

**Zaak C-505/22**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

25 juli 2022

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

22 juli 2022

**Verzoekende partij:**

Deco Proteste – Editores, Lda.

**Verwerende partij:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens)

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Leveringen van goederen – Begrip „verstrekking om niet” – Begrip „geschenk van geringe waarde” – Geschenken met een waarde van minder dan 50 EUR die boven het maximum van vijf promille van de omzet van de belastingplichtige in het voorafgaande jaar liggen

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Uitlegging van het Unierecht, met name artikel 16, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) – artikel 267 VWEU

## **Prejudiciële vragen**

1) Wanneer aan nieuwe abonnees een geschenk (een „gadget”) wordt gegeven wanneer zij een tijdschriftenabonnement afsluiten, moet dat geschenk voor de toepassing van artikel 16 van de btw-richtlijn worden beschouwd:

a) als een levering om niet die losstaat van de handeling van het afsluiten van een tijdschriftenabonnement,

of

b) als een onderdeel van een enkele handeling onder bezwarende titel,

of

c) als een onderdeel van een commercieel pakket bestaande uit een hoofdhandeling (het abonnement op het tijdschrift) en een nevenhandeling (het verstrekken van het geschenk), waarbij deze laatste handeling wordt beschouwd als een levering onder bezwarende titel ten behoeve van het abonnement op het tijdschrift?

2) Indien de eerste vraag aldus wordt beantwoord dat er sprake is van een levering om niet, is de vaststelling van een jaarlijks maximum van de totale waarde van de geschenken dat overeenkomt met vijf promille van de omzet van de belastingplichtige in het voorafgaande jaar (bovenop het maximum voor de eenheidswaarde) dan verenigbaar met het begrip „onttrekkingen van goederen [...] om te dienen als geschenken van geringe waarde” in artikel 16, tweede alinea, van de btw-richtlijn?

3) Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord, moet die waarde van vijf promille van de omzet van de belastingplichtige in het voorafgaande jaar dan worden geacht zo laag te zijn dat artikel 16, tweede alinea, van de btw-richtlijn zijn nuttig effect wordt ontnomen?

4) Is dat maximum van vijf promille van de omzet van de belastingplichtige in het voorafgaande jaar, mede gelet op de doeleinden waarvoor het is ingevoerd, in strijd met de beginselen van neutraliteit, gelijke behandeling of non-discriminatie en evenredigheid?

## **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), met name artikel 16, tweede alinea

## Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 3, lid 3, onder f), tweede deel, en lid 7, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Portugees btw-wetboek; hierna: „CIVA”)

## Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Deco Proteste – Editores, Lda. (hierna: „verzoekster”) is een handelsonderneming die zich bezighoudt met het uitgeven van tijdschriften en ander informatiemateriaal over consumentenbescherming en die via haaruitgeverij tijdschriften ontwikkelt om consumenten te informeren en te beschermen, die zij via een abonnementssysteem verkoopt.
- 2 Verzoekster maakt deel uit van de internationale groep EUROCONSUMERS die verschillende organisaties voor de bevordering en verdediging van consumentenbelangen verenigt. Zij is verbonden met de Portugese vereniging voor consumentenbescherming DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 Om de economische levensvatbaarheid van haar bedrijf te verzekeren, heeft verzoekster een groot aantal abonnees op haar tijdschriften nodig. Ter bevordering van de verkoop en om nieuwe abonnees te werven, maakt verzoekster gebruik van verschillende marketingtechnieken, waaronder „direct marketing”, zoals „paper mailing”, door papieren brieven te verzenden aan potentiële abonnees, „e-marketing”, waarbij e-mails worden verstuurd naar die potentiële klanten, en telemarketing.
- 4 In die context voert verzoekster promotiecampagnes, in het kader waarvan zij aan klanten die een abonnement afsluiten, naast de tijdschriften waarop zij zich abonneren, recht geeft op een geschenk in de vorm van een elektronisch apparaat of „gadget” (meer bepaald een tablet), waarvan de eenheidswaarde steeds minder dan 50 EUR bedraagt, en zij met het oog op de levering van dat geschenk intracommunautaire verwervingen verricht waarbij zij de verleggingsregeling („reverse charge”) toepast en waarover zij btw afdraagt en in aftrek brengt. De klant ontvangt het geschenk als een welkomstgeschenk en kan het abonnement te allen tijde opzeggen.
- 5 Verzoeker past geen getrouwheidsperiode toe, zodat de klanten het geschenk mogen houden zonder enig nadeel te ondervinden.
- 6 In 2014, 2015, 2016 en 2017 lag de totale waarde van de aan nieuwe abonnees verstrekte geschenken boven de vijf promille van verzoeksters omzet. Nadien werden correcties toegepast voor de jaren 2015 - 2018.
- 7 De door verzoekster uitgereikte facturen met betrekking tot de maandelijkse betalingen voor tijdschriftabonnements waarbij een geschenk wordt gegeven, vermelden het tijdschriftenabonnement en het [krachtens artikel 18, lid 1,

- onder a), CIVA] toepasselijke verlaagde tarief van 6 % op het overeenkomstige bedrag, maar bevatten geen verwijzing naar de levering van geschenken.
- 8 In 2019 werd bij verzoekster een controle uitgevoerd die betrekking had op de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (vennootschapbelasting) en de btw voor 2015, 2016, 2017 en 2018.
  - 9 Naar aanleiding van die controle zijn aan verzoekster btw-correcties voorgesteld, omdat zij het maximum van vijf promille van de omzet had overschreden dat in de Portugese wetgeving is vastgesteld om „geschenken met een geringe waarde” te omschrijven.
  - 10 Verzoekster heeft vrijwillig vervangende aangiften ingediend voor de maand december van elk jaar tussen 2015 en 2018 en heeft de overeenkomstige btw-bedragen, met inbegrip van vertragings- en compenserende rente, afgedragen.
  - 11 Verzoekster was het niet eens met deze btw-aangiften, die overeenkomstig de in het belastingcontroleverslag geformuleerde uitlegging van verweerder waren opgesteld, en diende bezwaar in, waarbij zij verzocht om die btw-aangiften en de aangiften inzake de vertragings- en compenserende rente nietig te verklaren.
  - 12 Bij besluit van 11 mei 2021 heeft de Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (adjunct-directeur van de directie financiën Lissabon, Portugal) dat bezwaar afgewezen. In dat besluit werd gesteld dat de levering van andere producten dan die welke in rekening zijn gebracht aan de klant, een geschenk vormt waarover, naargelang de eenheidswaarde ervan, al dan niet belasting moet worden betaald. Aangezien verzoekster bij de aankopen van de geschenken het recht op aftrek heeft uitgeoefend, valt de jaarlijkse waarde van de geschenken onder de regeling voor leveringen om niet waarover btw dient te worden afgedragen (krachtens artikel 3 CIVA).
  - 13 Op 6 augustus 2021 heeft verzoekster, die de afwijzing van haar bezwaar betwistte, het onderhavige verzoek tot arbitrage ingediend bij de verwijzende rechterlijke instantie, de Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken, Portugal). De verwerende partij is de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens; hierna: „verweerder”).
  - 14 Verzoekster vordert vaststelling van de onwettigheid en, dientengevolge, nietigheid van de afwijzing van het bezwaar, van de bestreden btw-afdrachten ten belope van 2 562 500,65 EUR voor 2015, 2016, 2017 en 2018, alsmede van de nagevorderde vertragings- en compenserende rente ten belope van 270 936,70 EUR, die voortvloeide uit de vrijwillige correcties die na de controleprocedure met betrekking tot die jaren zijn verricht.
  - 15 Verzoekster vordert tevens dat verweerder wordt veroordeeld tot terugbetaling van het volgens haar onverschuldigd betaalde bedrag aan belasting en rente, vermeerderd met compenserende rente over dat bedrag tot de datum van volledige terugbetaling.

## **Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding**

### *Verzoeksters standpunt*

- 16 Verzoekster voert aan dat er sprake is van een onjuiste rechtsopvatting. Zij betoogt ten eerste dat de verstrekking van „gadgets” aan nieuwe abonnees wanneer zij zich abonneren op haar tijdschriften, geen schenking vormt, aangezien er geen „animus donandi” is, en ten tweede dat het gaat om een commercieel pakket voor promotie-, reclame- en commerciële doeleinden. Dat pakket bestaat uit een dienst (het abonnement) die gepaard gaat met een levering van goederen (het „gadget”) waarvan de tegenprestatie in geld is inbegrepen in de waarde van het tijdschriftabonnement, met andere woorden de definitieve prijs is niet alleen de prijs van de tijdschriften waarop de transactie betrekking heeft, maar veeleer de prijs voor de tijdschriften plus het „gadget”.
- 17 Aangezien het niet om een schenking gaat, valt de verstrekking van „gadgets” niet binnen de werkingssfeer van artikel 3, lid 3, onder f), CIVA, dat zijn oorsprong vindt in artikel 16 van de btw-richtlijn. De benaming die verzoekster voor die verstrekking kiest, kan geen invloed hebben op het belastingkader van de door haar verkochte producten voor wat de btw betreft. Dat neemt niet weg dat zelfs indien wordt aangenomen dat het om een schenking van goederen gaat, de eenheidswaarde van de „gadgets” minder dan 50 EUR bedraagt, zodat zij in ieder geval onder het begrip „geringe waarde” in artikel 3, lid 7, CIVA vallen.
- 18 Verzoekster merkt op dat het feit dat de verstrekte „gadgets” in totaal meer dan vijf promille van de omzet van het voorafgaande jaar uitmaken, geen invloed heeft op de geringe waarde van de geleverde goederen, noch op het feit dat het begrip „geschenk van geringe waarde” wettelijk is gedefinieerd.
- 19 Verzoekster komt derhalve tot de slotsom dat verweerders uitlegging in strijd is met artikel 3, lid 3, onder f), en lid 7, CIVA en onverenigbaar is met artikel 16, tweede alinea, van de btw-richtlijn.
- 20 Voorts is verzoekster van mening dat de inaanmerkingneming van het maximum van vijf promille van de omzet in strijd is met de beginselen van evenredigheid, neutraliteit en gelijke behandeling of non-discriminatie, voor zover dat de marktdeelnemers verplicht om zich op een bepaalde wijze te gedragen, waardoor hun economische vrijheid en hun neutraliteit wordt beperkt; zij is buitensporig restrictief, zodat artikel 16 van de btw-richtlijn zijn nuttig effect wordt ontnomen; zij discrimineert de Portugese marktdeelnemers ten opzichte van de marktdeelnemers in andere lidstaten die een dergelijk maximum niet opleggen; zij discrimineert verzoekster ten opzichte van marktdeelnemers die in Portugal zijn gevestigd en wier activiteit afhangt van een kleiner aantal klanten en/of andere handelsmarges, en zij gaat verder dan nodig is om het doel van een doeltreffende bescherming van de rechten van de schatkist te bereiken, aangezien er geen gevaar bestaat dat belastingplichtigen geschenken met een onterechte waarde geven wanneer zij werkelijk voor commerciële doeleinden handelen.

*Verweerders standpunt*

- 21 Wat de vraag betreft of het in artikel 3, lid 7, CIVA vastgestelde maximum van vijf promille van de omzet van het voorafgaande jaar verenigbaar is met het Unierecht, merkt verweerder op dat de lidstaten over een zekere beoordelingsvrijheid beschikken bij de uitlegging van het begrip „geschenk van geringe waarde”, mits zij het doel van [artikel 16] van de btw-richtlijn en de plaats van dit artikel in de structuur van deze richtlijn eerbiedigen.
- 22 Verweerder stelt dat de lidstaten maxima kunnen vaststellen en uitzonderingen kunnen maken om misbruik te voorkomen, rekening houdend met verschillende conomische omstandigheden, en dat het maximum van vijf promille van de omzet strookt met deze doelstelling, aangezien het onder andere een situatie voorkomt waarin twee goederen tezamen worden geleverd, waarbij het ene goed wordt aangegeven als een goed onder bezwarende titel waarop een verlaagd tarief van toepassing is, en het andere goed formeel weliswaar een gratis geschenk is, maar een levering van goederen tegen het normale belastingtarief vormt, omdat het in essentie een goed onder bezwarende titel is.

*Gemeenschappelijk standpunt van de partijen*

- 23 Beide partijen zijn van mening dat de verstrekking van geschenken door verzoekster een legitieme praktijk is die in overeenstemming is met de handelsgebruiken en tot doel heeft nieuwe klanten aan te trekken en te werven.

**Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing**

- 24 De in de deze zaak gerezen vragen betreffen de kwalificatie van de verstrekking van geschenken door verzoekster aan nieuwe abonnees voor haar tijdschriften in het kader van promotiecampagnes om klanten aan te trekken.
- 25 Met die vragen wenst de verwijzende rechter in de eerste plaats te vernemen of die verstrekking een werkelijke verstrekking om niet is, dan wel of het gaat om een commercieel totaalpakket met een tegenprestatie in geld, waarbij het tijdschriftenabonnement is gekoppeld aan de levering van het geschenk en het ontvangen bedrag overeenkomt met de transactieprijs voor het verkochte totaalpakket bestaande uit de tijdschriften en het geschenk. In dit laatste geval zou er geen sprake zijn van een schenking en zou artikel 3, lid 3, onder f), CIVA niet van toepassing zijn.
- 26 In de tweede plaats, indien wordt geoordeeld dat de verstrekking van het geschenk een goederenlevering om niet vormt waarvan de eenheidswaarde steeds minder dan 50 EUR bedraagt, moet worden onderzocht of het feit dat artikel 3, lid 7, CIVA voor geschenken, naast de kwantitatieve beperking van 50 EUR per stuk, voorziet in een algemene kwantitatieve beperking van vijf promille van de omzet van de belastingplichtige (die in het voorafgaande jaar is gedeclareerd) in overeenstemming is met artikel 16, tweede alinea, van de btw-richtlijn en een



passend criterium vormt om het in deze laatste bepaling bedoelde begrip „geschenk van geringe waarde” vast te stellen. Zo ja, dan zal ook moeten worden nagegaan of het maximum van vijf promille van de omzet in strijd is met de beginselen van evenredigheid, neutraliteit en gelijke behandeling of non-discriminatie.

- 27 Wat het nationale rechtskader betreft, definieert artikel 3 CIVA het begrip „levering van goederen” en wordt in artikel 3, lid 3, onder f), ervan de gratis levering van goederen aangemerkt als een levering van goederen wanneer de belasting over die goederen of de bestanddelen ervan geheel of gedeeltelijk in aftrek is gebracht. Artikel 3, lid 7, CIVA sluit geschenken uit van de in artikel 3, lid 3, onder f), CIVA bedoelde regeling wanneer de eenheidswaarde van de geschenken 50 EUR of minder bedraagt en de totale waarde ervan op jaarbasis niet hoger ligt dan vijf promille van de omzet van de belastingplichtige in het voorafgaande kalenderjaar, overeenkomstig de handelsgebruiken.
- 28 Wat het Unierecht betreft, bepaalt artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn dat leveringen van goederen die „onder bezwarende titel worden verricht” aan de btw zijn onderworpen. Voorts regelt artikel 16 van de btw-richtlijn de situaties waarin leveringen om niet worden gelijkgesteld met handelingen onder bezwarende titel en dienovereenkomstig worden belast. Deze gelijkstelling wordt echter niet gemaakt wanneer er sprake is van „geschenken van geringe waarde”.
- 29 De twee te beantwoorden vragen hebben betrekking op de toepassing van de begrippen „verstrekking om niet” en „onttrekkingen van goederen [...] om te dienen als geschenken van geringe waarde”, hetgeen een uitlegging van artikel 16 van de btw-richtlijn vereist, die eenvormig moet zijn.
- 30 De verwijzende rechter heeft twijfels over de uitlegging van deze twee begrippen.

*Begrip „verstrekking om niet”*

- 31 Wat dit begrip betreft, vraagt de verwijzende rechter zich hoofdzakelijk af of de promotiecampagne van verzoekster moet worden gekwalificeerd als: a) twee afzonderlijke handelingen, te weten een handeling onder bezwarende titel met betrekking tot een tijdschriftenabonnement enerzijds en een handeling met betrekking tot de gratis verstrekking van geschenken als bedoeld in artikel 16 van de btw-richtlijn anderzijds, of als b) een handeling onder bezwarende titel waarbij de prijs de tegenprestatie voor het totaalpakket is, dat kan bestaan uit een commercieel pakket dat een enkele transactie behelst of uit een commercieel pakket bestaande uit een hoofdhandeling (het tijdschriftabonnement) en een nevenhandeling (de verstrekking van het geschenk), waarbij ervan uit wordt gegaan dat de laatste handeling onder bezwarende titel wordt verricht ten behoeve van het tijdschriftabonnement.
- 32 In dit verband verwijst de verwijzende rechter naar het arrest van het Hof van 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97; EU:C:1999:203, punt 26), waarin het

Hof heeft geoordeeld dat goederen enkel onder bezwarende titel worden geleverd „wanneer tussen de leverancier en de koper een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de leverancier ontvangen prijs de werkelijke tegenwaarde vormt voor het geleverde goed”. De vraag is nu of in de onderhavige zaak kan worden geoordeeld dat de schenking is verstrekt in ruil voor een waarde, ook al is die waarde niet geïdentificeerd of geïndividualiseerd.

*Begrip „geschenk van geringe waarde”*

- 33 De verwijzende rechter wijst er in verband met dit begrip op dat hoewel het Hof reeds heeft geoordeeld dat de vaststelling van een maximumbedrag ter omschrijving van het begrip „geschenk van geringe waarde” mogelijkwijs in overeenstemming is met de btw-richtlijn (zie arrest van 30 september 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), moet worden vastgesteld of het nationale recht verenigbaar is met artikel 16 van de btw-richtlijn en de doelstellingen van de Uniewetgever indien het naast een maximum van 50 EUR of minder per stuk een maximum vaststelt dat losstaat van de eenheidswaarde van de geschonken goederen.
- 34 Indien wordt geoordeeld dat de verstrekking van het geschenk een verstrekking om niet vormt, moet ten eerste worden vastgesteld of het begrip „onttrekkingen van goederen [...] om te dienen als geschenken van geringe waarde” als bedoeld in artikel 16, tweede alinea, van de btw-richtlijn niet alleen kan worden bepaald aan de hand van de eenheidswaarde, maar tegelijk ook aan de hand van de verhouding tussen de totale waarde van de door de belastingplichtige verstrekte geschenken en de omzet in het voorafgaande jaar, en indien het antwoord bevestigend luidt, of een maximum van vijf promille van de omzet dermate laag is dat deze bepaling haar nuttige werking wordt ontnomen. Ten tweede moet worden onderzocht of dit maximum in strijd met het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van gelijke behandeling of non-discriminatie discrimineert ten gunste van marktdeelnemers die voor hun activiteit afhankelijk zijn van een kleiner aantal klanten of andere handelsmarges, en ten opzichte van marktdeelnemers in andere lidstaten waar geen dergelijk maximum is vastgesteld. Ten derde moet worden nagegaan of dat maximum in strijd is met het evenredigheidsbeginsel, omdat het verder gaat dan nodig is om te waarborgen dat er geen sprake is van handelingen om niet waarvan belastingplichtigen misbruik kunnen maken.
- 35 De verwijzende rechter heeft derhalve overeenkomstig artikel 267 VWEU besloten om de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de hierboven gestelde vragen.