DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 30 september 2010 *

I mål C-581/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Förenade kungariket) genom beslut av den 17 december 2008, som inkom till domstolen den 29 december 2008, i målet

EMI Group Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (referent) och D. Šváby,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: N. Jääskinen,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 januari 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— EMI Group Ltd, genom R. Cordara, QC, och P. Key, barrister,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mantle, barrister,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom M. Dowgielewicz, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 april 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av begreppen ”varuprov” och ”gåvor av ringa värde” 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan EMI Group Ltd (nedan kallat EMI) och Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (nedan kallade Commissioners) rörande EMI:s begäran om återbetalning av de belopp som bolaget enligt egen mening felaktigt har betalat in i mervärdesskatt för perioden april 1987–juni 2003 för gratisexemplar av musikinspelningar som har givits bort till olika personer i syfte att marknadsföra dessa musikinspelningar samt den begäran om betalning av mervärdesskatt avseende bortgivandet av sådana exemplar som Commissioners har skickat till EMI för perioden juli 2003–december 2004.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor.”

4 I artikel 5.6 i sjätte direktivet 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.”

5 Sjätte direktivet upphävdes genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Lydelsen av artikel 16.2 i det sistnämnda direktivet liknar den av artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet.

Den nationella lagstiftningen

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, 5.2 ZA och 5.3 i bilaga 4 till nämnda lag. De har ändrats vid ett flertal tillfällen under den relevanta perioden.

7 Enligt dessa bestämmelsers nuvarande lydelse behandlas sammanfattningsvis överföring eller överlåtelse, oavsett om vederlag utgår eller inte, av varor som ingår i en skattskyldig persons rörelse som en mervärdesskattepliktig leverans. Undantag görs för tillhandahållande av affärsgåvor och varuprov. Vad beträffar gåvor får värdet per person och år inte överstiga 50 GBP. Till och med oktober år 2003 omfattade detta undantag inte gåvor som utgjorde en i en rad gåvor. Vad beträffar varuprov undantas endast det första varuprovet när ett antal identiska varuprov ges bort till samma person. Före juli år 1993 var undantaget enbart tillämpligt på industriella varuprov i en form som vanligtvis inte säljs till allmänheten.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 EMI, som är ett bolag bildat enligt engelsk rätt, är verksamt inom produktion och försäljning av inspelad musik samt musikutgivning. Sedan år 1987 marknadsför EMI nya musikinspelningar som det producerar genom att dela ut gratisexemplar av dessa musikinspelningar i form av vinylplattor, kassettband och cd-skivor till olika personer som kan bedöma musikinspelningens kommersiella kvalitet och påverka omfattningen av en artists exponering.

9 Inom ramen för denna marknadsföringsstrategi delas sådana gratisexemplar bland annat ut till personer som arbetar inom tidningsbranschen, på radiostationer, med TV-program, på reklambyråer, inom detaljhandeln och på biografer. EMI har även tillgång till marknadsförare som kallas ”pluggers”, vilka kan marknadsföra musik i audiovisuella medier och i pressen och som, utan att ta betalt härför, delar ut gratisexemplaren till sina egna kontakter, vilka särskilt har utsetts och förts upp på listor som speciellt tas fram inför utgivningen av varje ny cd-skiva.

10 För detta ändamål tillhandahåller EMI olika former av musikinspelningar, närmare bestämt inspelningsbara cd-skivor (nedan kallade cdr-skivor) med digital vattenstämpel, vilken möjliggör identifiering av mottagaren och spårning av eventuella kopior, som tillhandahålls innan albumet släpps på marknaden, cdr-skivor utan vattenstämpel som tillhandahålls i ett vitt skivomslag av papp innan albumet släppts på marknaden, konventionella cd-skivor utan vattenstämpel som tillhandahålls i ett skivomslag av papp med samma konstnärliga utformning som det slutliga albumet, och cd-skivor i slutlig form färdiga för försäljning till allmänheten. De sistnämnda är försedda med ett klistermärke med texten ”Marknadsföringsexemplar. Inte för återförsäljning”. På övriga inspelningar som delas ut i marknadsföringssyfte anges att äganderätten fortfarande innehas av EMI.

11 Enligt beslutet om hänskjutande skickas cirka 90 procent av de cd-skivor som används för marknadsföring till namngivna personer. Det största undantaget utgörs av försändelser till personer som utsetts till mottagare med anledning av den funktion som de har inom ett universitet eller vid ett lärosäte för högre studier. Nästan 7 000 personer, vilka enligt EMI:s bedömning har inflytande inom musikbranschen, utgör potentiella mottagare av gratisexemplar av musikinspelningar. När en viss inspelning ska marknadsföras upprättas en särskild lista med 200–500 mottagare. Denna lista innehåller namnen på de personer som EMI bedömer har störst inflytande vid marknadsföringen av inspelningar av den slags musik som det är fråga om. När en ny inspelning ska släppas delar EMI som regel ut 2 500–3 750 gratisexemplar. Vad gäller ”pluggers” kan en enskild sådan få upp till 600 gratisexemplar för vidare utdelning. Omvänt kan exemplar skickas i enskilda försändelser till flera olika personer som arbetar för samma uppdragsgivare, till exempel för BBC.

12 Från april år 1987 till juni år 2003 redovisade EMI mervärdesskatt för de inspelningar som bolaget hade gett bort på det sätt som anges ovan. Senare bedömde EMI att den nationella lagstiftningen var oförenlig med artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet, i vilken det anges att mervärdesskatt inte ska erläggas på sådana tillhandahållanden. EMI begärde därför att Commissioners skulle återbetala de belopp som EMI hade betalat in i mervärdesskatt för dessa tillhandahållanden. Commissioners avslog denna begäran, varpå EMI överklagade avslagsbeslutet till den hänskjutande domstolen.

13 I juli år 2003 upphörde EMI att redovisa mervärdesskatt på utdelningen av gratis cd-skivor. Commissioners skickade därför ett beskattningsbeslut till bolaget för perioden juli 2003–december 2004, vilket EMI överklagade till den nationella domstolen. Detta överklagande har därefter förenats med det första överklagandet.

14 VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Hur ska den sista meningen i artikel 5.6 i sjätte direktivet tolkas med avseende på förhållandena i förevarande mål?

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

3) Får en medlemsstat begränsa tolkningen av begreppet ’varuprov’ i sista meningen i artikel 5.6 till

a) 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)?

b) 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 väsentligt avseende (från år 1993)?

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

   a) en gåva som utgör en i en rad gåvor som regelbundet ges till samma person (fram till oktober år 2003)?

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

5) Om svaret på fråga 3 b) ovan eller på någon del av fråga 4 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 den aktuella artistens exponering, behandla föremålen som bortgivna till en och samma person enbart därför att personerna är anställda av en och samma person?

6) Påverkas svaren på frågorna 1–5 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?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan i den mån som den rör begreppet varuprov samt den andra och den tredje frågan

15 Genom sin första fråga i den mån som den rör begreppet varuprov samt genom den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i hur begreppet ”varuprov” i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet ska tolkas, och särskilt huruvida detta begrepp endast täcker varuprov i en form som inte är tillgänglig för försäljning till allmänheten och endast det första i en rad varuprov som ges bort till samma mottagare.

16 Det ska med ens noteras att sjätte direktivet inte innehåller någon definition av nämnda begrepp. Vid tolkningen av begreppet ska därför lydelsen av, sammanhanget för och ändamålen med artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet beaktas (se, för ett liknande resonemang, 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).

17 I första meningen i nämnda artikel 5.6 likställs vissa transaktioner, där den skattskyldiga inte erhåller något faktiskt vederlag, med leveranser av varor som sker mot vederlag och för vilka mervärdesskatt betalas i enlighet med artikel 2.1 i sjätte direktivet. Enligt fast rättspraxis är ändamålet med denna bestämmelse att säkerställa en jämlik behandling av, å ena sidan, den skattskyldiga som tar ut en vara för sitt eget eller personalens privata bruk och, å andra sidan, den slutkonsument som förvärvar samma

slags vara (se, bland annat, dom av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, REG 2005, s. I-743, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

18 Såsom den tyska regeringen har gjort gällande syftar nämligen beskattningen av de uttag som avses i artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet till att förhindra att det uppstår situationer där det slutliga nyttjandet inte beskattas.

19 I den andra meningen i nämnda artikel 5.6 görs likväl ett undantag från denna regel, genom att uttag som gjorts för att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse undantas från beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 1999 i mål C-48/97, Kuwait Petroleum, REG 1999, s. I-2323, punkt 23).

20 Andra meningen i artikel 5.6 i sjätte direktivet ska således tolkas restriktivt, så att de mål som eftersträvas i första meningen i nämnda artikel 5.6 inte äventyras, samtidigt som undantaget för varuprov och gåvor av ringa värde inte får berövas sin ändamålsenliga verkan (se, analogt, dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 17, och av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College, REG 2007, s. I-4793, punkt 16).

21 Med hänsyn till att det är omöjligt att täcka det obegränsade antal varor av vitt skilda slag som skulle kunna omfattas av transaktioner för vilka mervärdesskatt ska betalas med en enhetlig och uttömmande definition, och till det unika affärssammanhang som varje transaktion – inom ramen för vilken en skattskyldig kan ge bort sådana varor såsom varuprov – ingår i, ska prövningen ske i två steg. För det första ska domstolen undersöka huruvida tillhandahållandet av de aktuella varorna överensstämmer med de väsentliga egenskaper som är gemensamma för alla slags varuprover. För det

andra ska domstolen undersöka de specifika omständigheter under vilka en skattskyldig har gett bort de aktuella varorna.

22 Vad gäller det första steget av prövningen ska det noteras att syftet med undantaget i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet avseende ”uttag som gjorts för att ge bort varuprov” är att återspegla den kommersiella verklighet enligt vilken varuprov ges bort för att marknadsföra den vara som varuproven utgör prov på, genom att möjliggöra en bedömning av varans kvalitet och en undersökning av huruvida varan har de egenskaper som en potentiell eller faktisk köpare eftersöker.

23 Vad avser den första meningen i artikel 5.6 i sjätte direktivet ska det dessutom noteras att undantaget avseende varuprov inte syftar till att undanta leveranser av varor som syftar till att tillgodose en konsuments behov av den aktuella varan från mervärdesskatt.

24 Vad gäller det andra steget av prövningen ska domstolen till att börja med undersöka huruvida begreppet varuprov kan begränsas till att omfatta varor som distribueras i en form som vanligtvis inte är tillgänglig för försäljning till allmänheten.

25 Det följer av punkt 23 i förevarande dom att syftet med undantaget i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet inte kan vara att undanta varor som ger tillfälle till slutligt nyttjande från mervärdesskatt, annat än om det slutliga nyttjandet är en nödvändig beståndsdel av sådana marknadsföringsförfaranden.

26 Föremål som tillhandahålls som varuprov och som är identiska med de slutprodukter som är redo att släppas på marknaden kan emellertid i allra högsta grad bli föremål för slutligt nyttjande.

27 Denna omständighet motiverar emellertid inte att endast prover som skiljer sig från den egentliga varan omfattas av nämnda undantag för varuprov. Många gånger är det nämligen nödvändigt att ge bort prover som överensstämmer med produkten i dess slutgiltiga form för att mottagarna av proverna ska kunna bedöma dem.

28 Domstolen konstaterar nämligen att för att de föremål som har tillhandahållits såsom varuprov ska kunna utvärderas måste de ha alla de egenskaper som utmärker den vara som de representerar i dess slutgiltiga form. I vissa fall kan dessa prover besitta den egentliga varans samtliga väsentliga egenskaper utan att ha slutproduktens form. I andra fall kan det emellertid, med beaktande av varans funktion, vara nödvändigt att proverna exakt överensstämmer med slutprodukten för att den potentiella eller faktiska köparen ska bli medveten om varans väsentliga egenskaper.

29 Detta gäller bland annat för varor av konstnärligt slag, i synnerhet för sådana cd-skivor som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, vilka måste tillhandahållas i sin slutgiltiga form för att mottagaren ska kunna göra en komplett utvärdering av dem. När en cd-skiva distribueras till en person för att denna ska marknadsföra skivan inom ramen för sin verksamhet, kan denna person nämligen endast till fullo utvärdera skivans värde om vederbörande har möjlighet att lyssna på den i dess helhet, såsom den kommer att släppas på marknaden.

30 Vad avser, för det andra, frågan huruvida begreppet varuprov ska förstås så att den direkta mottagaren av varuprovet ska vara en potentiell eller faktisk köpare av den vara som varuprovet representerar, konstaterar domstolen vidare att det inte strider mot syftet med artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet att föremål ges ut som varuprov till en person som inte är en sådan köpare, så länge tillhandahållandet överensstämmer med de syften som eftersträvas med tillhandahållande av varuprov, vilka anges i punkt 22 i förevarande dom.

31 På området för varor av konstnärligt slag utgör tillhandahållande av gratisexemplar av nya verk, till en mellanhand vars uppdrag är att bedöma verkens kvalitet och som således kan påverka exponeringen av verken på marknaden, såsom en journalist eller programledare på radio, en marknadsföringsmetod inom ramen för vilken användningen av varuprov utgör en naturlig del av marknadsförings- och utvärderingsförfarandet.

32 Vad gäller, för det tredje, den särskilda metod för marknadsföring av musikinspelningar som används på det här aktuella området, vilken består i att ett stort antal cd-skivor delas ut till en ”plugger”, önskar den hänskjutande domstolen slutligen få klarhet i huruvida begreppet varuprov ska tolkas så, att när en skattskyldig ger en enda mottagare ett visst antal prover och dessa prover inte skiljer sig åt i något väsentligt avseende, ska var och en av proverna anses utgöra uttag för varuprov, eller ska endast det första exemplaret omfattas av detta begrepp.

33 Även om tillhandahållande av ett enda prov skulle kunna räcka för att utvärdera en vara kan tillhandahållande av flera prover såsom varuprov inte av princip anses vara undantaget från tillämpningsområdet för undantaget för varuprov i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet. Det antal varuprov som en skattskyldig kan ge till en och samma mottagare, vilken i förevarande fall utgörs av en mellanhand, beror nämligen på den representerade varans egenskaper och det sätt på vilket mottagaren kommer att använda varuproven.

34 I vissa fall kan det vara nödvändigt att ge en viss mottagare flera eller till och med en stor mängd prover av en vara för att uppnå syftena med att tillhandahålla varuprov.

35 När det rör sig om musikinspelningar kan det sålunda, med hänsyn till bedömningen av inspelningens kvalitet och marknadsföringen av en cd-skiva, vara nödvändigt att förse mottagare med flera exemplar av nämnda skiva så att de därefter kan vidarebefordra exemplaren till personer som särskilt har utsetts med anledning av sin förmåga att främja försäljningen av en musikinspelning.

36 Endast den omständigheten att antalet exemplar som ges bort i ett sådant sammanhang kan uppgå till flera hundra, när ett produktions- och försäljningsbolag av musikinspelningar, som EMI, använder sig av ”pluggers” för att distribuera exemplar av nyinspelningar, kan inte i sig anses strida mot det syfte som eftersträvas med undantaget för varuprov. En förutsättning är dock att antalet exemplar står i proportion till den representerade varans natur och det sätt på vilket ”pluggern” i egenskap av mellanman använder varuproven. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera att så är fallet.

37 Risken för att en ”plugger” missbrukar de gratisexemplar av musikinspelningar som vederbörande har mottagit i stället för att använda dem på det överenskomna sättet, till exempel genom att föra ut dem i de sedvanliga försäljningskanalerna, kan inte heller i sig påverka kvalificeringen av nämnda gratisexemplar såsom ”varuprov”.

38 Medlemsstaterna kan likväl, i syfte att säkerställa att gränserna för undantaget i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet till fullo respekteras, ålägga skattskyldiga som ger bort varuprov inom ramen för sina rörelser att vidta försiktighetsåtgärder för att minska riskerna för att dessa varuprover missbrukas. Sådana försiktighetsåtgärder kan, till exempel, bestå i en skyldighet att märka varuproverna så att det framgår att det rör sig om varuprover, eller i avtalsbestämmelser om skadeståndsansvar för mellanhänder, vilka, såsom är fallet med ”pluggers”, förses med varuprov för att vidarebefordra dem till andra personer.

39 När tillhandahållandet av varuprov likväl leder till ett slutligt nyttjande som inte är en nödvändig beståndsdel av utvärderingen av den vara som representeras av varuprovet utgör ett sådant nyttjande missbruk.

40 Med beaktande av vad som anförts ovan ska den första frågan, i den mån som den rör begreppet varuprov, samt den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. Ett varuprov i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet är ett prov på en vara som syftar till att främja försäljningen av nämnda vara och som gör det möjligt att utvärdera varans egenskaper och kvaliteter utan att ge upphov till annat slutligt nyttjande än det som är en nödvändig beståndsdel av sådana marknadsföringsförfaranden. Begreppet kan inte allmänt begränsas i nationella bestämmelser så att det endast täcker varuprov i en form som inte är tillgänglig för försäljning eller endast det första i en rad identiska varuprov som en skattskyldig ger till samma mottagare, utan att det enligt bestämmelserna är möjligt att beakta den representerade varans egenskaper eller det särskilda affärssammanhanget för varje förfarande, inom ramen för vilket provet ges bort.

Den första frågan, i den mån den rör begreppet gåvor av ringa värde, och den fjärde frågan

41 Genom sin första fråga, i den mån den rör begreppet gåvor av ringa värde i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet, och genom sin fjärde fråga önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida denna bestämmelse ska tolkas så att den utgör hinder för en nationell bestämmelse med kvantitativa gränser för antalet, eller värdet på, gåvor som regelbundet eller under en förutbestämd period får tas emot av en och samma person.

42 Utan att det är nödvändigt att undersöka huruvida uttrycket ”ringa värde” är ett unionsrättsligt begrepp eller implicit hänvisar till nationell rätt, vilket är den tolkning som har försvarats av de medlemsstater som har inkommit med yttranden och Europeiska kommissionen, konstaterar domstolen att artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet, med avseende på lydelsen av, sammanhanget för och ändamålen med denna bestämmelse, inte innehåller de erforderliga uppgifterna för att nämnda uttryck ska kunna ges en enhetlig och exakt definition. Medlemsstaterna åtnjuter följaktligen ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vid tolkningen av detta uttryck, under förutsättning att de inte förbiser den ifrågavarande bestämmelsens syfte och placering i sjätte direktivets systematik (se analogt dom av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 28).

43 Domstolen ska följaktligen undersöka huruvida de kvantitativa gränser som föreskrivs i den aktuella nationella lagstiftningen uppfyller nämnda villkor.

44 Såsom samtliga medlemsstater som har inkommit med yttranden och kommissionen har gjort gällande, överskrider en medlemsstat inte sitt utrymme för skönsmässig bedömning genom att i nationell rätt införa en penninggräns som den som har införts i engelsk rätt, vilken är 50 GBP. Samma sak gäller för en bestämmelse enligt vilken en sådan gräns tillämpas kumulativt på gåvor till en och samma person under en tolvmånadersperiod eller på gåvor som ingår i en rad gåvor. Sådana gränser är nämligen förenliga med syftena med artikel 5.6 i sjätte direktivet, utan att frånta undantaget för gåvor av ringa värde dess ändamålsenliga verkan.

45 Med beaktande av vad som har anförts ovan ska den första frågan, i den mån som den rör begreppet gåvor av ringa värde i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet, och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Begreppet gåvor av ringa värde ska tolkas så, att det inte utgör hinder för nationella bestämmelser om en penninggräns i den storleksordning som den som har införts i den aktuella

nationella lagstiftningen, nämligen 50 GBP, för gåvor till en och samma person under en tolvmånadersperiod eller på gåvor som ingår i en rad gåvor.

Den femte frågan

46 Genom sin femte fråga, vilken enligt dess lydelse bara rör begreppet gåvor av ringa värde i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet, önskar den hänskjutande domstolen i huvudsak får klarhet i huruvida gåvor som en skattskyldig ger bort till olika personer i nationella bestämmelser, i samband med tillämpningen av vissa gränser, kan behandlas som gåvor till en och samma person när mottagarna är anställda av samma person.

47 Domstolen konstaterar att även om medlemsstaterna förfogar över ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vid tolkningen av uttrycket ringa värde, såsom domstolen fastställt ovan i punkt 42 i förevarande dom, är nationella bestämmelser enligt vilka gåvor behandlas som bortgivna till en och samma person, nämligen till den gemensamma arbetsgivaren, när en skattskyldig har gett gåvor till olika personer som är anställda av en och samma person, inte förenliga med syftena med artikel 5.6 i sjätte direktivet.

48 Sådana nationella bestämmelser berövar nämligen bestämmelsen, enligt vilken gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse undantas från mervärdesskatt, dess ändamålsenliga verkan. Så är än mer fallet då de nationella bestämmelserna innehåller en kumulativ penninggräns för samtliga gåvor som har getts till en och samma person under en viss period.

49 Huruvida tillhandahållandet av ett föremål ska klassificeras som en gåva av ringa värde beror på vem som i givarens ögon utgör den slutgiltiga mottagaren. Den omständigheten att en mottagare står i ett anställningsförhållande till sin arbetsgivare eller att flera mottagare har en gemensam arbetsgivare påverkar inte denna kvalificering.

50 Den femte frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka gåvor av ringa värde, i den mening som avses i den förstnämnda bestämmelsen, som en skattskyldig har gett bort till olika personer som är anställda av en och samma person behandlas som gåvor bortgivna till en och samma person.

Den sjätte frågan

51 Genom sin sjätte fråga önskar den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida svaren på frågorna 1–5 påverkas av att mottagaren av varuprov i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet är en obegränsat skattskyldig person som kan dra av ingående skatt på leverans av varor som består av varuprov.

52 Domstolen konstaterar att det framgår av denna bestämmelse att någon åtskillnad inte görs i bestämmelsen beroende på mottagarens skatterättsliga ställning.

53 Den sjätte frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Den skatterättsliga ställning som mottagaren av varuprov har påverkar inte svaren på de övriga frågorna.

Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1 Ett ”varuprov” i den mening som avses 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 är ett prov på en vara som syftar till att främja försäljningen av denna och som gör det möjligt att utvärdera varans egenskaper och kvaliteter utan att ge upphov till annat slutligt nyttjande än det som är en nödvändig beståndsdel av sådana marknadsföringsförfaranden. Begreppet kan inte allmänt begränsas i nationella bestämmelser så att det endast täcker varuprov i en form som inte är tillgänglig för försäljning eller endast det första i en rad identiska varuprov som en skattskyldig ger till samma mottagare, utan att det enligt bestämmelserna är möjligt att beakta den representerade varans egenskaper eller det särskilda affärssammanhanget för varje förfarande, inom ramen för vilket provet ges bort.

2) **Begreppet ”gåvor av ringa värde” i den mening som avses i artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att det inte utgör hinder för nationella bestämmelser om en penninggräns i den storleksordning som den som har införts i den aktuella nationella lagstiftningen, nämligen 50 GBP, för gåvor till en och samma person under en tolvmånadersperiod eller på gåvor som ingår i en rad gåvor.**

3) **Artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet 77/388 utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka ”gåvor av ringa värde”, i den mening som avses i den förstnämnda bestämmelsen, som en skattskyldig har gett bort till olika personer som är anställda av en och samma person behandlas som gåvor bortgivna till en och samma person**.

4) **Den skatterättsliga ställning som mottagaren av varuprov har påverkar inte svaren på de övriga frågorna.**

Underskrifter