

Lieta C-505/22

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2022. gada 25. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – CAAD) (Portugāle))

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 22. jūlijs

Prasītāja:

Deco Proteste – Editores, Lda.

Atbildētāja:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Nodokļu un muitas iestāde)

Pamatlietas priekšmets

Preču piegāde – Bezmaksas piegādes jēdziens – Mazas vērtības dāvanas jēdziens – Dāvanas, kuru vērtība ir zemāka par 50 EUR un kuras pārsniedz 5 % no nodokļu maksātāja iepriekšējā gada apgrozījuma

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Eiropas Savienības tiesību, konkrētāk, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 16. panta otrās daļas interpretācija – LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai tādos apstākļos, kuros, abonējot periodiskos izdevumus, jaunajiem abonentiem tiek pasniegta dāvana (*gadget*) PVN Direktīvas 16. panta izpratnē, šī dāvana ir jāuzskata par:

a) bezmaksas piegādi, kas nav periodisko izdevumu abonēšanas darījums,

vai

b) daļu no viena darījuma, kas veikts par atlīdzību,

vai arī

c) daļu no tirdzniecības paketes, ko veido galvenais darījums (žurnāla abonēšana) un papildu darījums (dāvanas pasniegšana), uzskatot dāvanas pasniegšanu par piegādi par atlīdzību, kas ir būtiska žurnāla abonēšanai?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts tādējādi, ka tā ir bezmaksas piegāde, vai 5 % gadā ierobežojuma no nodokļu maksātāja iepriekšējā gada apgrozījuma (papildus vienības vērtības ierobežojumam) noteikšana kopējai dāvanu vērtībai atbilst “preču izmantošanas kā [...] mazas vērtības dāvanas” jēdzienam, kas ir minēts PVN Direktīvas 16. panta otrajā daļā?

3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai ir jāuzskata, ka šis 5 % ierobežojums no nodokļu maksātāja iepriekšējā gada apgrozījuma ir tik zems, ka atņem lietderīgo iedarbību PVN Direktīvas 16. panta otrajai daļai?

4) Vai ar šo 5 % ierobežojumu no nodokļu maksātāja iepriekšējā gada apgrozījuma, ņemot vērā arī tā noteikšanas mērķus, tiek pārkāpti neitralitātes, vienlīdzīgas attieksmes jeb diskriminācijas aizlieguma un samērīguma principi?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN Direktīva”), konkrētāk, 16. panta otrā daļa

Atbilstošās valsts tiesību normas

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss; turpmāk tekstā – “CIVA”) 3. panta 3. punkta f) apakšpunkta otrā daļa un 7. punkts

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *Deco Proteste – Editores, Lda.* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) ir komercsabiedrība, kuras mērķis ir izdot žurnālus un citus sabiedrībai domātus informatīvus materiālus par patērētāju aizsardzību un kura ar savas redakcijas starpniecību izdod periodiskos izdevumus, kuri ir paredzēti patērētāju informēšanai un aizsardzībai un kurus tā pārdod, izmantojot abonēšanas sistēmu.
- 2 Prasītāja ir iekļauta starptautiskajā grupā *EUROCONSUMERS*, kas apvieno dažādas organizācijas, kas veicina un aizstāv patērētāju intereses. Tā ir saistīta ar Portugāles patērētāju aizsardzības struktūru *DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor*.
- 3 Lai nodrošinātu savas darbības ekonomisko dzīvotspēju, prasītājai ir vajadzīgs liels skaits tās žurnālu abonentu. Lai veicinātu pārdošanu un piesaistītu jaunus abonentus, prasītāja izmanto vairākas mārketinga metodes, tostarp “tiešo mārketingu”, kā *paper mailing*, nosūtot vēstules papīra formā potenciālajiem abonentiem, *e-marketing* ar e-pasta vēstulēm, kas ir adresētas minētajiem potenciālajiem klientiem, un telemārketingu.
- 4 Šajā kontekstā prasītāja veic reklāmas kampaņas, kuru ietvaros piedāvā klientiem, kas pievienojas abonēšanas plānam, tiesības papildus abonētajiem žurnāliem saņemt dāvanu, kas ir elektroniskā ierīce jeb *gadget* (konkrētāk, planšetdators), kuras vienības cena nepārsniedz 50 EUR un kuras piegādei tiek veiktas preču iegādes Kopienas iekšienē, kurām piemēro apgrieztās maksāšanas sistēmu (*reverse charge*) un par kurām aprēķina un atskaita PVN. Klients to saņem kā dāvanu jaunajam klientam un var atcelt savu abonementu jebkurā brīdī.
- 5 Prasītāja neparedz nekādu lojalitātes periodu, tādēļ klienti var paturēt dāvanu un par to nav paredzētas nekādas sankcijas.
- 6 2014., 2015., 2016. un 2017. gadā jaunajiem abonentiem pasniegto dāvanu kopējā vērtība pārsniedza 5 % no prasītāja iepriekšējā gada apgrozījuma, tādēļ pēc tam tika iesniegtas [deklarāciju] korekcijas par 2015.–2018. gadu.
- 7 Prasītājas izsniegtajos rēķinos attiecībā uz abonēto žurnālu ar dāvanu saņemšanu mēneša maksām ir norādīta žurnālu abonēšana, piemērojot attiecīgajai summai samazināto 6 % likmi [pamatojoties uz *CIVA* 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu], bet nav nevienas atsauces uz dāvanu pasniegšanu.
- 8 2019. gadā prasītājai tika veikta pārbaudes procedūra attiecībā uz *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (uzņēmumu ienākuma nodoklis) un PVN 2015., 2016., 2017. un 2018. gadā.
- 9 Šīs procedūras rezultātā prasītājai tika ierosināts [iesniegt] PVN [deklarācijas] korekcijas, jo bija pārsniegts 5 % ierobežojums no iepriekšējā gada apgrozījuma, kas ir noteikts Portugāles tiesību aktos, lai noteiktu “mazas vērtības dāvanas”.

- 10 Prasītāja brīvprātīgi iesniedza deklarāciju korekcijas par katra gada no 2015. līdz 2018. gadam decembra mēnesi un pati aprēķināja atbilstošās PVN summas, ieskaitot nokavējuma un kompensācijas procentus.
- 11 Prasītāja, nepiekrizdama PVN pašaprēķinam, kas tika īstenots atbilstoši atbildētājas interpretācijai, kas bija izklāstīta nodokļu pārbaudes ziņojumā, iesniedza administratīvo pārsūdzību, lūdzot atcelt šos pašaprēķinus un nokavējuma un kompensācijas procentu aprēķinus.
- 12 Ar 2021. gada 11. maija nolēmumu *Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonas Finanšu pārvaldes direktora vietnieks) noraidīja šo pārsūdzību. Šajā lēmumā tika atzīts, ka tādu preču piegāde klientam, par kuriem klienti nav maksājuši, ir dāvana, kas tiek vai netiek aplikta ar nodokli atkarībā no tās vienības vērtības. Ņemot vērā, ka tika izmantotas atskaitīšanas tiesības šo dāvanu iegādē, uz to gada vērtību attiecas bezmaksas piegāžu regulējums, kurā ir pienākums aprēķināt PVN (saskaņā ar *CIVA* 3. pantu).
- 13 2021. gada 6. augustā prasītāja, nepiekrītot administratīvās pārsūdzības noraidīšanai, cēla šķīrējtiesas prasību iesniedzējtiesā, *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās), kas to izskata. Atbildētāja ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde; turpmāk tekstā – “atbildētāja”).
- 14 Prasītāja lūdz atzīt, ka lēmums, ar kuru tika noraidīta administratīvā pārsūdzība, kā arī PVN pašaprēķins par 2015., 2016., 2017. un 2018. gadu 2 562 500,65 EUR apmērā, un nokavējuma un kompensācijas procentu aprēķins 270 936,70 EUR apmērā, kas izriet no brīvprātīgām korekcijām, kas veiktas pārbaudes procedūras par šiem gadiem rezultātā, ir prettiesisks un tādējādi spēkā neesošs.
- 15 Prasītāja arī lūdz piespriest atbildētājai atmaksāt nodokli un procentus, ko uzskata par nepamatoti samaksātiem, kā arī kompensācijas procentus, kas ir uzkrājušies līdz pilnīgas atmaksas brīdim.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

Prasītājas nostāja

- 16 Prasītāja atsaucas uz tiesību kļūdu. Tā apgalvo, pirmkārt, ka *gadgets* (planšetdatoru) dāvināšana jaunajiem abonentiem, kad tie abonē tās periodiskos izdevumus, nav dāvinājums, jo nepastāv *animus donandi*, un, otrkārt, ka runa ir par tirdzniecības paketi veicināšanas, reklāmas un komerciāliem mērķiem. Šī pakete sastāvot no pakalpojumu sniegšanas (abonēšana), kas ietver preču (*gadget*) piegādi par finansiālu atlīdzību, kas ir ietverta žurnāla abonēšanas vērtībā, proti, galīgā cena nav tikai žurnālu, kas ir darījuma priekšmets, cena, bet gan žurnālu cena ar atlaidi, tai pieskaitot *gadget* vērtību.
- 17 Tā kā tas nav dāvinājums, šī *gadgets* pasniegšana neietilpst *CIVA* 3. panta 3. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomā, kura pamatā ir PVN Direktīvas

16. pants. Nosaukums, ko prasītāja ir izvēlējusies piešķirt šai dāvanai, nevar ietekmēt tās tirgots preču nodokļu regulējumu attiecībā uz PVN. Tomēr, pat ja uzskatītu, ka tā ir preču dāvināšana, to vienības cena ir zemāka par 50 EUR, tādēļ tā katrā ziņā ietilptu CIVA 3. panta 7. punktā paredzētajā mazas vērtības jēdzienā.
- 18 Prasītāja precizē, ka tam, ka kopumā uzdāvinātie *gadgets* pārsniedz 5 % no iepriekšējā gada apgrozījuma, nav saistības ne ar piegādāto preču mazo vērtību, ne ar “mazas vērtības dāvanas” jēdziena juridisku precizēšanu.
- 19 Prasītāja secina, ka atbildētājas interpretācija ir pretrunā CIVA 3. panta 3. punkta f) apakšpunktam un 7. punktam un ir nesaderīga ar PVN Direktīvas 16. panta otro daļu.
- 20 Turklāt prasītāja uzskata, ka 5 % ierobežojuma no iepriekšējā gada apgrozījuma ņemšana vērā neatbilst samērīguma, neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes jeb diskriminācijas aizlieguma principiem, jo nosaka tirgus dalībnieku rīcību, tādējādi ierobežojot to ekonomisko brīvību un neitralitāti; tas esot pārmērīgs ierobežojums, jo atņem Direktīvas 16. pantam lietderīgo iedarbību, diskriminējot Portugāles tirgus dalībniekus attiecībā pret pārējiem, citu dalībvalstu tirgus dalībniekiem, kas nenosaka šādu ierobežojumu, diskriminējot prasītāju attiecībā pret tirgus dalībniekiem, kuri ir reģistrēti valsts teritorijā un kuru darbība ir atkarīga no mazāka klientu skaita un/vai atšķirīgas peļņas normas, un pārsniedzot to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi efektīvi saglabāt nodokļu iestādes tiesības, jo nav riska, ka nodokļu maksātāji pasniedz nepamatotas vērtības dāvanas, ja tie faktiski darbojas komerciālos nolūkos.

Atbildētājas nostāja

- 21 Attiecībā uz jautājumu par 5 % ierobežojuma no iepriekšējā gada apgrozījuma, ko nosaka CIVA 3. panta 7. punkts, saderīgumu ar Savienības tiesībām atbildētāja norāda, ka dalībvalstīm ir noteikta rīcības brīvība interpretēt mazas vērtības dāvanas jēdzienu, ja vien tiek ievērots mērķis un statuss, ko PVN Direktīvas [16. pants] ieņem tās sistēmā.
- 22 Atbildētāja apgalvo, ka dalībvalstis var noteikt ierobežojumus atkarībā no dažādiem saimnieciskiem apstākļiem un paredzēt izņēmumus, lai novērstu ļaunprātīgu izmantošanu, un ka 5 % ierobežojums no iepriekšējā gada apgrozījuma atbilst šim mērķim, jo novērš tostarp to, ka divas preces var tikt piegādātas kopā, bet vienlaikus tās deklarējot: vienu preci – par atlīdzību, kam piemēro samazinātu likmi, un otru preci – formāli kā bezmaksas dāvanu, bet kas būtu preču piegāde, kas apliekama ar parasto nodokļa likmi, jo tas būtībā ir darījums par atlīdzību.

Pušu kopīgais viedoklis

- 23 Abas puses uzskata, ka prasītājas īstenotā dāvanu pasniegšana ir likumīga prakse atbilstoši komerciālajam lietojumam, kuras mērķis ir piesaistīt jaunus klientus.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 24 Šajā lietā uzdotie jautājumi attiecas uz regulējumu par prasītājas īstenoto dāvanu pasniegšanu tās periodisko izdevumu jaunajiem abonentiem reklāmas kampaņu klientu piesaistīšanai ietvaros.
- 25 Šie jautājumi ir par to, lai noskaidrotu, pirmkārt, vai šī dāvana patiešām ir bezmaksas piegāde vai arī runa ir par vienotu tirdzniecības paketi par finansiālu atlīdzību, kurā žurnālu abonēšana ir saistīta ar dāvanas pasniegšanu, un saņemtā summa ir visa kopuma darījuma cena, kas ietver žurnālus un dāvanu. Pēdējā gadījumā runa nebūtu par dāvinājumu un nebūtu piemērojams *CIVA* 3. panta 3. punkta f) apakšpunkts.
- 26 Otrkārt, ja tiek secināts, ka dāvanas pasniegšana ir bezmaksas preču piegāde, kuru vienības vērtība nepārsniedz 50 EUR, būs jānoskaidro, vai tas, ka *CIVA* 3. panta 7. punktā papildus vienības kvantitatīvajam ierobežojumam 50 EUR apmērā ir noteikts dāvanu kopējais kvantitatīvais ierobežojums 5 % apmērā atkarībā no nodokļu maksātāja apgrozījuma (kas paziņots iepriekšējā gadā), atbilst PVN Direktīvas 16. panta otrās daļas noteikumiem un ir atbilstošs kritērijs “mazas vērtības dāvanas” jēdziena, kas ir paredzēts šajā normā, noteikšanai. Apstiprinošas atbildes gadījumā būs jānosaka arī, vai 5 % ierobežojums no apgrozījuma ir pretrunā samērīguma, neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes jeb diskriminācijas aizlieguma principiem.
- 27 Attiecībā uz valsts tiesisko regulējumu *CIVA* 3. pants nosaka preču piegādes jēdzienu un tā 3. punkta f) apakšpunktā par tādu uzskata bezmaksas preču piegādi, ja attiecībā uz šīm precēm vai to veidojošajiem elementiem ir notikusi pilnīga vai daļēja nodokļa atskaitīšana. Savukārt *CIVA* 3. panta 7. punkts izslēdz no šī panta jau minētā 3. punkta f) apakšpunkta regulējuma dāvanas, kuru vienības cena nepārsniedz 50 EUR un kuru gada kopējā vērtība nepārsniedz 5 % no nodokļu maksātāja iepriekšējā kalendārā gada apgrozījuma atbilstoši komerciālajam lietojumam.
- 28 Attiecībā uz Savienības tiesībām PVN Direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka preču piegādes “par atlīdzību” ir apliekamas ar PVN. Turklāt PVN Direktīvas 16. pantā ir reglamentēti gadījumi, kad bezmaksas piegādes tiek pielīdzinātas darījumiem par atlīdzību, kas attiecīgi ir apliekami ar nodokli. Tomēr šī pielīdzināšana netiek veikta “mazas vērtības dāvanas” gadījumā.
- 29 Divi problēmjautājumi, kuri ir jāatrisina, attiecas uz “bezmaksas piegādes” un “preču izmantošanas kā [...] mazas vērtības dāvanas” jēdzienu piemērošanu, kam ir vajadzīga PVN Direktīvas 16. panta interpretācija, kurai ir jābūt vienveidīgai.
- 30 Iesniedzējtiesai ir šaubas par šo divu jēdzienu interpretāciju.

Par bezmaksas piegādes jēdzienu

- 31 Attiecībā uz šo jēdzienu galvenās šaubas ir par to, vai prasītājas reklāmas kampaņu var kvalificēt kā: a) divus atsevišķus darījumus – vienu par žurnālu abonēšanu par atlīdzību un otru par dāvanu pasniegšanu bez maksas PVN Direktīvas 16. panta izpratnē, vai b) atlīdzības darījumu, kurā cena ir visa darījuma atlīdzība, kas var sastāvēt no tirdzniecības paketes, kas atbilst vienam darījumam, vai no tirdzniecības paketes, kas sastāv no galvenā darījuma (žurnāla abonēšana) un papildu darījuma (dāvanas pasniegšana), uzskatot, ka dāvana ir pasniegta par atlīdzību un ir būtiska žurnāla abonēšanai.
- 32 Šajā ziņā iesniedzējtiesa min Tiesas 1999. gada 27. aprīļa sprieduma *Kuwait Petroleum* (C-48/97, EU:C:1999:203) 26. punktu, kurā bija norādīts, ka preču piegāde tiek veikta par atlīdzību tikai tad, “ja starp piegādātāju un pircēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un piegādātāja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par piegādāto preci”. Jautājums ir par to, vai šajā lietā var uzskatīt, ka dāvana tika pasniegta apmaiņā pret vērtību, pat ja tā nav noteikta vai individualizēta.

Par mazas vērtības dāvanas jēdzienu

- 33 Attiecībā uz šo jēdzienu iesniedzējtiesa norāda, ka, lai gan Tiesa jau ir atzinusi, ka naudas summas apmēra noteikšana, lai konkretizētu mazas vērtības dāvanas jēdzienu, var būt atbilstoša PVN Direktīvai (skat. 2010. gada 30. septembra spriedumu *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559), ir jānosaka, vai tas, ka valsts tiesībās ir paredzēts ne tikai vienības vērtības ierobežojums, kas nepārsniedz 50 EUR, bet arī ierobežojums, kas nav saistīts ar piedāvāto preču vienības cenu, atbilst PVN Direktīvas 16. pantam un Savienības likumdevēja mērķiem.
- 34 Ja uzskata, ka dāvanas pasniegšana ir bezmaksas piegāde, ir jānoskaidro, pirmkārt, vai PVN Direktīvas 16. panta otrajā daļā minēto jēdzienu “preču izmantošanu kā [...] mazas vērtības dāvanas” var noteikt ne tikai, ņemot vērā vienības vērtību, bet arī vienlaikus saistībā ar nodokļu maksātāja pasniegto dāvanu kopējo vērtību atkarībā no tā iepriekšējā gada apgrozījuma, un – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai 5 % ierobežojums no iepriekšējā gada apgrozījuma ir tik zems, ka atņem lietderīgo iedarbību šim noteikumam; otrkārt, vai šis ierobežojums ir diskriminējošs attiecībā pret citiem tirgus dalībniekiem, kuru darbība ir atkarīga no mazāka klientu skaita vai no atšķirīgas peļņas normas, un attiecībā pret citu dalībvalstu, kurās nav noteikts šāds ierobežojums, tirgus dalībniekiem, kas ir pretrunā neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes jeb diskriminācijas aizlieguma principiem, un, treškārt, vai šis ierobežojums pārkāpj samērīguma principu, jo pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu, ka nodokļu maksātāji neizmanto ļaunprātīgi bezatlīdzības darījumus.
- 35 Tādējādi saskaņā ar LESD 267. pantu iesniedzējtiesa nolemj apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai iepriekš minētos prejudiciālos jautājumus.