

**Vec C-505/22**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

25. júl 2022

**Vnútroštátny súd:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa  
– CAAD)

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

22. júl 2022

**Žalobkyňa:**

Deco Proteste – Editores, Lda.

**Žalovaný:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný úrad,  
Portugalsko)

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Dodanie tovaru – Pojem bezodplatné dodanie – Pojem dar nízkej hodnoty – Dary, ktorých hodnota je nižšia ako 50 eur a ktoré prekračujú hranicu vo výške 5 % obratu zdaniteľnej osoby v predchádzajúcom roku

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad práva Európskej únie, najmä článku 16 druhého odseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) – Článok 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálne otázky**

1. Za okolností, za ktorých sa pri predplatení periodických publikácií novým predplatiteľom poskytne darček (gadget), má sa na účely článku 16 smernice o DPH toto poskytnutie považovať za:

a) bezodplatné dodanie, ktoré je odlišné od transakcie spočívajúcej v predplatení periodických publikácií,

alebo

b) súčasť jedinej transakcie uskutočnenej za protihodnotu,

alebo dokonca

c) súčasť obchodného balíka, ktorý sa skladá z hlavnej transakcie (predplatenie časopisu) a vedľajšej transakcie (poskytnutie darčeka), pričom táto druhá transakcia sa považuje za dodanie uskutočnené za protihodnotu, ktoré je podmienené predplatením časopisu?

2. Ak sa na prvú otázku odpovie v tom zmysle, že ide o bezodplatné dodanie, je stanovenie ročnej hranice celkovej hodnoty darčiekov, ktorá zodpovedá pomeru 5 % obratu zdaniteľnej osoby v predchádzajúcom roku (okrem hranice týkajúcej sa jednotkovej hodnoty), v súlade s pojmom „použitie tovaru... ako... dary nízkej hodnoty“, ktorý je spomenutý v článku 16 druhom odseku smernice o DPH?

3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku, má sa konštatovať, že uvedený pomer vo výške 5 % obratu zdaniteľnej osoby v predchádzajúcom roku je taký nízky, že zbavuje článok 16 druhý odsek smernice o DPH potrebného účinku?

4. Porušuje uvedená hranica vo výške 5 % obratu zdaniteľnej osoby v predchádzajúcom roku, a to aj s prihliadnutím na ciele, na ktoré bola stanovená, zásady neutrality, rovnakého zaobchádzania alebo zákazu diskriminácie a proporcionality?

### **Uvádzané právne predpisy Únie**

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), najmä článok 16 druhý odsek

### **Uvádzané vnútroštátne právne predpisy**

Článok 3 ods. 3 písm. f) druhá časť a článok 3 ods. 7 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „CIVA“)

### **Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej**

- 1 Deco Proteste – Editores, Lda. (ďalej len „žalobkyňa“) je obchodná spoločnosť, ktorej predmetom činnosti je vydávanie časopisov a iných informačných dokumentov týkajúcich sa ochrany spotrebiteľov a ktorá prostredníctvom svojho vydavateľského oddelenia zostavuje periodické publikácie určené na informovanie a ochranu spotrebiteľov, ktoré predáva prostredníctvom systému predplatného.
- 2 Žalobkyňa je súčasťou medzinárodnej skupiny EUROCONSUMERS, ktorá združuje viaceré organizácie na podporu a ochranu záujmov spotrebiteľov. Je prepojená s portugalskou inštitúciou na ochranu práv spotrebiteľov DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 Na zaručenie ekonomickej udržateľnosti svojej činnosti žalobkyňa potrebuje veľký počet predplatiteľov svojich časopisov. Na účely obchodného marketingu a získavania nových predplatiteľov žalobkyňa používa viaceré marketingové techniky vrátane „priameho marketingu“, ako je paper mailing, ktorý spočíva v zasielaní papierových listov potenciálnym predplatiteľom, e-marketing, ktorý spočíva v zasielaní e-mailov adresovaných uvedeným potenciálnym zákazníkom, a telemarketing.
- 4 V tomto kontexte žalobkyňa uskutočňuje marketingové kampane, v rámci ktorých ponúka zákazníkom, ktorí sa zaviazu uhrádzať predplatné, možnosť získať okrem časopisov, ktoré si predplatia, darček, ktorým je elektronické zariadenie alebo gadget (konkrétne tablet), ktorého jednotková hodnota je vždy nižšia ako 50 eur a na dodanie ktorého žalobkyňa uskutočňuje nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, pri ktorých uplatňuje prenesenie daňovej povinnosti (reverse charge) a za ktoré uhrádza a odpočítava DPH. Zákazník dostáva darček ako uvítací dar a môže kedykoľvek zrušiť odber predplatného.

- 5 Žalobkyňa neuplatňuje žiadne vernostné obdobie, a preto si zákazníci môžu nechať darček a nie sú nijako penalizovaní.
- 6 V rokoch 2014, 2015, 2016 a 2017 celková hodnota darčiekov poskytnutých novým predplatiteľom prekročila 5 % obratu žalobkyne, a preto boli neskôr vykonané opravy týkajúce sa rokov 2015 až 2018.
- 7 Vo faktúrach vystavených žalobkyňou, ktoré sa týkajú mesačného predplatného časopisov predplatených spolu s poskytnutím darčiekov, je spomenuté predplatné časopisov s uplatnením zníženej sadzby vo výške 6 % [na základe článku 18 ods. 1 písm. a) CIVA] na príslušnú hodnotu, ale vôbec v nich nie je spomenuté dodanie darčiekov.
- 8 V roku 2019 sa uskutočnila kontrola týkajúca sa žalobkyne v súvislosti s Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (daň z príjmu právnických osôb) a DPH za roky 2015, 2016, 2017 a 2018.
- 9 Na základe tejto kontroly boli žalobkyňi navrhnuté opravy DPH z dôvodu, že bola prekročená hranica vo výške 5 % obratu, ktorú portugalské právne predpisy stanovujú na účely vymedzenia „darov nízkej hodnoty“.
- 10 Žalobkyňa dobrovoľne predložila opravné daňové priznania za december každého z rokov 2015 až 2018 a sama vyčíslila príslušné sumy DPH vrátane úrokov z omeškania a kompenzačných úrokov.
- 11 Žalobkyňa, ktorá nesúhlasila s daňovými priznaniami týkajúcimi sa DPH, ktoré boli podané v súlade s výkladom žalovaného uvedeným v správe o daňovej kontrole, podala odvolanie, v ktorom navrhla zrušiť uvedené daňové priznania a rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania a kompenzačných úrokov, ktoré jej boli určené.
- 12 Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (zástupca riaditeľa Finančného riaditeľstva Lisabon, Portugalsko) rozhodnutím z 11. mája 2021 zamietol uvedené odvolanie. V tomto rozhodnutí sa konštatovalo, že dodanie iných výrobkov, než sú výrobky vyfakturované zákazníkovi, predstavuje dar, ktorý sa zdaní alebo nezdaní v závislosti od svojej jednotkovej hodnoty. Vzhľadom na to, že pri nadobudnutiach týchto darov bolo vykonané právo na odpočítanie dane, na ich ročnú hodnotu sa uplatní režim bezodplatných dodaní, pri ktorom je povinné uhradiť DPH (na základe článku 3 CIVA).
- 13 Žalobkyňa, ktorá nesúhlasila s rozhodnutím o zamietnutí odvolania, podala 6. augusta 2021 na vnútroštátnom súde – Tribunal Arbitral Tributário (Daňový rozhodcovský súd, Portugalsko) – návrh na začatie rozhodcovského konania, ktorý tento súd prejednáva. Žalovaným je Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný úrad, Portugalsko; ďalej len „žalovaný“).
- 14 Žalobkyňa navrhuje vyhlásiť rozhodnutie o zamietnutí odvolania, ako aj napadnuté daňové priznania týkajúce sa DPH za roky 2015, 2016, 2017 a 2018 vo

výške 2 562 500,65 eura a rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania a kompenzačných úrokov vo výške 270 936,70 eura, ktoré vyplývajú z dobrovoľných opráv vykonaných na základe kontroly týkajúcej sa uvedených rokov, za protiprávne, a teda neplatné.

- 15 Žalobkyňa tiež navrhuje uložiť žalovanému povinnosť vrátiť daň a úroky, ktoré boli podľa nej zaplatené bez právneho dôvodu, spolu s úrokmi, ktoré slúžia ako odškodnenie, splatnými do dňa úplného vrátenia.

### **Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej**

#### *Stanovisko žalobkyne*

- 16 Žalobkyňa tvrdí, že došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu. V prvom rade uvádza, že poskytovanie gadgetov novým predplatiteľom, keď si noví predplatelia predplatia jej periodické publikácie, nepredstavuje darovanie, keďže neexistuje *animus donandi*, a v druhom rade, že ide o obchodný balík, ktorý slúži na marketingové, reklamné a obchodné účely. Uvedený balík tvorí poskytnutie služieb (predplatenie), s ktorým je spojené dodanie tovaru (gadget) za peňažné protiplnenie, ktoré je zahrnuté v hodnote predplatného časopisu, teda konečnou cenou nie je len cena časopisov, ktoré sú predmetom transakcie, ale skôr cena časopisov spolu s gadgetom.
- 17 Keďže uvedené poskytnutie gadgetov nie je darovaním, nepatrí do pôsobnosti článku 3 ods. 3 písm. f) CIVA, ktorý je založený na článku 16 smernice o DPH. Označenie uvedeného poskytnutia, ktoré si zvolí žalobkyňa, nemôže ovplyvniť rámec zdaňovania výrobkov, ktoré žalobkyňa predáva, pokiaľ ide o DPH. Aj keby sa však konštatovalo, že ide o darovanie tovaru, jeho jednotková hodnota je nižšia ako 50 eur, a preto by v každom prípade spadala pod pojem znížená hodnota, ktorý je uvedený v článku 3 ods. 7 CIVA.
- 18 Žalobkyňa spresňuje, že skutočnosť, že poskytované gadgety spolu prevyšujú 5 % obratu v predchádzajúcom roku, nesúvisí so zníženou cenou dodaného tovaru ani s právnou konkretizáciou pojmu „dar nízkej hodnoty“.
- 19 Konštatuje teda, že výklad žalovaného je v rozpore s článkom 3 ods. 3 písm. f) a článkom 3 ods. 7 CIVA a je nezlučiteľný s článkom 16 druhým odsekom smernice o DPH.
- 20 Okrem toho sa žalobkyňa domnieva, že zohľadnenie hranice vo výške 5 % obratu porušuje zásady proporcionality, neutrality a rovnakého zaobchádzania alebo zákazu diskriminácie, keďže vyžaduje, aby sa subjekty správali určitým spôsobom, čím obmedzuje ich ekonomickú slobodu a neutralitu; je príliš reštriktívne, takže zbavuje článok 16 smernice o DPH potrebného účinku; diskriminuje portugalské hospodárske subjekty vo vzťahu k ostatným subjektom z iných členských štátov, ktoré neukladajú takú hranicu; diskriminuje žalobkyňu vo vzťahu k subjektom usadeným v tuzemsku, ktorých činnosť závisí od nižšieho

počtu zákazníkov a/alebo od odlišných predajných marží, a ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v účinnej ochrane práv štátnej pokladnice, keďže neexistuje riziko, že zdaniteľné osoby budú poskytovať dary v neodôvodnenej hodnote, ak skutočne konajú s obchodnými cieľmi.

#### *Stanovisko žalovaného*

- 21 Pokiaľ ide o otázku zlučiteľnosti hranice vo výške 5 % obratu v predchádzajúcom roku stanovenej v článku 3 ods. 7 CIVA s právom Únie, žalovaný uvádza, že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri výklade pojmu dar nízkej hodnoty, pokiaľ rešpektujú účel a postavenie, ktoré má [článok 16] smernice o DPH v systematike tejto smernice.
- 22 Žalovaný tvrdí, že členské štáty môžu stanoviť hranice v závislosti od rôznych ekonomických okolností a zaviesť výnimky s cieľom zabrániť zneužívaniu a že hranica vo výške 5 % obratu je v súlade s uvedeným cieľom, keďže okrem iného bráni tomu, aby bolo možné dodať spolu dva tovary, pričom sa však deklaruje, že jeden tovar sa dodáva za protihodnotu, a to v zníženej sadzbe, a druhý tovar sa formálne dodá ako bezplatný dar, ale predstavoval by dodanie tovaru za bežnú sadzbu dane, lebo je to v podstate odplatné dodanie.

#### *Spoločné stanovisko účastníkov konania*

- 23 Obaja účastníci konania sa domnievajú, že poskytovanie darčiekov, ktoré vykonáva žalobkyňa, je oprávnenou praxou, ktorá je v súlade s obchodnými zvyklosťami a ktorej cieľom je prilákať a získať nových zákazníkov.

#### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 24 Otázky, ktoré vznikajú v prejednávanej veci, sa týkajú situácie, v ktorej žalobkyňa poskytuje darčeky novým predplatiteľom jej periodických publikácií v rámci marketingových kampaní na prilákanie zákazníkov.
- 25 Účelom uvedených otázok je v prvom rade objasniť, či uvedené poskytovanie predstavuje skutočné bezodplatné dodanie, alebo či ide o celkový obchodný balík s peňažným protiplnením, pri ktorom je predplatenie časopisov spojené s dodaním darčeka a prijatá suma je kúpnu cenou za celý predávaný balík, ktorý zahŕňa časopisy a darček. V tomto poslednom uvedenom prípade by nešlo o darovanie a neuplatnil by sa článok 3 ods. 3 písm. f) CIVA.
- 26 V druhom rade, ak sa konštatuje, že poskytnutie darčeka predstavuje bezodplatné dodanie tovaru, ktorého jednotková hodnota je vždy nižšia ako 50 eur, bude potrebné objasniť, či skutočnosť, že v článku 3 ods. 7 CIVA je spolu s jednotkovou kvantitatívnou hranicou vo výške 50 eur stanovená celková kvantitatívna hranica vo výške 5 % poskytnutých darčiekov v závislosti od obratu zdaniteľnej osoby (oznámeného v predchádzajúcom roku), je v súlade

s ustanovením článku 16 druhého odseku smernice o DPH a predstavuje vhodné kritérium na určenie významu pojmu „dar nízkej hodnoty“ uvedeného v tomto poslednom ustanovení. Ak je to tak, bude potrebné tiež určiť, či hranica vo výške 5 % obratu porušuje zásady proporcionality, neutrality a rovnakého zaobchádzania alebo zákazu diskriminácie.

- 27 Pokiaľ ide o vnútroštátny právny rámec, v článku 3 CIVA je vymedzený pojem dodanie tovaru a podľa jeho odseku 3 písm. f) sa za dodanie tovaru považuje bezodplatné dodanie tovaru, ak došlo k úplnému alebo čiastočnému odpočítaniu dane v súvislosti s týmto tovarom alebo jeho súčasťami. V článku 3 ods. 7 CIVA sa zasa uvádza, že režim stanovený v spomenutom článku 3 ods. 3 písm. f) CIVA sa neuplatní na dary, ktorých jednotková hodnota je rovná alebo nižšia ako 50 eur a ktorých ročná celková hodnota v súlade s obchodnými zvykosťami neprekročí 5 % obratu zdaniteľnej osoby v predchádzajúcom kalendárnom roku.
- 28 Pokiaľ ide o právo Únie, smernica o DPH v článku 2 ods. 1 písm. a) stanovuje, že DPH podlieha dodanie tovaru „za protihodnotu“. Okrem toho smernica o DPH v článku 16 upravuje situácie, v ktorých za bezodplatné dodanie posudzuje ako transakcia uskutočnená za protihodnotu, v dôsledku čoho dochádza k zdaneniu. Uvedené posúdenie sa však neuplatní, ak ide o „dary nízkej hodnoty“.
- 29 Obe otázky, ktoré je potrebné vyriešiť, sa týkajú uplatnenia pojmov „bezodplatné dodanie“ a „použitie tovaru... ako... dary nízkej hodnoty“, čo si vyžaduje výklad článku 16 smernice o DPH, ktorý musí byť jednotný.
- 30 Vnútroštátny súd má pochybnosti o výklade uvedených dvoch pojmov.

#### *O pojme bezodplatné dodanie*

- 31 Pokiaľ ide o tento pojem, hlavná pochybnosť sa týka otázky, či sa má marketingová kampaň žalobkyne posudzovať ako: a) dve rôzne transakcie, pričom jedna sa týka predplatenia časopisov a je uskutočnená za protihodnotu a druhá sa týka bezodplatného dodania darčiekov na účely článku 16 smernice o DPH, alebo b) jedna transakcia za protihodnotu, pri ktorej je cena proti plnením za celok, ktorý môže tvoriť obchodný balík zodpovedajúci jedinej transakcii, alebo obchodný balík, ktorý sa skladá z hlavnej transakcie (predplatenie časopisu) a vedľajšej transakcie (poskytnutie darčeka), pričom sa vychádza z toho, že darček sa dodáva za protihodnotu a jeho dodanie je podmienené predplatením časopisu.
- 32 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti cituje rozsudok Súdneho dvora z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203, bod 26), v ktorom bolo uvedené, že dodanie tovaru sa uskutoční za protihodnotu len vtedy, „ak medzi dodávateľom a kupujúcim existuje právny vzťah, v rámci ktorého dochádza ku vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá dodávateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za dodaný tovar“. Otázka spočíva v objasnení, či v prejednávanej veci možno konštatovať, že darček bol poskytnutý za určitú hodnotu, aj keď táto hodnota nie je určená alebo individualizovaná.

*O pojme dar nízkej hodnoty*

- 33 Pokiaľ ide o tento pojem, vnútroštátny súd uvádza, že hoci Súdny dvor už rozhodol, že stanovenie finančného stropu na konkretizáciu pojmu dar nízkej hodnoty môže byť v súlade so smernicou o DPH (pozri rozsudok z 30. septembra 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), je potrebné určiť, či je skutočnosť, že vo vnútroštátnom práve sa okrem jednotkovej hranice, ktorá je rovná alebo nižšia ako 50 eur, stanoví hranica, ktorá nesúvisí s jednotkovou hodnotou ponúkaného tovaru, v súlade s článkom 16 smernice o DPH a s cieľmi normotvorcu Únie.
- 34 Ak sa konštatuje, že poskytnutie darčeka predstavuje bezodplatné dodanie, bude potrebné objasniť v prvom rade, či význam pojmu „použitie tovaru... ako... dary nízkej hodnoty“, ktorý je uvedený v článku 16 druhom odseku smernice o DPH, možno určiť nielen na základe jednotkovej hodnoty, ale zároveň aj v súvislosti s celkovou hodnotou darov poskytnutých zdaniteľnou osobou v závislosti od obratu v predchádzajúcom roku, a ak je to tak, či hranica vo výške 5 % obratu predstavuje takú nízku hranicu, že zbavuje uvedené ustanovenie potrebného účinku, a v druhom rade, či je uvedená hranica diskriminačná voči subjektom, ktorých činnosť závisí od nižšieho počtu zákazníkov alebo od odlišných predajných marží, a vo vzťahu k subjektom z iných členských štátov, v ktorých nie je stanovená taká hranica, a to v rozpore so zásadami neutrality a rovnakého zaobchádzania alebo zákazu diskriminácie, a v treťom rade, či je táto hranica v rozpore so zásadou proporcionality, lebo ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie toho, aby neexistovali bezodplatné transakcie, ktoré budú zdaniteľné osoby zneužívať.
- 35 Preto vnútroštátny súd v súlade s článkom 267 ZFEÚ rozhodol, že preruší konanie a položí Súdnemu dvoru vyššie uvedené prejudiciálne otázky.