ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-Н N. JÄÄSKINEN
представено на 15 април 2010 година[1]

I — Въведение

1. *Essai sur le don*, публикувано за първи път от известния френски антрополог Marcel Mauss през 1925 г., има за цел да покаже, че в древните общества размяната и споразуменията се осъществяват под формата на подаръци. Макар на теория да са доброволни, на практика даването на подаръци и отплатата за тях се оказват задължителни[2].

2. Тъй като човешката природа не се е променила, не е изненада, че законодателството на Европейския съюз, което определя данъка върху добавената стойност (по-нататък „ДДС“) като общ данък върху потреблението за всички сделки, свързани с възмездна доставка на стоки или услуги[3], не е взело предвид безвъзмездните сделки според номиналната им стойност[4]. Както ще се убедим по-нататък, в повечето случаи безвъзмездните сделки подлежат на облагане с ДДС чрез прилагането на разпоредбите за собствените доставки[5]. Що се отнася до подаръци, направени за представителни цели или развлечение, този ефект се постига чрез изключване на придобиването на тези предмети от правилата за приспадане[6].

3. Употребата на стоки като мостри или подаръци с малка стойност обаче е

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — *Mauss*, M. Essai sur le don, Presses universitaires de France Paris, 2007 (преиздадено 2008 г.), p. 65; *Mauss*, M. The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies, W.W. Norton, New York — London 1990 (преиздадено 2000 г.), p. 3 (превод на английски език). Richard Hyland достига до заключението, че затрудненията, които много правни системи срещат при третирането на размяната на подаръци изглежда потвърждава хипотезата на Mauss, според която размяната на подаръци е една от основните структури на човешките общества. Вж. *Hyland*, R. Gifts – A Study in Comparative Law, Oxford University Press, 2009, p. 114. Етнографите обаче се отнасят доста критично към методологията на Mauss (пак там, стр. 14).

3 — Член 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана по-нататък „Шеста директива ДДС“), ОВ L 145, стр. 1.

4 — Законодателството на Европейския съюз изглежда е възприело старата максима „donatio non praesumitur“ — дарението не се презумира. За тази презумпция в гражданското и в общото право вж. *Kangas*, U. Lahja („Подаръкът“), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, p. 56—58.

5 — Съгласно член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива ДДС. Важно е да се подчертае обаче, че след Решение от 27 април 1999 г. по дело Kuwait Petroleum (C-48/97, Recueil, стр. I-2323) първото изречение може да се отнася и за безвъзмездното разпореждане със стопанска цел, когато е приспаднат ДДС по получени доставки на стоките, които са били предмет на безвъзмездно разпореждане.

6 — Съгласно член 17, параграф 6 от Шеста директива ДДС не се позволява приспадане на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, развлечения или представителни цели.

освободена от ДДС[7]. Предвид преференциалното данъчно третиране на такива прехвърляния данъчнозадължените лица са силно заинтересовани от стопанска гледна точка да знаят какъв е точният обхват на тези понятия. На пръв поглед те са прости, но това се оказва заблуда, когато се прилагат в сложния контекст на разпространението на стоки, които представляват защитени с авторско право произведения, както в настоящия случай.

II — Правна уредба

Право на Европейския съюз[10]

5. Член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС предвижда:

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки. Употребата на стоки за стопански цели обаче, като мостри или подаръци с малка стойност, не се третира като възмездна доставка на стоки“.

4. Отправеното от London VAT and Duties Tribunal преюдициално запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС, според което употребата на стоки като мостри или подаръци с малка стойност се освобождава от ДДС[8]. Докато първото изречение от член 5, параграф 6 е било предмет на няколко дела пред Съда на Европейския съюз[9], това е първият път, когато от Съда е поискано да тълкува второто изречение от тази разпоредба.

7 — Съгласно член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС.

8 — Член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС е понастоящем член 16 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1, Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), заменила Шеста директива ДДС, считано от 1 януари 2007 г. (вж. таблицата на съответствието в приложение XII от Директивата за ДДС). Целта на Директивата за ДДС е да представи разпоредбите по ясен и рационален начин, съответстващ на принципа за по-добро регулиране (съображение 3 от преамбюла).

9 — Решение от 6 май 1992 г. по дело de Jong (C-20/91, Recueil, стр. I-2847), Решение по дело Kuwait Petroleum, посочено в бележка под линия 5, Решение от 8 март 2001 г. по дело Bakcsi (C-415/98, Recueil, стр. I-1831), Решение от 17 май 2001 г. по съединени дела Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. I-4049) и Решение от 20 януари 2005 г. по дело Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Recueil, стр. I-743).

10 — Тъй като запитването по настоящото дело е направено преди влизането в сила на Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ C 115, стр. 47), позоваванията на членове от Договора за създаване на Европейската общност (ОВ C 325, стр. 33) се запазват в целия текст.

Национална правна уредба

6. Приложимите национални разпоредби се съдържат в член 5, параграф 1 от Закона за данъка върху добавената стойност от 1994 г. и член 5, точки 1, 2, 2ZA и 3 от приложение 4 към този закон и са били изменяни неколкократно по време на релевантния за настоящото дело период (от април 1987 г. досега).

7. Накратко, в настоящата редакция на закона прехвърлянето или разпореждането, безвъзмездно или възмездно, на стоки, представляващи част от стопанските активи на данъчнозадължено лице, се третират като доставка. Прави се изключение за рекламните подаръци и предоставянето на мостри. Стойността на рекламните подаръци не може да бъде по-висока от 50 GBP (британски лири) на човек годишно. По отношение на мострите, когато няколко еднакви мостри са дадени на един и същ човек, само първата е освободена от данъчно облагане. Преди юли 1993 г. са освободени единствено промишлени мостри, представени във форма, която обикновено не е за продажба за масова употреба.

III — Фактическа обстановка и поставени въпроси

8. EMI Group Limited (наричано по-нататък „EMI“), е дружество, което се занимава с издаване на музика и производство и продажба на музикални записи, разпространява безплатни копия на музикални записи върху винилови плочи, касети и компакт дискове (наричани по-нататък „CD“) сред различни хора с цел популяризиране на нова музика. Според EMI това разпространение е необходимо за неговия бизнес и му помага да оцени търговското качество на даден запис, както и неговата продаваемост на пазара.

9. В рамките на тази промоционална стратегия CD се разпространяват сред лица, които могат да въздействат върху поведението на потребителите (например лица, които работят в печатни издания, радиостанции, телевизионни програми, рекламни агенции, обекти за търговия на дребно и кина), както и сред музикални рекламни агенти, наречени „pluggers“, които разпространяват CD сред свои познати. EMI наема както вътрешни, така и външни „plugger“-и, които притежават специфични експертни познания или са постигнали определен успех в популяризирането на записи.

10. За тази цел EMI доставя музикални записи под различна форма: компакт дискове за еднократен запис с воден знак (наричани по-нататък „CDR“) [11], на които е обозначено името на получателя и които

11 — CDR са разновидност на стандартния компакт диск (CD). Те са записани от една от звукозаписните компании на EMI — Virgin Record Label и на компютрите на компанията в нейните офиси.

позволяват проследяването на всички направени копия; CDR, доставяни в бяла картонена цилиндрична кутия без воден знак; „мострени“ CD, доставяни в бяла картонена цилиндрична кутия със същото изображение, като това на готовия албум; или „завършени“ CD в окончателната им форма, готови за масова продажба. На последните е залепен стикер с надпис „Рекламно копие. Не се продава.“.; на другите е посочено, че собствеността и правата са запазени за Virgin Records Limited, дъщерна звукозаписна компания на EMI. Следва да се отбележи, че „завършени“ компакт дискове се предоставят на творци, техните мениджъри и издатели, агенти и други медийни лица за връзка, за които EMI счита, че трябва да получат крайния продукт.

11. Според акта за преюдициално запитване около 90 процента от рекламните CD се изпращат на поименно посочени лица. От преписката по делото е видно, че записи могат да бъдат изпращани индивидуално и на повече от едно лице, работещо за една и съща организация. При издаване на сингъл се разпространяват около 2 500 безплатни копия, а за албум техният брой е между 3 000 и 3 750. Един „plugger“ може да получи до 600 безплатни записа, които допълнително да разпространява. За да се придобие представа за тези цифри в техния контекст, следва да се добави, че според EMI от даден албум с много високи продажби могат да бъдат продадени милиони копия.

12. От април 1987 г. до началото на 2003 г. EMI декларира ДДС за доставените от него записи при описаните по-горе обстоятелства. Предвид обстоятелството, че националното законодателство е несъвместимо с член 5, параграф 6 от Шеста директива и в резултат на това не се връща ДДС, EMI се обръща към Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, които да възстановят платения от EMI ДДС за тези записи. Commissioners отказват възстановяването, поради което EMI сезира запитващата юрисдикция.

13. От юли 2003 г. EMI спира да декларира ДДС за безплатно доставяните CD. Commissioners изпращат на дружеството данъчен акт за периода от юли 2003 г до декември 2004 г., който EMI обжалва пред запитващата юрисдикция.

14. Предвид тези обстоятелства запитващата юрисдикция отправя към Съда на Европейския съюз преюдициално запитване по следните въпроси:

„а) Как трябва да се тълкува член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива в контекста на обстоятелствата по настоящото дело?

б) По-конкретно, какви са съществените характеристики на дадена „мостра“ по смисъла на член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива?

в) Има ли право държава членка да ограничи тълкуването на термина „мостра“, съдържащ се в член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива, до:

i) дадена на настоящ или потенциален клиент на предприятието промишлена мостра във форма, която обикновено не е на разположение за продажба за масова употреба (до 1993 г.),

ii) една-единствена или само първата от няколко мостри, дадени от едно и също лице на един и същи получател, когато тези мостри са еднакви или не се различават съществено една от друга (след 1993 г.)?

г) Има ли право държавата членка да ограничи тълкуването на термина „подаръци с малка стойност“, съдържащо се в член 5, параграф 6, последно изречение от Шеста директива, по такъв начин, че да изключи:

i) подарък, който е част от поредица или последователни подаръци, правени редовно на едно и също лице (до октомври 2003 г.),

ii) фирмени подаръци, направени на едно и също лице в рамките на период от 12 месеца, чиято обща стойност надвишава 50 GBP (след октомври 2003 г.)?

д) При положителен отговор на въпрос в), подточка ii) по-горе или на част от въпрос 4) по-горе, когато данъчнозадължено лице прави подобен или еднакъв подарък, представляващ музикален запис, на две или повече различни физически лица поради личните им качества, благодарение на които те могат да повлияят върху публичната известност на съответния артист, има ли право държавата членка да счита, че тези вещи са дадени на едно и също лице само защото тези физически лица са наети на работа от едно и също лице?

е) От значение ли е за отговорите на въпроси а) —д) обстоятелството, че получателят е неограничено данъчнозадължено лице или е нает на работа от неограничено данъчнозадължено лице, което има (е имало) право да приспадне дължимия

данък по получени доставки на стоки, представляващи мостри?“.

IV — Предварителни бележки

15. Запитващата юрисдикция задава поредица от въпроси, които могат да бъдат групирани в три обобщени въпроса: i) какво е значението на „употребата на стоки като мостри“ (въпроси б) и в); ii) какво е значението на „употребата на стоки като подаръци с малка стойност“ (въпрос г); iii) от значение ли е положението на получателите на подаръците или мострите за тълкуването на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива за ДДС (въпроси д) и е). Въпрос а) е от общ характер и ще получи отговор в този раздел, както и при анализа на въпроси б), в) и г).

16. Въпреки подробните въпроси на запитващата юрисдикция задачата на Съда в настоящото преюдициално запитване е да разтълкува член 5, параграф 6, второ изречение, а не да го прилага спрямо доста необичайните факти по заведеното от EMI дело.

A — *Специфичното естество на делото*

17. CD представляват материалния носител, на който може да се продава записът — истинският продукт на звукозаписна компания. В някои случаи съществуват няколко алтернативни „твърди“ носители, използвани за продажбата на едни и същи записи, като минидискове, касети или винилови плочи. Освен това записите могат да бъдат разпространявани по електронен път в интернет. С изключение на такива съвременни форми на разпространение като „online streaming“ [предаване по интернет], притежаването на записи в някои от посочените по-горе носители дава възможност за многократно и на практика неограничено използване.

18. Следва също да се отбележи, че освен евентуалното съгласие за използване или прехвърлено авторско право върху музиката или текста, които може да са придобили от първоначалните им притежатели, звукозаписните компании се ползват от защита на правата си върху интелектуална собственост по отношение на записите благодарение на свързаните с авторските права „сродни права“ в качеството им на продуценти на звукозаписи. Това означава, че доходите от записи не се реализират единствено от продажби на CD, но и от други източници като възнаграждения, платени например от радио- и телевизионни корпорации чрез съответните организации за колективно управление на авторски права.

19. Тези специфични характеристики на дейността на звукозаписните компании могат да обяснят особеностите на рекламната стратегия на EMI — привидно либералната политика по отношение на разпространението на безплатни CD, от една страна, и от друга страна, практиката те да се дават, с малки изключения, единствено на посочени поименно получатели.

20. Следва да се има предвид обаче, че даденото от Съда тълкуване на член 5, параграф 6 от Шеста директива за ДДС в настоящото преюдициално запитване ще бъде приложимо спрямо различни видове данъчнозадължени лица навсякъде в ЕС. Ние трябва да имаме предвид това по-широко приложно поле и същевременно да си даваме сметка за специфичните особености на случая с EMI и други дейности, свързани с права върху интелектуална собственост.

21. Освен това настоящият случай се отнася само до безплатната доставка на стоки, тъй като към момента на образуване на производството безплатни копия от музикални записи се предоставят предимно на CD. Днес музикални записи се разпространяват често по интернет и така в бъдеще може да възникне въпросът дали това разпространение е доставка на услуги и какви биха могли да бъдат възможните последствия от това [12]. Този анализ обаче не попада в обсега на настоящото дело.

22. При анализа на настоящия случай е важно също да се има предвид, че тълкуването на разпоредбите на Шеста директива за ДДС трябва да бъде разбираемо и да е съобразено с характера на ДДС като непряк данък, събиран предимно от самите данъчнозадължени лица в тяхната ежедневна дейност. В идеалния случай облагането с ДДС на дадена сделка, която е част от обичайната законна търговска дейност на дадено данъчнозадължено лице, следва да е ясно за него от пръв поглед, без да са необходими подробни проучвания или допълнителни административни тежести, като водене на отчетна документация, освен обичайно изискуемите фактурирания и осчетоводявания [13].

12 — Съответната разпоредба за услугите е в член 6, параграф 2 от Шеста директива ДДС.

13 — Според Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) данните, събрани от органи, на които е възложено събирането на данъка върху доходите, ясно показват, че в повечето държави ДДС е свързан с най-голяма тежест в сравнение с всеки друг данък. (Форум на ОИСР за данъчната администрация: информационна бележка на подгрупата за услуги за данъкоплатци, програми за намаляване на административната тежест, резултат от данъчните разпоредби в определени държави, 22 януари 2008 г., вж. http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). От 2007 г. Европейската комисия съсредоточава усилията си върху намаляване на административната тежест в 13 приоритетни сфери, включително ДДС, чрез своята „Програма за действие за намаляване на административните тежести в ЕС“. За повече информация и за развитието на тези предложения вж. раздел „По-добро регулиране“ на страницата на генерална дирекция „Предприятия и промишленост“: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

Б — *Връзката между мостри и подаръци*

23. Не е непременно необходимо мострата да бъде дарена по смисъла на частното право, макар в повечето случаи да става въпрос именно за това, тъй като данъчнозадълженото лице, предоставящо мострата, обикновено има намерение да прехвърли изцяло правото на собственост върху нея безвъзмездно на получателя [14]. В някои случаи обаче, както в настоящия, данъчнозадълженото лице може да запази собствеността и другите си права върху предмети, предоставени като мостри, за да гарантира от правна гледна точка, че получателят формално е обвързан от условията и ограниченията относно последващото използване и прехвърляне. От друга страна, получателите на подаръци придобиват изцяло собствеността върху стоките и в много правни системи възможността на дарителя да наложи условия, ограничаващи правата на получателя за свободно разпореждане с получения предмет, може да бъде ограничена или да не съществува.

24. Не считам обаче, че евентуалната разлика, която в отделни случаи частното право прокарва между мостри и подаръци, се отнася до ДДС, тъй като „доставката на стоки“ не касае прехвърлянето на собственост по смисъла на частното право, а включва всяко прехвърляне на материално имущество, което овластява получателя да се разпорежда с това имущество като че ли е негов собственик [15].

25. Освен това, има припокриване на двете понятия, състоящо се в това, че мострите обикновено се дават като подарък, т.е. без уговорката, че данъчнозадълженото лице, което се разпорежда с подаръка, запазва правото на собственост върху него. От друга страна, в повечето случаи подаръците, посочени в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС, не могат да бъдат считани за мостри, тъй като те не се дават с такава цел и нямат необходимите характеристики на мострa. Така понякога може да има мостри, които не са подаръци, подаръци, които не са мостри (в повечето случаи) или мостри, които са и подаръци (в множество случаи).

26. Така, дори ако фактът, че не всички мостри са подаръци, на теория обезсилва твърдението, че всички мостри с малка стойност автоматично се превръщат в подаръци с малка стойност, не смятам, че това има някакво отношение към прилагането на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС. Тази

14 — За определенията на понятието „подарък“ в различните правни системи вж. Hyland, посочен в бележка под линия 2, стр. 127—217). Според него „подаръкът“ като обект на разглеждане от сравнителното право се определя от безвъзмездния характер, субективния елемент (намерението за дарение), същността му като прехвърляния на права. Интересно е да се отбележи, че според Hyland (стр. 132) подаръците обикновено излизат извън посветената изцяло на печалбата сфера на пазарните отношения, макар че той разглежда и проблема за даренията, правени от бизнес асоциации (стр. 233—237).

15 — От най-новата съдебна практика вж. Решение от 8 февруари 1990 г. по дело Shipping & Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, стр. I-285, точки 7 и 8), Решение от 21 февруари 2006 г. по дело University of Huddersfield (C-223/03, Recueil, стр. I-1751, точка 43) и Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN (C-111/05, Сборник, стр. I-2697, параграф 32)

разпоредба се отнася до всички мостри на всякаква стойност, независимо дали те са формално подарени на получателя, както и всички подаръци с малка стойност, независимо дали те могат същевременно да бъдат считани и за мостри.

28. Второто изречение от член 5, параграф 6 от Шеста директива за ДДС обаче е различно, както е видно и от неговата формулировка [17]. Подготвителната работа показва, че вложената в него идея е, противно на общото правило, мостри и подаръци с малка стойност да не бъдат считани за облагаеми сделки [18].

B — *Цели на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива за ДДС*

29. В този смисъл целта да се гарантира, че стоки, за които е налице право на приспадане на заплатения по получени доставки ДДС, ще бъдат обложени с ДДС, не е същата и що се отнася до член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС, защото това ще обезсмисли изключението за „употребата на стоки като мостри или подаръци с малка стойност“.

27. Целите на член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива ДДС са разглеждани много пъти от Съда, който неколкократно постановява, че целта на тази разпоредба е да осигури еднаквото третиране на различни крайни потребители на въпросните стоки, като гарантира, че крайното потребление на тези стоки подлежи на облагане с ДДС, когато се приспада данък по получени доставки [16].

30. По мое мнение целта на второто изречение е да отрази търговската реалност, в която мостри и подаръци с малка стойност могат да бъдат необходими за популяризирането на дадена търговска дейност и продуктите от нея. Не може да има друга причина, поради която законодателният орган да е искал да ги изключи от приложното поле на основното правило за ДДС, според което потреблението на стоки от крайни потребители подлежи на облагане с ДДС. По отношение на мострите тяхната основна цел не е да задоволят нуждите на

16 — В съдебната практика многократно се разглежда използването от частни лица на стоки с първоначална стопанска цел: Решение по дело Hotel Scandic, посочено в бележка под линия 9, точка 23, Решение по дело Bakcsi, посочено в бележка под линия 9, точка 45, Решение по дело Fischer, посочено в бележка под линия 9, точка 56, Решение по дело De Jong, посочено в бележка под линия 9, точки 15 и 18. В подкрепа на целта да се гарантира, че крайното потребление на стоки ще бъде обложено с ДДС, първото изречение се отнася и за разпореждане със стопанска цел, когато е приспаднат ДДС по получени доставки: Решение по дело Kuwait Petroleum, посочено в бележка под линия 5, точки 20—22. Генералният адвокат Fennelly в своето заключение по дело Kuwait Petroleum отбелязва, че историята на изготвянето на член 5, параграф 6 от Шеста директива за ДДС показва, че целта на разпоредбата е да гарантира данъчното облагане на стоки, за които не е платен данък за доставка, ако по-късно същите са предмет на безвъзмездно разпореждане за цели, различни от частно ползване.

17 — Както посочва генералният адвокат Fennelly в заключението си по дело Kuwait Petroleum, посочено в бележка под линия 5, думата „обаче“ подчертава разликата между първото и второто изречение от член 5, параграф 6 от Шеста директива за ДДС. Това е полезно наблюдение, въпреки че тази дума не е включена в текстовете на всички езици.

18 — Решение по дело Kuwait Petroleum, посочено в бележка под линия 5, точка 23, вж. също заключението на генералния адвокат Fennelly по това дело, точка 26.

крайния потребител, а да доведат до увеличаване на сделките на въпросното данъчнозадължено лице [19]. По отношение на „употребата на стоки като подаръци с малка стойност“ със стопанска цел законодателният орган съзнателно е взел решение да ги включи в крайното потребление, без да се облагат с ДДС.

Г — *Контекст*

31. Посочената в член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС употреба трябва да бъде със стопанска цел. Следователно не виждам опасност от необложено крайно потребление, когато данъчнозадължените лица доставят безвъзмездно стоки под формата на мостри или подаръци на лица, с които нямат специални нестопански отношения. Може да се предположи, че такива безвъзмездни сделки със стопанска цел се извършват само ако са обосновани от солидни рекламни или пазарни съображения.

32. Следователно в контекста на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива за ДДС не виждам сериозен риск от отклоняване от облагане с ДДС, за разлика от първото изречение, което се занимава с очевидния проблем на обръкването между стоки, закупени със стопанска цел и за частно ползване. В контекста на първото изречение съществуват силни стопански стимули както за физическите лица, които са и данъчнозадължени лица, така и за тези, които биха могли да се възползват от това обърквание.

33. В конкретния контекст EMI и Обединеното кралство изглежда имат несъгласия относно мястото на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива в режима ДДС.

34. EMI твърди, че второто изречение потвърждава общото правило, че ДДС се дължи само за възмездните сделки [20], докато Обединеното кралство е на мнение, че второто изречение е изключение от общото правило от първото изречение, според което облагането с ДДС се извършва по данъчно неутрален начин. С други думи, и това е видно от факта, че Обединеното кралство се позовава на точка 27 от заключението на генералния адвокат Fennelly по дело Kuwait Petroleum, когато е приспаднат ДДС за получена доставка, трябва да се обложи с данък извършената доставка.

19 — Това е така, макар в някои случаи може да е налице потребление на мострите. За по-подробен анализ на този въпрос вж. точки 60—70 по-долу.

20 — Което напомня за известното правило, че с ДДС не следва да се облага сума, по-голяма от платената от крайния потребител (Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, стр. I-5339, точка 19)).

Тъй като второто изречение не следва тази логика, то трябва да се разглежда като изключение от това общо правило.

35. И двете страни са донякъде прави. Проблемът е, че те използват две различни общи правила като отправна точка: „общото правило“ за EMI е възмездният характер на сделката, а за Обединеното кралство то е понятието за облагане на крайното потребление.

36. По мое мнение начинът, по който Обединеното кралство разглежда второто изречение, съответства в по-голяма степен с практиката на Съда, тълкуваща член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС.

37. Както е видно от целите на член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС, описани в точки 27—32 по-горе, облагането на безвъзмездното разпореждане със стоки цели да гарантира неутралността на системата за облагане с ДДС, така че стоки, за които е приспаднат ДДС за получена доставка, да подлежат на облагане с данък за извършена доставка. Изключването на „употребата на стоки като мостри или подаръци с малка стойност“ трябва да бъде разглеждано като изключение от това правило, тъй като ДДС по получени доставки може да се приспада независимо от отказа от облагане с данъка за извършени доставки.

38. Наистина Съдът, съобразявайки се със заключението на генералния адвокат Fennelly по дело Kuwait Petroleum, посочва, че подготвителната работа по Шеста директива ДДС показва, че идеята на член 5, параграф 6, второ изречение е мостри и подаръци с малка стойност, противно на общото правило, да не се считат за облагаеми сделки [21].

39. Следователно второто изречение трябва да бъде разглеждано като изключение от общото правило, съдържащо се в член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива за ДДС, което е потвърждение на основния принцип на ДДС, според който той трябва да се прилага спрямо доставки, водещи до крайно потребление, дори в случаите, когато доставката е безвъзмездна [22].

40. Според утвърдената практика на Съда изключенията подлежат на стриктно тълкуване [23]. Фактът, че предвиждащите освобождаване от данък разпоредби подлежат на стриктно тълкуване, обаче не означава, че формулировките, използвани за определяне на изключенията, следва

21 — Вж. Решение по дело Kuwait Petroleum, посочено в бележка под линия 5, точка 23, както и заключението на генералния адвокат Fennelly по това дело, точка 26.

22 — Член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 г. за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 14.4.1967 г., стр. 1301) регламентира основната идея на ДДС за данъчно облагане на крайното потребление на стоки.

23 — Решение от 15 юни 1989 г. по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, Recueil, стр. 1737, точка 13), Решение от 14 юни 2007 г. по дело Horizon College, (C-434/05, Сборник, стр. I-4793, точка 16).

да бъдат тълкувани по-начин, който би лишил последните от тяхното действие [24].

V — Значението на „употреба на стоки като мостри“

41. Чрез въпроси а), б) и в) запитващата юрисдикция иска по същество да установи значението на понятието „употреба на стоки като мостри“ от член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС и дали тази разпоредба от Директивата не допуска ограниченията, предвидени в националното законодателство. Може ли понятието „употреба на стоки като мостри“ да бъде ограничено до i) промишлена мостра във форма, която обикновено не е достъпна за продажба на настоящ или потенциален клиент, или ii) първата от няколко мостри, дадени на един и същ получател?

42. Правилно е твърдението на Комисията, че понятието трябва да има единно тълкуване. Това е подкрепено чрез общата цел, изложена в преамбюла на Шеста директива ДДС, в който се казва, че следва да бъде осигурено еднообразното прилагане на разпоредбите на настоящата директива [25]. Освен това според установената практика на Съда от изискването за еднакво прилагане на правото на ЕС и от принципа за равенство следва, че разпоредба от общностното право, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Европейския съюз [26].

43. Германското правителство предлага да се използва като отправна точка определението за мостри от Регламент (ЕИО) № 918/83 на Съвета от 28 март 1983 година относно установяване на режима на Общността за митнически освобождавания (наричан по-нататък „Регламентът за митата“) [27]. В този регламент мострите са определени като стоки с незначителна стойност, които могат да се използват само за получаване на поръчки за вида, който представляват, с цел техния внос на митническата територия на Общността [28]. В този смисъл „[мостри] на стоки“ са всички предмети, представляващи дадена група стоки, чийто начин на представяне и чието количество за стоки от един и същ вид или качество, ги прави неизползваеми

24 — Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe (C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 17) и заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по същото дело, точка 37.

25 — Шестнадесето съображение от преамбюла на Шеста директива за ДДС.

26 — От най-новата съдебна практика вж. Решение от 6 март 2008 г. по дело Nordania Finans и BG Factoring (C-98/07, Сборник, стр. I-1281, точка 17) и цитираната там съдебна практика.

27 — ОВ L 105, стр. 1.; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 2, стр. 126.

28 — Член 91 от Регламента за митата.

за цели, различни от целта за получаване на поръчки за бъдещи доставки [29].

44. Не намирам подхода от Регламента за митата за еднакво митническо третиране на мострите, които преминават митническите граници на ЕС, за особено полезен по отношение на ДДС, който изисква да се вземат предвид законоустановените търговски практики, като се избягва опасността стоки, давани като мостри, неправомерно да отиват за крайно потребление.

45. Регламентът за митата има конкретна цел, а именно освобождаване от вносни или износни мита [30]. В този толкова конкретен контекст се набляга по-скоро на физическите характеристики на стоките, за разлика от настоящия случай, където в центъра на анализа е ролята на получателя.

46. За да се прецени дали е налице „употреба на стоки като мостри“ по смисъла на Шеста директива ДДС, трябва да се вземат предвид всички релевантни обстоятелства. При такъв анализ по мое мнение е важно да се разгледат различните категории получатели на стоки под формата на мостри, както и физическите характеристики на въпросните стоки.

А — *Получателите на мостри*

47. Гледната точка на получателя е важна при обсъждане на връзката между мострата и крайния продукт, количествата мостри, които могат да бъдат предоставени, стойността на една мостра и опасността съществени количества мостри да попаднат при крайни потребители. Следователно понятието „употреба на стоки като мостри“ трябва да бъде анализирано, като се вземат предвид различните получатели на мостри.

48. По мое мнение съществуват три различни категории получатели на мостри. Правилното тълкуване на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС трябва да включва и трите. В противен случай определени видове употреба на стоки ще бъде считана за употреба на стоки като мостри, а други — не, в зависимост от това на кого са дадени мострите, макар във втория случай употребата да изпълнява същата търговска функция като в първия. Законодателно ограничение на броя на мострите, които могат да бъдат

29 — Подобно определение на мостри се съдържа в член III от Международната конвенция за улесняване на вноса на търговски мостри и рекламни материали (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar 40539 56 eng.pdf).

30 — Член 1, параграф 1 от Регламента за митата, посочен в бележка под линия 27.

дадени на един и същ получател например, може да има различен ефект, в зависимост от това дали получателят е представител на бизнеса или потребител.

49. Първата категория получатели са крайните потребители, които получават мостри директно от съответните предприятия. Типичен пример е хранителна мостра, която се дава на клиент при посещението му в местния супермаркет.

50. Втората категория получатели са предприятия, които от своя страна също получават мостри, предназначени за собствените им промишлени или търговски цели. Става дума за използването на мостри, за да се гарантира качеството. Предприятията могат да получат мостри и за да ги разпространяват сред крайни потребители или за да ги изложат на показ, така че крайният потребител да може да опита съответния продукт [31].

51. Третата категория получатели са лица, които изпълняват ролята на посредници между бизнеса и обществеността, като например такива, които благодарение на специалното си положение могат да увеличат популярността на продукта на пазара или да въздействат върху решенията на потребителите. Това не включва само радио диджеите, както в настоящия случай, но и други групи получатели като университетски преподаватели или литературни критици, които получават книги за рецензии.

52. Такива получатели могат да бъдат наети или самостоятелно заети физически лица, както и предприятия.

53. По мое мнение получателите в настоящия случай принадлежат предимно към третата категория. Лица, работещи за пресата, получават мостри на CD, за да могат да разпространяват мнението си за продукта сред широката общественост. Същото се отнася и за диджеи, работещи в радиостанции. По отношение на телевизионни програми, рекламни агенции, обекти за продажба на дребно и кина, разпространението на CD очевидно е насочено към по-голяма част от обществеността, която получава информация чрез тези канали, а не само потенциалните купувачи на тези продукти.

54. Що се отнася до външните „pluggers“, не считам, че те трябва да бъдат оценявани различно от другите лица, изпълняващи посреднически функции, защото тяхната роля също включва изразяване и предлагане на тяхната компетентна експертна оценка за продуктите, като така те

31 — Обединеното кралство изглежда признава, че тази категория получатели е освободена от облагане в определени случаи. Както стана ясно по време на съдебното заседание, указанията на Her Majesty's Revenue and Customs guidelines изглежда изключват: i) мостри, предоставени за проба с цел гарантиране на качеството, и ii) мостри, предоставени на търговци на дребно за разпространение сред техните клиенти, от общото правило, ограничаващо количеството мостри, което може да бъде дадено на един търговец на дребно (вж. http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

допринасят за тяхното популяризиране на пазара [32].

Б — *Характеристики на мострата*

i) Мострата популяризира съответния продукт като образец от него

55. EMI и Комисията приемат, че мостри се дават за популяризиране на продукти. По мое мнение не може да се оспорва, че „употребата на стоки като мостри“ има рекламно или маркетингово предназначение, особено след като съществува изискване такава употреба да се извършва със стопанска цел. Такова обаче е и общото предназначение на подаръците със стопанска цел, независимо дали те са с малка стойност, или са дадени с развлекателна цел. Следователно формулировката „употреба на стоки като мостри“ не може да бъде тълкувана единствено въз основа на общата цел, която съответното данъчнозадължено лице преследва.

56. Изглежда всеобщо е прието, че основната функция на мострата е да играе ролята на образец от продукта, определен като стока за целите на облагане с ДДС. По мое мнение това е правилно. Основната цел на мострата е да служи като образец от даден продукт, който данъчнозадълженото лице популяризира на пазара в качеството си на производител, дистрибутор, търговец, агент или друг вид посредник или сътрудник. Това означава, че мострата — за разлика от подаръка — трябва да бъде произведена, разпространена или продадена от съответното данъчнозадължено лице или да има друга търговска връзка с бъдещите продажби на продукта [33].

57. Не всеки вид употреба, включваща безвъзмездно разпространение и разпространение с цел популяризиране на свързани с търговската дейност на данъчнозадълженото лице продукти, обаче може да бъде разглеждана като „употреба на стоки като мостри“.

58. Например, ако останалите наличности от излезли от производство продукти се разпространяват сред клиентите като подаръци, това не може да бъде считано за

32 — За целите на прилагането на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС не е от значението обстоятелството, че даването на мостра има обратен ефект от рекламна гледна точка, което може да се случи, ако получателят на мострата ѝ даде отрицателна оценка.

33 — Например пробна мостра на даден продукт, чието масово производство още не е започнало, може да бъде изработена от предприятие, различно от данъчнозадълженото лице, което възнамерява да продава този продукт и поради тази причина разпространява мостри от него с цел оценка на качеството.

„употреба на стоки като мостри“, дори то да може да благоприятства за добро отношение, да рекламира или да популяризира името и търговската дейност на данъчнозадълженото лице [34]. Този вид употреба обаче не може да служи като пример за онези продукти, продажбата на които те възнамеряват да популяризират.

59. Друг случай, в който няма „употреба на стоки като мостри“, е, когато даден търговец с цел на популяризиране обещае да даде на всеки стотен клиент определен продукт, който се продава в неговия магазин. Подобна маркетингова мярка не изпълнява изискването за връзка, която е необходимо да е налице между раздаването на мостри и популяризирането на бъдещи продажби на същите стоки, на които мострата служи като образец [35].

ii) Мострата представя характеристиките на крайния продукт

60. Що се отнася по-специално до „завършените“ CD, възниква въпросът дали мострата винаги трябва да бъде давана във форма, в която обикновено не се продава на крайния потребител, или дали разпространението на „завършения“ продукт може да се счита за „употреба на стоки като мостри“. С този въпрос е свързано опасението, че ако определен продукт се даде в неговата завършена форма, съществува риск мострите да заместят потреблението, и така да се създаде риск от нарушаване на принципа на данъчна неутралност.

61. За да послужи като образец, дадена мостра трябва да съдържа всички отличителни качества на материята или стоките, с които е свързана. В писмените становища и по време на съдебното заседание бяха дадени няколко примера в подкрепа на това твърдение [36]. В много случаи няма да възникнат проблеми във връзка с разпространението на мостра, съдържаща всички важни отличителни качества, тъй като по-малки количества от завършения продукт могат да бъдат разпространявани като мостри. Мострата може също да бъде изменен или опростен вариант на крайния продукт, ако този вариант може да запази всички важни характеристики на продукта.

62. Специално по отношение на третата категория получатели, често е необходимо да се даде целият продукт в крайната му форма, така че той да бъде напълно оценен и впечатленията на посредника от него да бъдат точно предадени. Това се отнася за художествени и литературни продукти като книги и CD, както и за много други

34 — Това е предложено от EMI като важен елемент от понятието мостра.

35 — В примера за търговеца, който прави подарък на стотния клиент, очевидно става дума за подаръци, които служат за рекламиране на предприятие, а не за мостри. Целта на подаръците е по-широка от това само да рекламира бъдещи продажби на конкретните подарявани продукти. Целта на подаръците е да подобрят имиджа на предприятието като цяло, така че да се стимулират бъдещите продажби на всички продукти, свързани със съответното предприятие.

36 — Например предоставяна като мостра опаковка с прах за пране трябва да бъде достатъчно голяма за едно пране. Парченце кроасан може да се окаже недостатъчно като мостра на тестен продукт, а да е необходимо да се изяде цял кроасан, за да се увери клиентът в неговите качества.

продукти, като компютърни игри, дизайнерски продукти в областта на модата и вътрешния дизайн или дори хранителни продукти.

63. По мое мнение като общо правило вещ, която може да удовлетвори в своята цялост нуждите на даден потребител по отношение на съответния продукт, не може да бъде считана за мостра. Например книга, CD или дреха, получени като мостра, обезсмислят закупуването от страна на потребителя на точно същия продукт.

64. В някои случаи обаче продукт, предоставен като мостра, може да допринесе за популяризирането чрез създаването на нов навик у купувачите. Освен това единичен продукт като книга, периодично издание или CD, може да служи като мостра, ако се дава с цел да популяризира серия, колекция, членство в читателски клуб или абонамент за периодично издание.

65. Важно е да се подчертае, че втората и третата категория получатели не получават мостри за собствено потребление, а с професионална цел.

66. Не може обаче да се отрече, че дадена мостра в крайна сметка може да бъде използвана за крайно потребление, в смисъл да изпълни ролята на заместител на продукти, които при други обстоятелства потребителят би трябвало да закупи, за да удовлетвори свои конкретни нужди. Например писалки, изпратени за да се пробва качеството им в универсален магазин, могат да се окажат толкова добри, че „проверяващият“ да започне да използва някои от тях както за служебни, така и за лични цели; или съпругът на литературен критик може да прочете нов роман, който съпругата му е получила за рецензия, но едва е разлистила. Очевидно може да се счита, че съпругът е „употребил“ романа, но не и критикът. Последното заключение няма да се промени, дори ако тя бе прочела книгата, тъй като това действие не е потребление, ако то е извършено в рамките на професионалната ѝ работа [37].

67. По мое мнение такива примери на неволно крайно потребление представляват „странични вреди“ и са неизбежни в контекста на търговски оправдана „употреба на стоки като мостри“. Те са свързани с обстоятелства, които данъчнозадълженото лице не може да предвиди или да предотврати напълно с достъпните му средства при предоставянето на мостри.

37 — За да се избегнат всякакви недоразумения, разграничаването между потребление и професионална дейност не означава, че могат да бъдат закупени стоки за професионални цели, без да се плати ДДС по получената доставка. Доколкото обаче това влиза в рамките на дейността на дадено данъчнозадължено лице, въпросният ДДС по получена доставка може да бъде приспаднат.

68. За да изпълняват ролята на мостри, въпросните стоки трябва да бъдат предоставяни в подходяща форма и количества съгласно обичайната търговска употреба. Това изисква мострите да не се предоставят под форми, които могат да заместят предназначените за крайно потребление продукти, освен ако характерът на популяризирания чрез мострата продукт не налага друго. При мостри на продукти, които трябва да бъдат оценени в крайната им форма, често може да бъде поставено изискването за използване на специални опаковки, стикери, маркировка или други подобни обозначения, показващи, че това са мостри, които не са предназначени за обичайна продажба.

iii) Мострата се предоставя в подходящи количества

69. Мострите трябва да бъдат предоставени в достатъчни количества, за да постигнат целта си като мостри, но да не надвишават тази цел. Това не означава непременно, че на един получател може да бъде предоставена само една мостра, тъй като различните получатели използват мострите за различни цели и се нуждаят от различни количества мостри от съответните стоки.

70. Относно втората категория получатели, например тълкуване, свеждащо понятието „употреба на стоки като мостри“ до предоставянето само на един образец на получател или под форма, различна от тази на крайния продукт, може да влезе в противоречие с търговските реалности. Получателите от тази категория често се нуждаят от повече от една мостра. Например магазин за продажба на дребно може да има нужда от хиляди опаковки от нов вид прах за пране, които да предоставя на своите клиенти, а за да се пробва качеството на нов продукт в промишления и търговския сектор, може да са нужни десетки мостри. При третия вид получатели обаче обикновено се изисква не повече от едно копие от съответния продукт.

В — *Заключителни бележки относно „употребата на стоки като мостри“*

71. Предвид посоченото по-горе член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС не може да бъде тълкувано в смисъл, че допуска налагането на предварителни количествени или качествени ограничения от страна на държавите членки по отношение на понятието „употребата на стоки като мостри“.

72. Освен това общите правила и принципи, свързани със злоупотребата с право, данъчния контрол и отклонението от данъчно облагане се прилагат и спрямо предоставянето на мостри. От гледна точка на количеството или качеството на предоставяните стоки или на други обстоятелства

по делото може да се окаже, че прехвърлянето на въпросните стоки не може да се счита за „употреба на стоки като мостри“ в контекста на законните търговски практики на благоразумно данъчнозадължено лице, което действа добросъвестно със стопанска цел [38].

73. С пълното съзнание, че националната юрисдикция е тази, която трябва да приложи анализа към фактите, може да бъде от полза да се направят някои наблюдения върху четирите вида CD, разпространявани в настоящия случай.

74. По мое мнение и четирите вида CD, предоставяни на посредници, имат за цел да популяризират продукта и могат да бъдат характеризирани като образец от него. Според мен първите три вида CD (CDR с воден знак, на които е обозначено името на получателя, CDR, доставяни в бяла картонена цилиндрична кутия без воден знак, и „мострени“ CD) са мостри, тъй като те се предоставят под форма, различна от тази на завършения продукт, но която същевременно е подходяща за мостра. По отношение на „завършените“ CD единственото, което ги различава от крайния продукт е стикерът, който посочва, че те не са предназначени за масова продажба. Макар че такъв стикер може, разбира се, лесно да бъде свален, не считам, че само това обстоятелство следва да лиши продукта от характера му на мостра, ако други относими факти позволяват той да бъде квалифициран по този начин.

75. По мое мнение истинските затруднения са свързани с големите количества CD, предоставяни на външни „pluggers“ за по-нататъшното им разпространение сред лица, непознати на EMI. За да се прецени дали този вид рекламна стратегия представлява „употреба на стоки като мостри“, трябва да се направи конкретен фактически анализ на въпроса дали лицата, които получават тези CD от „pluggers“, изпълняват ролята на посредници, или следва да бъдат считани за обикновени потребители.

VI — Употреба на стоки като подаръци с малка стойност

76. Чрез въпрос г) запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали понятието „употреба на стоки като подаръци с малка стойност“ от член 5, параграф 6 от Шеста директива за ДДС подлежи на количествени ограничения относно броя или стойността на подаръците, които могат да се получават периодично или веднъж годишно.

38 — Според извода на Съда относно прякото данъчно облагане държава членка не може да действа въз основа на общата презумпция за отклонение от данъчно облагане (вж. Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA (C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 91) и цитираната там съдебна практика). По мое мнение това е приложимо и спрямо ДДС.

77. По отношение на „употреба на стоки като подаръци с малка стойност“ всички страни споделят мнението, че държавите членки разполагат с известна свобода по отношение на тълкуването на формулировката „малка стойност“. EMI отбелязва по-специално, че терминът следва да се тълкува съгласно специфичните икономически обстоятелства, характерни за въпросната държава членка. Това изисква на държавите членки да се даде свобода за преценка при прилагането на това понятие.

78. Като начало, тъй като член 5, параграф 6 от Шеста директива за ДДС не се позовава изрично на правото на държавите членки, понятието „употреба на стоки като подаръци с малка стойност“ следва да се тълкува според правото на ЕС по причините, изложени при анализа на „употребата на стоки като мостри“ [39].

79. От правна гледна точка не съществуват причини, поради които понятието „даване на подаръци“ да не се тълкува според правото на ЕС. Това означава, че следва да бъде даден еднакъв отговор на въпроса дали неднократно предоставяне на стоки може да бъде включено в понятието „подарък с малка стойност“. Формулировката „малка стойност“ обаче може да изисква известна свобода на преценка, тъй като значението на това понятие включва сравнения, които по необходимост са свързани с икономическата ситуация в държавите членки.

А — *Подаръци*

80. Какво представлява подаръкът? Това понятие е от първостепенно значение за антропологията и социологията и е правно уредено във всички развити системи на частното право [40]. В контекста на Шеста директива ДДС, и по-специално на член 5, параграф 6 от нея, понятието е разгледано между другото от генералния адвокат Van Gerven по дело Empire Stores [41]. Според него член 5, параграф 6, второ изречение обхваща „бизнес подаръци, целящи най-общо да благоприятстват доброто отношение или да популяризират името на данъчнозадълженото лице, без да бъдат заплащани“ [42]. Съдът обаче не разглежда този аспект, тъй като не е от значение за делото.

81. Обяснението, дадено от посочения по-горе генерален адвокат, показва че според него „подаръци с малка стойност“

39 — Вж. точка 10 по-горе.

40 — Решение по дело Kangas (посочено в бележка под линия 4, стр. VII и стр. 31—59), подобно на големият германския юрист Friedrich Carl von Savigny, посочва, че въпреки привидната си простота понятието „подарък“ е сложен институт на правото.

41 — Решение от 2 юни 1994 г. по дело Empire Stores (C-33/93, Recueil, стр. I-2329).

42 — Заключение на генералния адвокат по дело Empire Stores, посочено в бележка под линия 41, точка 19.

са направените с цел маркетинг, реклама или подобни свързани с популяризирането нужди.

82. По мое мнение преференциалното третиране на ДДС на „употреба на стоки като подаръци с малка стойност“ има смисъл само ако понятието се тълкува като включващо преди всичко подаръците, дадени с такава цел.

83. Както вече посочих във връзка с „употребата на стоки като мостри“, подаръците със стопанска цел могат да бъдат предоставяни под няколко форми: рекламни или промоционални подаръци, ако са с малка стойност, подаръци за персонала, подаръци за представителни цели. Само за първия вид се прилага разпоредбата на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива ДДС. В повечето случаи подаръците за персонала могат да подлежат на облагане с ДДС по силата на член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива за ДДС, докато подаръците за представителни цели се регламентират от член 17, параграф 6 от Шеста директива за ДДС.

84. Подаръци, които рекламират или популяризират дадена търговска дейност, обикновено са от масов характер и не са предназначени за индивидуални получатели. Те се дават ad hoc, без данъчнозадълженото лице или неговият представител непременно винаги да познават получателя. Примери за такива подаръци са писалки, тениски, бележници, шалчета и вратовръзки, върху които фигурира логото на компанията.

85. Данъчнозадължените лица могат обаче също да подаряват със стопанска цел индивидуални подаръци като цветя, кутии с шоколадови бонбони, бутилки вино или малки художествени предмети като вази или украшения. Важното за тези подаръци е да са с „малка стойност“ или в противен случай съществува риск те да бъдат счетени за i) подаръци за представителни цели по смисъла на член 17, параграф 6 от Директивата и така да не подлежат на приспадане на данъка, или ii) съгласно Решение по дело Kuwait Petroleum — за стоки за безвъзмездно разпореждане по силата на член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС [43].

86. Разликата между „безвъзмездното разпореждане със стоки“ от първото изречение от член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС и „дадени подаръци с малка стойност“ от второто изречение е в тяхната стойност и предназначение [44].

43 — По силата на член 17, параграф 6 от Шеста директива за ДДС не се допуска приспадане на данък по получени доставки, докато съгласно член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива за ДДС приспадането на данък по получени доставки се компенсира от облагането с ДДС за извършени доставки на принципа на собствените доставки.

44 — Решение по дело Kuwait Petroleum, посочено в бележка под линия 5, точка 23 и заключение на генералния адвокат Fennelly по това дело, точка 26.

Б — *„Малка стойност“*

87. Струва ми се, че ако „малка стойност“ се възприема като чисто количествен показател, държавите членки неминуемо се нуждаят от известна свобода на преценка по отношение на него. Ако, от друга страна, изразът „малка стойност“ се тълкува по-скоро в качествен смисъл, който не може да се сведе изцяло до икономическа стойност, такава свобода на преценка може да се окаже излишна.

88. Може да изглежда примамливо да се предложи качествено тълкуване на критерия „малка стойност“, позовавайки се на липсата на съществено субективно значение на подаръка за получателя.

89. Така „подаръците с малка стойност“, посочени в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива за ДДС, са произвеждани серийно подаръци от промоционален характер, на които често е поставено лого, име или друга информация, свързана с данъчнозадълженото лице, което ги подарява, и които се разпространяват сред клиенти, потенциални купувачи и бизнес партньори, без личността на получателя да е от значение. Дори подарък, отговарящ на тези критерии обаче, като копринена вратовръзка или яке от полар с логото на предприятието, от икономическа гледна точка може да не бъде с малка стойност.

90. Следователно, тъй като на термина трябва да бъде дадено разбираемо тълкуване, няма да е уместно да се предлага такова тълкуване. Тълкуване на „малка стойност“ от гледна точка на качеството трудно ще се съчетае с необходимостта от единно тълкуване на това понятие. Следователно за предпочитане е количествено тълкуване.

В — *Фиксирана парична горна граница за „употреба на стоки като подаръци с малка стойност“*

91. Държавите членки имат различен подход относно паричната горна граница, която следва да бъде считана за „малка стойност“. В някои държави като Испания, Италия и Люксембург изглежда, че не съществува конкретно парично ограничение при определянето на подаръци с малка стойност [45]. Други държави като Обединеното кралство и Франция считат за уместно да определят конкретни парични суми в интерес на правната сигурност. Във Финландия прагът не е определен в правнообвързващи норми, а в прилагани

45 — Въпрос № 617/89, отправен в Европейския парламент от F. Herman до Комисията (ОВ C 39, стр. 24). Въпреки че този въпрос датира от 1990 г., считам за полезно да предоставим данни за положението в други държави членки.

от данъчните власти административни разпоредби, които да гарантират единна практика по този въпрос [46].

92. По мое мнение тези решения се вземат от всяка държава членка поотделно, която може да определи горната граница въз основа на икономическото благосъстояние, средните цени и средното равнище на доходи. Горната граница обаче не бива да бъде толкова ниска, че да обезсмисля член 5, параграф 6 от Шеста директива за ДДС или да го прави неприложим, или пък да бъде толкова висока, че да се отклонява от значението на понятието „малка стойност“ в общоупотребимия език.

93. Могат ли определените от държавите членки количествени ограничения относно „употребата на стоки като подаръци с малка стойност“ да бъдат абсолютни, или следва да има известна гъвкавост при прилагането им в отделните случаи?

94. Съществува поне едно национално съдебно решение, в което от липсата на позоваване на националното законодателство в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива за ДДС е направено заключението, че в отделни случаи националните прагови стойности трябва да бъдат дерогирани, дори ако единната данъчна практика изисква от данъчните власти да прилагат предварително определени количествени ограничения [47].

95. Трябва да се признае, както посочва и Комисията по време на съдебното заседание, че трудно може да се оправдае отклонение от фиксирано количествено условие за прилагане на определено данъчно правило в отделни случаи, тъй като това би било в противоречие със самата същност на такова условие, а именно еднаквото третиране на всички данъчнозадължени лица. Въпреки това, в настоящото дело става дума за разпоредба на ЕС, която съгласно общоприетите принципи на тълкуване следва да има единно значение и на държавите членки не трябва да се оставя свобода на преценка. Предвид този факт мисля, че предприеманите от държавите членки мерки за прилагане следва в изключителни случаи да позволяват известна гъвкавост във връзка с прилагането на установените количествени ограничения. Например предприятие с присъствие в няколко държави членки може да поиска да използва едни и същи рекламни подаръци с еднакъв дизайн и лого. Предвид правилата на вътрешния пазар не мога да приема, че държава членка с особено ниско национално ограничение по отношение на понятието „малка стойност“ може да откаже освобождаване от ДДС, ако в другата съответна държава членка подаръкът е с малка стойност.

46 — Вж. *Kallio*, M. et al. Arvonlisäverotus 2009, Edita Helsinki 2009, p. 512.

47 — Решение на Върховния съд на Финландия от 3 октомври 2006 г., KHO 2006:70.

Г — *Поредица от подаръци и „употреба на стоки като подаръци с малка стойност“*

96. Практиката на държавите членки се различава и по отношение на това дали поредица от подаръци могат да бъдат разглеждани заедно. Някои системи като тези в Германия, Нидерландия и Франция вземат под внимание подаръците, направени на едно и също лице в рамките на една година [48].

97. Обединеното кралство поддържа, че налаганите от националните законодателства горни граници с кумулиране на стойностите са необходими, за да се предотврати злоупотреба със системата на ДДС и да се гарантира, че данъчнозадълженото лице няма да заобиколи член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива за ДДС, като направи поредица подаръци, които, взети поотделно, са с малка стойност, но струват значително повече, взети заедно.

98. Макар предотвратяването на отклонение от данъчно облагане да е цел, призната и подкрепяна от Шеста директива за ДДС [49], и макар държавите членки да имат законен интерес да предприемат стъпки за предотвратяването на такова евентуално отклоняване, Обединеното кралство не предоставя доказателства, които да предполагат реален риск от такова нарушение в настоящия случай.

99. По мое мнение във връзка с „употребата на стоки като подаръци с малка стойност“ със стопанска цел такъв риск в действителност не съществува, за разлика от очевидния риск от отклонение от данъчно облагане в случаи, обхванати от член 5, параграф 6, първо изречение от Шеста директива ДДС.

100. В контекста на поредица от подаръци, облагани с прогресивен данък наследство или прогресивен акциз, приложим при прехвърляне на недвижима собственост например, е важно да се вземат предвид всички сделки от определен период, тъй като има опасения от избягване на прогресивен данък чрез разделянето на голяма сделка на поредица от по-малки. В контекста на ДДС обаче такъв кумулативен подход не се подкрепя от текста на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива за ДДС. В тази хипотеза облагането с ДДС на дадена употреба би било поставено в зависимост от други предишни или последващи случаи на употреба, тъй като например ДДС статутът на подарък под горната граница би се променил впоследствие, ако същото данъчнозадължено лице даде друг подарък на същия получател и общата стойност на двата подаръка превиши това ограничение. Това би било в противоречие с идеята всяка сделка по ДДС да бъде третирана самостоятелно и

48 — Въпрос, отправен до Комисията, посочено в бележка под линия 44.

49 — Решение от 10 юли 2008 г. по дело Sosnowska (C-25/07, Сборник, стр. I-5129, точка 22 и цитираната съдебна практика) и Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия (C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 46); вж. също член 22, параграф 8 и член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС.

да не се изменя от предишни или последващи събития [50].

101. Не виждам опасност в това данъчнозадължените лица да правят подаръци в неоправдани количества, ако те действат откровено със стопанска цел. Общите правила и принципи относно данъчния контрол, злоупотребата с право и отклонението от данъчно облагане са достатъчни за преодоляване на опитите за заобикаляне на изискването за „малка стойност“ на освободени от ДДС подаръци.

102. Буквалното прилагане на горни граници с кумулиране на стойностите изисква данъчнозадължените лица да водят регистри на лицата, на които са дали подаръци. По мое мнение това надхвърля изискванията за фактуриране и счетоводна отчетност, предвидени в Шеста директива ДДС [51]. Освен това би било прекомерно, ако от данъчнозадължените лица се изисква да помнят на кои лица са подарили календари, писалки с лого или други подобни подаръци [52].

50 — Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 47).

51 — Член 22 от Шеста директива ДДС.

52 — От друга страна, може да се очаква, че данъчнозадължените лица си записват на кого са дали рекламни подаръци за представителни цели, както и други подаръци с по-голяма стойност, за да избягват повторното даване на един и същ подарък на определен получател.

VII — Данъчен статут на получателите на мостри и подаръци с малка стойност

103. Въпроси д) и е) са свързани с факта, че приложимото национално законодателство в Обединеното кралство ограничава прилагането на освобождаването от ДДС единствено до първия даден като мостра предмет и че същото законодателство предвижда да се вземат предвид всички „подаръци с малка стойност“ за да се провери дали е превишено ограничението. В отговорите, които предложих на въпроси б)—г), ограниченията, наложени от националните разпоредби върху прилагането на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива за ДДС, са забранени.

104. Във връзка с това според практиката на Съда доставката на стоки не касае прехвърлянето на собственост по смисъла на частното право, а включва всяко прехвърляне на материално имущество, което овластява получателя да се разпорежда с това имущество като че ли е негов собственик [53]. Следователно мостри или подаръци с малка стойност могат да бъдат давани както на служители, така и на техните работодатели. Кой от тях трябва да бъде считан за получател е фактически въпрос, на който следва да се отговори въз основа на релевантните обстоятелства, като се има предвид, че за целите на облагане с ДДС правният критерий е наличието на реална власт на лицето да се разпорежда със стоките като собственик.

53 — Вж. точка 24 и бележка под линия 15 по-горе.

105. В много случаи тази проверка показва, че мострата или подаръкът се дават на работодателя. Например очевидно не служителите са получателите на мостри, предоставени на данъчнозадължено лице за проба или за последващо разпространение на продукти. От друга страна, копие от книга, изпратено за рецензия на литературен критик на домашния му адрес, очевидно е предназначено лично за него, дори ако той работи за вестник. По подобен начин подаръци с малка стойност могат да бъдат дадени на отделни служители (като календари, които са им изпратени лично) или на работодателя (като кутия бонбони, изпратени от бизнес партньор до офиса на малка фирма).

106. Във въпрос е) се иска по същество да се установи дали дадените отговори биха се повлияли от обстоятелството, че получателят е имал право да приспадне дължимия данък по получени доставки.

107. Комисията приема, че тълкуването на член 5, параграф 6 от Шеста директива ДДС не зависи от статута на получателя или правото му да приспадне данъка по получени доставки. Тя заявява също, че на практика е възможно получаващо мостри или подаръци предприятие да може да приспадне данъка по получени доставки. За да направи това обаче, то трябва да плати този данък — т.е. дарителят трябва да е фактурирал ДДС върху мострите или подаръците.

108. Приемам тази логика. Освен това е трудно е да се разбере защо се поставя този въпрос. Предположението на Комисията, че мостри или подаръци с малка стойност подлежат на облагане с ДДС, изглежда доста отдалечено от търговските реалности.

VIII — Заключение

109. В светлината на казаното по-горе предлагам Съдът да отговори на поставените от запитващата юрисдикция въпроси, както следва:

„1. Формулировката „употреба на стоки като мостри“ в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите член-

ки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа означава:

— всяка доставка, извършена от данъчнозадължено лице,

— с целите на популяризирането на бъдещи продажби на даден продукт (който представлява стока по смисъла на облагането с ДДС),

— на настоящ или потенциален клиент или лице, което благодарение на специалното си положение може да оказва влияние върху популярността на този продукт на пазара,

— на един или няколко артикула, които служат като образци от този продукт, съдържайки всички негови отличителни черти, свързани с неговото качество и характеристики, като така се дава възможност на получателя, неговите клиенти или на други лица, на които получателят изпраща информация, да оценят или изпробват естеството, свойствата и качеството на въпросния продукт.

2. Държавите членки могат да определят парична горна граница на „подаръците с малка стойност“, предвидени в член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета, като вземат предвид общата цена, равнището на доходите и други икономически обстоятелства в съответната държава членка, при условие че горната граница не е толкова ниска, че да обезсмисля член 5, параграф 6 или да го прави неприложим, нито да е толкова висока, че да се отклонява от значението на понятието „малка стойност“ в общоупотребимия език, и ако допускат отделни изключения от горната граница при обстоятелства, при които това е оправдано по обективни причини. В тази разпоредба формулировката „употреба на стоки като подаръци с малка стойност“ означава отделни доставки, извършени от данъчнозадължено лице. Държавите членки не могат да прилагат горепосочената горна граница с кумулиране на стойностите на няколко подаръка, направени през определен период от време.

3. Запитващата юрисдикция е тази, която трябва да определи кой е получателят при употреба по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета предвид всички обстоятелства в конкретния случай. По отношение на облагането с ДДС на употреба по смисъла на член 5, параграф 6, второ изречение от тази директива не е от значение дали получателят на стоките има право да приспада данъка по получените доставки или не.“