

Sag C-505/22**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

25. juli 2022

Forelæggende ret:

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

Afgørelse af:

22. juli 2022

Sagsøger:

Deco Proteste – Editores, Lda.

Sagsøgt:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Hovedsagens genstand

Leveringer af varer – begrebet »vederlagsfri levering« – begrebet »gave af ringe værdi« – gaver af en værdi på mindre end 50 EUR, som til sammen overstiger loftet på fem promille af den afgiftspligtige persons omsætning det foregående år

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af EU-retten, herunder artikel 16, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) – artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

1) Under omstændigheder, hvor der i forbindelse med tegning af abonnement på periodiske udgivelser uddeles en gave (en *gadget*) til nye abonnenter, skal en sådan uddeling da i henhold til momsdirektivets artikel 16 anses for:

a) en vederlagsfri levering, der adskiller sig fra transaktionen vedrørende abonnementet på de periodiske udgivelser,

eller

b) en del af en samlet vederlagsbetinget transaktion,

eller

c) en del af en kommerciel pakke bestående af en hovedtransaktion (abonnementet på tidsskriftet) og en accessorisk transaktion (uddeling af gaven), idet den sidstnævnte transaktion anses for en vederlagsbetinget levering, som har instrumental karakter i forhold til abonnementet på tidsskriftet?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares således, at der er tale om en vederlagsfri levering, er det da i overensstemmelse med begrebet »[u]dtagning af varer [...] i form af gaver af ringe værdi« som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, andet afsnit, at der fastsættes et årligt loft over den samlede værdi af gaverne på fem promille af den afgiftspligtige persons omsætning det foregående år (ud over den maksimale enhedsværdi)?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende, skal det nævnte loft på fem promille af den afgiftspligtige persons omsætning det foregående år da anses for at være så lavt, at momsdirektivets artikel 16, andet afsnit, mister sin effektive virkning?

4) Er loftet på fem promille af den afgiftspligtige persons omsætning det foregående år i strid med neutralitetsprincippet, princippet om ligebehandling eller ikke-diskrimination samt proportionalitetsprincippet, når der endvidere tages hensyn til de formål, der forfølges med fastsættelsen heraf?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«), navnlig artikel 16, andet afsnit

Anførte nationale forskrifter

Artikel 3, stk. 3, litra f), andet afsnit, og artikel 7 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«)

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Deco Proteste – Editores, Lda. (herefter »sagsøgeren«) er et erhvervsdrivende selskab, der udgiver tidsskrifter og andet informationsmateriale vedrørende forbrugerbeskyttelse, og som via sin redaktionsafdeling udarbejder periodiske udgivelser, der har til formål at oplyse og beskytte forbrugerne, og som sælges ved hjælp af en abonnementsordning.
- 2 Sagsøgeren udgør en del af den internationale koncern EUROCONSUMERS, som omfatter flere forskellige organisationer, der har til formål at fremme og beskytte forbrugernes interesser. Selskabet er knyttet til den portugisiske forbrugerbeskyttelsesorganisation DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 For at kunne sikre sin virksomheds rentabilitet er sagsøgeren nødt til at have et betydeligt antal abonnenter på sine tidsskrifter. Sagsøgeren anvender forskellige markedsføringsteknikker til at promovere sig kommercielt og til at tiltrække nye abonnenter, herunder »*direct marketing*« eller »*paper mailing*«, hvor fysiske breve fremsendes til potentielle abonnenter, *e-marketing*, hvor e-mails fremsendes til de nævnte potentielle abonnenter, samt *telemarketing*.
- 4 I denne forbindelse gennemfører sagsøgeren salgskampagner, hvor den tilbyder de kunder, der tegner abonnement, en ret til – ud over de tidsskrifter, som de abonnerer på – at modtage en gave bestående af en elektronisk anordning eller *gadget* (nærmere bestemt en tablet) til en enhedsværdi, som altid ligger under 50 EUR, idet sagsøgeren med henblik på levering heraf foretager erhvervelser inden for Fællesskabet, i forbindelse med hvilke den anvender omvendt betalingspligt (*reverse charge*), og for hvilke den angiver og fradrager moms. Kunden modtager gaven som en velkomstgave og kan opsige abonnementet når som helst.
- 5 Sagsøgeren anvender ingen bindingsperiode, hvorfor kunderne kan beholde gaven uden at blive pålagt nogen sanktion.
- 6 I 2014, 2015, 2016 og 2017 oversteg den samlede værdi af de gaver, der blev givet til nye abonnenter, fem promille af sagsøgerens omsætning, hvorfor der efterfølgende blev foretaget korrektioner for 2015-2018.
- 7 I de af sagsøgeren udstedte fakturaer vedrørende de månedlige ydelser for de tidsskrifter, hvis abonnement giver ret til gaver, angives abonnementet på tidsskrifterne med anvendelse af den nedsatte sats på 6% [i medfør af momslovens artikel 18, stk. 1, litra a)] af den respektive værdi, men de indeholder imidlertid ingen henvisning til leveringen af gaver.
- 8 I 2019 var sagsøgeren genstand for en kontrolprocedure vedrørende Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (selskabsskat) og moms for årene 2015, 2016, 2017 og 2018.

- 9 På grundlag af denne procedure blev sagsøgeren anmodet om at foretage momskorrektioner, for så vidt som den havde overskredet det loft på fem promille af omsætningen, som er fastsat i den portugisiske lovgivning med henblik på at afgrænse »gaver af ringe værdi«.
- 10 Sagsøgeren indgav frivilligt erstatningsangivelser vedrørende december måned for hvert af årene fra 2015-2018 og selvangav de respektive momsbeløb med tillæg af mora- og udligningsrenter.
- 11 Eftersom sagsøgeren var uenig i momsangivelserne, som blev foretaget i overensstemmelse med sagsøgtes fortolkning i sin skattekontrolrapport, indgav den en administrativ klage med påstand om annullation af de pågældende selvangivelser og af opgørelserne af de pålagte mora- og udligningsrenter.
- 12 Ved afgørelse af 11. maj 2021 gav Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (vicedirektøren for skattedirektoratet i Lissabon) afslag på klagen. Det blev i afgørelsen fastslået, at leveringen af andre end de fakturerede varer til kunden udgør en gave, som alt afhængig af dens enhedsværdi er afgiftspligtig eller ej. Henset til, at fradragsretten blev udnyttet i forbindelse med erhvervelsen af disse gaver, er den årlige værdi heraf underlagt ordningen for vederlagsfri leveringer, hvorefter der er pligt til at svare moms (jf. momslovens artikel 3).
- 13 Sagsøgeren var ikke enig i afslaget på den administrative klage og indgav den 6. august 2021 en anmodning om voldgift til den forelæggende ret, Tribunal Arbitral Tributário (voldgiftsret i skatteretlige sager), som behandler sagen. Sagsøgte er Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldforvaltningen, herefter »sagsøgte«).
- 14 Sagsøgeren har nedlagt påstand om, at afgørelsen om afslag på den administrative klage, de anfægtede selvangivelser af moms for 2015, 2016, 2017 og 2018, der beløber sig til 2 562 500,65 EUR, samt opgørelserne af mora- og udligningsrenter, til en værdig af 270 936,70 EUR, som var et resultat af de frivillige justeringer, der blev foretaget som følge af kontrolproceduren vedrørende de pågældende år, erklæres ulovlige og følgelig kendes ugyldige.
- 15 Sagsøgeren har ligeledes nedlagt påstand om, at sagsøgte pålægges at tilbagebetale den afgift og de renter, som efter sagsøgerens opfattelse er blevet uretmæssigt indbetalt, med tillæg af kompensationsrenter frem til den dato, hvor den fulde tilbagebetaling har fundet sted.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

Sagsøgerens standpunkt

- 16 Sagsøgeren har gjort gældende, at der har fundet en retlig fejl sted. Sagsøgeren har for det første anført, at uddelingen af *gadgets* til nye abonnenter, når disse tegner abonnement på dens periodiske udgivelser, ikke udgør en donation, eftersom der

ikke foreligger animus donandi, og for det andet, at der er tale om en kommerciel pakke med salgsfremmende, markedsføringsmæssige og kommercielle formål. Den pågældende pakke består af en tjenesteydelse (abonnementet), hvortil der er knyttet en levering af varer (en *gadget*), hvis økonomiske modydelse er inkluderet i værdien af abonnementet på tidsskriftet, dvs. at den endelige pris ikke alene udgør prisen på de erhvervede tidsskrifter, men snarere en nedsat pris for tidsskrifterne, med tillæg af den omhandlede *gadget*.

- 17 Eftersom der ikke er tale om en gave, er denne uddeling af *gadgets* ikke omfattet af bestemmelsen i momslovens artikel 3, stk. 3, litra f), som bygger på momsdirektivets artikel 16. Måden, hvorpå sagsøgeren vælger at benævne denne uddeling, kan ikke påvirke de afgiftsmæssige rammer for de varer, som vedkommende forhandler for så vidt angår moms. Selv hvis det antages, at der er tale om en gave, er dens enhedsværdi lavere end 50 EUR, hvorfor den under alle omstændigheder vil være omfattet af begrebet »nedsat værdi«, som omhandlet i momslovens artikel 3, stk. 7.
- 18 Sagsøgeren har fremhævet, at den omstændighed, at de uddelte *gadgets* til sammen overstiger fem promille af det foregående års omsætning, hverken har nogen sammenhæng med den nedsatte værdi af de leverede varer eller med den lovmæssige konkretisering af begrebet »gave af ringe værdi«.
- 19 Det er således sagsøgerens opfattelse, at sagsøgtens fortolkning er i strid med momslovens artikel 3, stk. 3, litra f), og stk. 7, og at den er uforenelig med momsdirektivets artikel 16, andet afsnit.
- 20 Endvidere er det sagsøgerens opfattelse, at fastsættelsen af loftet på fem promille af omsætningen er i strid med proportionalitetsprincippet, neutralitetsprincippet og princippet om ligebehandling eller ikke-diskrimination, for så vidt som det pålægger de økonomiske aktører en bestemt adfærd og dermed begrænser deres økonomiske frihed og deres neutralitet, er urimeligt restriktivt, hvorfor momsdirektivets artikel 16 mister sin effektive virkning, diskriminerer de portugisiske økonomiske aktører i forhold til de øvrige aktører fra andre medlemsstater, som ikke pålægges et sådant loft, diskriminerer sagsøgeren i forhold til aktører med hjemsted på nationalt territorium, hvis virksomhed afhænger af et mindre antal kunder og/eller andre fortjenstmargener, og går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om en effektiv beskyttelse af skattevæsenets rettigheder, eftersom der ikke er nogen risiko for, at afgiftspligtige personer giver gaver af en urimelig værdi, såfremt de reelt handler med kommercielle mål for øje.

Sagsøgtens standpunkt

- 21 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt det i momslovens artikel 3, stk. 7, fastsatte loft på fem promille af det foregående års omsætning er foreneligt med EU-retten, har sagsøgte anført, at medlemsstaterne har en vis skønsmargen i forbindelse med fortolkningen af begrebet »gave af ringe værdi«, så længe de

iagttager formålet med momsdirektivets [artikel 16] samt bestemmelsens placering i direktivets opbygning.

- 22 Sagsøgte har gjort gældende, at medlemsstaterne kan fastsætte lofter på baggrund af forskellige økonomiske forhold og indføre undtagelser med henblik på at forebygge misbrug, og at loftet på fem promille af omsætningen er i overensstemmelse med denne målsætning, eftersom det bl.a. er til hinder for en levering af to varer på samme tid, hvoraf den ene vare angives som en vederlagsbetinget vare, underlagt en nedsat sats, mens den anden vare formelt set leveres i form af en vederlagsfri gave, men som samlet set ville udgøre en levering af varer til den normale afgiftssats, for så vidt som der i det væsentlige er tale om en vederlagsbetinget transaktion.

Parternes fælles standpunkt

- 23 Begge parter er enige om, at sagsøgerens uddeling af gaver udgør en legitim praksis, som er i overensstemmelse med almindelig handelspraksis, og som har til formål at tiltrække og fastholde nye kunder.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 24 De spørgsmål, der rejses i den foreliggende sag, omhandler sagsøgerens uddeling af gaver til nye abonnenter på dens periodiske udgivelser i forbindelse med salgskampagner, der sigter mod at tiltrække kunder.
- 25 Med disse spørgsmål ønskes det for det første oplyst, om en sådan uddeling udgør en ægte vederlagsfri levering, eller om der er tale om en samlet kommerciel pakke med en økonomisk modydelse, hvor abonnementet på tidsskrifterne er knyttet til leveringen af gaven, og det modtagne beløb er transaktionsprisen på den samlede markedsførte helhed, som både omfatter tidsskrifterne og gaven. I sidstnævnte tilfælde vil der ikke være tale om en donation, og momslovens artikel 3, stk. 3, litra f), vil ikke finde anvendelse.
- 26 Såfremt det konkluderes, at uddelingen af gaven udgør en vederlagsfri levering af varer, hvis enhedsværdi altid ligger under 50 EUR, ønskes det for det andet oplyst, om det er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 16, andet afsnit, at momslovens artikel 3, stk. 7, sammen med det beløbsmæssige loft på 50 EUR pr. enhed, fastsætter et samlet beløbsmæssigt loft for uddelte gaver på fem promille af den afgiftspligtige persons omsætning (for det foregående år), og om dette udgør et passende kriterium for fastsættelsen af begrebet »gave af ringe værdi«, som foreskrevet i den nævnte bestemmelse i momsdirektivet. I bekræftende fald vil det ligeledes være nødvendigt at fastlægge, om loftet på fem promille af omsætningen er i strid med proportionalitetsprincippet, neutralitetsprincippet og princippet om ligebehandling eller ikke-diskrimination.
- 27 For så vidt angår de nationale retsfor skrifter defineres begrebet »levering af varer« i momslovens artikel 3, og i henhold til bestemmelsens stk. 3, litra f), anses en

vederlagsfri levering af varer som en sådan, såfremt der er foretaget et helt eller delvist momsfradrag i forbindelse med de pågældende varer eller de elementer, som de består af. Momslovens artikel 3, stk. 7, udelukker gaver, hvis enhedsværdi er lig med eller mindre end 50 EUR, og hvis samlede årlige værdi i overensstemmelse med almindelig handelspraksis ikke overstiger fem promille af den afgiftspligtige persons omsætning i det foregående kalenderår, fra den i nævnte stk. 3, litra f), fastsatte ordning.

- 28 For så vidt angår EU-retten fastsætter momsdirektivet i sin artikel 2, stk. 1, litra a), at leveringer af varer, »som [foretages] mod vederlag«, er momsplichtige. Endvidere regulerer momsdirektivet i sin artikel 16 de situationer, hvor vederlagsfri leveringer sidestilles med transaktioner foretaget mod vederlag, med den deraf følgende påligning af afgift. En sådan sidestillelse foretages imidlertid ikke, når der er tale om »gaver af ringe værdi«.
- 29 De to spørgsmål, der skal løses, vedrører anvendelsen af begreberne »vederlagsfri levering« og »[u]dtagning af varer [...] i form af gaver af ringe værdi«, hvilket forudsætter en fortolkning af momsdirektivets artikel 16, som skal være ensartet.
- 30 Den forelæggende ret er i tvivl med hensyn til fortolkningen af disse to begreber.

Begrebet »vederlagsfri levering«

- 31 Med hensyn til dette begreb består den største tvivl i, om sagsøgerens salgskampagne skal kvalificeres som: a) to særskilte transaktioner, hvoraf den ene vedrører abonnement på tidsskrifter og gennemføres mod vederlag, mens den anden vedrører vederlagsfri levering af gaver, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 16, eller som b) en vederlagsbetinget transaktion, hvor prisen består af modydelsen for den samlede helhed, som kan udgøres af en kommerciel pakke bestående af en enkelt transaktion eller en kommerciel pakke bestående af en hovedtransaktion (abonnementet på tidsskriftet) og en accessorisk transaktion (uddeling af gaven), idet den sidstnævnte transaktion anses for en vederlagsbetinget levering, som har instrumental karakter i forhold til abonnementet på tidsskriftet.
- 32 Den forelæggende ret henviser i denne forbindelse til Domstolens dom af 27. april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203, præmis 26), hvori det blev bemærket, at en levering af goder kun sker mod vederlag, »såfremt der mellem leverandøren og køberen består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandøren modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af det leverede gode«. Spørgsmålet er således, om det i den foreliggende sag kan fastslås, at gaven blev givet til gengæld for en værdi, om end denne ikke er blevet identificeret eller individualiseret.

Begrebet »gave af ringe værdi«

- 33 Selv om Domstolen allerede har fastslået, at fastsættelsen af et beløbsmæssigt loft med henblik på at konkretisere begrebet »gave af ringe værdi« kan være i overensstemmelse med momsdirektivet (jf. dom af 30.9.2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), er det den forelæggende rets opfattelse, at det i forbindelse med dette begreb er nødvendigt at afklare, om det er foreneligt med momsdirektivets artikel 16 og EU-lovgivers målsætninger, at der i national ret – ud over en enhedsværdi på 50 EUR eller derunder – indføres et loft, som ikke er knyttet til de tilbudte goders enhedsværdi.
- 34 Såfremt det fastslås, at uddelingen af gaven udgør en vederlagsfri levering, er det for det første nødvendigt at afklare, om begrebet »[u]dtagning af varer [...] i form af gaver af ringe værdi«, hvortil der henvises i momsdirektivets artikel 16, andet afsnit, kan fortolkes således, at det ikke alene omhandler enhedsværdien, men ligeledes på samme tid vedrører den samlede værdi af de gaver, som den afgiftspligtige person har givet, set i forhold til det foregående års omsætning, og i bekræftende fald, om et loft på fem promille af omsætningen er så lavt, at den nævnte bestemmelse mister sin effektive virkning, og for det andet, om det pågældende loft indebærer en forskelsbehandling i forhold til økonomiske aktører, hvis virksomhed afhænger af et mindre antal kunder eller andre fortjenstmargener, og i forhold til aktører fra andre medlemsstater, hvor der ikke er fastsat et loft af denne art, i strid med neutralitetsprincippet og princippet om ligebehandling eller ikke-diskrimination, og for det tredje, om det samme loft er i strid med proportionalitetsprincippet, for så vidt som det går videre end, hvad der er nødvendigt, for at sikre, at der ikke forekommer vederlagsfri transaktioner, som kan misbruges af de afgiftspligtige personer.
- 35 Følgelig udsætter den forelæggende ret sagen og forelægger Domstolen de ovenfor nævnte præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF.