ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

30 september 2010 *

In zaak C-581/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 17 december 2008, ingekomen bij het Hof op 29 december 2008, in de procedure

EMI Group Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (rapporteur) en D. Šváby, rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: N. Jääskinen,
griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 januari 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— EMI Group Ltd, vertegenwoordigd door R. Cordara, QC, en P. Key, barrister,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth als gemachtigde, bijgestaan door P. Mantle, barrister,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 april 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de begrippen „monster" en „geschenken van geringe waarde" in artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen EMI Group Ltd (hierna: „EMI") en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners") over het verzoek van EMI om teruggaaf van bedragen die zij over de periode april 1987 tot juni 2003 ten onrechte aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") zou hebben betaald voor gratis muziekopnames die zij aan verscheidene personen zou hebben weggegeven met als doel haar nieuwe muziekreleases te promoten, en de btw-aanslag die EMI door de Commissioners voor de periode juli 2003 tot december 2004 is opgelegd wegens het verstrekken van dergelijke opnames.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

4 Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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

5 De Zesde richtlijn is ingetrokken bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), waarvan artikel 16, tweede alinea, in vergelijkbare bewoordingen is geredigeerd als artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn.

Nationale regeling

6 De relevante nationale bepalingen staan in section 5(1) van de Value Added Tax Act 1994 en in de paragrafen 5(1), 5(2), 5(2 ZA) en 5(3) van bijlage 4 bij deze Act. Zij zijn in de periode waarom het in het hoofdgeding gaat, meermalen gewijzigd.

7 In hun huidige versie houden die bepalingen in wezen in dat er sprake is van een aan btw onderworpen levering wanneer goederen van een belastingplichtige onderneming, al dan niet onder bezwarende titel, worden overgedragen of daarover wordt beschikt, met uitzondering van de verstrekking van zakengeschenken en monsters. Met betrekking tot geschenken geldt voor de uitzondering de voorwaarde dat de waarde ervan per persoon per jaar niet meer dan 50 GBP mag bedragen. Tot oktober 2003 vielen onder die uitzondering geen geschenken die deel uitmaakten van een reeks van geschenken. Voor monsters geldt de regel dat, wanneer aan dezelfde persoon meerdere identieke monsters worden verstrekt, uitsluitend het eerste monster is vrijgesteld. Vóór juli 1993 gold de vrijstelling alleen voor handelsmonsters die werden aangeboden in een andere dan de gewoonlijk verkrijgbare vorm.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 EMI is een vennootschap naar Engels recht die zich bezighoudt met de productie en de verkoop van muziekopnames en met muziekuitgeverij. Sedert 1987 promoot EMI haar nieuwe releases door gratis exemplaren daarvan op grammofoonplaat, cassetteband en compact disc (hierna: „cd") weg te geven aan verschillende personen die de commerciële kwaliteit van het muzieknummer kunnen beoordelen en de bekendheidsgraad van een artiest kunnen beïnvloeden.

9 Als onderdeel van die promotiestrategie worden dergelijke gratis exemplaren onder meer verstrekt aan persmedewerkers, radiostations, televisieprogramma's, reclamebureaus, detailhandelverkooppunten en bioscopen. EMI maakt ook gebruik van muziekpromotors, zogenoemde „pluggers", dat zijn personen die in de gelegenheid zijn muziekopnames in de audiovisuele media en de pers te promoten, en die die opnames, eveneens gratis, verstrekken aan hun eigen contactpersonen, die gericht zijn uitgezocht en vermeld staan op lijsten die speciaal met het oog op de release van elke nieuwe cd zijn opgesteld.

10 EMI verstrekt daartoe muziekopnames in verschillende vormen: van een digitaal watermerk voorziene opneembare cd's voor distributie vóór de release van het album, waarop de naam van de ontvanger staat en waarbij traceerbaar is van wie eventuele kopieën afkomstig zijn; niet van een watermerk voorziene opneembare cd's die in een wit kartonnen hoesje worden gedistribueerd vóór de release van het album; niet van een watermerk voorziene conventionele cd's die worden gedistribueerd in een kartonnen hoesje waarop dezelfde afbeelding staat als op het voor de officiële verkoop bestemde album, alsmede cd's in hun definitieve voor verkoop bestemde vorm. Op deze laatste cd's is een sticker aangebracht met de vermelding: „Promotie-exemplaar, Niet Voor Wederverkoop". De overige voor promotiedoeleinden verstrekte opnames zijn voorzien van de tekst dat de eigendomsrechten blijven berusten bij EMI.

11 Volgens de verwijzingsbeslissing wordt ongeveer 90 % van de promotie-cd's aan met naam genoemde personen toegezonden, met als belangrijkste uitzondering cd's die worden toegezonden aan personen die worden aangeduid aan de hand van hun functie binnen universiteiten of andere instellingen voor hoger onderwijs. Het aantal potentiële ontvangers van gratis exemplaren van muziekopnames, die volgens EMI invloed hebben in de muziekindustrie, bedraagt ongeveer 7 000. Voor de promotie van een bepaalde opname wordt een specifieke lijst van 200 tot 500 ontvangers samengesteld. Hierop komen de namen voor van personen die het meest invloedrijk worden geacht om de verkoop van opnames van de betrokken soort specifieke muziek te kunnen promoten. Vlak voordat een nieuwe opname in de handel wordt gebracht, verstrekt EMI in de regel tussen 2 500 en 3 750 exemplaren om niet. Aan één „plugger" kunnen tot wel 600 gratis exemplaren worden verstrekt die hij wordt geacht verder te verspreiden. Omgekeerd kan het voorkomen dat afzonderlijk exemplaren worden verstuurd naar verschillende personen die voor dezelfde organisatie werkzaam zijn, zoals de BBC.

12 Voor de periode april 1987 tot juni 2003 heeft EMI ter zake van de in de hierboven beschreven omstandigheden verstrekte muziekopnames btw-aangiften ingediend. Van mening dat de nationale wettelijke regeling onverenigbaar is met artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan geen btw verschuldigd is over dergelijke verstrekkingen, heeft zij nadien de Commissioners verzocht om teruggaaf van de met betrekking tot die verstrekkingen betaalde bedragen aan btw. De Commissioners hebben dat verzoek om teruggaaf afgewezen, zodat EMI in beroep is gegaan bij de verwijzende rechter.

13 Aangezien EMI sinds juli 2003 geen btw-aangifte meer heeft gedaan ter zake van gratis verstrekte promotie-cd's, hebben de Commissioners haar over de periode van juli 2003 tot december 2004 een aanslag opgelegd, waartegen zij eveneens bij de verwijzende rechter in beroep is gegaan. Dit beroep is vervolgens gevoegd met het eerste beroep.

14 Daarop heeft het VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

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

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

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

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

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

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

   b) zakengeschenken die binnen een periode van 12 maanden aan dezelfde persoon worden verstrekt, indien de totale kostprijs daarvan meer dan 50 GBP bedraagt (vanaf oktober 2003)?

5) Indien het antwoord op [vraag 3, sub b] of op een van de onderdelen van vraag 4 bevestigend luidt: wanneer een belastingplichtige gelijke of overeenstemmende muziekopnames als geschenk weggeeft aan twee of meer verschillende personen op grond van hun persoonlijke kwaliteiten waardoor zij in staat zijn de bekendheidsgraad van een artiest te beïnvloeden, mag de lidstaat die geschenken dan behandelen alsof zij aan dezelfde persoon zijn verstrekt enkel op grond dat die personen bij dezelfde persoon in dienst zijn?

6) Zou het voor de beantwoording van de vragen 1 tot en met 5 verschil maken wanneer de verkrijger de hoedanigheid had dan wel in dienst was van een volledig belastingplichtige persoon die met betrekking tot de verstrekking van goederen bestaande in het monster recht zou hebben (of zou hebben gehad) op aftrek van de voorbelasting?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag, voor zover die betrekking heeft op het begrip monster, alsmede de tweede en de derde vraag

15 Met zijn eerste vraag, voor zover die betrekking heeft op het begrip monster, alsmede met zijn tweede en zijn derde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe het begrip „monster" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd, en met name of onder dit begrip alleen goederen vallen die worden verstrekt in een niet voor verkoop beschikbare vorm en alleen het eerste van een reeks identieke goederen die aan dezelfde ontvanger worden verstrekt.

16 Meteen al moet worden vastgesteld dat de Zesde richtlijn geen definitie van dit begrip bevat. Derhalve moet voor de uitlegging daarvan rekening worden gehouden met de bewoordingen, de context en de doelstellingen van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 6 maart 2008, Nordania Finans en BG Factoring, C-98/07, Jurispr. blz. I-1281, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 In dit verband zij eraan herinnerd dat de eerste volzin van artikel 5, lid 6, bepaalde handelingen waarvoor de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie ontvangt, gelijkstelt met onder bezwarende titel verrichte goederenleveringen die aan de btw zijn onderworpen, overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn. Volgens vaste rechtspraak beoogt deze bepaling te verzekeren dat de belastingplichtige die een goed voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel onttrekt, gelijk wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed van hetzelfde type afneemt (zie

onder meer arrest van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Jurispr. blz. I-743, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Zoals de Duitse regering opmerkt, strekt de heffing van belasting op de in artikel 5, lid 6, eerste volzin, van de Zesde richtlijn genoemde onttrekkingen immers ertoe situaties te vermijden waarin eindgebruik niet wordt belast.

19 De tweede volzin van artikel 5, lid 6, vormt een uitzondering op deze regel, nu daarin onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, niettemin van de belastingheffing worden uitgesloten (zie in die zin arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Jurispr, blz. I-2323, punt 23).

20 Derhalve moeten de bewoordingen van de tweede volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn strikt worden uitgelegd, zodat geen afbreuk wordt gedaan aan de doelstellingen van de eerste volzin van artikel 5, lid 6, waarbij ervoor moet worden gewaakt dat de uitzondering inzake monster en geschenken van geringe waarde haar nuttige werking verliest (zie naar analogie arresten van 18 november 2004, Temco Europe, C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 17, en 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, Jurispr. blz. I-4793, punt 16).

21 Gegeven het feit dat het onmogelijk is om het oneindige aantal goederen van zeer uiteenlopende aard die mogelijkerwijs worden geraakt door aan btw onderworpen transacties, onder een uniforme en uitputtende definitie te brengen, en gelet op de commerciële context die eigen is aan elke transactie waarbij dergelijke goederen door een belastingplichtige als monster kunnen worden verstrekt, dient het onderzoek in twee etappes te geschieden. In de eerste plaats dient dus te worden nagegaan of de

verstrekking van de betrokken goederen strookt met de wezenlijke kenmerken die alle soorten monsters gemeen hebben, en in de tweede plaats moeten de concrete omstandigheden worden onderzocht waarin die goederen door een belastingplichtige worden verstrekt.

22 Wat het eerste aspect betreft, moet worden opgemerkt dat de uitzondering die in artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn wordt gemaakt voor „onttrekkingen van goederen om [...] te dienen [...] als monster" is bedoeld om uitdrukking te geven aan de commerciële realiteit dat het verstrekken van monsters geschiedt om het product te promoten waarvan het monster een specimen is, doordat het mogelijk wordt gemaakt om de kwaliteit van dit product te beoordelen en om na te gaan of het product de eigenschappen bezit waarnaar een potentiële of werkelijke koper op zoek is.

23 Bovendien strekt de uitzondering inzake monster, gezien de eerste volzin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, niet ertoe de levering van goederen waarmee moet worden voorzien in de behoeften van een consument wat het betrokken product betreft, van btw vrij te stellen.

24 Wat het tweede aspect betreft, moet in de eerste plaats worden onderzocht of het begrip monster kan worden beperkt tot goederen die worden verstrekt in een vorm die normaal niet beschikbaar is voor verkoop aan het publiek.

25 Uit punt 23 van dit arrest volgt dat de doelstelling van de uitzondering van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn niet kan bestaan in de vrijstelling van btw voor goederen die tot een ander eindgebruik leiden dan aan dergelijke promotieactiviteiten inherent is.

26 Het is juist dat als monster verstrekte goederen die identiek zijn aan het definitieve product dat gereed is om op de markt te worden gebracht, het voorwerp van eindgebruik kunnen zijn.

27 Deze omstandigheid kan evenwel niet rechtvaardigen dat onder die uitzondering inzake monster uitsluitend specimina vallen die verschillen van het product dat zij vertegenwoordigen, aangezien in tal van gevallen het ter beschikking stellen van specimina die overeenkomen met dit product in zijn definitieve vorm een noodzakelijke voorwaarde is voor het beoordelingsproces.

28 Vastgesteld moet immers worden dat om de als „monster" verstrekte goederen te kunnen beoordelen, die monsters alle wezenlijk kenmerken van het product dat zij vertegenwoordigen in zijn definitieve vorm moeten vertonen. Hoewel de specimina in bepaalde gevallen alle wezenlijke kenmerken van het vertegenwoordigde product kunnen vertonen, zonder de definitieve vorm daarvan te zijn, kan het in andere gevallen noodzakelijk blijken, afhankelijk van de aard van dit product, dat de specimina exact overeenkomen met het definitieve product om te verzekeren dat die kenmerken voor de potentiële of werkelijke koper kenbaar kunnen zijn.

29 Dit geldt met name voor producten op artistiek gebied, in het bijzonder voor cd's als die waarom het gaat in het hoofdgeding, die in hun definitieve vorm moeten worden verstrekt om door de ontvanger volledig te kunnen worden beoordeeld. Wordt een cd immers aan een persoon verstrekt met de bedoeling dat deze die cd in het kader van zijn werkzaamheden bij het publiek promoot, dan kan hij de waarde ervan alleen volledig beoordelen wanneer hij de mogelijkheid heeft om de gehele inhoud van de cd te beluisteren zoals die op de markt zal worden gedistribueerd.

30 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of het begrip monster impliceert dat de directe ontvanger van de monsters een potentiële of werkelijke koper is van het product dat zij vertegenwoordigen, moet worden vastgesteld dat het niet indruist tegen de doelstelling van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn dat goederen als „monster" kunnen worden verstrekt aan een andere persoon dan een dergelijke koper, op voorwaarde dat een dergelijke overdracht beantwoordt aan de met een verstrekking van monsters nagestreefde doelstellingen zoals die zijn uiteengezet in punt 22 van dit arrest.

31 Inzonderheid op het gebied van artistieke producten is het verstrekken van gratis exemplaren van nieuwe werken aan een tussenpersoon die tot taak heeft de kwaliteit daarvan kritisch te beoordelen en die dus invloed kan uitoefenen op de mate waarin het product op de markt ingang vindt, zoals een journalist of een presentator van een radioprogramma, het uitvloeisel van een promotiemethode waarbij het gebruik van het monster een gevolg is dat inherent is aan het promotie- en beoordelingsproces.

32 Gezien, in de derde plaats, de — met het in het hoofdgeding betrokken gebied verband houdende — specifieke praktijk van promotie van muziekopnames via het verstrekken van zeer grote aantallen exemplaren van een cd aan een „plugger", vraagt de verwijzende rechter zich af of het begrip monster aldus moet worden uitgelegd dat het betekent dat wanneer een belastingplichtige een bepaald aantal goederen aan dezelfde ontvanger verstrekt en die goederen niet op een wezenlijk punt van elkaar verschillen, elk van die goederen kan worden geacht te zijn onttrokken om als monster te dienen dan wel of alleen het eerste exemplaar dat wordt verstrekt aldus kan worden gekwalificeerd.

33 Ook al zou de verstrekking van één specimen kunnen volstaan voor de beoordeling van een goed, in dit verband kan het verstrekken van meerdere specimina als monster in beginsel niet uitgesloten worden geacht van de werkingssfeer van de in artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn geformuleerde uitzondering inzake monster, nu de hoeveelheid monsters die een belastingplichtige aan dezelfde ontvanger, te weten in casu een tussenpersoon, kan verstrekken afhankelijk is van de aard van het vertegenwoordigde product en van het gebruik dat de ontvanger daarvan moet maken.

34 In sommige gevallen kan het verstrekken van meerdere of zelfs van een aanzienlijke hoeveelheid specimina van hetzelfde product aan een bepaalde ontvanger immers noodzakelijk zijn om te beantwoorden aan de doelstellingen die met het verstrekken van monsters worden nagestreefd.

35 Wanneer het muziekopnames betreft, kan het derhalve voor de kritische beoordeling en voor de promotie van een cd noodzakelijk zijn dat grote aantallen exemplaren van die cd aan tussenpersonen worden verstrekt opdat deze die vervolgens kunnen doorgeven aan personen die gericht zijn uitgezocht op basis van hun capaciteit om de verkoop van een muziekopname te promoten.

36 Het enkele feit dat het aantal in een dergelijke context verstrekte exemplaren meerdere honderden eenheden kan bedragen wanneer een bedrijf voor de productie en de verkoop van muziekopnames als EMI voor de distributie van exemplaren van zijn nieuwe opnames gebruikmaakt van „pluggers", kan op zich niet in strijd worden geacht met de doelstelling die wordt nagestreefd met de uitzondering inzake „monster", mits dit aantal exemplaren verband houdt met de aard van het vertegenwoordigde product en met het gebruik dat de „plugger" als tussenpersoon daarvan moet maken, hetgeen de verwijzende rechter moet onderzoeken.

37 Evenzo kan de mogelijkheid dat een „plugger" aan de hem ter beschikking gestelde gratis exemplaren van muziekopnames niet de overeengekomen bestemming geeft, maar daarvan misbruik maakt, bijvoorbeeld door ze in de gewone verkoopcircuits te brengen, op zichzelf geen gevolg hebben voor de kwalificatie van die gratis exemplaren als „monster".

38 Teneinde te verzekeren dat de grenzen die de in artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn neergelegde uitzondering stelt, ten volle in acht worden genomen, kunnen de lidstaten evenwel belastingplichtigen die voor bedrijfsdoeleinden monsters distribueren, verplichten om voorzorgsmaatregelen te nemen ter vermijding van het risico dat van die monsters misbruik wordt gemaakt. Dergelijke voorzorgsmaatregelen zouden bijvoorbeeld kunnen bestaan in een verplichte etikettering waaruit blijkt dat het bij het product om een monster handelt of in contractuele bepalingen inzake de wettelijke aansprakelijkheid van tussenpersonen die, zoals „pluggers", monsters ontvangen met de bedoeling om die door te geven aan anderen.

39 Leidt de verstrekking van monsters niettemin tot een eindgebruik dat niet samengaat met de beoordeling van het door deze monsters vertegenwoordigde product, dan levert dit gebruik misbruik op.

40 Gelet op al het voorgaande, dient op de eerste vraag, voor zover die betrekking heeft op het begrip monster, alsmede op de tweede en de derde vraag te worden geantwoord dat een „monster" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn een specimen van een product is waarmee de verkoop daarvan moet worden bevorderd en aan de hand waarvan de eigenschappen en kwaliteiten van dit product kunnen worden beoordeeld zonder tot een ander eindgebruik te leiden dan aan dergelijke promotieactiviteiten inherent is. Dit begrip kan in algemene zin door een nationale regeling niet worden beperkt tot specimina die worden verstrekt in een niet voor verkoop beschikbare vorm of tot het eerste van een reeks identieke specimina die door een belastingplichtige aan dezelfde ontvanger worden verstrekt zonder dat op grond van deze regeling rekening kan worden gehouden met de aard van het vertegenwoordigde product en de commerciële context die eigen is aan elke transactie waarbij deze specimina worden verstrekt.

De eerste vraag, voor zover die betrekking heeft op het begrip geschenken van geringe waarde, alsmede de vierde vraag

41 Met zijn eerste vraag, voor zover die betrekking heeft op het begrip „geschenken van geringe waarde" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, en met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan een nationale regeling die kwantitatieve beperkingen stelt aan het aantal of de waarde van de geschenken die herhaaldelijk of binnen een vooraf bepaalde periode aan dezelfde persoon mogen worden verstrekt.

42 Zonder dat behoeft te worden nagegaan of de uitdrukking „geringe waarde" een Unierechtelijk begrip vormt dan wel impliciet naar het nationale recht verwijst, welke laatste uitlegging wordt voorgestaan door de lidstaten die opmerkingen hebben ingediend en de Europese Commissie, moet worden vastgesteld dat artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, gelet op de bewoordingen, de context en de doelstellingen ervan, niet de nodige aanwijzingen bevat voor een uniforme en nauwkeurige omschrijving van die uitdrukking. De lidstaten hebben dus een bepaalde beoordelingsmarge wat de uitlegging daarvan betreft, mits zij niet voorbijgaan aan het doel van de betrokken bepaling en de plaats ervan in de systematiek van de Zesde richtlijn (zie naar analogie arrest van 14 september 2006, Wollny, C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 28).

43 Derhalve moet worden onderzocht of kwantitatieve beperkingen als die voorzien bij de wettelijke regeling waarom het in het hoofdgeding gaat, aan die voorwaarden voldoen.

44 Zoals alle lidstaten die opmerkingen hebben ingediend en de Commissie stellen, gaat de vaststelling van een maximumbedrag in een nationale regeling in de orde van grootte als is ingevoerd bij de wettelijke regeling waarom het in het hoofdgeding gaat, dat wil zeggen 50 GBP, de aan de lidstaten toegekende beoordelingsmarge niet te buiten. Dit geldt ook voor een regel volgens welke een dergelijk maximumbedrag cumulatief van toepassing is op geschenken die binnen een periode van twaalf maanden aan dezelfde persoon worden verstrekt dan wel deel uitmaken van een reeks of een opeenvolging van geschenken. Dergelijke plafonds zijn namelijk verenigbaar met de doelstellingen van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, zonder dat zij de uitzondering die daarin is voorzien voor geschenken van geringe waarde van haar nuttige werking ontdoen.

45 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste vraag, voor zover die betrekking heeft op het begrip „geschenken van geringe waarde" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, en op de vierde vraag worden geantwoord dat dit begrip aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling waarbij een maximumbedrag wordt vastgesteld in de orde van grootte als

is ingevoerd bij de wettelijke regeling waarom het in het hoofdgeding gaat, dat wil zeggen 50 GBP, voor geschenken die binnen een periode van twaalf maanden aan dezelfde persoon worden verstrekt dan wel deel uitmaken van een reeks of een opeenvolging van geschenken.

De vijfde vraag

46 De vijfde vraag van de verwijzende rechter, die blijkens de bewoordingen ervan enkel betrekking heeft op het begrip „geschenken van geringe waarde" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, houdt in wezen in of, gezien de toepassing van bepaalde maximumbedragen, een nationale regeling geschenken die een belastingplichtige verstrekt aan verschillende personen met een gemeenschappelijke werkgever, mag behandelen alsof zij aan dezelfde persoon zijn verstrekt.

47 In dit verband moet worden vastgesteld dat, ook al beschikken de lidstaten over een bepaalde beoordelingsmarge wat de uitlegging van de uitdrukking „geringe waarde" betreft, zoals is vastgesteld in punt 42 van dit arrest, een nationale regeling die geschenken die een belastingplichtige verstrekt aan verschillende personen met dezelfde werkgever, behandelt alsof zij aan dezelfde persoon, namelijk de gemeenschappelijke werkgever, zijn verstrekt, niet verenigbaar is met de doelstellingen van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

48 Een dergelijke nationale regeling, a fortiori wanneer zij voorziet in een gecumuleerd maximumbedrag voor alle geschenken die binnen een bepaalde periode aan dezelfde persoon zijn verstrekt, zou de bepaling volgens welke voor bedrijfsdoeleinden verstrekte geschenken van geringe waarde van de btw zijn vrijgesteld, immers van haar nuttige werking beroven.

49 De kwalificatie van de verstrekking van een goed als „geschenk van geringe waarde" hangt af van de vraag wie de uiteindelijke begiftigde was die de schenker op het oog had, zonder dat de arbeidsverhouding tussen de begiftigde en zijn werkgever of het feit dat meerdere begiftigden een gemeenschappelijke werkgever hebben, op deze kwalificatie van invloed is.

50 Derhalve dient op de vijfde vraag te worden geantwoord dat artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn in de weg staat aan een nationale regeling die een vermoeden invoert dat goederen die „geschenken van geringe waarde" in de zin van deze bepaling vormen en die een belastingplichtige verstrekt aan verschillende personen die een gemeenschappelijke werkgever hebben, worden geacht aan dezelfde persoon te zijn verstrekt.

De zesde vraag

51 De zesde vraag van de verwijzende rechter is in wezen erop gericht te vernemen of het voor de beantwoording van de eerste vijf vragen verschil maakt wanneer de ontvanger van „monsters" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn een volledig belastingplichtige persoon is die met betrekking tot de levering van goederen bestaande in monsters recht heeft op aftrek van de voorbelasting.

52 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat uit deze bepaling volgt dat zij geen onderscheid maakt naargelang de fiscale status van de ontvanger van monsters.

53 Bijgevolg moet op de zesde vraag worden geantwoord dat het voor de beantwoording van de overige vragen niet uitmaakt wat de fiscale status van de ontvanger van monsters is.

Kosten

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Een „monster" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, is een specimen van een product waarmee de verkoop daarvan moet worden bevorderd en aan de hand waarvan de eigenschappen en kwaliteiten van dit product kunnen worden beoordeeld zonder tot een ander eindgebruik te leiden dan aan dergelijke promotieactiviteiten inherent is. Dit begrip kan in algemene zin door een nationale regeling niet worden beperkt tot specimina die worden verstrekt in een niet voor verkoop beschikbare vorm of tot het eerste van een reeks identieke specimina die door een belastingplichtige aan dezelfde ontvanger worden verstrekt zonder dat op grond van deze regeling rekening kan worden gehouden met de aard van het vertegenwoordigde product en de commerciële context die eigen is aan elke transactie waarbij deze specimina worden verstrekt.**

2) Het begrip „geschenken van geringe waarde" in de zin van artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling waarbij een maximumbedrag wordt vastgesteld in de orde van grootte als is ingevoerd bij de wettelijke regeling waarom het in het hoofdgeding gaat, dat wil zeggen 50 GBP, voor geschenken die binnen een periode van twaalf maanden aan dezelfde persoon worden verstrekt dan wel deel uitmaken van een reeks of een opeenvolging van geschenken.

3) Artikel 5, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (77/388) staat in de weg aan een nationale regeling die een vermoeden invoert dat goederen die „geschenken van geringe waarde" in de zin van deze bepaling vormen en die een belastingplichtige verstrekt aan verschillende personen die een gemeenschappelijke werkgever hebben, worden geacht aan dezelfde persoon te zijn verstrekt.

4) Voor de beantwoording van de overige vragen maakt het niet uit wat de fiscale status van de ontvanger van monsters is.

ondertekeningen