retning dom af 6.3.2008, sag C-98/07, Nordapia Finans og BG Factoring, Sml. I, s. 1281, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

17 Det bemærkes, at artikel 5, stk. 6, første punktum, sidestiller visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med leveringer af goder mod vederlag, som pålægges moms i henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1. Ifølge fast retspraksis er formålet med denne bestemmelse at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode til sit eget eller til sit personales brug, på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode af samme art, på

den anden side (jf. bl.a. dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

18 Som det anføres af den tyske regering, tilsigter afgiftspålægningen af den i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, nævnte udtagelse at undgå, at endeligt forbrug bliver fritaget for afgift.

19 Artikel 5, stk. 6, andet punktum, udgør en undtagelse til denne bestemmelse, derved at den ikke desto mindre fritager udtagelse af goder til virksomhedens brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver (jf. i denne retning dom af 27.4.1999, sag C-48/97, Kuwait Petroleum, Sml. I, s. 2323, præmis 23).

20 Det følger heraf, at de udtryk, der er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, skal fortolkes strengt, således at fortolkningen ikke strider mod formålet med artikel 5, stk. 6, første punktum, samtidig med at undtagelserne for vareprøver og gaver af ringe værdi ikke fratages deres effektive virkning (jf. analogt dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, og af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 16).

21 Henset til det umulige i at omfatte det ubegrænsede antal af goder af meget varieret karakter, som kan være omfattet af momspligt, i en samlet og udtømmende definition, og den særlige kommercielle kontekst for hver transaktion, hvor sådanne goder kan uddeles som vareprøver, er det fornødent at undersøge spørgsmålet i to omgange. Det må således for det første undersøges, om uddelingen af de omhandlede goder modsvarer de væsentlige karakteristika, som er fælles for alle typer af vareprøver, og

dernæst må de særlige omstændigheder, hvorunder disse goder uddeles af en afgiftspligtig person, undersøges.

22 Med hensyn til det første element bemærkes det, at formålet med den i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, indeholdte undtagelse for så vidt angår »udtagelser […] i form af […] vareprøver« er at afspejle den forretningsmæssige realitet, at uddeling af vareprøver gennemføres med det formål at promovere det produkt, som vareprøverne repræsenterer, idet disse tillader en vurdering af dette produkts kvalitet og en efterprøvelse af de egenskaber, som en potentiel eller faktisk køber efterspørger.

23 I forhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, tilsigter undtagelsen for vareprøver ydermere ikke at momsfritage levering af goder, hvis formål er at tilfredsstille en forbrugers behov med hensyn til det pågældende produkt.

24 Med hensyn til det andet element må det for det første undersøges, om begrebet »vareprøver« kan begrænses til goder, der gives i en form, som ikke normalt udbydes offentligt til salg.

25 Det fremgår af denne doms præmis 23, at det ikke kan være formålet med den i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, foreskrevne undtagelse at momsfritage goder, der giver anledning til endelig forbrug ud over det, som nødvendigvis følger af en sådan salgsfremmende transaktioner.

26 Goder, der uddeles som vareprøver, og som er identiske med det endelige produkt, der er parat til at blive markedsført, er ganske vist egnede til at blive genstand for endeligt forbrug.

27 Denne omstændighed kan imidlertid ikke begrunde, at kun prøver, der afviger fra det produkt, de repræsenterer, er omfattet af undtagelsen for vareprøver, da det i mange tilfælde vil være en nødvendig forudsætning for vurderingen, at der stilles en prøve til rådighed, som svarer til produktet i dets endelige form.

28 Det bemærkes, at det således er nødvendigt for vurderingen af goder, der uddeles som vareprøver, at disse modsvarer alle de væsentlige egenskaber ved det endelige produkt, de repræsenterer. Selv om prøverne i visse tilfælde vil kunne fremvise alle de væsentlige egenskaber ved det produkt, de repræsenterer, uden at fremtræde i produktets endelige form, vil det i andre tilfælde på grund af produktets karakter kunne være nødvendigt, at prøverne svarer præcis til det endelige produkt, for at disse egenskaber kan fremvises for den potentielle eller faktiske køber.

29 Dette gælder således navnlig for produkter inden for det kunstneriske område, og særlig for cd'er som dem, der er genstand for tvisten i hovedsagen, som det er nødvendigt at uddele i deres endelige form, for at de kan vurderes fuldt ud af modtageren. Således kan en person, der modtager en cd med det formål at skulle promovere denne over for offentligheden, ikke fuldt ud vurdere dennes værdi, medmindre han har mulighed for at høre hele indholdet af cd'en, således som den vil blive markedsført.

30 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt begrebet »vareprøver« indebærer, at den umiddelbare modtager af vareprøven skal være en potentiel eller faktisk køber af det produkt, som vareprøven repræsenterer, bemærkes det, at det ikke er i strid med formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, at goderne kan uddeles som vareprøver til andre end en sådan køber, for så vidt som en sådan overdragelse opfylder de formål med uddeling af vareprøver, som er beskrevet i denne doms præmis 22.

31 Inden for området for kunstneriske produkter gælder det i særdeleshed, at uddelingen af gratis eksemplarer af nye værker til en formidler, hvis funktion er at viderebringe en kritisk vurdering af disses kvalitet, og som derfor vil være i stand til at påvirke graden af produktets eksponering på markedet, såsom en journalist eller en radiovært, udgør en måde at promovere på, hvor anvendelsen af vareprøven er en integreret del af vurderings- og promoveringsprocessen.

32 Henset til den konkrete praksis, som er forbundet med det område, der er genstand for tvisten i hovedsagen, hvor promovering af musikindspilninger sker ved uddeling af et meget stort antal eksemplarer af en cd til en »plugger«, spørger den forelæggende ret for det tredje, om begrebet »vareprøver« skal fortolkes således, at når en afgiftspligtig person uddeler et vist antal goder til den samme modtager, og ingen af disse goder afviger fra de andre på noget væsentligt punkt, kan hver af disse goder anses for at være udtaget til brug som vareprøve, eller om kun det første uddelte eksemplar kan anses for omfattet af dette begreb.

33 Hertil bemærkes, at selv om uddeling af en enkelt vareprøve vil kunne være tilstrækkeligt for en vurdering af godet, kan uddeling af flere eksemplarer som vareprøver principielt set ikke anses for at være udelukket fra anvendelsesområdet for den i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, indeholdte undtagelse for vareprøver, idet det antal vareprøver, som en afgiftspligtig kan uddele til den samme modtager, i det foreliggende tilfælde en formidler, afhænger af det repræsenterede produkts karakter og den anvendelse, som modtageren skal gøre deraf.

34 Uddeling af flere eller endda af et betragteligt antal af prøver af det samme produkt til en modtager kan således i visse tilfælde være nødvendig, henset til de formål, som uddelingen af vareprøver skal tjene.

35 Således kan det for så vidt angår musikindspilninger være nødvendigt for kritik og promovering af en cd, at adskillige eksemplarer af denne cd uddeles til formidlere, for at disse efterfølgende målrettet kan videregive dem til personer, der er udvalgt i kraft af deres evne til at promovere salget af en musikindspilning.

36 Den omstændighed alene, at antallet af eksemplarer, der er blevet uddelt i en sådan sammenhæng, kan nå op på flere hundrede enheder i tilfælde, hvor et produktions- og salgsselskab for musikindspilninger som EMI anvender »pluggers« til at uddele kopier af deres nye indspilninger, kan ikke i sig selv anses for at stride mod formålet med undtagelsen for vareprøver, for så vidt som det antal kopier og den anvendelse, som »pluggeren« skal gøre deraf som mellemmand, står i et rimeligt forhold til det repræsenterede produkts karakter, hvilket det påhviler den forelæggende ret at kontrollere.

37 Den omstændighed, at en »plugger« muligvis vil kunne misbruge de gratis eksemplarer af musikindspilninger, der stilles til dennes disposition, ved eksempelvis at bringe dem i omsætning via de almindelige salgskanaler i stedet for at uddele dem til de aftalte modtagere, kan ligeledes ikke i sig selv påvirke kategoriseringen af disse gratis eksemplarer som »vareprøver«.

38 Medlemsstaterne kan ikke desto mindre med henblik på at sikre fuld overholdelse af begrænsningerne for den i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, foreskrevne undtagelse pålægge de afgiftspligtige personer, som uddeler vareprøver i deres virksomheds interesse, at tage forholdsregler for at undgå risikoen for, at disse vareprøver bliver gjort til genstand for misbrug. Sådanne forholdsregler kunne eksempelvis bestå i en forpligtelse til ved mærkning at fremhæve godets karakter af vareprøve eller i kontraktlige bestemmelser om privatretligt ansvar for mellemmænd, der — såsom »pluggerne« — modtager vareprøver med henblik på videregivelse til andre personer.

39 Hvis uddelingen af vareprøver alligevel giver anledning til endeligt forbrug, som ikke er en nødvendig del af vurderingen af det produkt, som denne vareprøve repræsenterer, udgør dette forbrug et misbrug.

40 Henset til det foregående, skal første spørgsmål, for så vidt som det vedrører begrebet »vareprøver«, samt andet og tredje spørgsmål besvares med, at en »vareprøve« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, er en prøve af et produkt, som tilsigter at fremme salg af produktet, og som tillader en vurdering af dette produkts egenskaber og kvalitet uden at give anledning til endeligt forbrug ud over det, som nødvendigvis følger af sådanne salgsfremmende transaktioner. Dette begreb kan ikke i almindelighed i national lovgivning begrænses til prøver givet i en form, som ikke er tilgængelig for salg, eller til det første eksemplar af en serie af identiske prøver givet af en afgiftspligtig til den samme modtager, uden at denne lovgivning tillader, at karakteren af det repræsenterede produkt og den særlige kommercielle kontekst for hver transaktion, hvor disse prøver uddeles, tages i betragtning.

Første spørgsmål, for så vidt som det vedrører begrebet »gaver af ringe værdi«, og fjerde spørgsmål

41 Med første spørgsmål, for så vidt som dette vedrører begrebet »gaver af ringe værdi« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, og med fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om denne bestemmelse skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der pålægger kvantitative begrænsninger på antallet eller værdien af de gaver, som den samme person må modtage fra tid til anden eller i løbet af en fastsat periode.

42 Det bemærkes — uden at det er fornødent at afgøre, om udtrykket »ringe værdi« er et EU-retligt begreb, eller om det drejer sig om en implicit henvisning til den nationale lovgivning, hvilken sidste fortolkning er blevet forsvaret af de medlemsstater, der har indgivet bemærkninger, og af Europa-Kommissionen — at med hensyn til ordlyden, sammenhængen og formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, indeholder bestemmelsen ikke de nødvendige oplysninger for en ensartet og præcis definition af dette begreb. Medlemsstaterne har således en vis skønsfrihed med hensyn til fortolkningen af dette begreb, under betingelse af, at de tager hensyn til den omhandlede bestemmelses formål og placering i opbygningen af sjette direktiv (jf. analogt dom af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. 1, s. 8297, præmis 28).

43 Det skal således undersøges, om kvantitative begrænsninger som de ved den i hovedsagen omtvistede lovgivning foreskrevne opfylder disse betingelser.

44 Som alle de medlemsstater, der har afgivet indlæg, og Kommissionen har gjort gældende, overskrides den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne har, ikke ved den omstændighed, at en national lovgivning fastsætter et beløbsmæssigt loft af en størrelsesorden som det på 50 GBP, der er fastsat ved den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning. Det samme gælder for en bestemmelse, ifølge hvilken dette loft finder kumulativ anvendelse på gaver givet til den samme person i løbet af en periode på 12 måneder eller på gaver, der er del af en serie eller række af gaver. Sådanne begrænsninger er således forenelige med formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, uden at de fratager den undtagelse, som den foreskriver for gaver af ringe værdi, dens effektive virkning.

45 Første spørgsmål, for så vidt som dette vedrører begrebet »gaver af ringe værdi« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, og fjerde spørgsmål skal herefter besvares med, at dette begreb skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et beløbsmæssigt loft af en størrelsesorden

som det på 50 GBP, der er fastsat ved den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning, for værdien af de gaver, som gives til den samme person i løbet af en 12-månedersperiode eller som del af en serie eller række af gaver.

Femte spørgsmål

46 Med femte spørgsmål, der, henset til dets ordlyd, kun omhandler begrebet »gaver af ringe værdi« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en national lovgivning kan foreskrive, at gaver, der gives af en afgiftspligtig til forskellige personer, der har samme arbejdsgiver, med henblik på anvendelsen af visse lofter skal anses for givet til én person.

47 Det skal i den henseende fastslås, at selv om medlemsstaterne har en vis skønsmæssig beføjelse hvad angår fortolkningen af udtrykket »ringe værdi«, således som det lige er blevet fastslået i denne doms præmis 42, er en national lovgivning, som foreskriver, at gaver, der gives af en afgiftspligtig til forskellige personer, der har samme arbejdsgiver, skal anses for givet til én person, nemlig den fælles arbejdsgiver, ikke forenelig med formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

48 En sådan national lovgivning fratager den bestemmelse, ifølge hvilken gaver af ringe værdi, som gives i virksomhedens interesse, fritages for moms, dens effektive virkning, og det gælder så meget desto mere, når den foreskriver et beløbsmæssigt, kumulativt loft for det samlede antal gaver, der gives til én person i løbet af en bestemt periode.

49 Kategoriseringen af uddelingen af et gode som en »gave af ringe værdi« afhænger af, hvem giveren har tilsigtet som den endelige modtager af gaven, uden at den arbejdsmæssige relation mellem modtageren og dennes arbejdsgiver eller den omstændighed, at flere modtagere har samme arbejdsgiver, har betydning for denne kategorisering.

50 Under disse omstændigheder skal femte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter en formodning for, at goder, der udgør »gaver af ringe værdi« i henhold til denne bestemmelse, og som gives af en afgiftspligtig til forskellige personer, der har samme arbejdsgiver, skal anses for givet til én person.

Sjette spørgsmål

51 Med sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at modtageren af »vareprøver« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, andet punktum, er en fuldt afgiftspligtig person med ret til at fradrage den indgående afgift, som ville skulle betales for levering af de goder, som vareprøven udgør, har betydning for de givne besvarelser af de fem første spørgsmål.

52 Det bemærkes i den henseende, at det fremgår af bestemmelsen, at den ikke gør forskel på grundlag af modtageren af vareprøvernes afgiftsmæssige status.

53 Sjette spørgsmål skal herefter besvares med, at modtageren af vareprøvernes afgiftsmæssige status ikke har betydning for besvarelsen af de andre spørgsmål.

Sagens omkostninger

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **En »vareprøve« som omhandlet i artikel 5, stk. 6, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er en prøve af et produkt, som tilsigter at fremme salg af produktet, og som tillader en vurdering af dette produkts egenskaber og kvalitet uden at give anledning til endeligt forbrug ud over det, som nødvendigvis følger af sådanne salgsfremmende transaktioner. Dette begreb kan ikke i almindelighed i national lovgivning begrænses til prøver givet i en form, som ikke er tilgængelig for salg, eller til det første eksemplar af en serie af identiske prøver givet af en afgiftspligtig til den samme modtager, uden at denne lovgivning tillader, at karakteren af det repræsenterede produkt og den særlige kommercielle kontekst for hver transaktion, hvor disse prøver uddeles, tages i betragtning.**

2) **Begrebet »gaver af ringe værdi« som omhandlet i artikel 5, stk. 6, andet punktum, i sjette direktiv 77/388/EØF skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et beløbsmæssigt loft af en størrelsesorden som det på 50 GBP, der er fastsat ved den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning, for værdien af de gaver, som gives til den samme person i løbet af en 12-månedersperiode eller som del af en serie eller række af gaver.**

3) **Artikel 5, stk. 6, andet punktum, i sjette direktiv 77/388/EØF er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter en formodning for, at goder, der udgør »gaver af ringe værdi« i henhold til denne bestemmelse, og som gives af en afgiftspligtig til forskellige personer, der har samme arbejdsgiver, skal anses for givet til én person.**

4) **Modtageren af vareprøvernes afgiftsmæssige status ikke har betydning for besvarelsen af de andre spørgsmål.**

Underskrifter