

**Υπόθεση C-505/22**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

25 Ιουλίου 2022

**Αιτούν δικαστήριο:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία]

**Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:**

22 Ιουλίου 2022

**Προσφεύγουσα:**

Deco Proteste – Editores, Lda.

**Καθής:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή)

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Μεταβιβάσεις αγαθών – Έννοια της μεταβίβασης εκ χαριστικής αιτίας – Έννοια του δώρου μικρής αξίας – Δώρα αξίας μικρότερης των 50 ευρώ που υπερβαίνουν το όριο του πέντε τοις χιλίσις επί του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο κατά το προηγούμενο έτος

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης**

Ερμηνεία του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ιδίως του άρθρου 16, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

1) Σε περίπτωση που με την εγγραφή συνδρομής σε περιοδικά χορηγείται δώρο (μικροσυσκευή) στους νέους συνδρομητές, πρέπει η εν λόγω χορήγηση να θεωρηθεί, κατά την έννοια του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ:

α) ως μεταβίβαση εκ χαριστικής αιτίας διακριτή από την πράξη της συνδρομής στα περιοδικά,

ή

β) ως μέρος μίας ενιαίας πράξης που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας,

ή ακόμη

γ) ως μέρος εμπορικού πακέτου αποτελούμενου από μια κύρια πράξη (τη συνδρομή στο περιοδικό) και μια παρεπόμενη πράξη (τη χορήγηση του δώρου), εξυπακουμένου ότι η χορήγηση του δώρου θεωρείται ως μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας και είναι καθοριστικής σημασίας για τη συνδρομή στο περιοδικό;

2) Σε περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι ότι πρόκειται για μεταβίβαση εκ χαριστικής αιτίας, συνάδει με την έννοια της «ανάληψης που [...] αφορά τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας», η οποία προβλέπεται στο άρθρο 16, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η θέσπιση ετήσιου ορίου της συνολικής αξίας των δώρων, το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο κατά το προηγούμενο έτος (πέραν του ορίου της μοναδιαίας αξίας);

3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο προηγούμενο ερώτημα, είναι το ποσοστό αυτό του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο κατά το προηγούμενο έτος τόσο χαμηλό, ώστε να θίγεται η πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 16, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ;

4) Παραβιάζει το όριο αυτό των πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο κατά το προηγούμενο έτος τις αρχές της ουδετερότητας, της ίσης μεταχείρισης ή της απαγόρευσης των διακρίσεων και της αναλογικότητας λαμβανομένων υπόψη και των σκοπών για τους οποίους θεσπίστηκε;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), ιδίως άρθρο 16, δεύτερο εδάφιο

## Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 3, παράγραφος 3, στοιχείο f, δεύτερο μέρος, και παράγραφος 7, του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα φόρου προστιθεμένης αξίας· στο εξής: κώδικα ΦΠΑ)

## Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η Deco Proteste – Editores, Lda. (στο εξής: προσφεύγουσα) είναι εμπορική εταιρία με σκοπό την έκδοση περιοδικών και λοιπού ενημερωτικού υλικού σχετικά με την προστασία των καταναλωτών, εκδίδει δε μέσω του εκδοτικού της τμήματος περιοδικά με σκοπό την ενημέρωση και την προστασία των καταναλωτών, τα οποία πωλεί σε συνδρομητική βάση.
- 2 Η προσφεύγουσα είναι μέλος του διεθνούς ομίλου EUROCONSUMERS, ο οποίος συγκεντρώνει διάφορες οργανώσεις προώθησης και προάσπισης των συμφερόντων των καταναλωτών. Συνδέεται με την πορτογαλική οντότητα για την προάσπιση των δικαιωμάτων των καταναλωτών DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 Προκειμένου να διασφαλίσει την οικονομική βιωσιμότητα της δραστηριότητάς της, η προσφεύγουσα πρέπει να διαθέτει μεγάλο αριθμό συνδρομητών στα περιοδικά της. Με σκοπό την εμπορική προώθηση και την προσέλκυση νέων συνδρομητών η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί διάφορες τεχνικές μάρκετινγκ, μεταξύ άλλων, το «άμεσο μάρκετινγκ», όπως το paper mailing μέσω της ταχυδρομικής αποστολής αλληλογραφίας σε έγχαρτη μορφή προς δυνητικούς συνδρομητές, το ηλεκτρονικό μάρκετινγκ μέσω ηλεκτρονικών μηνυμάτων απευθυνόμενων στους εν λόγω δυνητικούς πελάτες, και το τηλεμάρκετινγκ.
- 4 Στο πλαίσιο αυτό η προσφεύγουσα πραγματοποιεί προωθητικές εκστρατείες, κατά τις οποίες προσφέρει στους πελάτες που εγγράφονται σε συνδρομητικό πρόγραμμα το δικαίωμα να λάβουν, εκτός από τα περιοδικά στα οποία γίνονται συνδρομητές, ένα δώρο που αποτελείται από μία ηλεκτρονική μικροσυσκευή (συγκεκριμένα, ένα τάμπλετ) μοναδιαίας αξίας πάντοτε μικρότερης των 50 ευρώ, για την παροχή του οποίου πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, στις οποίες εφαρμόζει την αντίστροφη επιβάρυνση (reverse charge) και για τις οποίες υπολογίζει και εκπίπτει τον ΦΠΑ. Ο πελάτης λαμβάνει το δώρο ως δώρο καλωσορίσματος και μπορεί να ακυρώσει την εγγραφή ανά πάσα στιγμή.
- 5 Η προσφεύγουσα δεν εφαρμόζει καμία περίοδο δέσμευσης, επομένως οι πελάτες μπορούν να κρατήσουν το δώρο, χωρίς να υποστούν καμία ποινή.
- 6 Κατά τα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, η συνολική αξία των δώρων που χορηγήθηκαν στους νέους συνδρομητές υπερέβη το ποσοστό του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών της προσφεύγουσας, και ως εκ τούτου επήλθαν μεταγενέστερες διορθώσεις για τα έτη 2015 έως 2018.

- 7 Τα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα σχετικά με τις μηνιαίες συνδρομές των περιοδικών στις οποίες έγινε εγγραφή με χορήγηση δώρων μνημονεύουν τη συνδρομή στα περιοδικά με εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή 6 % (βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α, του κώδικα ΦΠΑ) επί της αντίστοιχης αξίας, αλλά δεν περιέχουν καμία αναφορά στην παράδοση δώρων.
- 8 Το 2019 η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε έλεγχο σχετικά με τον Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (φόρο εισοδήματος εταιριών) και τον ΦΠΑ για τα έτη 2015, 2016, 2017 και 2018.
- 9 Συνεπεία της εν λόγω διαδικασίας ελέγχου η προσφεύγουσα κλήθηκε να προβεί σε διορθώσεις του ΦΠΑ λόγω υπέρβασης του ορίου του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών, το οποίο προβλέπει η πορτογαλική νομοθεσία σχετικά με τα «δώρα μικρής αξίας».
- 10 Η προσφεύγουσα υπέβαλε οικειοθελώς διορθωτικές δηλώσεις για τον μήνα Δεκέμβριο καθενός από τα έτη 2015 έως 2018 προβαίνοντας σε αντίστροφη επιβάρυνση των αντίστοιχων ποσών ΦΠΑ συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας και των αντισταθμιστικών τόκων που της επιβλήθηκαν.
- 11 Η προσφεύγουσα, διαφωνώντας με τις αντίστροφες επιβαρύνσεις του ΦΠΑ, οι οποίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με την ερμηνεία της καθής που περιλαμβάνεται στην έκθεση φορολογικού ελέγχου, άσκησε ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα να ακυρωθούν οι εν λόγω αντίστροφες επιβαρύνσεις, καθώς επίσης και η επιβολή τόκων υπερημερίας και αντισταθμιστικών τόκων.
- 12 Με απόφαση της 11ης Μαΐου 2021, ο Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (αναπληρωτής διευθυντής της διεύθυνσης οικονομικών της Λισσαβώνας) απέρριψε την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή. Η απόφαση αυτή έκρινε ότι η παράδοση προϊόντων άλλων από εκείνα που τιμολογήθηκαν στον πελάτη συνιστά δώρο, το οποίο φορολογείται ή όχι ανάλογα με τη μοναδιαία αξία του. Δεδομένου ότι ασκήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης για τις αποκτήσεις των εν λόγω δώρων, η ετήσια αξία των δώρων αυτών υπάγεται στο καθεστώς των μεταβιβάσεων εκ χαρακτηριστικής αιτίας, σύμφωνα με το οποίο ο ΦΠΑ πρέπει υποχρεωτικά να αποδίδεται (βάσει του άρθρου 3 του κώδικα ΦΠΑ).
- 13 Στις 6 Αυγούστου 2021 η προσφεύγουσα, διαφωνώντας με την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής, άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, δηλαδή του Tribunal Arbitral Tributário (διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών), την υπό κρίση προσφυγή με αίτημα τη διαιτητική επίλυση της διαφοράς. Καθής είναι η Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή· στο εξής: καθής).
- 14 Η προσφεύγουσα ζητεί να κηρυχθεί παράνομη και ως εκ τούτου άκυρη η απόφαση περί απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και οι προσβαλλόμενες αντίστροφες επιβαρύνσεις του ΦΠΑ για τα έτη 2015, 2016, 2017 και 2018, οι οποίες αφορούν ποσό 2 562 500,65 ευρώ, καθώς επίσης και η επιβολή τόκων υπερημερίας και αντισταθμιστικών τόκων, ύψους

270 936,70 ευρώ, όπως τα ποσά αυτά προκύπτουν από τους οικειοθελείς διακανονισμούς που διενεργήθηκαν κατόπιν της σχετικής με τα έτη αυτά διαδικασίας ελέγχου.

- 15 Η προσφεύγουσα ζητεί επίσης να υποχρεωθεί η καθής να επιστρέψει τον φόρο και τους τόκους που θεωρεί αχρεωστήτως καταβληθέντες, καθώς και τους αντισταθμιστικούς τόκους που θα έχουν καταβληθεί μέχρι την ημερομηνία της πλήρους επιστροφής.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

#### *Αποψη της προσφεύγουσας*

- 16 Η προσφεύγουσα επικαλείται νομικό σφάλμα. Υποστηρίζει, πρώτον, ότι η χορήγηση μικροσυσκευής σε νέους συνδρομητές με την εγγραφή τους στα περιοδικά της δεν συνιστά παροχή εξ ελευθεριότητας, δεδομένου ότι δεν υφίσταται *animus donandi*, και, δεύτερον, ότι πρόκειται για εμπορικό πακέτο με προωθητικούς, διαφημιστικούς και εμπορικούς σκοπούς. Το εν λόγω πακέτο αποτελείται από παροχή υπηρεσιών (τη συνδρομή) συνοδευόμενη από παράδοση αγαθών (μικροσυσκευής) αντί χρηματικού ανταλλάγματος που περιλαμβάνεται στην αξία της συνδρομής στο περιοδικό, δηλαδή η τελική τιμή δεν είναι μόνο η τιμή των περιοδικών που αποτελούν αντικείμενο της συναλλαγής, αλλά η τιμή των περιοδικών πλέον της μικροσυσκευής.
- 17 Δεδομένου ότι δεν συνιστά παροχή εξ ελευθεριότητας, η χορήγηση μικροσυσκευής δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 3, παράγραφος 3, στοιχείο f, του κώδικα ΦΠΑ, το οποίο προέρχεται από το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ. Η ονομασία που επιλέγει να δώσει η προσφεύγουσα σε μια τέτοια χορήγηση δεν μπορεί να επηρεάσει το φορολογικό πλαίσιο όσον αφορά τον ΦΠΑ για τα προϊόντα που αυτή εμπορεύεται. Ωστόσο, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι πρόκειται για δώρο, η μοναδιαία αξία του είναι μικρότερη των 50 ευρώ, επομένως σε κάθε περίπτωση εμπίπτει στην έννοια της μικρής αξίας του άρθρου 3, παράγραφος 7, του κώδικα ΦΠΑ.
- 18 Η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι το γεγονός ότι στο σύνολό τους οι χορηγηθείσες μικροσυσκευές υπερβαίνουν το πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών κατά το προηγούμενο έτος είναι ανεξάρτητο από τη μικρή αξία των μεταβιβασθέντων αγαθών και από τον νομικό ορισμό της έννοιας του «δώρου μικρής αξίας».
- 19 Ως εκ τούτου, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ερμηνεία της καθής παραβιάζει το άρθρο 3, παράγραφος 3, στοιχείο f, και παράγραφος 7, του κώδικα ΦΠΑ, είναι δε ασυμβίβαστη με το άρθρο 16, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 20 Επιπλέον, η προσφεύγουσα φρονεί ότι το γεγονός ότι ελήφθη υπόψη το όριο του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών παραβιάζει τις αρχές της αναλογικότητας, της ουδετερότητας και της ίσης μεταχείρισης ή της απαγόρευσης των διακρίσεων, καθόσον επιβάλλει ορισμένη συμπεριφορά στους επιχειρηματίες

περιορίζοντας την οικονομική ελευθερία τους και την ουδετερότητά τους· είναι υπερβολικά περιοριστικό, στερώντας κατ' αυτόν τον τρόπο από το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ την πρακτική του αποτελεσματικότητας· εισάγει δυσμενή διάκριση εις βάρος των Πορτογάλων επιχειρηματιών σε σχέση με τους λοιπούς επιχειρηματίες άλλων κρατών μελών που δεν επιβάλλουν τέτοιο όριο· εισάγει δυσμενή διάκριση εις βάρος της προσφεύγουσας σε σχέση με επιχειρηματίες εγκατεστημένους στην εθνική επικράτεια, των οποίων η δραστηριότητα εξαρτάται από μικρότερο αριθμό πελατών και/ή διαφορετικά περιθώρια κέρδους, περαιτέρω δε υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού της αποτελεσματικής διαφύλαξης των δικαιωμάτων του Δημοσίου, καθόσον δεν συντρέχει κίνδυνος οι υποκείμενοι στον φόρο να χορηγήσουν δώρα αδικαιολόγητης αξίας εφόσον ενεργούν στην πραγματικότητα για εμπορικούς σκοπούς.

#### *Άποψη της καθής*

- 21 Όσον αφορά το ζήτημα της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης του ορίου του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών κατά το προηγούμενο έτος το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 7, του κώδικα ΦΠΑ, η καθής επισημαίνει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτίμησης όσον αφορά την ερμηνεία της έννοιας του δώρου μικρής αξίας, εφόσον δεν παραγνωρίζουν τον σκοπό και τη θέση του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ στην οικονομία της οδηγίας αυτής.
- 22 Η καθής ισχυρίζεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θέτουν όρια λαμβάνοντας υπόψη διάφορες οικονομικές συνθήκες και να προβλέπουν παρεκκλίσεις για την αποφυγή καταχρήσεων, καθώς επίσης ότι το όριο του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών ανταποκρίνεται στον σκοπό αυτό, διότι αποτρέπει, μεταξύ άλλων, πιθανές μεταβιβάσεις δύο αγαθών από κοινού, όπου ωστόσο το ένα αγαθό δηλώνεται ως μεταβιβασθέν εξ επαχθούς αιτίας με μειωμένο συντελεστή, ενώ το άλλο δηλώνεται τυπικά ως δώρο εκ χαριστικής αιτίας, το οποίο, εντούτοις, συνιστά μεταβίβαση αγαθού με κανονικό συντελεστή, διότι αποτελεί, κατ' ουσίαν, αγαθό μεταβιβασθέν εξ επαχθούς αιτίας.

#### *Κοινή άποψη των διαδίκων*

- 23 Αμφότεροι οι διάδικοι θεωρούν ότι η εκ μέρους της προσφεύγουσας χορήγηση δώρων αποτελεί θεμιτή πρακτική σύμφωνη προς τη συνήθη εμπορική πρακτική με σκοπό την προσέλκυση νέων πελατών.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής**

- 24 Τα ερωτήματα που τίθενται στην υπό κρίση υπόθεση αφορούν το καθεστώς της χορήγησης δώρων από την προσφεύγουσα σε νέους συνδρομητές στα περιοδικά της στο πλαίσιο προωθητικών εκστρατειών για την προσέλκυση πελατών.

- 25 Σκοπός των ερωτημάτων αυτών είναι, πρώτον, να προσδιοριστεί αν η χορήγηση αυτή συνιστά στην πραγματικότητα μεταβίβαση εκ χαριστικής αιτίας ή αν πρόκειται για συνολικό εμπορικό πακέτο αντί χρηματικού ανταλλάγματος, στο οποίο η συνδρομή στα περιοδικά εξαρτάται από τη χορήγηση του δώρου και το εισπραττόμενο ποσό είναι το αντίτιμο για το σύνολο του εμπορικού προϊόντος και περιλαμβάνει τα περιοδικά και το δώρο. Στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν υφίσταται παροχή εξ ελευθεριότητας και το άρθρο 3, παράγραφος 3, στοιχείο f, του κώδικα ΦΠΑ, δεν τυγχάνει εφαρμογής.
- 26 Δεύτερον, αν συναχθεί το συμπέρασμα ότι η χορήγηση του δώρου συνιστά μεταβίβαση αγαθών εκ χαριστικής αιτίας, η μοναδιαία αξία των οποίων είναι πάντοτε μικρότερη των 50 ευρώ, θα πρέπει να διευκρινιστεί αν το γεγονός ότι το άρθρο 3, παράγραφος 7, του κώδικα ΦΠΑ, προβλέπει, παράλληλα με το μοναδιαίο ποσοτικό όριο των 50 ευρώ, συνολικό ποσοτικό όριο για τα χορηγηθέντα δώρα πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο (όπως ανακοινώθηκε το προηγούμενο έτος) είναι σύμφωνο με τη διάταξη του άρθρου 16, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ και αποτελεί κατάλληλο κριτήριο για τον προσδιορισμό της έννοιας του «δώρου μικρής αξίας» που προβλέπεται στην τελευταία αυτή διάταξη. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, θα πρέπει επίσης να καθορισθεί αν το όριο του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών παραβιάζει τις αρχές της αναλογικότητας, της ουδετερότητας και της ίσης μεταχείρισης ή της απαγόρευσης των διακρίσεων.
- 27 Όσον αφορά το εθνικό νομικό πλαίσιο, το άρθρο 3 του κώδικα ΦΠΑ ορίζει την έννοια της μεταβίβασης αγαθών, ενώ η παράγραφος 3, στοιχείο f, του άρθρου αυτού, προβλέπει ότι υφίσταται μεταβίβαση αγαθών εκ χαριστικής αιτίας, όταν τα αγαθά αυτά ή τα συστατικά τους στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής έκπτωσης από τον φόρο. Εξάλλου, το άρθρο 3, παράγραφος 7, του κώδικα ΦΠΑ, εξαιρεί από το καθεστώς που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο 3, παράγραφος 3, στοιχείο f, τα δώρα των οποίων η μοναδιαία αξία είναι ίση ή μικρότερη από 50 ευρώ και η συνολική ετήσια αξία τους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, σύμφωνα με τη συνήθη εμπορική πρακτική.
- 28 Όσον αφορά το δίκαιο της Ένωσης, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι μεταβιβάσεις αγαθών «που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας». Επιπλέον, το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι μεταβιβάσεις εκ χαριστικής αιτίας εξομοιώνονται με πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας και φορολογούνται αναλόγως. Εντούτοις, η εξομοίωση αυτή δεν γίνεται όταν πρόκειται για «δώρα μικρής αξίας».
- 29 Τα δύο ζητήματα που πρέπει να επιλυθούν αφορούν την εφαρμογή των εννοιών της «μεταβίβασης εκ χαριστικής αιτίας» και της «ανάληψης που [...] αφορά τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας», πράγμα που απαιτεί ομοιόμορφη ερμηνεία του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ.

- 30 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των δύο αυτών εννοιών.

*Σχετικά με την έννοια της μεταβίβασης εκ χαριστικής αιτίας*

- 31 Όσον αφορά την έννοια αυτή, αμφιβολίες εγείρονται κυρίως ως προς τον χαρακτηρισμό της προωθητικής εκστρατείας της προσφεύγουσας: α) ως αποτελούμενης από δύο διακριτές πράξεις, εκ των οποίων η μία αφορά τη συνδρομή σε περιοδικά και πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, ενώ η άλλη αφορά την παράδοση δώρων εκ χαριστικής αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ, είτε β) ως μίας πράξης που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, στην οποία η τιμή είναι το αντάλλαγμα για το σύνολο, το οποίο μπορεί να συνίσταται σε εμπορικό πακέτο που αντιστοιχεί σε μία και μόνη πράξη ή να αποτελείται από μια κύρια πράξη (τη συνδρομή στο περιοδικό) και μια παρεπόμενη πράξη (τη χορήγηση του δώρου), εξυπακουμένου ότι το δώρο θεωρείται ότι παρέχεται εξ επαχθούς αιτίας και ότι είναι καθοριστικής σημασίας για τη συνδρομή στο περιοδικό.
- 32 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Απριλίου 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), σκέψη 26, στην οποία αναφέρεται ότι η παράδοση αγαθών γίνεται εξ επαχθούς αιτίας, μόνον «όταν υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή και του αγοραστή έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές, το δε τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα για το παρασχεθέν αγαθό». Το ζήτημα είναι αν, εν προκειμένω, το δώρο μπορεί να θεωρηθεί ότι χορηγήθηκε έναντι ανταλλάγματος, έστω και αν αυτό δεν προσδιορίζεται ούτε εξειδικεύεται.

*Σχετικά με την έννοια του δώρου μικρής αξίας*

- 33 Όσον αφορά την έννοια αυτή, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι το Δικαστήριο έχει ήδη κάνει δεκτό ότι η θέσπιση χρηματικού ορίου για τον προσδιορισμό της έννοιας των δώρων μικρής αξίας μπορεί να είναι συμβατή με την οδηγία ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), εντούτοις είναι αναγκαίο να καθοριστεί αν συνάδει με το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ και με τους σκοπούς του νομοθέτη της Ένωσης η θέσπιση από το εθνικό δίκαιο, εκτός από το ανώτατο μοναδιαίο όριο των 50 ευρώ, ενός ορίου αποσυνδεδεμένου από τη μοναδιαία αξία των παρεχόμενων αγαθών.
- 34 Αν η χορήγηση του δώρου θεωρείται ως μεταβίβαση εκ χαριστικής αιτίας, θα πρέπει κατ' αρχάς να καθοριστεί αν η έννοια της «ανάληψης που [...] αφορά τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας» του άρθρου 16, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να προσδιοριστεί όχι μόνο σε συνάρτηση με τη μοναδιαία αξία, αλλά, συγχρόνως, και σε συνάρτηση με τη συνολική αξία των δώρων που χορηγεί ο υποκείμενος στον φόρο σε σχέση με τον κύκλο εργασιών κατά το προηγούμενο



έτος και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν το όριο του πέντε τοις χιλίοις επί του κύκλου εργασιών είναι τόσο χαμηλό, ώστε να καθιστά τη διάταξη αυτή άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας· δεύτερον, αν το εν λόγω όριο εισάγει δυσμενή διάκριση σε σχέση με επιχειρηματίες των οποίων η δραστηριότητα εξαρτάται από μικρότερο αριθμό πελατών ή από διαφορετικά περιθώρια κέρδους, καθώς επίσης και σε σχέση με επιχειρηματίες άλλων κρατών μελών που δεν προβλέπουν τέτοιο όριο, αντιθέτως προς τις αρχές της ουδετερότητας και της ίσης μεταχείρισης ή της απαγόρευσης των διακρίσεων, και, τρίτον, αν το όριο αυτό παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο ώστε να διασφαλίζεται ότι δεν πραγματοποιούνται πράξεις εκ χαριστικής αιτίας τις οποίες οι υποκείμενοι στον φόρο χρησιμοποιούν καταχρηστικώς.

- 35 Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο διατάσσει την αναστολή της διαδικασίας και την υποβολή στο Δικαστήριο των προαναφερθέντων προδικαστικών ερωτημάτων.