Věc C-505/22

Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora

Datum doručení:

25. července 2022

Předkládající soud:

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

Datum předkládacího rozhodnutí:

22. července 2022

Žalobkyně:

Deco Proteste – Editores, Lda.

Žalovaná:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Předmět původního řízení

Dodání zboží – Pojem „bezúplatné dodání“ – Pojem „dárek malé hodnoty“ – Dárky v hodnotě nižší než 50 eur a přesahující limit pěti promile obratu osoby povinné k dani za předchozí rok

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, zejména čl. 16 druhého pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) – Článek 267 SFEU

Předběžné otázky

1) Za okolností, kdy je k předplatnému periodik novým předplatitelům poskytnut dárek (přístroj), je třeba takové dodání považovat pro účely článku 16 směrnice o DPH za:

PRACOVNÍ DOKUMENT

a) bezúplatné dodání, odlišné od předplatného periodického tisku,

nebo

b) součást jediného plnění prováděného za úplatu,

anebo

c) součást obchodního balíčku, který se skládá z hlavního plnění (předplatné časopisu) a vedlejšího plnění (poskytnutí dárku), přičemž toto vedlejší plnění se považuje za poskytnuté za úplatu a za instrumentální k předplatnému časopisu?

2) Pokud bude první otázka zodpovězena v tom smyslu, že se jedná o bezúplatné dodání, je stanovení ročního limitu celkové hodnoty darů odpovídající poměru pěti promile obratu osoby povinné k dani za předchozí rok (vedle limitu jednotkové hodnoty) v souladu s pojmem „dár[ek] malé hodnoty pro účely podnikání“ uvedeným v čl. 16 druhém pododstavci směrnice o DPH?

3) V případě kladné odpovědi na předchozí otázku, je třeba mít za to, že poměr pěti promile obratu osoby povinné k dani za předchozí rok je tak nízký, že zbavuje čl. 16 druhého pododstavce směrnice o DPH užitečného účinku?

4) Je tento limit pěti promile obratu osoby povinné k dani za předchozí rok, a to i s ohledem na účely, pro které byl stanoven, v rozporu se zásadami neutrality, rovného zacházení, resp. zákazu diskriminace, a proporcionality?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), zejména čl. 16 druhý pododstavec

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Článek 3 odst. 3 písm. f) druhá část a odst. 7 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty; dále jen „CIVA“)

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

1 Deco Proteste – Editores, Lda. (dále jen „žalobkyně“) je obchodní společnost, jejímž předmětem činnosti je vydávání časopisů a jiných informačních materiálů o ochraně spotřebitele a jež prostřednictvím své redakce vydává periodické publikace určené k informování a ochraně spotřebitelů, které prodává na základě předplatného.

PRACOVNÍ DOKUMENT

2 Žalobkyně je členkou mezinárodní skupiny EUROCONSUMERS, která sdružuje několik organizací prosazujících a hájících zájmy spotřebitelů. Je spojena s portugalskou organizací na ochranu práv spotřebitelů DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.

3 K tomu, aby žalobkyně zajistila ekonomickou životaschopnost své činnosti, musí mít velký počet předplatitelů svých časopisů. Za účelem obchodní propagace a získávání nových předplatitelů používá žalobkyně různé marketingové techniky, včetně „přímého marketingu“, jako je *paper mailing*, prostřednictvím zasílání papírových dopisů potenciálním předplatitelům, e-marketing, prostřednictvím e-mailů adresovaných uvedeným potenciálním zákazníkům, a telemarketing.

4 V této souvislosti žalobkyně provádí propagační akce, v jejichž rámci nabízí zákazníkům, kteří si objednají předplatné, právo získat k časopisům, které si předplatili, dárek v podobě elektronického zařízení nebo přístroje (konkrétně tabletu) v jednotkové hodnotě vždy nižší než 50 eur, pro jejichž dodání uskutečňuje pořízení uvnitř Společenství, u něhož uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti (*reverse charge*), přičemž u nich provádí vyměření a odpočet DPH. Zákazník obdrží dárek jako uvítací dárek a může předplatné kdykoli zrušit.

5 Žalobkyně neuplatňuje žádné věrnostní období, takže zákazníci si mohou dárek ponechat a nejsou nijak penalizováni.

6 V letech 2014, 2015, 2016 a 2017 přesáhla celková hodnota darů poskytnutých novým předplatitelům pět promile obratu žalobkyně, takže následně byly provedeny opravy za roky 2015 až 2018.

7 Na fakturách vystavených žalobkyní a týkajících se měsíčních plateb předplacených časopisů s poskytnutím darů je uvedeno předplatné časopisů s uplatněním snížené sazby ve výši 6 % [na základě čl. 18 odst. 1 písm. a) CIVA] na odpovídající hodnotu, ale neobsahují žádnou zmínku o poskytnutí darů.

8 V roce 2019 bylo u žalobkyně zahájeno kontrolní řízení týkající se Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (daň z příjmů právnických osob) a DPH za roky 2015, 2016, 2017 a 2018.

9 Na základě těchto řízení byly žalobkyni navrženy opravy DPH z důvodu překročení limitu pěti promile obratu stanoveného portugalským právem pro definici „dárků malé hodnoty“.

10 Žalobkyně dobrovolně podala náhradní přiznání za měsíc prosinec každého z let 2015 až 2018 a sama si vyměřila příslušné platby DPH včetně úroků z prodlení a kompenzačních úroků.

11 Žalobkyně, která nebyla spokojena se samovyměřením DPH provedeným v souladu s výkladem žalované obsaženým ve zprávě o daňové kontrole, podala odvolání znějící na zrušení tohoto samovyměření, jakož i jí uložených úroků z prodlení a kompenzačních úroků.

PRACOVNÍ DOKUMENT

12 Rozhodnutím ze dne 11. května 2021 Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (zástupce ředitele finančního ředitelství v Lisabonu, Portugalsko) toto odvolání zamítl. V tomto rozhodnutí se uvádí, že dodání jiných než fakturovaných výrobků zákazníkovi představuje dárek, který bude nebo nebude zdaněn v závislosti na jeho jednotkové hodnotě. Vzhledem k tomu, že při pořízení těchto dárků byl uplatněn nárok na odpočet daně, podléhá celoroční hodnota těchto darů režimu bezúplatného dodání, v němž je nutné vyměřit DPH (podle článku 3 CIVA).

13 Dne 6. srpna 2021 žalobkyně, která nesouhlasila se zamítnutím odvolání, podala u předkládajícího soudu, Tribunal Arbitral Tributário (rozhodčí soud pro daňové věci, Portugalsko), návrh na zahájení rozhodčího řízení u tohoto soudu. Žalovanou je Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa; dále jen „žalovaná“).

14 Žalobkyně se domáhá určení, že rozhodnutí o zamítnutí odvolání, napadené samovyměření DPH za roky 2015, 2016, 2017 a 2018 ve výši 2 562 500,65 eura, jakož i vyměření úroků z prodlení a kompenzačních úroků ve výši 270 936,70 eura, které vyplývají z dobrovolných oprav provedených v návaznosti na kontrolní řízení týkající se těchto let, jsou protiprávní, a v důsledku toho neplatné.

15 Žalobkyně rovněž navrhuje, aby byla žalované uložena povinnost vrátit daň a úroky, které považuje za neoprávněně zaplacené, spolu s kompenzačními úroky plynoucími do dne úplného vrácení.

Hlavní argumenty účastnic původního řízení

Tvrzení žalobkyně

16 Žalobkyně se dovolává nesprávného právního posouzení. Zaprvé tvrdí, že poskytnutí přístrojů novým předplatitelům při předplatném jejích periodik nepředstavuje dar, neboť neexistuje *animus donandi*, a zadruhé, že se jedná o komerční balíček pro propagační, reklamní a obchodní účely. Uvedený balíček se skládá z poskytnutí služby (předplatného), která je doprovázena dodáním zboží (přístroj) s peněžním protiplněním zahrnutým v hodnotě předplatného časopisu, tedy konečná cena není pouze cenou za časopisy, které jsou předmětem transakce, ale spíše cenou za časopisy a přístroj.

17 Vzhledem k tomu, že se nejedná o dar, nespadá poskytnutí přístroje do působnosti čl. 3 odst. 3 písm. f) CIVA, jehož pramenem je článek 16 směrnice o DPH. Označení, které si žalobkyně zvolí pro toto poskytnutí, nemůže ovlivnit daňový rámec DPH pro výrobky, které uvádí na trh. I kdyby se však mělo za to, že se jedná o darování zboží, jeho jednotková hodnota je nižší než 50 eur, a proto by v každém případě spadalo pod pojem „nízká hodnota“ podle čl. 3 odst. 7 CIVA.

18 Žalobkyně zdůrazňuje, že skutečnost, že poskytnuté přístroje v souhrnu přesahují pět promile obratu za předchozí rok, nemá žádnou souvislost s nízkou hodnotou dodaného zboží ani s právní definicí pojmu „dárek malé hodnoty“.

PRACOVNÍ DOKUMENT

19 Dospívá tedy k závěru, že výklad žalované je v rozporu s čl. 3 odst. 3 písm. f) a čl. 3 odst. 7 CIVA a s čl. 16 druhým pododstavcem směrnice o DPH.

20 Žalobkyně se dále domnívá, že stanovení limitu pěti promile obratu je v rozporu se zásadou proporcionality, neutrality a rovného zacházení, resp. zákazu diskriminace, neboť ukládá hospodářským subjektům jednání, které omezuje jejich hospodářskou svobodu a neutralitu; je příliš omezující, takže zbavuje článek 16 směrnice o DPH jeho užitečného účinku; diskriminuje portugalské hospodářské subjekty ve srovnání s jinými subjekty v jiných členských státech, které takový limit nestanoví; diskriminuje žalobkyni ve vztahu k hospodářským subjektům usazeným v tuzemsku, jejichž činnost závisí na menším počtu zákazníků nebo odlišných obchodních maržích, a jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle účinně chránit veřejný rozpočet, neboť neexistuje riziko, že by osoby povinné k dani poskytovaly dárky nepřiměřené hodnoty, pokud skutečně jednají za obchodními účely.

Tvrzení žalované

21 Pokud jde o otázku slučitelnosti limitu pěti promile obratu za předchozí rok stanoveného v čl. 3 odst. 7 CIVA s unijním právem, žalovaná připomíná, že členské státy mají určitý prostor pro uvážení při výkladu pojmu „dárek malé hodnoty“, pokud respektují účel a postavení [článku 16] směrnice o DPH v systematice této směrnice.

22 Žalovaná tvrdí, že členské státy mohou stanovit limity v závislosti na různých hospodářských okolnostech a stanovit odchylky, aby zabránily zneužívání, a že limit pěti promile obratu je v souladu s tímto cílem, neboť mimo jiné brání tomu, aby dvě zboží byla dodána společně s tím, že jedno zboží bude deklarováno jako zboží za úplatu podléhající snížené sazbě a druhé zboží formálně jako bezúplatný dárek, který by však představoval dodání zboží s běžnou sazbou daně, a tedy by v podstatě byl za úplatu.

Společné tvrzení účastnic řízení

23 Obě účastnice řízení se domnívají, že poskytování dárků žalobkyní je legitimní praktikou, která je v souladu s obchodními zvyklostmi a jejímž účelem je přilákat a získat nové zákazníky.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

24 Otázky vznesené v projednávané věci se týkají kontextu poskytování dárků ze strany žalobkyně novým předplatitelům jejích periodik v rámci propagačních kampaní s cílem přilákat zákazníky.

25 Účelem těchto otázek je zaprvé určit, zda toto poskytnutí představuje skutečné bezúplatné dodání, nebo zda se jedná o celkový obchodní balíček s peněžitým

PRACOVNÍ DOKUMENT

protiplněním, v němž je předplatné časopisů spojeno s dodáním dárku a obdržená částka představuje transakční cenu celého prodávaného balíčku, který zahrnuje časopisy a dárek. V této posledně uvedené situaci by se nejednalo o dar a čl. 3 odst. 3 písm. f) CIVA by se nepoužil.

26 Zadruhé, pokud se dospěje k závěru, že poskytnutí daru představuje bezúplatné dodání zboží, jehož jednotková hodnota je vždy nižší než 50 eur, je otázkou, zda je skutečnost, že čl. 3 odst. 7 CIVA stanoví kromě limitu jednotkové hodnoty 50 eur celkový množstevní limit pěti promile pro poskytnuté dary v závislosti na obratu osoby povinné k dani (vykázaného v předchozím roce), v souladu s čl. 16 druhým pododstavcem směrnice o DPH a představuje vhodné kritérium pro určení pojmu „dar malé hodnoty“ stanoveného v posledně uvedeném ustanovení. Pokud ano, bude rovněž nutné určit, zda limit pěti promile obratu není v rozporu se zásadami proporcionality, neutrality a rovného zacházení, resp. zákazu diskriminace.

27 Pokud jde o vnitrostátní právní rámec, článek 3 CIVA definuje pojem „dodání zboží“ a čl. 3 odst. 3 písm. f) definuje jako „dodání zboží“ bezúplatné dodání zboží, pokud došlo k úplnému nebo částečnému odpočtu daně u tohoto zboží nebo jeho součástí. Podle čl. 3 odst. 7 CIVA jsou z režimu uvedeného v odst. 3 písm. f) tohoto článku vyloučeny dárky, jejichž jednotková hodnota je 50 eur nebo nižší a jejichž celková roční hodnota nepřesahuje pět promile obratu osoby povinné k dani za předchozí kalendářní rok, v souladu s obchodními zvyklostmi.

28 Pokud jde o unijní právo, čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že dodání zboží „za úplatu“ podléhá DPH. Kromě toho článek 16 směrnice o DPH upravuje situace, kdy jsou bezúplatná plnění považována za plnění za úplatu a jsou odpovídajícím způsobem zdaněna. To však neplatí v případě „dárků malé hodnoty“.

29 Dvě otázky, které je třeba vyřešit, se týkají použití pojmů „bezúplatné dodání“ a „dárky malé hodnoty pro účely podnikání“, což vyžaduje jednotný výklad článku 16 směrnice o DPH.

30 Předkládající soud má pochybnosti o výkladu těchto dvou pojmů.

K pojmu „bezúplatné dodání“

31 Pokud jde o tento pojem, hlavní otázkou je, zda propagační kampaň žalobkyně má být kvalifikována jako: a) dvě samostatná plnění, z nichž jedno se týká předplatného časopisů a je uskutečněno za úplatu a druhé se týká bezúplatného poskytnutí dárků ve smyslu článku 16 směrnice o DPH, nebo b) jedno plnění za úplatu, kdy cena je protiplněním za celek, který se může skládat z obchodního balíčku odpovídajícího jedinému plnění, nebo z obchodního balíčku sestávajícího z hlavního plnění (předplatné časopisu) a vedlejšího plnění (poskytnutí dárku), přičemž toto vedlejší plnění se považuje za poskytnuté za úplatu a za instrumentální k předplatnému časopisu.

PRACOVNÍ DOKUMENT

32 V tomto ohledu předkládající soud odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 27. dubna, C-48/97, Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203), bod 26, v němž bylo uvedeno, že dodání zboží za úplatu je uskutečněno pouze tehdy, „pokud mezi dodavatelem a kupujícím existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž cena obdržená dodavatelem představuje skutečnou protihodnotu dodaného zboží“. Otázkou je, zda lze v projednávané věci považovat dar za poskytnutou protihodnotu, i když tato hodnota není identifikována nebo individualizována.

K pojmu „dárek malé hodnoty“

33 Pokud jde o tento pojem, předkládající soud uvádí, že ačkoli Soudní dvůr již rozhodl, že stanovení peněžně vyjádřeného stropu pro účely upřesnění pojmu „dárek malé hodnoty“ může být v souladu se směrnicí o DPH (viz rozsudek ze dne 30. září 2010, C-581/08, EMI Group, EU:C:2010:559), je třeba určit, zda je stanovení limitu odděleného od jednotkové hodnoty nabízeného zboží ve vnitrostátním právu, vedle jednotkového limitu 50 eur nebo méně, v souladu s článkem 16 směrnice o DPH a s cíli unijního normotvůrce.

34 Bude-li poskytnutí daru považováno za bezúplatné dodání, je třeba nejprve určit, zda pojem „dárek malé hodnoty pro účely podnikání“ uvedený v čl. 16 druhém pododstavci směrnice o DPH lze vymezit nejen podle jednotkové hodnoty, ale současně také podle celkové hodnoty darů poskytnutých osobou povinnou k dani v závislosti na obratu v předchozím roce, a pokud ano, zda je limit pěti promile obratu tak nízký, že toto ustanovení zbavuje užitečného účinku; zadruhé, zda tento limit diskriminuje ve srovnání s hospodářskými subjekty, jejichž činnost závisí na menším počtu zákazníků nebo na odlišných obchodních maržích, a ve vztahu k hospodářským subjektům jiných členských států, kde takový limit není stanoven, a to v rozporu se zásadami neutrality a rovného zacházení, resp. zákazu diskriminace, a zatřetí, zda je tento limit v rozporu se zásadou proporcionality, neboť jde nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění toho, aby nedocházelo ke zneužívání bezúplatných plnění osobami povinnými k dani.

35 V souladu s článkem 267 SFEU se tedy předkládající soud rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru výše uvedené předběžné otázky.

PRACOVNÍ DOKUMENT