

Sprawa C-505/22**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożonego zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem
Sprawiedliwości****Data wpływu:**

25 lipca 2022 r.

Sąd odsyłający:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD, Portugalia)]

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie
orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

22 lipca 2022 r.

Strona skarżąca:

Deco Proteste – Editores, Lda.

Strona przeciwna:

Autoridade Tributária e Aduaneira (organ ds. podatkowych i celnych)

Przedmiot postępowania głównego

Dostawy towarów – Pojęcie nieodpłatnej dostawy – Pojęcie prezentu o niskiej wartości – Prezenty o wartości poniżej 50 EUR, które przekraczają limit pięciu tysięcznych obrotu podatnika w poprzednim roku

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie
prejudycjalnym**

Wykładnia prawa Unii Europejskiej, a w szczególności art. 16 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) – Artykuł 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

1) W sytuacji, gdy przy wykupie prenumeraty czasopism nowym prenumeratorem wręczany jest prezent (gadżet), czy w rozumieniu art. 16 dyrektywy VAT jego wręczenie należy uznać:

a) za nieodpłatną dostawę, odrębną od transakcji związanej z prenumeratą czasopism,

czy

b) za część jednej transakcji o odpłatnym charakterze,

czy też

c) za część pakietu handlowego, na który składają się transakcja główna (prenumerata czasopisma) i transakcja dodatkowa (wręczenie prezentu), przy czym ta ostatnia jest uważana za odpłatną dostawę o charakterze pomocniczym w stosunku do prenumeraty czasopisma?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi, że chodzi o nieodpłatną dostawę, czy z pojęciem „wykorzystania [...] [towarów] stanowiących prezenty o niskiej wartości”, o którym mowa w art. 16 akapit drugi dyrektywy VAT, zgodne jest ustalenie rocznego limitu łącznej wartości prezentów wynoszącego pięć tysięcy złotych obrotu podatnika w poprzednim roku (oprócz limitu wartości jednostkowej)?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie, czy wspomniany udział wynoszący pięć tysięcy złotych obrotu podatnika w poprzednim roku należy uznać za tak niski, że pozbawia on art. 16 akapit drugi dyrektywy VAT skuteczności?

4) Czy wspomniany limit wynoszący pięć tysięcy złotych obrotu podatnika w poprzednim roku narusza zasady neutralności, równego traktowania lub niedyskryminacji i proporcjonalności, biorąc pod uwagę również cele, dla których został ustanowiony?

Powołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”), w szczególności art. 16 akapit drugi

Powołane przepisy prawa krajowego

Artykuł 3 ust. 3 lit. f) część druga i art. 3 ust. 7 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej; zwanego dalej „CIVA”)

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Deco Proteste – Editores, Lda. (zwana dalej „stroną skarżącą”) jest spółką handlową, której przedmiotem działalności jest wydawanie czasopism i innych materiałów informacyjnych dotyczących ochrony konsumentów i która za pośrednictwem działu redakcyjnego wydaje okresowe publikacje mające na celu informowanie i ochronę konsumentów, które sprzedaje na zasadzie prenumeraty.
- 2 Strona skarżąca przynależy do międzynarodowej grupy EUROCONSUMERS, która zrzesza szereg organizacji promujących i broniących interesów konsumentów. Jest ona powiązana z portugalską organizacją zajmującą się ochroną praw konsumentów DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 Aby zapewnić rentowność swojej działalności, strona skarżąca potrzebuje dużej liczby prenumeratorów swoich czasopism. W celu promocji handlowej i pozyskania nowych prenumeratorów strona skarżąca stosuje różne techniki marketingowe, w tym „marketing bezpośredni”, taki jak *paper mailing*, polegający na wysyłaniu listów na papierze do potencjalnych prenumeratorów, *e-marketing*, polegający na wysyłaniu e-maili skierowanych do tych potencjalnych klientów, oraz *telemarketing*.
- 4 W tym kontekście strona skarżąca prowadzi kampanie promocyjne, w ramach których oferuje klientom przystępującym do planu prenumeraty prawo do otrzymania, oprócz czasopism, które zaprenumerują, upominku składającego się z urządzenia elektronicznego czy gadżetu (konkretnie tabletu) o wartości jednostkowej niższej niż 50 EUR; w tym celu dokonuje nabyć wewnątrzspółnotowych, do których stosuje odwrotne obciążenie (*reverse charge*), za które rozlicza i odlicza VAT. Klient otrzymuje prezent na powitanie i w każdej chwili może zrezygnować z prenumeraty.
- 5 Strona skarżąca nie stosuje żadnego okresu lojalnościowego, w związku z czym klienci mogą zatrzymać prezent i nie ponoszą żadnej kary.
- 6 W latach 2014, 2015, 2016 i 2017 całkowita wartość prezentów wręczonych nowym prenumeratorom przekroczyła pięć tysięcznych obrotu strony skarżącej, w związku z czym następnie złożono korekty za lata 2015–2018.
- 7 Faktury wystawione przez stronę skarżącą z tytułu miesięcznych opłat za zaprenumerowane czasopisma, którym towarzyszył prezent, wskazują prenumeratę czasopism z zastosowaniem obniżonej stawki 6% [na podstawie art. 18 ust. 1 lit. a) CIVA] do odpowiedniej wartości, ale nie zawierają żadnego odniesienia do dostawy prezentów.
- 8 W 2019 r. wobec strony skarżącej toczyło się postępowanie kontrolne w zakresie Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (podatku dochodowego od osób prawnych) oraz VAT za lata 2015, 2016, 2017 i 2018.

- 9 W wyniku tego postępowania stronie skarżącej zaproponowano korekty VAT ze względu na przekroczenie limitu pięciu tysięcy obrotu, przewidzianego w prawie portugalskim w celu określenia zakresu „prezentów o niskiej wartości”.
- 10 Strona skarżąca dobrowolnie złożyła deklaracje zastępcze za grudzień każdego roku od 2015 do 2018 i dokonała samodzielnego rozliczenia odpowiednich kwot VAT wraz z odsetkami za zwłokę i odsetkami wyrównawczymi.
- 11 Strona skarżąca, niezadowolona z samonaliczeń VAT dokonanych zgodnie z interpretacją strony przeciwnej zawartą w protokole kontroli podatkowej, złożyła wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, żądając stwierdzenia nieważności tych samonaliczeń, jak również nałożonych na nią rozliczeń odsetek za zwłokę i odsetek wyrównawczych.
- 12 Decyzją z dnia 11 maja 2021 r. Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (zastępca dyrektora dyrekcji ds. finansów w Lizbonie) oddalił ten wniosek. W decyzji tej stwierdzono, że dostawa produktów innych niż zafakturowane na rzecz klienta stanowi prezent, który podlega lub nie podlega opodatkowaniu, w zależności od jego wartości jednostkowej. Biorąc pod uwagę fakt, że przy nabyciu tych prezentów skorzystano z prawa do odliczenia, ich roczna wartość podlega procedurze nieodpłatnych dostaw, w której obowiązkowo należy rozliczyć VAT (na podstawie art. 3 CIVA).
- 13 W dniu 6 sierpnia 2021 r. strona skarżąca, niezadowolona z oddalenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, wniosła do sądu odsyłającego, Tribunal Arbitral Tributário (sądu arbitrażowego ds. podatkowych), wniosek o wszczęcie przed nim postępowania arbitrażowego. Stroną przeciwną jest Autoridade Tributária e Aduaneira (organ ds. podatkowych i celnych, zwany dalej „stroną przeciwną”).
- 14 Strona skarżąca wnosi o stwierdzenie niezgodności z prawem i w konsekwencji nieważności decyzji oddalającej wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, jak również zaskarżonych samonaliczeń VAT za lata 2015, 2016, 2017 i 2018, wynoszących 2 562 500,65 EUR oraz rozliczeń odsetek za zwłokę i odsetek wyrównawczych w wysokości 270 936,70 EUR, wynikających z dobrowolnych korekt dokonanych w wyniku postępowania kontrolnego dotyczącego tych lat.
- 15 Strona skarżąca wnosi również o zasądzenie od strony przeciwnej zwrotu podatku i odsetek, które uważa za nienależnie zapłacone, wraz z odsetkami wyrównawczymi naliczanymi do dnia całkowitego zwrotu.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

Stanowisko strony skarżącej

- 16 Strona skarżąca powołuje się na naruszenie prawa. Podnosi po pierwsze, że rozdawanie gadżetów nowym prenumeratorom, gdy wykupują prenumeratę jej okresowych publikacji, nie stanowi dawania prezentów, ponieważ nie istnieje

animus donandi, a po drugie, że jest to pakiet handlowy, służący celom promocyjnym, reklamowym i handlowym. Pakiet ten składa się ze świadczenia usług (prenumerata), któremu towarzyszy dostawa towarów (gadżet) z pieniężnym świadczeniem wzajemnym zawartym w wartości prenumeraty czasopisma, czyli ceną końcową jest nie tylko cena czasopism będących przedmiotem transakcji, ale raczej cena czasopism ze zniżką plus gadżet.

- 17 Ponieważ nie stanowi ono prezentu, przekazanie gadżetu nie wchodzi w zakres stosowania art. 3 ust. 3 lit. f) CIVA, którego źródłem jest art. 16 dyrektywy VAT. Nazwa, jaką strona skarżąca zdecyduje się nadać takiemu przekazaniu, nie może wpływać na ramy podatkowe, którym podlegają sprzedawane produkty w zakresie VAT. Jednak nawet gdyby uznać, że chodzi o prezent w postaci towarów, jego wartość jednostkowa jest niższa niż 50 EUR, czyli mieści się w każdym przypadku w pojęciu niskiej wartości, o którym mowa w art. 3 ust. 7 CIVA.
- 18 Strona skarżąca wskazuje, że okoliczność, iż łącznie rozdane gadżety przekraczają pięć tysięcy obrotu w roku poprzednim, pozostaje bez związku z niską wartością dostarczanych towarów oraz z prawną konkretyzacją pojęcia „prezentu o niskiej wartości”.
- 19 Stwierdza zatem, że interpretacja strony przeciwnej narusza art. 3 ust. 3 lit. f) i art. 3 ust. 7 CIVA oraz jest niezgodna z art. 16 akapit drugi dyrektywy VAT.
- 20 Ponadto strona skarżąca uważa, że uwzględnienie limitu pięciu tysięcy obrotu narusza zasady proporcjonalności, neutralności i równego traktowania lub niedyskryminacji, ponieważ narzuca podmiotom gospodarczym zachowanie, ograniczając w ten sposób ich swobodę gospodarczą i neutralność; jest nadmiernie restrykcyjne, tak że pozbawia art. 16 dyrektywy VAT jego skuteczności; dyskryminuje portugalskie podmioty gospodarcze w stosunku do innych podmiotów w innych państwach członkowskich, które nie narzucają takiego limitu; dyskryminuje stronę skarżącą w stosunku do przedsiębiorców mających siedzibę na terytorium kraju, których działalność uzależniona jest od mniejszej liczby klientów lub innych marż handlowych, a także wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu, jakim jest skuteczna ochrona praw skarbu państwa, ponieważ nie istnieje ryzyko, że podatnicy będą rozdawać prezenty o nieuzasadnionej wartości, gdy rzeczywiście działają w celach handlowych.

Stanowisko strony przeciwnej

- 21 W odniesieniu do kwestii zgodności z prawem Unii limitu pięciu tysięcy obrotu w poprzednim roku, określonego w art. 3 ust. 7 CIVA, strona przeciwna wskazuje, że państwa członkowskie dysponują pewnym marginesem swobody w zakresie interpretacji pojęcia prezentu o niskiej wartości, pod warunkiem, że robią to z poszanowaniem celu i miejsca [art. 16] dyrektywy VAT w jej strukturze.

- 22 Strona przeciwna podnosi, że państwa członkowskie mogą ustalać limity w zależności od różnych okoliczności gospodarczych i przewidywać odstępstwa w celu zapobiegania nadużyciom, a limit pięciu tysięcznych obrotu jest zgodny z tym celem, ponieważ zapobiega między innymi temu, aby dwa towary mogły zostać dostarczone razem, ale jeden towar zadeklarowany jako odpłatny, podlegający obniżonej stawce podatku, a drugi formalnie jako darmowy prezent, który jednak stanowi dostawę towarów według normalnej stawki podatku, będąc w istocie dostawą odpłatną.

Wspólne stanowisko stron

- 23 Obie strony stoją na stanowisku, że wręczanie prezentów przez stronę skarżącą jest praktyką zgodną z prawem, zgodną ze zwyczajami handlowymi, której celem jest pozyskanie i przyciągnięcie nowych klientów.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 24 Pytania postawione w niniejszej sprawie dotyczą kontekstu rozdawania przez stronę skarżącą prezentów nowym prenumeratorom jej okresowych publikacji, w ramach kampanii promocyjnych, których celem jest przyciągnięcie klientów.
- 25 Pytania te mają na celu, po pierwsze, ustalenie, czy to rozdawanie stanowi w rzeczywistości nieodpłatną dostawę, czy też jest to całościowy pakiet handlowy ze świadczeniem wzajemnym o charakterze pieniężnym, w którym zapłata za czasopisma jest związana z dostarczeniem prezentu, a otrzymana kwota stanowi cenę transakcji całego sprzedawanego pakietu, który obejmuje czasopisma i prezent. W tym ostatnim przypadku nie dochodziłoby do wręczenia prezentu i art. 3 ust. 3 lit. f) CIVA nie miałby zastosowania.
- 26 Po drugie, w przypadku stwierdzenia, że wręczenie prezentu stanowi nieodpłatną dostawę towarów, których wartość jednostkowa jest każdorazowo niższa niż 50 EUR, należy ustalić, czy okoliczność, że art. 3 ust. 7 CIVA przewiduje, oprócz jednostkowego limitu ilościowego w wysokości 50 EUR, całkowity limit ilościowy dla rozdawanych prezentów w wysokości pięciu tysięcznych w stosunku do obrotu podatnika (wykazanego w poprzednim roku), jest zgodna z art. 16 akapit drugi dyrektywy VAT i stanowi właściwe kryterium dla określenia pojęcia „prezentu o niewielkiej wartości” przewidzianego w tym ostatnim przepisie. W takim przypadku należy również ustalić, czy limit pięciu tysięcznych obrotu narusza zasady proporcjonalności, neutralności i równego traktowania lub niedyskryminacji.
- 27 Jeśli chodzi o krajowe ramy prawne, art. 3 CIVA definiuje pojęcie dostawy towarów, a w jego ust. 3 lit. f) określa się, że nieodpłatną dostawę towarów stanowi taka, w której dokonano całkowitego lub częściowego odliczenia podatku w odniesieniu do tych towarów lub ich części składowych. Z kolei art. 3 ust. 7 CIVA wyłącza z systemu przewidzianego w ww. ust. 3 lit. f) tego artykułu

prezenty o wartości jednostkowej równej lub niższej niż 50 EUR i których całkowita roczna wartość nie przekracza pięciu tysięcznych obrotu podatnika w poprzednim roku kalendarzowym, zgodnie ze zwyczajami handlowymi.

- 28 W odniesieniu do prawa Unii, art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że opodatkowaniu VAT podlega „odpłatna” dostawa towarów. Ponadto art. 16 dyrektywy VAT przewiduje sytuacje zrównania nieodpłatnych dostaw z transakcjami dokonywanymi odpłatnie, wraz z wynikającym z tego opodatkowaniem. Takiego zrównania nie dokonuje się jednak w przypadku „prezentów o niskiej wartości”.
- 29 Dwa pytania, na które należy udzielić odpowiedzi, dotyczą stosowania pojęć „nieodpłatnej dostawy” i „wykorzystania [...] [towarów] stanowiących prezenty o niskiej wartości”, co wymaga jednolitej wykładni art. 16 dyrektywy VAT.
- 30 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do interpretacji tych dwóch pojęć.

W przedmiocie pojęcia nieodpłatnej dostawy

- 31 W odniesieniu do tego pojęcia główną wątpliwością jest, czy kampania promocyjna strony skarżącej powinna zostać zakwalifikowana jako: a) dwie odrębne transakcje, z których jedna dotyczy odpłatnej prenumeraty czasopism, a druga nieodpłatnego przekazania prezentów w rozumieniu art. 16 dyrektywy VAT, lub b) jedna odpłatna transakcja, w której cena jest świadczeniem wzajemnym za zestaw, który może składać się z pakietu handlowego odpowiadającego pojedynczej transakcji lub pakietu handlowego składającego się z transakcji głównej (prenumerata czasopisma) i transakcji dodatkowej (przekazanie prezentu), przy czym uważa się, że jest on dostarczany odpłatnie i pomocniczo w stosunku do prenumeraty czasopisma.
- 32 W tym względzie sąd odsyłający przytacza wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 kwietnia 1999 r., Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), pkt 26, w którym wskazano, że dostawa towarów jest dokonywana odpłatnie tylko wtedy, „gdy pomiędzy dostawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż cena otrzymana przez dostawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości dostarczonego towaru”. Powstaje pytanie, czy w niniejszej sprawie można uznać, że prezent został przekazany w zamian za wartość, nawet jeśli wartość ta nie została zidentyfikowana lub zindywidualizowana.

W przedmiocie pojęcia prezentu o niskiej wartości

- 33 W odniesieniu do tego pojęcia sąd odsyłający zauważa, że chociaż Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że ustalenie limitu pieniężnego w celu sprecyzowania pojęcia prezentu o niskiej wartości może być zgodne z dyrektywą VAT (zob. wyrok z dnia 30 września 2010 r., EMI Group, C-581/0, EU:C:2010:559), to należy określić, czy ustanowienie przez prawo krajowe, oprócz jednostkowego

limitu równego lub niższego niż 50 EUR, progu niezależnego od jednostkowej wartości oferowanych towarów jest zgodne z art. 16 dyrektywy VAT oraz z celami prawodawcy Unii.

- 34 Jeżeli wręczenie prezentu uznaje się za nieodpłatną dostawę, to należy w pierwszej kolejności określić, czy pojęcie „wykorzystania [...] [towarów] stanowiących prezenty o niskiej wartości”, o którym mowa w art. 16 akapit drugi dyrektywy VAT, może być ustalone nie tylko w odniesieniu do wartości jednostkowej, ale również, jednocześnie, poprzez odniesienie do ogólnej wartości rozdanych przez podatnika prezentów w stosunku od obrotu za poprzedni rok, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy limit pięciu tysięcznych obrotu jest tak niskim limitem, że pozbawia ten przepis skuteczności; po drugie, czy taki limit dyskryminuje jednych przedsiębiorców w porównaniu z innymi przedsiębiorcami, których działalność zależy od mniejszej liczby klientów lub od różnych marż handlowych oraz przedsiębiorcami w innych państwach członkowskich, w których taki limit nie został ustanowiony, co jest sprzeczne z zasadami neutralności i równego traktowania lub niedyskryminacji; oraz po trzecie, czy ten sam limit narusza zasadę proporcjonalności, ponieważ wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia, że nie ma nieodpłatnych transakcji, które są nadużywane przez podatników.
- 35 W związku z tym, na podstawie art. 267 TFUE, sąd odsyłający postanawia zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z przedstawionymi powyżej pytaniami prejudycjalnymi.