

Zadeva C-505/22

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

25. julij 2022

Predložitveno sodišče:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska)

Datum predložitvene odločbe:

22. julij 2022

Tožeča stranka:

Deco Proteste — Editores, Lda.

Tožena stranka:

Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava)

Predmet postopka v glavni stvari

Dobave blaga – Pojem brezplačne dobave – Pojem darila manjše vrednosti – Darila v vrednosti manj kot 50 EUR, ki presegajo mejo pet tisočin prometa davčnega zavezanca za preteklo leto

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, zlasti člena 16, drugi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) – Člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba v primeru, da se novim naročnikom na periodične publikacije dobavi darilo (napravo), navedeno dobavo v smislu člena 16 Direktive o DDV šteti za:

(a) brezplačno dobavo, ločeno od naročnine na periodične publikacije,

ali

(b) del ene same transakcije, opravljene za plačilo

ali celo

(c) del komercialnega paketa, ki je sestavljen iz glavne transakcije (naročnine na revijo) in pomožne transakcije (dobave darila), pri tem pa zadnjenavedena šteje za dobavo blaga, ki je opravljena za plačilo in je ključnega pomena za naročnino na revijo?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje, da gre za brezplačno dobavo, ali je določitev letne omejitve skupne vrednosti daril, ki ustreza razmerju pet proti tisoč glede na promet davčnega zavezanca za preteklo leto (poleg omejitve vrednosti na enoto), skladna s pojmom „uporaba blaga za namene [...] daril manjših vrednosti“ iz člena 16, drugi odstavek, Direktive o DDV?

3. Ali je treba v primeru pritrdilnega odgovora na prejšnje vprašanje šteti, da je razmerje pet proti tisoč glede na promet davčnega zavezanca v preteklem letu tako nizko, da členu 16, drugi odstavek, Direktive o DDV odvzame polni učinek?

4. Ali navedena omejitev v višini pet tisočin prometa davčnega zavezanca v preteklem letu, zlasti ob upoštevanju ciljev, zaradi katerih je bila uvedena, krši načela nevtralnosti, enakega obravnavanja ali prepovedi diskriminacije in sorazmernosti?

Upoštevne določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), zlasti člen 16, drugi odstavek

Upoštevne določbe nacionalnega prava

Člen 3(3)(f), drugi del, in (7) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakonik o DDV)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Deco Proteste — Editores, Lda. (v nadaljevanju: tožeča stranka) je gospodarska družba, katere dejavnost je izdajanje revij in drugega informativnega gradiva o varstvu potrošnikov in ki prek svojega uredništva izdaja periodične publikacije, namenjene obveščanju in varstvu potrošnikov, ki jih prodaja na podlagi sistema naročnin.
- 2 Tožeča stranka je članica mednarodne skupine EUROCONSUMERS, ki združuje številne organizacije, ki promovirajo in zagovarjajo interese potrošnikov. Povezana je z DECO — Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor (portugalsko združenje za varstvo potrošnikov).
- 3 Za zagotovitev ekonomske uspešnosti svojega poslovanja mora imeti tožeča stranka veliko število naročnikov na svoje revije. Za komercialno promocijo in pridobivanje novih naročnikov tožeča stranka uporablja različne tehnike trženja, vključno z „neposrednim trženjem“, kot je pošiljanje papirnih pisem potencialnim naročnikom, e-trženjem z elektronskimi sporočili, naslovljenimi na navedene potencialne stranke, in trženjem na daljavo.
- 4 V tem okviru tožeča stranka izvaja promocijske kampanje, v okviru katerih strankam, ki se odločijo za naročnino, ponudi pravico, da poleg revij, na katere se naročijo, prejmejo darilo, ki je elektronska naprava (konkretno tablični računalnik), katere vrednost na enoto je vedno nižja od 50 EUR in za dobavo katere opravi pridobitve znotraj Skupnosti, pri katerih uporabi obrnjeno davčno obveznost (*reverse charge*) in za katere obračuna in odbije DDV. Kupec prejme darilo kot dobrodošlico in lahko kadar koli prekliče naročnino.
- 5 Tožeča stranka ne uporablja obdobja vezave, tako da lahko stranke darilo obdržijo in ne utrpijo nobene kazni.
- 6 V letih 2014, 2015, 2016 in 2017 je skupna vrednost daril, podeljenih novim naročnikom, presegla pet tisočin prometa tožeče stranke, zato so bili naknadno narejeni popravki za leta od 2015 do 2018.
- 7 Na računih, ki jih je izstavila tožeča stranka za mesečne naročnine na revije, naročene z dobavo daril, je navedena uporaba nižje stopnje v višini 6 % (na podlagi člena 18(1)(a) zakonika o DDV) za ustrezno vrednost, vendar ne vsebujejo nobene navedbe o dobavi daril.
- 8 Tožeča stranka je bila leta 2019 predmet inšpekcijskega postopka v zvezi z Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (davek na dohodek pravnih oseb) in DDV za leta 2015, 2016, 2017 in 2018.
- 9 V tem postopku so bili tožeči stranki predlagani popravki DDV, ker je bila presežena meja petih tisočin prometa, ki jo določa portugalska zakonodaja za opredelitev „daril manjših vrednosti“.

- 10 Tožeča stranka je prostovoljno predložila nadomestne obračune za mesec december za vsako leto od 2015 do 2018 in obračunala ustrezne zneske DDV, vključno z zamudnimi in kompenzacijskimi obrestmi.
- 11 Tožeča stranka, ki ni bila zadovoljna z obračunom DDV, opravljenim v skladu z obrazložitvijo tožene stranke iz poročila o davčnem nadzoru, je vložila upravno pritožbo, s katero je zahtevala razveljavitev navedenih obračunov ter odmerjenih zamudnih in kompenzacijskih obresti.
- 12 Direktor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (namestnik direktorja lizbonskega finančnega direktorata) je ta upravno pritožbo z odločbo z dne 11. maja 2021 zavrnil. V navedeni odločbi je bilo navedeno, da dobava izdelkov, ki niso zaračunani stranki, šteje za darilo, ki je oziroma ni obdavčljivo glede na njegovo vrednost na enoto. Ker je bila pri pridobitvi navedenih daril uveljavljena pravica do odbitka, za letno vrednost daril velja ureditev glede brezplačnih dobav, za katere je treba obvezno obračunati DDV (v skladu s členom 3 zakonika o DDV).
- 13 Tožeča stranka, ki ni bila zadovoljna zaradi zavrnitve upravne pritožbe, je 6. avgusta 2021 pri predložitvenem sodišču, Tribunal Arbitral Tributário (arbitražno sodišče za davčne zadeve) vložila predlog za izdajo arbitražne odločbe. Tožena stranka je Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava, v nadaljevanju: tožena stranka).
- 14 Tožeča stranka predlaga, naj se ugotovi, da je odločba o zavrnitvi upravne pritožbe nezakonita, in naj se jo posledično razveljavi, tako kot tudi izpodbijane obračune za DDV za leta 2015, 2016, 2017 in 2018 v višini 2.562.500,65 EUR ter obračune zamudnih in kompenzacijskih obresti v višini 270.936,70 EUR, ki so posledica prostovoljnih popravkov, opravljenih po inšpekcijskem postopku za navedena leta.
- 15 Tožeča stranka tudi predlaga, naj se toženi stranki naloži vračilo davka in obresti, za katere meni, da so bili neupravičeno plačani, skupaj z zamudnimi obrestmi, ki se odmerijo do dneva popolnega poplčila.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

Stališče tožeče stranke

- 16 Tožeča stranka zatrjuje, da je prišlo do napačne uporabe prava. Trdi, prvič, da dobava naprav novim naročnikom ob naročilu na njene periodične publikacije ni donacija, ker ne obstaja *animus donandi*, in drugič, da gre za komercialni paket za promocijske, oglaševalske in komercialne namene. Ta paket je sestavljen iz storitve (naročnina), ki jo spremlja dobava blaga (naprava) z denarno protidajatvijo, ki je vključena v vrednost naročnine na revijo, kar pomeni, da končna cena ni le cena revij, ki so predmet transakcije, temveč cena revij na eni strani in poleg tega še naprave.

- 17 Ker ne gre za donacijo, dobava naprave ne spada na področje uporabe člena 3(3)(f) zakonika o DDV, katerega vir je člen 16 Direktive o DDV. Naziv, ki ga tožeča stranka izbere za navedeno dobavo, ne more vplivati na davčni okvir za proizvode, ki jih trži, v zvezi z DDV. Vendar tudi če bi jo šteli za darilo v obliki blaga, je njegova vrednost na enoto manjša od 50 EUR in bi v vsakem primeru štel za darilo nizke vrednosti iz člena 3(7) zakonika o DDV.
- 18 Tožeča stranka poudarja, da dejstvo, da dobavljene naprave skupaj presegajo pet tisočin prometa preteklega leta, ni povezano z nizko vrednostjo dobavljenega blaga in pravnim udejanjanjem pojma „darilo manjše vrednosti“.
- 19 Zato ugotavlja, da razlaga tožene stranke krši člen 3(3)(f) in (7) zakonika o DDV in ni združljiva s členom 16, drugi odstavek, Direktive o DDV.
- 20 Poleg tega tožeča stranka meni, da upoštevanje omejitve pet tisočin prometa krši načela sorazmernosti, nevtralnosti in enakega obravnavanja ali prepovedi diskriminacije, ker gospodarskim subjektom nalaga ravnanje in s tem omejuje njihovo ekonomsko svobodo in nevtralnost; je pretirano omejevalna, tako da členu 16 Direktive o DDV odvzema polni učinek; diskriminira portugalske gospodarske subjekte v primerjavi z drugimi subjekti iz drugih držav članic, ki takih omejitev ne nalagajo; diskriminira tožečo stranko v primerjavi s subjekti s sedežem na nacionalnem ozemlju, katerih dejavnost je odvisna od manjšega števila strank in/ali različnih trgovskih marž, in presega to, kar je potrebno za doseg cilja učinkovitega varstva pravic davčne blagajne, saj ni nevarnosti, da bi davčni zavezanci dajali darila neupravičene vrednosti, kadar dejansko delujejo v trženjske namene.

Stališče tožene stranke

- 21 Tožena stranka v zvezi z vprašanjem združljivosti omejitve na pet tisočin prometa preteklega leta, določene v členu 3(7) zakonika o DDV, s pravom Unije opozarja, da imajo države članice pri razlagi pojma darila manjše vrednosti določeno polje proste presoje, če spoštujejo namen in položaj [člena 16] Direktive o DDV v sistematiki te direktive.
- 22 Tožena stranka trdi, da lahko države članice določijo omejitve glede na različne gospodarske okoliščine in določijo odstopanja, da bi preprečile zlorabe, in da je omejitev v višini pet tisočin prometa skladna s tem ciljem, saj med drugim preprečuje, da se lahko dve dobavi blaga opravita skupaj, vendar je eno blago prijavljeno kot plačljivo, za katero velja nižja stopnja, drugo pa je formalno brezplačno darilo, ki pa bi pomenilo dobavo blaga s splošno davčno stopnjo, saj gre v bistvu za dobavo, opravljeno za plačilo.

Skupno stališče strank

- 23 Obe stranki menita, da je dobava daril s strani tožeče stranke zakonita praksa v skladu s poslovno prakso, katere namen je pritegniti in pridobiti nove stranke.

Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 24 Vprašanja, zastavljena v tej zadevi, se nanašajo na dobavo daril, ki jih je tožeča stranka dala novim naročnikom za naročnino na svoje periodične publikacije v okviru promocijskih kampanj za privabljanje strank.
- 25 Namen navedenih vprašanj je, prvič, ugotoviti, ali navedena dobava pomeni dejansko brezplačno dobavo ali pa gre za celovit komercialni paket z denarno protidajatvijo, pri katerem je naročnina na revije povezana z dobavo darila, prejeti znesek pa je cena transakcije za celovit komercialni paket, ki vključuje revije in darilo. V zadnjenavedenem primeru ne bi obstajala nobena donacija in se člen 3(3)(f) CIVA ne bi uporabljal.
- 26 Drugič, če se ugotovi, da je dobava darila brezplačna dobava blaga, katerega vrednost na enoto je vedno nižja od 50 EUR, je treba pojasniti, ali je to, da člen 3(7) zakonika o DDV poleg omejitve vrednosti na enoto v višini 50 EUR, določa splošno kvantitativno omejitev v višini pet tisočin vrednosti danih daril glede na promet davčnega zavezanca (izkazanega v predhodnem letu), v skladu s členom 16, drugi odstavek, Direktive o DDV in je ustrezno merilo za določitev pojma „darila manjše vrednosti“ iz zadnjenavedene določbe. Če je tako, je treba ugotoviti tudi, ali omejitev v višini pet tisočin prometa krši načela sorazmernosti, nevtralnosti in enakega obravnavanja ali prepovedi diskriminacije.
- 27 Kar zadeva nacionalni pravni okvir, je v členu 3 zakonika o DDV opredeljen pojem dobave blaga, v členu 3(3)(f) pa se za brezplačno dobavo blaga šteje dobava, pri kateri je bil za to blago ali njegove sestavne dele v celoti ali delno odbit davek. V skladu s členom 3(7) zakonika o DDV so iz ureditve iz navedenega člena 3(3)(f) izvzeta darila, katerih vrednost na enoto je 50 EUR ali manj in katerih skupna letna vrednost v skladu s poslovno prakso ne presega pet tisočin prometa davčnega zavezanca v preteklem koledarskem letu.
- 28 V zvezi s pravom Unije člen 2(1)(a) Direktive o DDV določa, da so dobave blaga, opravljene „za plačilo“, predmet DDV. Poleg tega člen 16 Direktive o DDV določa primere, v katerih se brezplačne dobave izenačijo z dobavami za plačilo in so ustrezno obdavčene. Vendar se takšna izenačitev ne opravi v primeru „daril manjše vrednosti“.
- 29 Vprašanja, ki ju je treba rešiti, se nanašata na uporabo pojmov „brezplačna dobava“ in „uporaba blaga za namene [...] daril manjših vrednosti“, kar zahteva enotno razlago člena 16 Direktive o DDV.
- 30 Predložitveno sodišče dvomi o razlagi teh dveh pojmov.

Pojem brezplačne dobave

- 31 V zvezi s tem pojmom je glavno vprašanje, ali je treba promocijsko kampanjo tožeče stranke opredeliti kot: (a) dve ločeni transakciji, od katerih je ena plačljiva in se nanaša na naročnino na revije, druga pa je brezplačna dobava daril v smislu

člena 16 Direktive o DDV, ali (b) transakcijo, opravljeno za plačilo, pri kateri je cena protidajatev za celoto, ki je lahko sestavljena iz komercialnega paketa, ki ustreza eni sami transakciji, ali komercialnega paketa, ki je sestavljen iz glavne transakcije (naročnina na revijo) in dodatne transakcije (dobava darila), pri čemer se šteje, da je zadnjenavedeno dobavljeno za plačilo in je ključnega pomena za naročnino na revijo.

- 32 V zvezi s tem se predložitveno sodišče sklicuje na sodbo Sodišča v zadevi Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), točka 26, v kateri je bilo odločeno, da je dobava blaga opravljena za plačilo le, „če je med dobaviteljem in pridobiteljem pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme dobavitelj, pomeni dejansko protivrednost dobavljenega blaga“. Vprašanje je, ali se v tem primeru lahko šteje, da je bilo darilo dano v zameno za vrednost, čeprav vrednost ni opredeljena ali individualizirana.

Pojem darila manjše vrednosti

- 33 V zvezi s tem pojmom predložitveno sodišče ugotavlja, da je Sodišče sicer že odločilo, da je določitev denarnega praga za opredelitev pojma darilo manjše vrednosti lahko skladna z Direktivo o DDV (glej sodbo z dne 30. septembra 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), vendar je treba ugotoviti, ali je poleg enotnega praga v višini 50 EUR ali manj določitev praga v nacionalnem pravu, ki je ločen od vrednosti podarjenega blaga na enoto, skladna s členom 16 Direktive o DDV in cilji zakonodajalca Unije.
- 34 Če dobava darila šteje za brezplačno dobavo, je treba ugotoviti, prvič, ali se pojem „uporaba blaga za namene dajanja [...] daril manjših vrednosti“ iz člena 16, drugi odstavek, Direktive o DDV lahko določi ne le glede na vrednost na enoto, temveč hkrati tudi glede na skupno vrednost daril, ki jih je davčni zavezanec dobavil, glede na promet v preteklem letu, in če je tako, ali je omejitev v višini pet tisočin prometa tako nizka, da navedeni določbi odvzame polni učinek; drugič, ali zadevna omejitev v nasprotju z načeloma nevtralnosti in enakega obravnavanja ali prepovedi diskriminacije diskriminira v primerjavi s subjekti, katerih poslovanje je odvisno od manjšega števila strank ali različnih trgovskih marž, in s subjekti iz drugih držav članic, kjer tovrstna omejitev ni določena, in tretjič, ali navedena omejitev krši načelo sorazmernosti, ker presega to, kar je potrebno za zagotovitev, da ne bi bilo brezplačnih transakcij, ki bi jih davčni zavezanci zlorabljali.
- 35 Zato je predložitveno sodišče v skladu s členom 267 PDEU sklenilo prekiniti postopek in Sodišču predložiti zgoraj navedena vprašanja v predhodno odločanje.