

Asia C-505/22

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

25.7.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

22.7.2022

Hakija:

Deco Proteste – Editores Lda.

Vastapuoli:

Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali)

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Tavaroiden luovutukset – Vastikkeettoman tavaroiden luovutuksen käsite – Vähäarvoisen lahjan käsite – Yksikköarvoltaan enintään 50 euron arvoiset lahjat, joiden yhteenlaskettu arvo ylittää viisi promillea verovelvollisen edellisen vuoden liikevaihdosta

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Euroopan unionin oikeuden, erityisesti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 16 artiklan toisen kohdan tulkinta – SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Onko silloin, kun kausijulkaisuja tilanneille uusille asiakkaille annetaan arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa tarkoitettu lahja (”gadget”), kyseisen lahjan antamista pidettävä

a) vastikkeettomana tavaroiden luovutuksena, joka on kausijulkaisujen tilauksesta erillinen tapahtuma

vai

b) osana yhtä ja samaa vastikkeellista tapahtumaa

vai myös

c) osana ensisijaisesta tapahtumasta (lehtitilaus) ja toissijaisesta tapahtumasta (lahjan antaminen) muodostuvaa kaupallista suoritepakettia, jossa jälkimmäistä tapahtumaa pidetään lehtitilausta täydentävänä vastikkeellisena tavarantoimituksena?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan siten, että kyseessä on vastikkeeton tavarantoimitus, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetun käsitteen ”tavarantoimituksen ottaminen – vähäarvoisten lahjojen – antamista varten” mukaisena pitää sellaisen rajoituksen asettamista, jonka mukaan tällaisten lahjojen vuosittainen yhteenlaskettu arvo voi olla enintään viisi promillea verovelvollisen edellisen vuoden liikevaihdosta (lahjojen yksikköarvolle asetetun rajoituksen lisäksi)?

3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko katsottava, että enintään viiteen promilleen verovelvollisen edellisen vuoden liikevaihdosta asetettu rajoitus on niin alhainen, että se vie arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan toiselta kohdalta sen tehokkaan vaikutuksen?

4) Loukataanko tällä enintään viiteen promilleen verovelvollisen edellisen vuoden liikevaihdosta asetetulla rajoituksella neutraalisuusperiaatetta, yhdenvertaisen kohtelun tai syrjintäkiellon periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta, kun lisäksi otetaan huomioon, mihin tarkoituksiin sen asettamisella pyritään?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), erityisesti 16 artiklan toinen kohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Arvonlisäverolaki (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, jäljempänä CIVA), 3 §:n 3 momentin f kohdan toinen osa ja 7 momentti

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Deco Proteste – Editores Lda. (jäljempänä hakija) on kaupallinen yhtiö, jonka toimialana on kuluttajansuojaa koskevien lehtien ja muiden tiedotteiden kustantaminen ja jonka toimitusosastolla laaditaan kausijulkaisuja, joiden tarkoituksena on jakaa kuluttajille tietoa ja suojella kuluttajia, ja se myy näitä julkaisuja tilausjärjestelmänsä kautta.
- 2 Hakija on osa kansainvälistä EUROCONSUMERS-ryhmää, johon kuuluu useita kuluttajien etuja edistäviä ja suojelevia järjestöjä. Se on yhteydessä Portugalin kuluttajansuojaliittoon (DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor).
- 3 Varmistaakseen liiketoimintansa kannattavuuden hakija tarvitsee suuren määrän lehtitilajia. Myynnin edistämiseksi ja uusien tilaajien houkuttelemiseksi se käyttää useita eri markkinointikeinoja, muun muassa suoramarkkinointia, kuten kirjemarkkinointia, joka tapahtuu lähettämällä mahdollisille tilaajille mainoskirjeitä, sähköistä markkinointia, joka tapahtuu lähettämällä mahdollisille asiakkaille mainossähköpostia, ja telemarkkinointia.
- 4 Tässä yhteydessä hakija järjestää myynninedistämiskampanjoita, joiden yhteydessä se tarjoaa kestotilauksen tehneille asiakkaille heidän tilaamansa lehden lisäksi lahjan eli elektronisen laitteen tai ”gadgetin” (tarkemmin sanottuna tabletin), jonka yksikköarvo on aina enintään 50 euroa. Antamansa laitteet hakija hankkii yhteisön sisäisinä hankintoina, joihin se soveltaa käännettyä veronmaksuvelvollisuutta (reverse charge) ja joista se tilittää ja vähentää arvonlisäveron. Asiakas saa laitteen tilaajalahjana ja voi milloin tahansa peruuttaa tilauksensa.
- 5 Hakija ei ole asettanut tilauksille minkäänlaista vähimmäisvoimassaoloaika, joten asiakkaat voivat pitää lahjan, eikä heiltä peritä siitä hyvitystä.
- 6 Vuosina 2014, 2015, 2016 ja 2017 näiden uusille tilaajille annettujen lahjojen yhteenlaskettu arvo ylitti viisi promillea hakijan liikevaihdosta, minkä johdosta hakijalle määrättiin myöhemmin veronoikaisuja vuosien 2015–2018 osalta.
- 7 Hakijan kuukausittain laatimissa laskuissa lehdistä, joiden tilauksen yhteydessä oli annettu tällainen lahja, mainitaan lehtitilaus, johon on sovellettu (CIVA:n 18 §:n 1 momentin a kohdan perusteella) 6 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa, mutta niissä ei ole mitään mainintaa tilaajalahjan antamisesta.

- 8 Vuonna 2019 hakijalle tehtiin vuosina 2015, 2016, 2017 ja 2018 maksettuja yhteisöveroja (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) ja arvonlisäveroja koskeva verotarkastus.
- 9 Tämän tarkastuksen tuloksena hakijan maksettavaksi määrättiin arvonlisäveron oikaisuja, koska enintään viiteen promilleen liikevaihdosta asetettu rajoitus, joka Portugalin lainsäädännössä säädetään vähäarvoisten lahjojen antamisen rajoittamiseksi, oli ylittynyt.
- 10 Hakija teki vapaaehtoisesti korvaavat veroilmoitukset vuosien 2015, 2016, 2017 ja 2018 joulukuulta ja tilitti oma-aloitteisesti niitä vastaavat arvonlisäverojen määrät viivästys- ja hyvityskorkoineen.
- 11 Hakija, joka oli tyytymätön näihin oma-aloitteisiin arvonlisäverojen tilityksiin, jotka se oli tehnyt vastapuolen tarkastuskertomuksessaan tekemän verotulkinnan perusteella, esitti oikaisuvaatimuksen, jossa se vaati näiden oma-aloitteisten arvonlisäverojen tilitysten ja viivästys- ja hyvityskorkojen tilitysten peruuttamista.
- 12 Oikaisuvaatimus hylättiin Lissabonin veroviraston apulaisjohtajan (Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa) 11.5.2021 antamalla päätöksellä. Päätöksessä todettiin, että tavaroiden luovutuksia, joita ei laskuteta asiakkaalta, pidetään lahjoina, jotka voivat olla joko verollisia tai verottomia sen mukaan, mikä on niiden yksikköarvo. Koska näiden lahjojen hankinnoissa oli käytetty vähennysoikeutta, niiden vuosittaiseen arvoon oli sovellettava vastikkeettomia tavaroiden luovutuksia koskevaa järjestelmää, jossa arvonlisäveron tilitys on pakollista (CIVA:n 3 §:n nojalla).
- 13 Hakija, joka oli tyytymätön oikaisuvaatimuksen hylkäyspäätökseen, haki 6.8.2021 välimiesmenettelyn aloittamista ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa, Tribunal Arbitral Tributáriossa (veroasioiden välimiesoikeus, Portugali), ja tämä otti hakemuksen käsiteltäväksi. Hakijan vastapuolena menettelyssä on Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tullihallinto, Portugali; jäljempänä vastapuoli).
- 14 Hakija vaatii, että oikaisuvaatimuksen hylkäyspäätös sekä vuosilta 2015, 2016, 2017 ja 2018 oma-aloitteisesti tehdyt arvonlisäverojen tilitykset, yhteensä 2 562 500,65 euroa, ja viivästys- ja hyvityskorkojen tilitykset, yhteensä 270 936,70 euroa, jotka perustuivat kyseisiltä verovuosilta tehdyn verotarkastuksen johdosta maksettuihin vapaaehtoiisiin veronoikaisuihin, todetaan lainvastaisiksi ja sen seurauksena pätemättömiksi.
- 15 Lisäksi hakija vaatii, että vastapuoli velvoitetaan palauttamaan hakijan aiheuttomasti maksamat verot ja korot ja maksamaan hakijalle hyvityskorkoa siihen asti, kunnes maksut on kokonaisuudessaan palautettu.

Asiansaisten keskeiset väitteet pääasian oikeudenkäynnissä

Hakijan kanta

- 16 Hakija vetoaa oikeudelliseen virheeseen. Ensinnäkin se väittää, että ”gadgetien” antamista uusille tilaajille, jotka tilaavat hakijalta kausijulkaisuja, ei voida pitää lahjoituksena, koska kyse ei ole lahjoitustarkoituksesta (animus donandi), ja toiseksi, että kyseessä on myyninedistämis-, mainonta- ja kaupallisessa tarkoituksessa tarjottu kaupallinen suoritepaketti. Tämä paketti muodostuu palvelusuorituksesta (lehtitilaus) ja siihen yhdistetystä tavaroiden luovutuksesta (”gadget”), jota vastaava rahallinen vastike sisältyy lehtitilauksen hintaan eli paketin lopullinen hinta ei muodostu pelkästään kaupan kohteena olevien lehtien hinnasta, vaan lehtien alennushinnasta ja ”gadgetista” yhdessä.
- 17 Koska tätä ”gadgetien” antamista ei pidetä lahjoituksena, se ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 16 artiklaan perustuvan CIVA:n 3 §:n 3 momentin f kohdan soveltamisalaan. Se, millä nimellä hakija on päättänyt niiden antamista kutsua, ei vaikuta siihen, mitä verojärjestelmää hakijan myymiin tuotteisiin sovelletaan siltä osin kuin on kyse arvonlisäverosta. Vaikka katsottaisiin, että kyseessä on tavaralahja, sen yksikköarvo on enintään 50 euroa, joten se kuuluu joka tapauksessa CIVA:n 3 §:n 7 momentissa tarkoitettuun vähäarvoisten lahjojen käsitteeseen.
- 18 Hakija korostaa, että sillä, että annettujen ”gadgetien” yhteenlaskettu arvo on yli viisi promillea sen edellisen vuoden liikevaihdosta, ei ole mitään yhteyttä luovutettujen tavaroiden vähäiseen arvoon eikä siihen, miten vähäarvoisen lahjan käsite konkretisoituu lainsäädännössä.
- 19 Näin ollen hakija katsoo, että vastapuolen tekemä tulkinta on CIVA:n 3 §:n 3 momentin f kohdan ja 7 momentin vastainen ja yhteensopimaton arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan toisen kohdan kanssa.
- 20 Hakija myös katsoo, että enintään viiteen promilleen edellisen vuoden liikevaihdosta asetetun rajoituksen huomioon ottaminen on suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteiden ja yhdenvertaisen kohtelun tai syrjintäkiellon periaatteen vastaista, koska sillä veloitetaan toimijat menettelemään tietyllä tavalla ja siten paitsi rajoitetaan niiden elinkeinovapautta myös loukataan verotuksen neutraalisuutta; se on kohtuuttoman rajoittava, minkä vuoksi sillä viedään arvonlisäverodirektiivin 16 artiklalta sen tehokas vaikutus; sillä syrjitään portugalilaisia taloudellisia toimijoita verrattuna toimijoihin muissa jäsenvaltioissa, joissa ei ole asetettu tällaista rajoitusta; sillä syrjitään hakijaa verrattuna niihin Portugalin alueelle sijoittautuneisiin toimijoihin, joiden toiminta riippuu pienemmästä määrästä asiakkaita ja/tai eri välitysmarginaaleista; ja sillä mennään pidemmälle kuin on tarpeen veronsaajan oikeuksien tehokasta turvaamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, koska verovelvolliset tuskin antavat kohtuuttoman arvokkaita lahjoja, kun ne toimivat aidosti kaupallisessa tarkoituksessa.

Vastapuolen kanta

- 21 Siitä, onko CIVA:n 3 §:n 7 momentissa enintään viiteen promilleen edellisen vuoden liikevaihdosta asetettu rajoitus yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, vastapuoli toteaa, että jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa vähäarvoisen lahjan käsitteen tulkinnassa, kunhan ne ottavat huomioon sen tarkoituksen ja aseman arvonlisäverodirektiivin [16 artiklan] systematiikassa.
- 22 Vastapuoli väittää, että jäsenvaltiot voivat asettaa rajoituksia erilaisten taloudellisten olosuhteiden mukaan ja säättää poikkeuksia väärinkäytösten estämiseksi ja että enintään viiteen promilleen liikevaihdosta asetettu rajoitus on tämän tavoitteen mukainen, koska sillä muun muassa estetään luovuttamasta kahta tavaraa yhdessä siten, että toinen tavaroista ilmoitetaan alennetun verokannan mukaisena vastikkeellisena tavarana ja toinen muodollisesti vastikkeettomanana lahjana, vaikka kyseessä on yleisen verokannan mukainen tavaroiden luovutus, koska se on olennaisin osin vastikkeellinen.

Asianosaisten yksimielinen kanta

- 23 Molemmat asianosaiset pitävät kantajan harjoittamaa tilaajalahjojen antamista hyväksyttävänä kaupallisena käytäntönä, jonka tarkoituksena on houkutella ja hankkia uusia asiakkaita.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöön perusteista

- 24 Käsiteltävässä asiassa esitetyt ennakkoratkaisukysymykset liittyvät siihen, että hakija on antanut sen kausijulkaisuja tilanneille uusille asiakkaille lahjoja myyminen edistämiskampanjoissa, joilla se houkuttelee asiakkaita.
- 25 Ensinnäkin ennakkoratkaisukysymyksillä halutaan selvittää, pidetäänkö tällaista lahjojen antamista todellisena vastikkeettomana tavaroiden luovutuksena vai onko kyseessä rahallista vastiketta vastaan luovutettu kaupallinen suoritepaketti, jossa lehtitilaukseen on liitetty lahja ja josta saatu maksu muodostuu koko myydyin paketin kauppahinnasta, joka sisältää sekä lehdet että lahjan. Jälkimmäisessä tapauksessa kyse ei olisi lahjoituksesta eikä CIVA:n 3 §:n 3 momentin f kohtaa sovellettaisi.
- 26 Toiseksi, jos katsotaan, että tällaisen lahjan antamista pidetään tavaroiden vastikkeettomana luovutuksena, jonka yksikköarvo on aina enintään 50 euroa, on selvitettävä, voidaanko sitä, että CIVA:n 3 §:n 7 momentissa asetetaan paitsi yksikköarvoa koskeva rajoitus, jonka mukaan kyseinen arvo voi olla enintään 50 euroa, myös yhteenlaskettua arvoa koskeva rajoitus, jonka mukaan kyseinen arvo voi olla enintään viisi promillea verovelvollisen (edellisenä vuonna ilmoittamasta) liikevaihdosta, pitää arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan toisen kohdan mukaisena ja onko se asianmukainen peruste viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettua vähäarvoisen lahjan käsitteen määrittämiseksi. Jos tähän vastataan myöntävästi, on myös määritettävä, loukkaako enintään viiteen promilleen liikevaihdosta

asetettu rajoitus suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteita ja yhdenvertaisen kohtelun tai syrjintäkiellon periaatetta.

- 27 Kansallisista oikeussäännöistä on todettava, että CIVA:n 3 §:ssä määritellään tavaroiden luovutuksen käsite ja että sen 3 momentin f kohdan mukaan vastikkeeton tavaroiden luovutus kuuluu tähän käsitteeseen, jos kyseisistä tavaroista tai niiden ainesosista maksettu vero on vähennetty kokonaan tai osittain. CIVA:n 3 §:n 7 momentissa sen 3 momentin 7 kohdassa säädetyn järjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle jätetään lahjat, joiden yksikköarvo on enintään 50 euroa ja joiden vuosittainen yhteenlaskettu arvo ei ylitä viittä promillea verovelvollisen edellisen vuoden liikevaihdosta kaupankäyntitavan mukaisesti.
- 28 Unionin oikeudesta on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava ”vastikkeellisesta” tavaroiden luovutuksesta. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa säädetään tilanteista, joissa vastikkeettomat tavaroiden luovutukset voidaan rinnastaa vastikkeellisiin tapahtumiin, ja tällaisten luovutusten verotuksesta. Tällaista rinnastusta ei kuitenkaan tehdä, jos kyse on ”vähäarvoisesta lahjasta”.
- 29 Molemmat ratkaistavina olevat ennakkoratkaisukysymykset koskevat käsitteiden ”vastikkeeton tavaroiden luovutus” ja käsitteen ”tavaroiden ottaminen – – vähäarvoisten lahjojen – – antamista varten” soveltamista, mikä edellyttää arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan yhdenmukaista tulkintaa.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma näiden kahden käsitteen tulkinnasta.

Vastikkeettoman tavaroiden luovutuksen käsite

- 31 Vastikkeettoman tavaroiden luovutuksen käsitteen osalta on epävarmuutta lähinnä siitä, onko hakijan myynninedistämiskampanja luokiteltava a) kahdeksi erilliseksi tapahtumaksi, joista toinen liittyy vastikkeellisiin lehtitilauksiin ja toinen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa tarkoitettuun vastikkeettomaan lahjojen antamiseen, vai b) yhdeksi vastikkeelliseksi tapahtumaksi, jossa kauppahinta on vastike tietystä kokonaisuudesta, joka voi olla joko yhdestä ainoasta tapahtumasta muodostuva kaupallinen suoritepaketti tai ensisijaisesta tapahtumasta (lehtitilaus) ja toissijaisesta tapahtumasta (lahjan antaminen) muodostuva kaupallinen suoritepaketti, jolloin jälkimmäistä tapahtumaa pidetään lehtitilausta täydentävänä vastikkeellisena luovutuksena.
- 32 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin viittaa 27.4.1999 annetun tuomion Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203) 26 kohtaan, jossa todettiin, että tavaroiden luovutus on vastikkeellinen ainoastaan, ”jos luovuttajan ja ostajan välillä on oikeudellinen suhde, johon liittyen vaihdetaan molemminpuolisia suoritteita, jolloin luovuttajan saama hinta on tosiasiallinen luovutetun tavarahan vastike”. Kysymys on siis siitä, voidaanko käsiteltävässä asiassa katsoa, että lahja annettiin vastiketta vastaan, vaikka sitä ei ollut mitenkään yksilöity eikä eritelty.

Vähäarvoisen lahjan käsite

- 33 Vähäarvoisen lahjan käsitteestä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka unionin tuomioistuin on jo lausunut, että rahamääräisen rajan asettaminen vähäarvoisten lahjojen käsitteen konkretisoimiseksi voi olla arvonlisäverodirektiivin mukaista (ks. tuomio 30.9.2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), on tarpeen määrittää, onko se, että kansallisessa oikeudessa säädetään enintään 50 euron yksikköarvoa koskevan rajoituksen lisäksi toinen, tavaroiden yksikköarvosta riippumaton rajoitus, arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan ja unionin lainsäätäjän tavoitteiden mukaista.
- 34 Jos katsotaan, että lahjan antamista on pidettävä vastikkeettomana tavaroiden luovutuksena, on määritettävä ensinnäkin, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettu käsite ”tavaroiden ottaminen – – vähäarvoisten lahjojen – – antamista varten” määrittää paitsi viittaamalla verovelvollisen antamien lahjojen yksikköarvoon myös viittaamalla sekä niiden yksikköarvoon että niiden yhteenlaskettuun arvoon suhteessa verovelvollisen edellisen vuoden liikevaihtoon, ja jos tähän vastataan myöntävästi, onko enintään viiteen promilleen liikevaihdosta asetettu rajoitus niin alhainen, että se vie kyseiseltä säännökseltä sen tehokkaan vaikutuksen; toiseksi, syrjitäänkö kyseisellä rajoituksella hakijaa verrattuna toimijoihin, joiden toiminta riippuu pienemmästä määrästä asiakkaita tai eri välitysmarginaaleista, ja verrattuna toimijoihin muissa jäsenvaltioissa, joissa ei ole asetettu tällaista rajoitusta, neutraalisuusperiaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun tai syrjintäkiellon periaatteen vastaisesti; ja kolmanneksi, loukataanko tällä rajoituksella suhteellisuusperiaatetta, koska sillä mennään pidemmälle kuin on tarpeen sen varmistamiseksi, etteivät verovelvolliset käytä väärin mitään vastikkeettomia tapahtumia.
- 35 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle edellä mainitut ennakkoratkaisukysymykset SEUT 267 artiklan mukaisesti.