

**Byla C-505/22****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2022 m. liepos 25 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD) (Portugalija)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2022 m. liepos 22 d.

**Pareiškėja:**

*Deco Proteste – Editores, Lda.*

**Atsakovas:**

*Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius)

**Pagrindinės bylos dalykas**

Prekių tiekimas – Neatlygintino tiekimo sąvoka – Mažavertės dovanos sąvoka – Dovanos, kurių vertė mažesnė nei 50 eurų ir kurios viršija 0,5 % nuo apmokestinamojo asmens praėjusių metų apyvartos ribą

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Europos Sąjungos teisės, ypač 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 16 straipsnio antros [pirmos] pastraipos, išaiškinimas

## **Prejudiciniai klausimai**

1. Ar tuo atveju, kai prenumeruojant periodinius leidinius naujiems prenumeratoriams suteikiama dovana (*gadget*), PVM direktyvos 16 straipsnio tikslais ši dovana turi būti laikoma:

a) neatlygintinu tiekimu, atskiru nuo periodinių leidinių prenumeratos sandorio,

arba

b) vieno sandorio už atlygį dalimi,

arba

c) komercinio paketo, kurį sudaro pagrindinis sandoris (žurnalo prenumerata) ir papildomas sandoris (dovanos suteikimas), dalimi, kai papildomas sandoris laikomas tiekimu už atlygį, skatinančiu žurnalo prenumeratą?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra toks, kad donančios suteikimas yra neatlygintinas tiekimas, ar bendros donančių vertės metinės ribos, kuri atitinka 0,5 % nuo apmokestinamojo asmens praėjusių metų apyvartos, nustatymas (papildomai prie vieneto vertės ribos) suderinamas su PVM direktyvos 16 straipsnio antrojoje [pirmoje] pastraipoje nurodyta sąvoka „prekių naudojimas <...> kaip <...> mažavertės donanos“?

3. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar 0,5 % nuo apmokestinamojo asmens praėjusių metų apyvartos proporcinga dalis turi būti laikoma tokia maža, kad PVM direktyvos 16 straipsnio antra pastraipa netenka veiksmingumo?

4. Atsižvelgiant į jos nustatymo tikslus, ar ši 0,5 % nuo apmokestinamojo asmens praėjusių metų apyvartos riba pažeidžia neutralumo, vienodo požiūrio ar nediskriminavimo ir proporcingumo principus?

## **Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva), ypač jos 16 straipsnio antra [pirma] pastraipa.

## **Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos**

*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – PVM kodeksas) 3 straipsnio 3 dalies f punkto antra dalis ir 7 dalis.

## Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 *Deco Proteste – Editores, Lda.* (toliau – pareiškėja) yra komercinė bendrovė, kurios tikslas – leisti žurnalus ir kitą informacinę medžiagą apie vartotojų apsaugą ir kuri per savo redakciją leidžia periodinius leidinius, skirtus informuoti ir apsaugoti vartotojus, kuriuos parduoda prenumeratos sistemoje.
- 2 Pareiškėja yra tarptautinės grupės EUROCONSUMERS, vienijančios įvairias vartotojų interesus remiančias ir ginančias organizacijas, narė. Ji yra susijusi su Portugalijos vartotojų teisių gynimo subjektu DECO – *Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor*.
- 3 Siekdama užtikrinti savo verslo ekonominį gyvybingumą, pareiškėja turi turėti daug savo žurnalų prenumeratorių. Siekdama reklamuotis komerciniais tikslais ir pritraukti naujų prenumeratorių pareiškėja taiko įvairius rinkodaros metodus, įskaitant „tiesioginę rinkodarą“, pavyzdžiui, *paper mailing*, kai potencialiems prenumeratoriams siunčiami popieriniai laišakai, e-marketingą, kai potencialiems klientams siunčiami elektroniniai laišakai, ir telemarketingą.
- 4 Šiomis aplinkybėmis pareiškėja vykdo reklamines kampanijas, kurių metu klientams, užsisakiusiems prenumeratos planą, siūlo teisę be prenumeruojamų žurnalų gauti dovaną, kurią sudaro elektroninis prietaisas ar *gadget* (konkrečiai – planšetė), kurio vieneto vertė visada yra mažesnė nei 50 eurų, ir dėl kurio ji vykdo įsigijimus Bendrijos viduje, kuriems taiko atvirkštinį apmokestinimą, apskaičiuoja ir atskaito PVM. Klientas prietaisą gauna kaip dovaną ir gali bet kada nutraukti prenumeratą.
- 5 Pareiškėja netaiko jokio lojalumo laikotarpio, todėl klientai gali pasilikti dovaną ir nemokėti jokių baudų.
- 6 2014, 2015, 2016 ir 2017 m. bendra naujiems prenumeratoriams suteiktų dovanų vertė viršijo 0,5 % nuo pareiškėjos apyvartos, o vėliau 2015-2018 m. buvo atliktas koregavimas.
- 7 Pareiškėjos išrašytose sąskaitose faktūrose už žurnalų mėnesinę prenumeratą, kuri suteikia teisę į dovaną, nurodyta žurnalų prenumerata, atitinkamai sumai pritaikius lengvatinį 6 % tarifą (remiantis PVM kodekso 18 straipsnio 1 dalies a punktu), tačiau jose nėra jokios nuorodos į dovanų tiekimą.
- 8 2019 m. buvo atliktas pareiškėjos patikrinimas, susijęs su *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (pelno mokestis) ir PVM už 2015, 2016, 2017 ir 2018 metus.
- 9 Po šios procedūros pareiškėjai buvo pasiūlyta koreguoti PVM, nes buvo viršyta Portugalijos teisės aktuose nustatyta 0,5 % nuo apyvartos riba, taikoma „mažavertėms dovanoms“ apibrėžti.

- 10 Pareiškėja savanoriškai pateikė patikslintas deklaracijas už kiekvieną 2015-2018 m. gruodžio mėnesį ir savarankiškai apskaičiavo atitinkamas mokėtino PVM sumas, įskaitant delspinigius ir kompensacines palūkanas.
- 11 Pareiškėja, nesutikdama su savarankiškais PVM apskaičiavimais, atliktais pagal atsakovo išaiškinimą, pateiktą mokestinio patikrinimo akte, pateikė administracinį skundą, kuriuo prašė panaikinti šiuos savarankiškus apskaičiavimus ir apskaičiuotus delspinigius bei kompensacines palūkanas.
- 12 2021 m. gegužės 11 d. sprendimu *Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonos finansų direktorato direktoriaus pavaduotojas) atmetė šį skundą. Minėtame sprendime buvo nurodyta, kad kitų prekių, nei tos, už kurias klientui išrašyta sąskaita faktūra, tiekimas yra dovana, kuri apmokestinama arba ne, priklausomai nuo jos vieneto vertės. Kadangi pareiškėja už šių dovanų pirkimą pasinaudojo teise į atskaitą, dovanų metinei vertei taikoma neatlygintino tiekimo schema, pagal kurią privaloma apskaičiuoti PVM (pagal PVM kodekso 3 straipsnį).
- 13 2021 m. rugpjūčio 6 d. pareiškėja, nesutikdama su administracinio skundo atmetimu, kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokesčių arbitražo teismas), prašydama pradėti arbitražo procesą šiame teisme. Atsakovas yra *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, toliau – atsakovas).
- 14 Pareiškėja prašo pripažinti sprendimą atmeti administracinį skundą, ginčijamus savarankiškus PVM apskaičiavimus už 2015, 2016, 2017 ir 2018 m., kurių suma sudaro 2 562 500,65 euro, ir 270 936,70 euro delspinigių bei kompensacinių palūkanų, susidariusių dėl savanoriškų patikslinimų, atliktų atlikus patikrinimą už šiuos metus, neteisėtai ir juos panaikinti.
- 15 Pareiškėja taip pat prašo įpareigoti atsakovą grąžinti, jos nuomone, nepagrįstai sumokėtus mokesčius ir delspinigius, taip pat kompensacines palūkanas, skaičiuojamas iki visiško sumokėjimo dienos.

## **Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai**

### *Pareiškėjos pozicija*

- 16 Pareiškėja nurodo teisės klaidą. Ji teigia, kad, pirma, *gadgets* suteikimas naujiems prenumeratoriams kai jie užsiprenumeruoja jos periodinius leidinius nėra dovanojimas, nes nėra jokio *animus donandi*, ir, antra, kad tai yra komercinis paketas skatinimo, reklamos ir komerciniais tikslais. Šį paketą sudaro paslaugų teikimas (prenumerata) kartu su prekių tiekimu (*gadget*), piniginis atlygis už kurį įskaičiuotas į žurnalo prenumeratos vertę, t. y. galutinė kaina yra ne tik žurnalų, kurie yra sandorio objektas, kaina, bet žurnalų ir *gadget* kaina.

- 17 Kadangi tai nėra dovanojimas, *gadgets* tiekimas nepatenka į PVM kodekso 3 straipsnio 3 dalies f punkto, kuris kilęs iš PVM direktyvos 16 straipsnio, taikymo sritį. Pareiškėjos pasirinktas tokios akcijos pavadinimas negali turėti įtakos jos parduodamų produktų apmokestinimui PVM. Vis dėlto, net jei tai būtų laikoma prekių dovanojimu, jų vieneto vertė yra mažesnė nei 50 eurų ir, bet kuriuo atveju, jie patenka į PVM kodekso 3 straipsnio 7 dalyje nurodytą sąvoką „mažavertė“.
- 18 Pareiškėja pažymi, kad tai, jog kartu paėmus padovanoti *gadgets* viršija 0,5 % nuo praėjusių metų apyvartos, nesusiję nei su nedidele patiektų prekių verte, nei su teisine sąvokos „mažavertė dovana“ apibrėžtimi.
- 19 Todėl ji daro išvadą, kad atsakovo aiškinimas pažeidžia PVM kodekso 3 straipsnio 3 dalies f punktą ir 7 dalį ir yra nesuderinamas su PVM direktyvos 16 straipsnio antra [pirma] pastraipa.
- 20 Be to, pareiškėja mano, kad 5 % nuo apyvartos ribos nustatymas pažeidžia proporcingumo, neutralumo ir vienodo požiūrio arba nediskriminavimo principus, nes ūkio subjektams primetamas elgesys ir taip apribojama jų ekonominė laisvė ir neutralumas; šis nustatymas yra pernelyg ribojantis, todėl PVM direktyvos 16 straipsnis netenka savo veiksmingumo; jis diskriminuoja Portugalijos ūkio subjektus, palyginti su kitų valstybių narių, kurios nenustato tokios ribos, ūkio subjektais; jis diskriminuoja pareiškėją, palyginti su nacionalinėje teritorijoje įsisteigusiais ūkio subjektais, kurių veikla priklauso nuo mažesnio klientų skaičiaus ir (arba) kitokių prekybos maržų, ir viršija tai, kas būtina tikslui veiksmingai apsaugoti valstybės išdo teises pasiekti, nes nėra rizikos, kad apmokestinamieji asmenys dovanos nepagrįstos vertės dovanas, kai jie iš tikrųjų veikia komerciniais tikslais.

#### *Atsakovo pozicija*

- 21 Dėl PVMĮ 3 straipsnio 7 dalyje nustatytos 0,5 % nuo praėjusių metų apyvartos riba suderinamumo su Sąjungos teise atsakovas nurodo, kad valstybės narės turi tam tikrą diskreciją aiškinti mažavertės dovanos sąvoką, jeigu jos atsižvelgia į PVM direktyvos [16 straipsnio] tikslą ir vietą direktyvos struktūroje.
- 22 Atsakovas teigia, kad valstybės narės gali nustatyti ribas, atsižvelgdamos į įvairias ekonomines aplinkybes, ir numatyti išimtis, kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui, ir kad 0,5 % nuo apyvartos riba atitinka šį tikslą, nes ji, be kita ko, neleidžia susidaryti tokiai situacijai, kai dvi prekės tiekiamos kartu, tačiau viena prekė deklaruojama kaip prekė už atlygį, kuriai taikomas lengvatinis tarifas, o kita – formaliai kaip neatlygintinė dovana, bet realiai ji yra prekė, tiekiamą taikant standartinį mokesčio tarifą, nes iš esmės tai yra tiekimas už atlygį.

*Bendra šalių pozicija*

- 23 Abi šalys mano, kad pareiškėjos dovanų suteikimas yra teisėta, komercinę praktiką atitinkanti veikla, kuria siekiama pritraukti naujų klientų ir juos išlaikyti.

**Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų pagrindimas**

- 24 Šioje byloje keliami klausimai susiję su pareiškėjos dovanų naujiems jos periodinių leidinių prenumeratoriams suteikimu vykdant reklamines kampanijas, kuriomis siekiama pritraukti klientų.
- 25 Šiais klausimais pirmiausia siekiama išsiaiškinti, ar ši dovana iš tiesų yra neatlygintinas tiekimas, o gal tai yra bendras komercinis paketas už piniginių atlygį, kai žurnalų prenumerata yra susieta su dovanos suteikimu, o gauta suma yra viso parduodamo paketo, kuris apima žurnalus ir dovaną, sandorio kaina. Pastaruoju atveju nebūtų jokio dovanojimo ir PVM kodekso 3 straipsnio 3 dalies f punktas nebūtų taikomas.
- 26 Antra, jei būtų padaryta išvada, kad dovanos suteikimas yra neatlygintinas prekių, kurių vieneto vertė visada yra mažesnė nei 50 eurų, tiekimas, kyla klausimas, ar tai, kad PVM kodekso 3 straipsnio 7 dalyje, be 50 eurų vieneto vertės ribos, numatyta kiekybinė 0,5 % nuo apmokestinamojo asmens apyvartos (nurodytos praėjusiais metais) bendros dovanų vertės riba atitinka PVM direktyvos 16 straipsnio antrąją [pirmąją] pastraipą ir yra tinkamas kriterijus apibrėžiant pastarojoje nuostatoje numatytą „mažaverčių dovanų“ sąvoką. Jei atsakymas būtų teigiamas, taip pat būtina nustatyti, ar 5 % nuo apyvartos riba pažeidžia proporcingumo, neutralumo ir vienodo požiūrio arba nediskriminavimo principus.
- 27 Kalbant apie nacionalinę teisės sistemą, PVM kodekso 3 straipsnyje apibrėžiama prekių tiekimo sąvoka, o 3 straipsnio 3 dalies f punkte prekių tiekimas neatlygintinai laikomas prekių tiekimu, kai už šias prekes ar jų sudedamąsias dalis sumokėtas mokestis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas. Savo ruožtu pagal PVM kodekso 3 straipsnio 7 dalį dovanoms netaikoma šio straipsnio 3 dalies f punkte nustatyta schema, kai jų vieneto vertė yra 50 eurų arba mažesnė ir kurių bendra metinė vertė komercinėje praktikoje neviršija 0,5 % apmokestinamojo asmens apyvartos praėjusiais kalendoriniais metais.
- 28 Kalbant apie Sąjungos teisę, PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas „už atlygį“. Be to, PVM direktyvos 16 straipsnis reglamentuoja atvejus, kai neatlygintini paslaugų teikimai laikomi sandoriais už atlygį ir atitinkamai apmokestinami. Vis dėlto toks prilyginimas neatliekamas „mažaverčių dovanų“ atveju.
- 29 Du klausimai, į kuriuos reikia atsakyti, yra susiję su sąvokų „neatlygintinas tiekimas“ ir „prekių naudojimas <...> kaip <...> mažavertės dovanos“ taikymu, o tam reikia vienodai aiškinti PVM direktyvos 16 straipsnį.

- 30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl šių dviejų sąvokų aiškinimo.

*Dėl neatlygintino tiekimo sąvokos*

- 31 Pagrindinė abejonė dėl šios sąvokos, susijusi su tuo, ar pareiškėjos reklaminę kampaniją reikia laikyti (a) dviem atskirais sandoriais, kurių vienas susijęs su žurnalų prenumerata už atlygį, o kitas – su neatlygintinu dovanų tiekimu, kaip apibrėžta PVM direktyvos 16 straipsnyje, arba b) vienu sandoriu už atlygį, kai kaina yra atlygis už visą sandorį, kurį gali sudaryti komercinis paketas, kuris apima vieną sandorį, arba komercinis paketas, kuris apima pagrindinį sandorį (žurnalo prenumeratą) ir papildomą sandorį (dovanos suteikimą), kai dovana laikoma suteikta už atlygį ir skatina prenumeruoti žurnalą.
- 32 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 1999 m. balandžio 27 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kuwait Petroleum* (C-48/97, EU:C:1999:203) 26 punktu, kuriame konstatuota, kad prekių tiekimas vykdomas už atlygį tik tuo atveju, „jei tarp tiekėjo ir pirkėjo egzistuoja teisiniai santykiai, kai pasikeičiama abipusėmis paslaugomis, o tiekėjo gauta kaina yra faktinis atlygis už patiektas prekes“. Kyla klausimas, ar šiuo atveju galima laikyti, kad dovana buvo suteikta mainais už vertę, net jei ta vertė nėra identifikuota ar individualizuota.

*Dėl mažavertės dovanos sąvokos*

- 33 Dėl šios sąvokos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nors Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog piniginės ribos, apibrėžiančios mažavertės dovanos sąvoką, nustatymas gali būti suderinamas su PVM direktyva (žr. 2010 m. rugsėjo 30 Sprendimą *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559), reikia nustatyti, ar nacionalinė teisė yra suderinama su PVM direktyvos 16 straipsniu ir Sąjungos teisės aktų leidėjo tikslais, kai be 50 eurų ar mažesnės vieneto ribos, nustatoma riba, nesusijusi su suteikiamų dovanų vienetine verte.
- 34 Jei dovanos suteikimas turi būti laikomas neatlygintinu tiekimu, pirmiausia reikia nustatyti, ar PVM direktyvos 16 straipsnio antroje [pirmoje] pastraipoje nurodyta sąvoka „prekių naudojimas <...> kaip <...> mažavertės dovanos“ gali būti apibrėžiama atsižvelgiant ne tik į vieneto vertę, bet kartu ir į bendrą apmokestinamojo asmens suteiktų dovanų vertę proporcingai praėjusių metų apyvartai, ir, jei atsakymas yra teigiamas, ar 0,5 % nuo apyvartos riba yra tokia maža, kad ši nuostata tampa neveiksminga; antra, ar tokia riba diskriminuoja ūkio subjektų, kurių veikla priklauso nuo mažesnio klientų skaičiaus arba kitokių prekybos maržų, ir kitų valstybių narių, kuriose tokia riba nenustatyta, ūkio subjektų atžvilgiu, pažeidžiant neutralumo ir vienodo požiūrio arba nediskriminavimo principus; ir trečia, ar ta pati riba pažeidžia proporcingumo principą, nes viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti, kad nebūtų neatlygintinų sandorių, kuriais apmokestinamieji asmenys piktnaudžiautų.

- 35 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis SESV 267 straipsniu, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui nurodytus prejudicinius klausimus.

DARBINIS VERTINIMAS