

Дело C-505/22**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

25 юли 2022 г.

Запитваща юрисдикция:Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem
Administrativa — CAAD) (Португалия)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

22 юли 2022 г.

Жалбоподател:

Deco Proteste — Editores, Lda.

Отвeтник:Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган,
Португалия)**Предмет на главното производство**

Доставка на стоки — Понятието „безвъзмездна доставка“ — Понятието „подаръци с малка стойност“ — Подаръци на стойност под 50 EUR, които надхвърлят тавана от 0,5 % от оборота на данъчнозадълженото лице за предходната година

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Европейския съюз и по-конкретно, на член 16, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) — Член 267 ДФЕС

Преюдициалните въпроси

1) В хипотеза, при която, при абонирането за периодични издания на новите абонати се предоставя подарък (*gadget*), следва ли за целите на член 16 от Директивата за ДДС тази доставка да се счита за:

а) безвъзмездна доставка, различна от сделката по абониране за периодични издания,

или

б) част от една-единствена възмездна сделка,

или, включително,

в) част от търговски пакет, състоящ се от основна сделка (абониране за съответното списание) и акцесорна сделка (даване на подарък), последната от които се счита за възмездна доставка, извършена като спомагателна спрямо абонамента за списанието?

2) Ако на първия въпрос бъде отговорено в смисъл, че се касае за безвъзмездна сделка, съвместимо ли е с понятието „[у]потреба на стоки [...] като [...] подаръци с малка стойност“ по смисъла на член 16, втора алинея от Директивата за ДДС установяването на годишен таван на общата стойност на подаръците, равняващ се на 0,5 % от оборота на данъчнозадълженото лице за предходната година (освен ограничението на единичната стойност)?

3) При утвърдителен отговор на предходния въпрос следва ли да се счита, че посоченият таван от 0,5 % от оборота на данъчнозадълженото лице за предходната година е толкова нисък, че лишава от полезно действие член 16, втора алинея от Директивата за ДДС?

4) Отчитайки включително целите, за които е установен, нарушава ли този таван от 0,5 % от оборота на данъчнозадълженото лице за предходната година принципите на неутралност, на равно третиране или на недопускане на дискриминация и на пропорционалност?

Посочени разпоредби от правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), по-специално, член 16, втора алинея

Посочени разпоредби от националното право

Член 3, параграф 3, буква f), втора част и параграф 7 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност; наричан по-нататък „CIVA“)

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Deco Proteste — Editores, Lda. (наричано по-нататък „жалбоподателят“) е търговско дружество, с предмет на дейност издаването на списания и други информационни материали относно защитата на потребителите, което съставя чрез издателския си отдел периодични печатни материали, предназначени да информират и защитават потребителите, които продава чрез система за абонамент.
- 2 Жалбоподателят е част от международната група EUROCONSUMERS, която обединява различни организации за популяризиране и защита интересите на потребителите. Той е свързан с португалската организация за защита на правата на потребителите DECO — Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 За да се гарантира икономическата жизнеспособност на дейността му, жалбоподателят се нуждае от голям брой абонати за неговите списания. За целите на търговската реклама и привличането на нови абонати, жалбоподателят използва различни маркетингови похвати, включително „директен маркетинг“ като *paper mailing*, чрез изпращането на писма на хартиен носител на потенциалните абонати, *e-marketing*, чрез електронни писма до посочените потенциални клиенти, както и *telemarketing*.
- 4 В този контекст, жалбоподателят осъществява рекламни кампании, в рамките на които предлага на клиентите, които изберат даден абонаментен план, заедно със списанията, за които са се абонирали, правото да получат подарък, представляващ електронно устройство или *gadget* (по-конкретно — таблет) на единична стойност под 50 EUR, за чиято доставка осъществява вътреобщностни придобивания, за които прилага обратно начисляване (*reverse charge*) и приспада ДДС. Клиентите получават устройствата като подарък за новия абонамент, от който могат да се откажат по всяко време.
- 5 Жалбоподателят не прилага никакъв обвързващ срок, поради което клиентите могат да задържат предоставения им подарък, без да дължат каквито и да било неустойки.
- 6 За 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. общата стойност на предоставените подаръци на нови абонати надхвърля 0,5 % от оборота на жалбоподателя, поради което впоследствие са представени коригиращи декларации за 2015 г. и 2018 г.

- 7 В издадените от жалбоподателя фактури за месечните вноски за абонаментите за списания с предоставени подаръци е посочен абонаментът, към който е приложена намалената ставка на ДДС от 6 % [на основание член 18, параграф 1, буква а) от CIVA] върху съответната стойност, но не е посочена доставката на подаръци.
- 8 През 2019 г. на жалбоподателя е извършена ревизия във връзка с Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (корпоративен данък) и ДДС за периода 2015—2018 г.
- 9 В хода на ревизионното производство на жалбоподателя са начислени корекции на ДДС, поради надвишаване на тавана от 0,5 % от оборота, установен в португалското законодателство за определяне на понятието „подаръци с малка стойност“.
- 10 Жалбоподателят подава доброволно коригиращи декларации за месец декември на всяка една от годините от 2015 г. до 2018 г. и си самоначислява дължимия ДДС и лихви за забава.
- 11 Несъгласен с самоначисляванията на ДДС, извършени в съответствие със становището на ответника, изложено в данъчно-ревизионния доклад, жалбоподателят подава жалба по административен ред за отмяна на тези самоначислявания и начислените лихви за забава.
- 12 С решение от 11 май 2021 г., *Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa* (заместник-директор на Финансова дирекция на Лисабон, Португалия) отхвърля жалбата. В това решение е прието, че доставката на продукти, различни от фактурираните на клиента, представлява подарък, чието облагане зависи от единичната му стойност. Доколкото за придобиването на тези подаръци е извършено приспадане, тяхната годишна стойност се определя съгласно режима за безвъзмездни доставки, при които начисляването на ДДС е задължително (по силата на член 3 от CIVA).
- 13 Жалбоподателят, несъгласен с отхвърлянето на жалбата му по административен ред, на 6 август 2021 г. подава пред запитващата юрисдикция *Tribunal Arbitral Tributário* (Данъчен арбитражен съд, Португалия) молба за образуване на разглежданото от посочената юрисдикция арбитражно производство. Ответник в производството е *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Данъчен и митнически орган, Португалия; наричан по-нататък „ответникът“).
- 14 Жалбоподателят иска решението за отхвърляне на жалбата му по административен ред, както и обжалваните самоначислявания на ДДС за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. в размер на 2 562 500,65 EUR и начислените му лихви за забава в размер на 270 936,70 EUR, произтичащи от доброволните корекции, извършени в хода на ревизията за тези години, да бъдат обявени за незаконосъобразни и съответно — за недействителни.

- 15 Жалбоподателят иска също така ответникът да бъде осъден да му върне данъка и лихвите, за които счита, че са недължимо платени, заедно с обезщетителна лихва до датата на пълното възстановяване на платените суми.

Основни твърдения на страните в главното производство

Доводи на жалбоподателя

- 16 Жалбоподателят се позовава на грешка при прилагане на правото. Той твърди, на първо място, че предоставянето на електронните устройства на новите абонати при абонирането им за неговите периодични издания не представлява дарение, тъй като не е налице *animus donandi*, а на второ място, че става въпрос за търговски пакет с промоционална, рекламна и търговска цел. Този пакет се състои от предоставяне на услуга (абонаментът), която е придружена от доставка на стоки (електронните устройства) срещу насрещна парична престация, включена в стойността на абонамента за съответното списание, с други думи — крайната цена не е само тази на списанията, предмет на сделката, а по-скоро цената на списанията, от една страна, плюс електронното устройство.
- 17 Доколкото не представлява дарение, предоставянето на електронните устройства не попада в приложното поле на член 3, параграф 3, буква f) от CIVA, източник на която разпоредба е член 16 от Директивата за ДДС. Избраното от жалбоподателя наименование на това предоставяне на може да засегне данъчното третиране на продаваните от него продукти за целите на ДДС. При всички положения, дори да се приеме, че става въпрос за подаръци, тяхната единична стойност е под 50 EUR, поради което същите ще бъдат обхванати от понятието за малка стойност, съдържащо се в член 3, параграф 7 от CIVA.
- 18 Жалбоподателят посочва, че обстоятелството, че като обща стойност предоставените електронни устройства надхвърлят 0,5 % от оборота за предходната година, няма връзка с малката стойност на предоставените вещи, нито с правното значение на понятието „подарък с малка стойност“.
- 19 Ето защо, според него, становището на ответника нарушава член 3, параграф 3, буква f) и параграф 7 от CIVA и е несъвместимо с член 16, втора алинея от Директивата за ДДС.
- 20 Жалбоподателят счита също, че установяването на таван от 0,5 % от оборота нарушава принципите на пропорционалност, неутралитет, както и на равно третиране и недопускане на дискриминация, доколкото налага определено поведение на икономическите оператори, с което се ограничават тяхната икономическа свобода и неутралност; това правило е изключително ограничително и лишава член 16 от Директивата за ДДС от полезно

действие; поставя португалските икономически оператори в неравнопоставено положение спрямо операторите от другите държави членки, които не налагат подобно ограничение; поставя жалбоподателя в неравнопоставено положение спрямо останалите икономически оператори със седалище в Португалия, чиято дейност зависи в по-малка степен от клиенти и/или различни търговски отстъпки, като надхвърля необходимото за постигане на целта за ефективна защита на интересите на държавния бюджет, тъй като когато данъчнозадължените лица действат реално с търговска цел, не съществува риск същите да предоставят подаръци с необоснована стойност.

Доводи на ответника

- 21 По отношение на въпроса относно съвместимостта с правото на Съюза на тавана от 0,5 % от оборота за предходната година, установен в член 3, параграф 7 от CIVA, ответникът посочва, че държавите членки разполагат с определена свобода на преценка при тълкуване на понятието „подарък с малка стойност“, при условие че се съобразяват с целта на член 16 от Директивата за ДДС и с мястото, което посочената разпоредба заема в структурата на тази директива.
- 22 Ответникът твърди, че държавите членки могат да установяват ограничения в зависимост от различни икономически обстоятелства, както и да предвиждат изключения с цел да не се допускат измами, като таванът от 0,5 % отговаря на тези условия, тъй като, освен друго, не допуска да се доставят две стоки едновременно, но доставката на едната стока да се декларира като възмездна, обект на намалена ставка, а другата — формално като безплатен подарък, която, обаче, следва да се счита за доставка, за която се прилага обичайна ставка на данъка, тъй като по същество е възмездна.

Становище, споделяно от двете страни

- 23 И двете страни считат, че извършването от жалбоподателя предоставяне на подаръци е законна дейност, съответстваща на търговските практики, чиято цел е привличането на нови клиенти.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 24 Въпросите, които се поставят в настоящото производство, се отнасят до хипотезата на предоставяне на подаръци от страна на жалбоподателя на нови абонати за неговите периодични издания в рамките на рекламни кампании за привличане на нови клиенти.
- 25 Целта на тези въпроси е да се установи, на първо място, дали това предоставяне представлява реална безвъзмездна доставка или става въпрос за общ търговски пакет с парична насрещна престация, при който

абонаментът за съответните списания е обвързан с предоставянето на подаръка, като получената стойност съставлява цената по сделката за групата продавани продукти, включваща списанията и подаръка. В последния случай, няма да е налице дарение и разпоредбата на член 3, параграф 3, буква f) от CIVA няма да е приложима.

- 26 На второ място, ако се приеме, че предоставянето на подаръка представлява безвъзмездна доставка, чиято единична стойност при всички положения е под 50 EUR, следва да се установи дали обстоятелството, че член 3, параграф 7 от CIVA, освен ограничение от 50 EUR на единичната стойност, предвижда и таван на общата стойност от 0,5 % от оборота на данъчнозадълженото лице (деклариран за предходната година) е съвместимо с предвиденото в член 16, втора алинея от Директивата за ДДС и дали същото представлява подходящ критерий за определяне на понятието „подарък с малка стойност“, предвидено в тази разпоредба. При утвърдителен отговор, ще бъде необходимо да се установи и дали таванът от 0,5 % от оборота не нарушава принципите на пропорционалност, на неутралност, на равно третиране и на недопускане на дискриминация.
- 27 Що се отнася до националната правна уредба, член 3 от CIVA съдържа определение на понятието „доставка на стоки“, като съгласно предвиденото в параграф 3, буква f) на същия член, за такава доставка се счита безвъзмездната доставка на стоки, когато за тези стоки или за техни съставни елементи е извършено частично или пълно приспадане на данъка. От своя страна, член 3, параграф 7 от CIVA изключва от режима, установен в разпоредбата на параграф 3, буква f) на същия член подаръците, чиято единична стойност е равна или по-ниска от 50 EUR и чиято обща годишна стойност на надхвърля 0,5 % от оборота на данъчнозадълженото лице за предходната календарна година, в съответствие с търговските практики.
- 28 Що се отнася до правото на Съюза, Директивата за ДДС предвижда в член 2, параграф 1, буква а), че на облагане с ДДС подлежат „възмездните“ доставки на стоки. Освен това, Директивата за ДДС урежда в член 16 положенията, при които безвъзмездните доставки се приравняват на възмездни, със следващото се облагане с ДДС. Това приравняване, обаче, не се прилага, когато става въпроса за „подаръци с малка стойност“.
- 29 Двата въпроса, които е необходимо да бъдат разрешени, се отнасят до прилагането на понятията „безвъзмездна доставка“ и „[у]потреба на стоки [...] като [...] подаръци с малка стойност“, което налага еднакво тълкуване на член 16 от Директивата за ДДС.
- 30 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения във връзка с тълкуването на посочените понятия.

Относно понятието за безвъзмездна доставка

- 31 По отношение на това понятие, основното съмнение е свързано с определението, което следва да бъде дадено на рекламната кампания на жалбоподателя като: а) две различни сделки — една, свързана с абонамента за списания, която е възмездна и друга, свързана с предоставянето на подаръци, извършвана безвъзмездно по смисъла на член 16 от Директивата за ДДС; или б) една възмездна сделка, цената по която е насрещната престация за цялото, която може да се състои от търговски пакет, съответстващ на една-единствена сделка или от търговски пакет, състоящ се от една основна сделка (абонамента за списанието) и една аксесорна сделка (предоставянето на подаръка), последната от които се приема за извършена възмездно и като спомагателна спрямо абонамента за списанието.
- 32 В тази връзка запитващата юрисдикция се позовава на решение на Съда от 27 април 1999 г., *Kuwait Petroleum* (C-48/97, EU:C:1999:203), т. 26, където е постановено, че дадена доставка е „възмездна“ „само ако между доставчика и купувача съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като получената от доставчика цена представлява действителната равностойност на доставената стока“. Въпросът се състои в това да се установи дали в разглеждания случай може да се приеме, че подаръкът е предоставен срещу определена стойност, независимо, че същата не е посочена или индивидуализирана.

Относно понятието за подарък с малка стойност

- 33 По отношение на това понятие запитващата юрисдикция посочва, че макар Съдът вече да е постановил, че фиксирането на парична горна граница за целите не определяне на понятието за подарък с малка стойност може да бъде съвместимо с Директивата за ДДС (вж. решение от 30 септември 2010 г., *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559), следва да се установи дали освен ограничение на единичната цена, която трябва да бъде равна или по-ниска от 50 EUR, установяването в националното право на ограничение, отделно от единичната стойност на предоставяните стоки, е съвместимо с член 16 от Директивата за ДДС и с преследваните от законодателя на Съюза цели.
- 34 Ако се приеме, че предоставянето на подаръците представлява безвъзмездна доставка, ще бъде необходимо да се установи, на първо място, дали понятието „[у]потреба на стоки [...] като [...] подаръци с малка стойност“ по член 16, втора алинея от Директивата за ДДС, може да се тълкува не само като се изхожда от единичната стойност, но и едновременно, от общата стойност на подаръците, предоставени от данъчнозадълженото лице, в зависимост от оборота за предходната година, а при утвърдителен отговор — дали таванът от 0,5 % от оборота е толкова нисък, че лишава посочената разпоредба от полезно действие; на второ място, дали това ограничение води до различно третиране спрямо икономически оператори,

чиято дейност зависи в по-малка степен от клиенти или от различни търговски отстъпки, както и спрямо икономически оператори от други държави членки, в които не е установено такова ограничение, в противоречие с принципите на неутралност, на равно третиране и на недопускане на дискриминация; на трето място, дали същото това ограничение нарушава принципа на пропорционалност, тъй като надхвърля необходимото за да се гарантира, че не съществуват безвъзмездни сделки, използвани от данъчнозадължените лица с цел измама.

- 35 Ето защо, на основание член 267 ДФЕС, запитващата юрисдикция решава да спре производството и да отправи до Съда формулираните по-горе преюдициални въпроси.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ