

Mål C-505/22

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

25 juli 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljenämnden för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål – CAAD) (Portugal))

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

22 juli 2022

Klagande:

Deco Proteste – Editores, Lda.

Motpart:

Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten)

Saken i det nationella målet

Leverans av varor – Begreppet leverans utan ersättning – Begreppet gåva av ringa värde – Gåvor till ett värde under 50 euro som överstiger gränsen på fem promille av den beskattningsbara personens omsättning under föregående år

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, särskilt artikel 16 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) – Artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Under omständigheter där nya prenumeranter får en gåva (en datorplatta) tillsammans med prenumerationen på en periodisk publikation, ska då denna överlåtelse, vid tillämpning av artikel 16 i mervärdesskattedirektivet, anses vara

a) en leverans utan ersättning, skild från transaktionen för den periodiska publikationen,

eller

b) en del av en enda transaktion som sker mot ersättning,

eller

c) en del av ett affärspaket som utgörs av en huvudsaklig transaktion (prenumerationen på tidskriften) och en underordnad transaktion (överlåtelsen av gåvan), där denna sistnämnda transaktion sker mot ersättning och är instrumentell för prenumerationen på tidskriften?

2) Om svaret på den första tolkningsfrågan är att det handlar om en leverans utan ersättning, är då införandet av en årlig gräns för gåvornas totala värde som motsvarar en andel på fem promille av den beskattningsbara personens omsättning föregående år (förutom gränsen för enhetsvärdet) förenligt med uttrycket ”uttag som görs ... i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde” som anges i artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet?

3) Om föregående fråga besvaras jakande, ska denna andel på fem promille av den beskattningsbara personens omsättning föregående år anses så låg att artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet förlorar sin ändamålsenliga verkan?

4) Strider gränsen på fem promille av den beskattningsbara personens omsättning föregående år mot neutralitetsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om likabehandling eller icke-diskriminering, med beaktande av de syften som låg till grund för införandet av denna gräns?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), särskilt artikel 16 andra stycket.

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 3.3 f andra delen och artikel 3.7 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen) (nedan kallad CIVA).

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Deco Proteste – Editores, Lda. (nedan kallat klaganden) är ett rörelseidkande bolag som ägnar sig åt att ge ut tidskrifter och annan informativ dokumentation om konsumentskydd, och som – via sin förlagsavdelning – tar fram periodiska publikationer i syfte att informera och skydda konsumenter. Publikationerna säljs genom ett prenumerationssystem.
- 2 Klaganden ingår i den internationella gruppen EUROCONSUMERS, som samlar flera olika organisationer för främjande och skydd av konsumenternas intressen. Klaganden är knuten till den portugisiska föreningen till skydd för konsumenternas rättigheter DECO, Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 För att säkerställa verksamhetens ekonomiska lönsamhet måste klaganden ha ett stort antal prenumeranter på sina tidskrifter. Klaganden använder sig av olika marknadsföringsmetoder för att göra reklam för sin verksamhet och locka till sig nya prenumeranter, bland annat direkt marknadsföring, till exempel genom pappersförsändelser (*paper mailing*) som skickas via post till möjliga prenumeranter, elektronisk marknadsföring via e-postmeddelanden till potentiella kunder, samt telemarketing.
- 4 I detta sammanhang genomför klaganden reklamkampanjer, inom ramen för vilka klaganden erbjuder de kunder som tecknar en prenumeration rätten att – vid sidan av de tidskrifter som kunderna väljer att prenumerera på – få en gåva som består av en elektronisk enhet eller *gadget* (närmare bestämt en datorplatta), alltid till ett enhetsvärde under 50 euro. För att leverera datorplattorna gör klaganden gemenskapsinterna förvärv i samband med vilka denne tillämpar omvänd betalningsskyldighet (*reverse charge*), för vilka mervärdesskatt fastställs och dras av. Kunden får gåvan i välkomstpresent och kan när som helst säga upp prenumerationen.
- 5 Klaganden tillämpar inte någon lojalitetsperiod, vilket innebär att kunderna kan behålla gåvan utan några efterräkningar.
- 6 Under åren 2014, 2015, 2016 och 2017 översteg det totala värdet på gåvorna till nya prenumeranter fem promille av klagandens omsättning. Senare gjordes korrigeringar för åren 2015–2018.
- 7 I de av klaganden utfärdade fakturorna med avseende på månadsavgifterna för tidskrifterna med överlåtelse av gåvor anges prenumerationerna på tidskrifterna, med tillämpning av en reducerad skattesats på 6 procent (enligt artikel 18.1 a CIVA) av motsvarande belopp, men de innehåller inte någon hänvisning till leverans av gåvor.

- 8 Under 2019 gjordes klaganden till föremål för ett inspektionsförfarande avseende Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (inkomstskatt för juridiska personer) och mervärdesskatt för åren 2015, 2016, 2017 och 2018.
- 9 Till följd av detta förfarande föreslogs att klaganden skulle korrigera mervärdesskatten, på grund av att företaget överskridit den gräns på fem promille av omsättningen som i portugisisk lagstiftning definierar ”gåvor av ringa värde”.
- 10 Klaganden lämnade frivilligt in ersättningsdeklarationer för december månad under vart och ett av åren mellan 2015 och 2018 och betalade på eget initiativ in motsvarande mervärdesskattebelopp, inklusive dröjsmåls- och kompensationsräntor.
- 11 Klaganden, som motsatte sig mervärdesskatteinbetalningarna gjorda i enlighet med skattemyndighetens tolkning enligt rapporten från skattekontrollen, ingav en begäran om omprövning med krav på att mervärdesskatteinbetalningarna skulle annulleras, liksom inbetalningarna av dröjsmåls- och kompensationsräntor.
- 12 Begäran om omprövning avsågs genom beslut av den 11 maj 2021 av Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (biträdande direktören för skatteavdelningen i Lissabon). I beslutet förklarades att leverans av andra produkter än de som faktureras kunden utgör en gåva som kan komma att beskattas, beroende på sitt enhetsvärde. Eftersom rätten till avdrag hade utövats i samband med förvärven av gåvorna omfattas deras årliga värde av bestämmelserna om leverans utan ersättning, enligt vilka det är obligatoriskt att fastställa mervärdesskatt (i enlighet med artikel 3 CIVA).
- 13 Den 6 augusti 2021 ingav klaganden, som motsatte sig avslaget på begäran om omprövning, en ansökan om skiljedomsförfarande vid den hänskjutande domstolen, Tribunal Arbitral Tributário (Skiljenämnden för skatterättsliga tvister). Motpart är Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten) (nedan kallad motparten).
- 14 Klaganden har krävt att beslutet om avslag på begäran om omprövning ska förklaras rättsstridigt och därmed upphävas, liksom de omtvistade mervärdesskatteinbetalningarna för åren 2015, 2016, 2017 och 2018, vilka uppgår till 2 562 500,65 euro, samt inbetalningarna av dröjsmåls- och kompensationsräntor, till ett belopp på 270 936,70 euro, till följd av den frivilliga regularisering som gjordes efter inspektionsförfarandet avseende de åren.
- 15 Klaganden har också begärt att motparten ska åläggas att återbetala den skatt och de räntor som felaktigt har inbetalats, samt kompensationsräntor tills full återbetalningen sker.

Parternas huvudargument

Klagandens ståndpunkt

- 16 Klaganden har gjort gällande att felaktig rättstillämpning har förekommit. För det första menar klaganden att överlåtelsen av datorplattor till nya prenumeranter, när dessa tecknar en prenumeration på periodiska publikationer, inte är en donation, eftersom det inte finns någon avsikt att göra en donation. För det andra handlar det om ett affärspaket, för säljfrämjande och kommersiella ändamål och reklamändamål. Paketet består av ett tillhandahållande av en tjänst (prenumerationen) som åtföljs av en leverans av en vara (datorplattan) med en ekonomisk motprestation som ingår i värdet på prenumerationen på tidskriften. Det slutgiltiga priset är med andra ord inte bara priset på tidskriften, utan är snarare ett rabatterat pris på tidskriften plus datorplattan.
- 17 Eftersom det inte är en donation omfattas inte överlåtelseerna av datorplattor av tillämpningsområdet för artikel 3.3 f CIVA, vars källa är artikel 16 i mervärdesskattedirektivet. Den benämning som klaganden väljer att ge överlåtelsen kan, i samband med mervärdesskatt, inte påverka beskattningsramen för produkterna som denne saluför. Även om det skulle anses handla om en gåva understiger dess enhetsvärde 50 euro, vilket innebär att den under alla omständigheter omfattas av begreppet lågt värde i enlighet med artikel 3.7 CIVA.
- 18 Klaganden har framhållit att den omständigheten att de överlämnade datorplattorna, totalt, överskrider fem promille av omsättningen under föregående år inte är kopplat till vare sig varornas låga värde eller den rättsliga konkretiseringen av begreppet gåva av ringa värde.
- 19 Klaganden har således dragit den slutsatsen att motpartens tolkning strider mot artikel 3.3 f och artikel 3.7 CIVA och är oförenlig med artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 20 Klaganden anser dessutom att beaktandet av gränsen på fem promille av omsättningen står i strid med proportionalitetsprincipen, neutralitetsprincipen och principen om likabehandling eller icke-diskriminering, eftersom den tvingar aktörerna att agera på ett visst sätt, vilket begränsar deras ekonomiska frihet och neutralitet. Vidare är den överdrivet restriktiv på ett sätt som berövar artikel 16 i mervärdesskattedirektivet dess ändamålsenliga verkan, de portugisiska ekonomiska aktörerna diskrimineras i förhållande till andra operatörer i andra medlemsstater där denna begränsning inte har införts, klaganden diskrimineras i förhållande till andra aktörer med hemvist på nationellt territorium vars verksamhet är beroende av ett färre antal kunder och/eller av andra handelsmarginaler, och den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att på ett effektivt sätt bevara skattemyndighetens rättigheter, i och med att det inte finns någon risk för att beskattningsbara personer skänker bort gåvor till ett omotiverat värde när de i själva verket agerar i kommersiellt syfte.

Motpartens ståndpunkt

- 21 När det gäller frågan om förenligheten med unionsrätten för gränsen på fem promille av omsättningen under föregående år som fastställs i artikel 3.7 CIVA, har motparten angett att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönmässig bedömning vid tolkning av begreppet gåva av ringa värde, under förutsättning att de iakttar syftet med och den placering som [artikel 16] har i mervärdesskattedirektivets struktur.
- 22 Motparten menar att medlemsstaterna får införa gränser med hänsyn till olika ekonomiska förutsättningar och föreskriva undantag för att förhindra missbruk, och att gränsen på fem promille av omsättningen är förenlig med detta mål, eftersom den bland annat förhindrar att två varor levereras samtidigt och att den ena varan då deklarerats mot ersättning till en reducerad skattesats och den andra formellt som en kostnadsfri gåva, trots att det egentligen bör vara fråga om en leverans av varor till normalskattesatsen, eftersom den i allt väsentligt sker mot ersättning.

Parternas gemensamma ståndpunkt

- 23 Båda parter anser att klagandens överlåtelse av gåvor är ett legitimt förfarande som överensstämmer med sedvanligt handelsbruk, vars mål är att locka till sig och värva nya kunder.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 24 De frågor som ställs i detta mål rör klagandens överlåtelse av gåvor till nya prenumeranter på dess periodiska publikationer i anslutning till reklamkampanjer för att locka till sig kunder.
- 25 Frågorna syftar för det första till att klargöra om överlåtelsen verkligen utgör en leverans utan ersättning eller om det handlar om ett affärspaket med en ekonomisk motprestation, där prenumerationen på tidskriften är knuten till leveransen av gåvan och det mottagna beloppet är transaktionspriset på hela det saluförda paketet, som omfattar tidskriften och gåvan. I detta sistnämnda fall skulle det inte vara en benefik handling och artikel 3.3 f CIVA skulle inte vara tillämplig.
- 26 För det andra, om det fastställs att överlåtelsen av gåvorna är en leverans av varor utan ersättning, vars enhetsvärde alltid understiger 50 euro, måste det klargöras om den omständigheten att det i artikel 3.7 CIVA fastställs, utöver den kvantitativa enhetsgränsen på 50 euro, en total kvantitativ gräns på fem promille för de överlämnade gåvorna i förhållande till den beskattningsbara personens omsättning (meddelad föregående år) är förenlig med vad som föreskrivs i artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och utgör ett lämpligt kriterium för att definiera begreppet gåva av ringa värde enligt den bestämmelsen i direktivet. Om så är fallet måste det även klargöras om gränsen på fem promille av

omsättningen står i strid med proportionalitetsprincipen, neutralitetsprincipen och principen om likabehandling eller icke-diskriminering.

- 27 När det gäller den nationella rättsliga ramen definieras begreppet leverans av varor i artikel 3 CIVA; enligt dess punkt 3 f avses med leverans av varor utan ersättning när det har skett ett delvist eller fullständigt skatteavdrag med avseende på varorna eller de beståndsdelar som de utgörs av. I artikel 3.7 CIVA anges vidare att gåvor vars enhetsvärde är högst 50 euro och vars totala årliga värde inte överstiger fem promille av den beskattningsbara personens omsättning under föregående kalenderår, i överensstämmelse med sedvanligt handelsbruk, undantas från vad som föreskrivs i artikel 3.3 f CIVA.
- 28 När det gäller unionsrätten fastställs i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet att leverans av varor ”mot ersättning” är föremål för mervärdesskatt. I artikel 16 i mervärdesskattedirektivet regleras dessutom situationer där överlåtelser utan ersättning likställs med transaktioner som görs mot ersättning, med efterföljande beskattning. Detta likställande görs emellertid inte när det handlar om ”gåvor av ringa värde”.
- 29 De två frågor som måste besvaras rör tillämpningen av begreppen ”leverans utan ersättning” och ”uttag som görs ... i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde”, vilket kräver en tolkning, som måste vara enhetlig, av artikel 16 i mervärdesskattedirektivet.
- 30 Den hänskjutande domstolen är osäker på tolkningen av dessa två begrepp.

Om begreppet leverans utan ersättning

- 31 När det gäller detta begrepp är den största oklarheten om klagandens reklamkampanj ska betecknas som a) två olika transaktioner, en som avser prenumerationen av tidskriften och som sker mot ersättning, och en som avser överlåtelser av en gåva utan ersättning för tillämpning av artikel 16 i mervärdesskattedirektivet, eller b) en transaktion mot ersättning där priset är en motprestation som avser helheten, vilken kan utgöras av ett affärspaket som motsvarar en enda transaktion eller ett affärspaket som består av en huvudsaklig transaktion (prenumerationen på tidskriften) och en underordnad transaktion (överlåtelser av gåvan), där det anses att denna sistnämnda transaktion sker mot ersättning och är instrumentell för prenumerationen på tidskriften.
- 32 I detta avseende har den hänskjutande domstolen hänvisat till EU-domstolens dom av den 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), punkt 26, där det erinras om att leverans av varor endast sker mot ersättning ”om det mellan säljaren och köparen föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och om det pris som säljaren tar ut utgör det faktiska motvärdet av den vara som köparen erhåller”. Det måste således klargöras om det i det nu aktuella målet kan anses att gåvan överlåtits i utbyte mot ett värde, även om detta värde inte har identifierats eller individualiserats.

Om begreppet gåva av ringa värde

- 33 När det gäller detta begrepp anger den hänskjutande domstolen att även om domstolen redan har fastslagit att ett fastställande av en penninggräns för att närmare precisera begreppet gåva av ringa värde kan vara förenligt med mervärdesskattedirektivet (se domen av den 30 september 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), är det nödvändigt att fastställa om införandet i nationell rätt, utöver en enhetsgräns på högst 50 euro, av en gräns som saknar koppling till varornas enhetsvärde, är förenligt med artikel 16 i mervärdesskattedirektivet och med unionslagstiftarens mål.
- 34 Om det anses att överlåtelsen av gåvan är en leverans utan ersättning är det för det första nödvändigt att klargöra om uttrycket ”uttag som görs ... i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde” som anges i artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet kan fastställas inte bara genom hänvisning till enhetsvärdet, utan också, på samma gång, med beaktande av det totala värdet på de gåvor som den beskattningsbara personen har överlämnat i förhållande till omsättningen föregående år, och, om så är fallet, om en gräns på fem promille av omsättningen är en så låg nivå att bestämmelsen förlorar sin ändamålsenliga verkan; för det andra, om denna gräns diskriminerar aktörer vars verksamhet är beroende av ett färre antal kunder eller av andra handelsmarginaler och i förhållande till aktörer i andra medlemsstater där det inte har införts någon gräns av detta slag, i strid med neutralitetsprincipen och principen om likabehandling eller icke-diskriminering, och för det tredje, om denna gräns strider mot proportionalitetsprincipen, på grund av att den går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa att de beskattningsbara personerna inte genomför transaktioner utan ersättning på ett otillbörligt sätt.
- 35 Den hänskjutande domstolen beslutar därmed, i enlighet med artikel 267 FEUF, att vilandeförklara målet och ställa de tolkningsfrågor som anges ovan till domstolen.