

Predmet C-505/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

25. srpnja 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa -
CAAD) (Portugal)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

22. srpnja 2022.

Tužitelj:

Deco Proteste – Editores, Lda.

Tuženik:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Predmet glavnog postupka

Isporuka robe – Pojam isporuke bez naknade – Pojam dara male vrijednosti – Darovi u vrijednosti manjoj od 50 eura koji prekoračuju ograničenje od pet promila prometa poreznog obveznika u prethodnoj godini

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Europske unije, osobito članka 16. drugog stavka Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) – članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja:

1. Treba li, za potrebe članka 16. Direktive o PDV-u, poklon (*gadget*) koji se uz pretplatu daje novim pretplatnicima periodičnih publikacija smatrati:

(a) isporukom bez naknade koja se razlikuje od transakcije pretplate na periodične publikacije

ili

(b) dijelom jedinstvene transakcije obavljene uz naknadu

ili čak

(c) dijelom komercijalnog paketa koji se sastoji od glavne transakcije (pretplata na časopis) i dodatne transakcije (darivanje), pri čemu se potonja smatra sporednom isporukom uz naknadu i dijelom pretplate na časopis?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje da je riječ o isporuci bez naknade, je li u skladu s pojmom „korištenje robe za poslovnu namjenu u vidu [...] darova male vrijednosti” iz članka 16. drugog stavka Direktive o PDV-u utvrđivanje godišnjeg ograničenja ukupne vrijednosti poklona koja odgovara omjeru od pet promila prometa poreznog obveznika u prethodnoj godini (povrh ograničenja jedinične vrijednosti)?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na prethodno pitanje, treba li taj omjer od pet promila prometa poreznog obveznika u prethodnoj godini smatrati toliko niskim da poništava korisne učinke članka 16. drugog stavka Direktive o PDV-u?

4. Povređuje li to ograničenje od pet promila prometa poreznog obveznika u prethodnoj godini, s obzirom i na svrhe za koje je utvrđeno, načela neutralnosti, jednakog postupanja ili nediskriminacije i proporcionalnosti?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), osobito njezin članak 16. drugi stavak

Navedene odredbe nacionalnog prava

Članak 3. stavak 3. točka (f) drugi dio i članak 3. stavak 7. Códiga do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: CIVA)

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Deco Proteste – Editores, Lda. (u daljnjem tekstu: tužitelj) trgovačko je društvo čiji je predmet poslovanja objava časopisa i drugih dokumenata s informacijama o zaštiti potrošača i koje, posredstvom svojeg uredništva, sastavlja periodične

publikacije namijenjene informiranju i zaštiti potrošača te ih prodaje putem sustava pretplate.

- 2 Tužitelj je dio međunarodne grupe EUROCONSUMERS koja objedinjuje više organizacija za promicanje i zaštitu interesa potrošača. Povezan je s portugalskom udrugom za zaštitu prava potrošača DECO: Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 Kako bi osigurao ekonomsku održivost svoje djelatnosti tužitelju je potreban veliki broj pretplatnika na njegove časopise. Radi poslovne promidžbe i privlačenja novih pretplatnika tužitelj se služi raznim marketinškim tehnikama, među ostalim, tehnikama „izravnog marketinga” poput *paper mailinga*, slanjem pisama potencijalnim pretplatnicima, *e-marketinga*, slanjem elektroničke pošte navedenim potencijalnim korisnicima, i *telemarketinga*.
- 4 U tom kontekstu, tužitelj provodi promidžbene kampanje u okviru kojih klijentima koji se odluče za neki program pretplate nudi pravo na primitak, osim časopisa na koje se pretplate, poklona koji se sastoji od elektroničkog uređaja ili *gadgeta* (konkretno tableta) jedinične vrijednosti koja je uvijek manja od 50 eura i koji nabavlja stjecanjem robe unutar Zajednice na koje primjenjuje prijenos porezne obveze (*reverse charge*), a na koje obračunava i odbija PDV. Klijent dobiva poklon kao dar dobrodošlice i može odjaviti pretplatu u svakom trenutku.
- 5 Tužitelj ne primjenjuje nikakvo razdoblje vjernosti pa klijenti mogu zadržati poklon bez ikakvih posljedica.
- 6 Ukupna vrijednost poklona podijeljenih novim pretplatnicima u 2014., 2015., 2016. i 2017. premašila je pet promila tužiteljeva prometa pa su naknadno provedeni ispravci za 2015. do 2018.
- 7 U računima koje je tužitelj izdao za mjesečnu pretplatu na časopise s poklonom navedena je pretplata na časopise i primijenjena je snižena stopa od 6 % (na temelju članka 18. stavka 1. točke (a) CIVA-e) na odgovarajuću vrijednost, ali ne sadržavaju nikakvo upućivanje na isporuku poklona.
- 8 Nad tužiteljem proveden je 2019. postupak nadzora u pogledu Imposte sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (porez na dobit) i PDV-a za 2015., 2016., 2017. i 2018.
- 9 Nakon tog postupka, tužitelju su predloženi ispravci PDV-a zbog prekoračenja ograničenja od pet promila prihoda koje je utvrđeno portugalskim zakonodavstvom za „darove male vrijednosti”.
- 10 Tužitelj je dobrovoljno podnio ispravljene prijave za prosinac za svaku godinu od 2015. do 2018. i izradio obračun odgovarajućih iznosa PDV-a, uključujući zatezne i kompenzacijske kamate.

- 11 Tužitelj, koji se nije slagao s obračunima PDV-a koje je samostalno izradio u skladu s tuženikovim tumačenjem iz izvješća o poreznom nadzoru, podnio je remonstrativni pravni lijek kojim je zahtijevao poništenje navedenih obračuna PDV-a i zateznih i kompenzacijskih kamata koje su mu bile određene.
- 12 Odlukom od 11. svibnja 2021., Direktor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (zamjenik direktora Porezne uprave u Lisabonu, Portugal) odbio je taj remonstrativni pravni lijek. U toj je odluci utvrđeno da je isporuka proizvoda koji se razlikuju od proizvoda fakturiranih klijentu dar koji se oporezuje u skladu s njegovom jediničnom vrijednošću. S obzirom na činjenicu da je iskorišteno pravo odbitka prilikom stjecanja tih darova, njihova godišnja vrijednost podliježe sustavu isporuka bez naknade u okviru kojeg je obračun PDV-a obvezan (na temelju članka 3. CIVA-e).
- 13 Budući da se nije slagao s odbijanjem remonstrativnog pravnog lijeka, tužitelj je 6. kolovoza 2021. sudu koji je uputio zahtjev, odnosno Tribunalu Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu, CAAD), Portugal) podnio zahtjev za arbitražni postupak koji se sada vodi pred njim. Tuženik je Autoridade Tributária e Aduaneira (Carinska i porezna uprava, Portugal) (u daljnjem tekstu: tuženik).
- 14 Tužitelj zahtijeva da se odluka o odbijanju remonstrativnog pravnog lijeka, kao i pobijani obračuni PDV-a za 2015., 2016., 2017. i 2018. koji iznose 2 562 500,65 eura i zateznih i kompenzacijskih kamata u iznosu od 270 936,70 eura na temelju dobrovoljnih ispravaka provedenih nakon postupka nadzora koji se odnosi na navedene godine, proglase nezakonitim i stoga ponište.
- 15 Tužitelj također zahtijeva da se tuženiku naloži povrat poreza i kamata koje smatra neosnovano plaćenim, uvećano za kamate za naknadu štete koje treba obračunati do datuma povrata punog iznosa.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

Tužiteljevo stajalište

- 16 Tužitelj upućuje na pogrešku koja se tiče prava. Kao prvo, navodi da podjela elektroničkih uređaja novim pretplatnicima kada se pretplate na njegove periodične publikacije nije darivanje jer ne postoji *animus donandi* i, kao drugo, da je riječ o komercijalnom paketu s promidžbenom, reklamnom i komercijalnom svrhom. Taj se paket sastoji od pružanja usluga (pretplata) i popratne isporuke robe (elektronički uređaj) za koju se plaća novčana naknada uključena u vrijednost pretplate na časopis, to jest, krajnja cijena nije samo cijena časopisa na koji se odnosi transakcija, nego cijena časopisa s popustom i elektroničkog uređaja.
- 17 Budući da ne predstavlja darivanje, podjela tih elektroničkih uređaja nije obuhvaćena primjenom članka 3. stavka 3. točke (f) CIVA-e, koji se temelji na

članku 16. Direktive o PDV-u. Naziv koji tužitelj odluči dati toj podjeli ne može, što se tiče PDV-a, utjecati na porezni okvir proizvoda koji stavlja na tržište. Međutim, čak i ako se smatra da je riječ o darivanju robe, njezina jedinična vrijednost manja je od 50 eura pa je u svakom slučaju obuhvaćena pojmom male vrijednosti iz članka 3. stavka 7. CIVA-e.

- 18 Tužitelj pojašnjava da činjenica da ukupno podijeljeni elektronički uređaji premašuju pet promila prometa prethodne godine nije povezana s malom vrijednošću isporučene robe ni sa zakonskim utvrđenjem pojma „dar male vrijednosti”.
- 19 Stoga zaključuje da se tuženikovim tumačenjem povređuje članak 3. stavak 3. točka (f) i članak 3. stavak 7. CIVA-e te da ono nije u skladu s člankom 16. drugim stavkom Direktive o PDV-u.
- 20 Osim toga, tužitelj smatra da se poštovanjem ograničenja od pet promila prometa povređuju načela proporcionalnosti, neutralnosti i jednakog postupanja ili nediskriminacije jer se njime gospodarskim subjektima nalaže određeno postupanje, čime se ograničava njihova gospodarska sloboda i neutralnost; ono je pretjerano usko i stoga poništava korisne učinke članka 16. Direktive o PDV-u, diskriminira portugalske gospodarske subjekte u odnosu na ostale gospodarske subjekte u drugim državama članicama koje ne propisuju to ograničenje, diskriminira tužitelja u odnosu na gospodarske subjekte sa sjedištem na nacionalnom državnom području čija djelatnost ovisi o manjem broju klijenata i/ili čije su trgovačke marže drukčije, te prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja poreznih tijela u pogledu učinkovitog očuvanja prava, s obzirom na to da nema opasnosti od darova neopravdane vrijednosti kada je svrha djelovanja poreznih obveznika zapravo komercijalna.

Tuženikovo stajalište

- 21 Kad je riječ o pitanju usklađenosti ograničenja od pet promila prometa u prethodnoj godini koje je propisano člankom 3. stavkom 7. CIVA-e s pravom Unije, tuženik ističe da države članice imaju određenu marginu prosudbe za tumačenje pojma dara male vrijednosti, uz uvjet da poštuju svrhu i položaj [članka 16.] Direktive o PDV-u u njezinoj strukturi.
- 22 Tuženik navodi da države članice mogu utvrditi ograničenja s obzirom na različite gospodarske okolnosti i propisati izuzeća radi izbjegavanja zlorabiranja te da je ograničenje od pet promila prometa u skladu s tim ciljem jer se, među ostalim, predviđa da se dvije robe mogu isporučiti zajedno, ali tako da se jedna od njih označi kao roba uz naknadu koja podliježe sniženoj poreznoj stopi, dok druga, koja je formalno besplatan dar, čini isporuku robe po uobičajenoj stopi jer je ona u biti naplatna.

Zajedničko stajalište stranaka

- 23 Obje stranke smatraju da je tužiteljeva podjela poklona zakonita praksa koja je u skladu s trgovačkim običajima, čiji je cilj privući i steći nove klijente.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 24 Pitanja koja se upućuju u ovom predmetu tiču se pravnog okvira koji se odnosi na tužiteljevu podjelu poklona novim pretplatnicima na njegove periodične publikacije u kontekstu promidžbenih kampanja za privlačenje klijenata.
- 25 Cilj je tih pitanja pojasniti, kao prvo, je li navedena podjela poklona stvarna isporuka bez naknade ili je riječ o sveobuhvatnom komercijalnom paketu za koji se plaća naknada i u čijem je slučaju pretplata na časopise povezana s isporukom poklona, a primljeni iznos cijena ukupne prodajne transakcije koja obuhvaća časopise i poklon. U potonjem slučaju nema darivanja i ne primjenjuje se članak 3. stavak 3. točka (f) CIVA-e.
- 26 Nadalje, ako se zaključi da je podjela poklona isporuka robe bez naknade čija je jedinična vrijednost uvijek manja od 50 eura, treba pojasniti je li u skladu s odredbom članka 16. drugog stavka Direktive o PDV-u činjenica da se člankom 3. stavkom 7. CIVA-e, osim jediničnog kvantitativnog ograničenja od 50 eura, predviđa ukupno kvantitativno ograničenje danih poklona od pet promila prometa poreznog obveznika (prijavljenog prethodne godine) i je li ona prikladan kriterij za utvrđivanje pojma „dar male vrijednosti” koji je predviđen tom odredbom. U slučaju potvrdnog odgovora, bit će potrebno utvrditi i povređuju li se ograničenjem od pet promila prometa načela proporcionalnosti, neutralnosti i jednakog postupanja ili nediskriminacije.
- 27 Kad je riječ o nacionalnom pravnom okviru, člankom 3. CIVA-e utvrđuje se pojam isporuke robe, a u stavku 3. točki (f) istog članka smatra se da je roba isporučena bez naknade ako je u odnosu na tu robu ili njezine sastavne dijelove došlo do potpunog ili djelomičnog odbitka poreza. Međutim, člankom 3. stavkom 7. CIVA-e iz sustava uspostavljenog navedenim stavkom 3. točkom (f) toga članka izuzimaju se darovi čija je jedinična vrijednost jednaka ili manja od 50 eura i čija ukupna godišnja vrijednost ne prekoračuje pet promila prometa poreznog obveznika u prethodnoj kalendarskoj godini, u skladu s trgovačkim običajima.
- 28 Kad je riječ o pravu Unije, člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u predviđa se da PDV-u podliježe isporuka robe „u zamjenu za plaćanje”. Osim toga, člankom 16. Direktive o PDV-u uređuju se situacije u kojima se isporuke bez naknade izjednačuju s transakcijama uz naknadu pa se posljedično oporezuju. Međutim, tog izjednačavanja nema kad je riječ o „darovima male vrijednosti”.

- 29 Dva pitanja koja treba riješiti odnose se na primjenu pojmova „isporuka bez naknade” i „korištenje robe [...] u vidu [...] darova male vrijednosti”, što zahtijeva tumačenje članka 16. Direktive o PDV-u koje treba biti ujednačeno.
- 30 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o tumačenju tih dvaju pojmova.

Pojam isporuka bez naknade

- 31 Kad je riječ o tom pojmu, glavna se dvojba odnosi na to kako kvalificirati tužiteljevu promidžbenu kampanju: (a) kao dvije različite transakcije, jednu koja se odnosi na pretplatu na časopise za koju se plaća naknada i drugu koja se odnosi na isporuku poklona bez naknade u skladu s člankom 16. Direktive o PDV-u ili (b) kao jednu transakciju uz naknadu čija se cijena odnosi na ukupnu transakciju koja se može sastojati od komercijalnog paketa koji odgovara jednoj transakciji ili komercijalnog paketa koji se sastoji od glavne transakcije (pretplata na časopis) i sporedne transakcije (poklon), pri čemu se smatra da se poklon isporučuje uz naknadu i da je dio pretplate na časopis.
- 32 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev navodi presudu Suda od 27. travnja 1999., Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203, t. 26.), u kojoj se navodi da se isporuka robe obavlja uz naknadu samo „ako između dobavljača i kupca postoji pravni odnos u okviru kojeg se odvija međusobno poslovanje i ako cijena plaćena dobavljaču predstavlja stvarnu protuvrijednost isporučene robe”. Postavlja se pitanje može li se u ovom slučaju smatrati da je poklon dan u zamjenu za protuvrijednost, iako ona nije utvrđena ni zasebno navedena.

Pojam dar male vrijednosti

- 33 Kad je riječ o tom pojmu, sud koji je uputio zahtjev navodi da iako je Sud već presudio da određivanje novčanog ograničenja za konkretno utvrđenje pojma dara male vrijednosti može biti u skladu s Direktivom o PDV-u (vidjeti presudu od 30. rujna 2010., EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), potrebno je utvrditi je li to što se nacionalnim pravom osim jediničnog ograničenja koje je jednako ili manje od 50 eura predviđa ograničenje odvojeno od jedinične vrijednosti poklonjene robe u skladu s člankom 16. Direktive o PDV-u i ciljevima zakonodavca Unije.
- 34 Ako se smatra da je poklon isporuka bez naknade, potrebno je, kao prvo, pojasniti može li se pojam „korištenje robe [...] u vidu [...] darova male vrijednosti” na koji se odnosi članak 16. drugi stavak Direktive o PDV-u, utvrditi ne samo prema jediničnoj vrijednosti nego i, istodobno, prema ukupnoj vrijednosti darova koje je porezni obveznik podijelio s obzirom na promet u prethodnoj godini te, u slučaju potvrdnog odgovora, je li ograničenje od pet promila prometa toliko nisko da poništava korisne učinke te odredbe; kao drugo, je li navedeno ograničenje diskriminatorno u odnosu na gospodarske subjekte čija djelatnost ovisi o manjem broju klijenata ili drukčijim trgovačkim maržama i u odnosu na gospodarske subjekte drugih država članica u kojima nije propisano takvo ograničenje, što je

protivno načelima neutralnosti i jednakog postupanja ili nediskriminacije, i, kao treće, povređuje li se tim istim ograničenjem načelo proporcionalnosti jer se prekoračuje ono što je nužno kako bi se osiguralo da porezni poreznici ne zloupotrebjavaju nenaplatne transakcije.

- 35 Stoga, u skladu s člankom 267. UFEU-a, sud koji je uputio zahtjev odlučuje prekinuti postupak i uputiti Sudu ranije navedena prethodna pitanja.

RADNI DOKUMENT