



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [YVES BOT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 4. jūnijā¹

Lieta C-306/14

**Direktor na Agentsia “Mitnitsi”
pret
Biovet AD**

(Varhoven administrativen sad (Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Direktīva 92/83/EEK — Akcīzes nodokļa spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem saskaņošana — 27. panta 1. punkta d) apakšpunkts — 27. panta 2. punkta d) apakšpunkts — Atbrīvojums no saskaņotā akcīzes nodokļa — Etilspirts — Izmantošana zāļu ražošanā — Tīrīšana un dezinfekcija

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvas 92/83/EEK par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 2. punkta d) apakšpunktu².

2. Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Direktor na Agentsia “Mitnitsi”* (Muitas aģentūras direktors, turpmāk tekstā – “*Direktor*”) un *Biovet AD* (turpmāk tekstā – “*Biovet*”) par etilspirta, ko šī sabiedrība saistībā ar savu zāļu ražošanas darbību izmanto tehniskā aprīkojuma, ražošanas iekārtu, tīrtelpu un darba virsmu tīrīšanai un dezinficēšanai, aplikšanu ar saskaņoto akcīzes nodokli.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

3. Direktīvas 92/83 preambulas deviņpadsmitais un divdesmitais apsvērums ir izteikti šādi:

“tā kā Kopienas līmenī ir jānosaka atbrīvojumi, kas attiecas uz precēm, kuras pārvadā starp dalībvalstīm;

tā kā tomēr ir iespējams dalībvalstu ziņā atstāt tādu atbrīvojumu piemērošanu, kas saistīti ar galīgu izmantošanu to teritorijā”.

4. Saskaņā ar šīs direktīvas 19. panta 1. punktu dalībvalstis etilspirtam piemēro akcīzes nodokli.

5. Minētās direktīvas VII iedaļā “Atbrīvojumi” ir paredzēta obligātā atbrīvojuma sistēma (27. panta 1. punkts) un fakultatīvā atbrīvojuma sistēma (27. panta 2. punkts).

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — OV L 316, 21. lpp.

6. Saistībā ar obligāto atbrīvojuma sistēmu Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no saskaņotā akcīzes nodokļa šajā direktīvā minētos produktus saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) ja tos izmanto medikamentu ražošanai, kas noteikti Direktīvā 65/65/EEK [3].”

7. Attiecībā uz fakultatīvo atbrīvojuma sistēmu Direktīvas 92/83 27. panta 2. punkta d) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis var atbrīvot no saskaņotā akcīzes nodokļa produktus, uz kuriem attiecas šī direktīva, saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu, novēršot jebkuru nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, ja tos izmanto:

[..]

d) ražošanas procesā, ja gatavais produkts nesatur spirtu.”

B – Bulgārijas tiesības

8. Saskaņā ar Likuma par akcīzes nodokli un akcīzes preču noliktavām (*Zakon za aktsizite i danachnite skladove*)⁴, tā redakcijā, kas bija spēkā pamatlīetas faktu norises laikā⁵, 22. panta 4. punkta 4. apakšpunktu samaksāto akcīzes nodokli, ar ko aplikts spirts un alkoholiskie dzērieni, atmaksā, ja tie tiek izmantoti ražošanas procesā, ciktāl gala produkts nesatur spirtu.

9. ZADS 22. panta 7. punktā ir precizēts, ka šī paša panta 3. punkta un 4. punkta 4. apakšpunkta piemērošanas mērķiem spirts un alkoholiskie dzērieni, kas izmantoti kā tīrīšanas līdzekļi, netiek uzskatīti par tādiem, kas iekļauti vai izmantoti ražošanas procesā.

II – Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10. *Biovet* ražo zāļu vielas un pārdod veterinārās zāles, produktus lauksaimniecībai, kā arī cilvēkiem paredzētās zāles.

11. Šīs darbības ietvaros *Biovet* izmanto etilspirtu ūdenī izšķīdināta 70 % etanola veidā tehniskā aprikojuma, ražošanas iekārtu, kā arī darba telpu un virsmu tīrīšanai un dezinficēšanai.

12. 2012. gada 14. septembrī *Biovet* lūdza atmaksāt akcīzes nodokli, kas samaksāts par 271 litru etilspirta, kas šādiem mērķiem izmantots no 2012. gada 1. līdz 31. augustam.

3 — Padomes 1965. gada 26. janvāra direktīva par to normatīvu un administratīvu aktu tuvināšanu, kas attiecas uz patentētājām zālēm (OV L 22, 369. lpp.).

4 — 2005. gada 15. novembra DV Nr. 91.

5 — 2012. gada 17. jūlija DV Nr. 54, turpmāk tekstā — “ZADS”.

13. Šī atmaksa tika atteikta ar *Nachalnik na Mitnitsa "Plovdiv"* (Plovdivas pilsētas muitas direktors) lēmumu. Par šo lēmumu tika iesniegta administratīva sūdzība, un tas ar *Direktor* lēmumu tika atstāts spēkā negrozīts.

14. *Biovet* par pēdējo minēto lēmumu cēla prasību *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas administratīvā tiesa, Bulgārija).

15. Šī tiesa noteica pārbaudi, kurā atklājās, ka *Biovet* savu telpu, iekārtu un ierīču dezinficēšanai tostarp izmanto ūdeni izšķīdinātu 70 % etanolu. Šajā pārbaudē atklājās, ka dezinfekcija tiek veikta, lai iznīdētu mikroorganismus, kurus nav iznīcinājusi mazgāšana, tostarp patogēnos mikroorganismus, kuru neesamība, piemērojot normas attiecībā uz dzīvotspējīgo šūnu sastāvu medikamentos, ir obligāta. Minētā pārbaude liecina, ka *Biovet* darbības atbilst labas zāļu ražošanas prakses prasībām. Turklāt zāļu ražošanā 70 % etilspirta kā dezinficējoša līdzekļa izmantošanai tiek dota priekšroka attiecībā pret citām vielām, tostarp tādēļ, ka tas esot visnekaitīgākais no toksikoloģijas viedokļa un ļaujot dezinficēt ātrāk nekā citi produkti.

16. *Administrativen sad Sofia-grad* nosprieda, ka tīrīšana un dezinfekcija ir uzskatāmas par atšķirīgiem procesiem vai darbībām, kas ietilpst spirtu nesaturoša gala produkta ražošanas procesā, tādējādi, ka, pamatojoties uz *ZADS* 22. panta 4. punktu, par dezinficēšanā izmantoto spirtu samaksātais akcīzes nodoklis ir jāatmaksā un tas neietilpst šī panta 7. punkta piemērošanas jomā.

17. *Direktor* šo *Administrativen sad Sofia-grad* spriedumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā.

18. Šajos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Kāda nozīme ir jēdzienam “ražošanas process” Direktīvas 92/83 27. panta 2. punkta d) apakšpunktā, un vai šis jēdziens ietver tīrīšanu un/vai dezinficēšanu kā konkrētu tīrības pakāpju sasniegšanai paredzētus procesus, kuri ir noteikti labā zāļu ražošanas praksē?
- 2) Vai Direktīvas 92/83 27. panta 2. punkta d) apakšpunktā ir atļauts, ka pēc tam, kad dalībvalstis likumiski ir noteikušas atbrīvojumu no saskaņotā akcīzes nodokļa spirtam, ar nosacījumu, ka tas tiek izmantots ražošanas procesā un galaprodukts nesatur spirtu, tiek ieviesta tiesību norma, saskaņā ar kuru, piemērojot šo atbrīvojumu, tiek uzskatīts, ka tīrīšanai izmantotais spirts netiek izmantots ražošanas procesā?
- 3) Vai ar tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principiem netiek pieļauta tādas fikcijas, kāda ir paredzēta *ZADS* 22. panta 7. punktā, ieviešana, kas stājas spēkā uzreiz (t.i., neparedzot atbilstošu laikposmu tirgus dalībnieku rīcības pielāgošanai), ar kuru pēc dalībvalsts ieskata ieviests atbrīvojums no akcīzes nodokļa, to atmaksājot, tiek ierobežots attiecībā uz spirtu, kas izmantots kā tīrīšanas līdzeklis?”

III – Mans vērtējums

19. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā lūdz Tiesu nospriest, vai uz pamatlietā aplūkoto atbrīvojumu attiecas vai neattiecas Direktīvas 92/83 27. panta 2. punkta d) apakšpunktā paredzētā fakultatīvā atbrīvojuma sistēma, kas piemērojama attiecībā uz ražošanas procesos izmantoto etilspirtu, ciktāl gala produkts nesatur spirtu.

20. Kā savos rakstveida apsvērumos norāda Eiropas Komisija, ne iesniedzējtiesa, ne pamatlietas puses neapšaubā, ka uz nedenaturētu spirtu, kas izmantots zāļu ražošanai paredzēta aprikojuma tīrīšanai un dezinficēšanai, neattiecas Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunktā, kas valsts tiesībās transponēts ar *ZADS* 22. panta 3. punkta 2. apakšpunktu, paredzētā obligātā atbrīvojuma sistēma.

21. Jāatgādina, ka šīs direktīvas 27. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts obligātā atbrīvojuma gadījums etilspirtam, kas izmantots “medikamentu ražošanai, kas noteikti Direktīvā 65/65”.

22. Kā precizē Komisija, jautājums par fakultatīvo atbrīvojumu nerastos, ja pamatlietā aplūkotais atbrīvojums būtu obligāts, piemērojot Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

23. Komisija šajā ziņā uzskata, ka šajā tiesību normā paredzētais obligātais atbrīvojums ir jāinterpretē šauri. Minētajai tiesību normai vajadzētu attiekties uz gadījumiem, kad spirtu “zāļu ražošanai” izmanto nepastarpināti kā sastāvdaļu zāļu pagatavošanā, kas tā neesot gadījumā, ja spirts tiek izmantots iekārtu tīrīšanai.

24. Lai pamatotu šo interpretāciju, Komisija balstās uz tās izstrādāto darba dokumentu⁶. Komisija atsaucas arī uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta struktūru, norādot, ka šīs normas d) apakšpunkts būtu jālasa kontekstā ar šīs pašas normas c) un e) apakšpunktu. Komisija šajā ziņā – atsaucoties uz šīs direktīvas 27. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kurā paredzēts atbrīvojums spirtam, ko izmanto “etiķa ražošanai atbilstoši AN kodam 2209” – norāda, ka alkoholu, tostarp vīnu, izmanto nepastarpināti etiķu ražošanā. Turklāt attiecībā uz minētās direktīvas 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu, kurā paredzēts atbrīvojums spirtam, ko izmanto, “lai ražotu garšvielas tādu pārtikas produktu un bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilp.”, Komisija norāda, ka spirtu principā izmanto kā šķīdinātāju.

25. Visbeidzot Komisijas ieskatā minētā interpretācija atbilstot ar Direktīvā 92/83 paredzētajiem atbrīvojumiem sasniedzamajam mērķim, kas, kā izriet no Tiesas judikatūras, “tostarp ir novērst spirtam kā starpproduktam, ko satur citi komerciāli vai rūpnieciski produkti, uzliktā akcīzes nodokļa ietekmi”⁷.

26. Mani nepārlicina Komisijas izvirzītā interpretācija. Es uzskatu, ka šī lieta ir jāvērtē tieši saistībā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunktu, un tas tā ir turpmāk norādīto iemeslu dēļ.

27. Pirmkārt, šī tiesību norma ir izteikta vispārējos vārdos. Formulējums, atbilstoši kuram spirtu izmanto “zāļu ražošanai”, pats par sevi neizsaka domu, ka izmantotajam spirtam ir jābūt zāļu sastāvā. Ja Savienības likumdevējs būtu vēlējies izteikt šādu domu, tas būtu precizējis, ka šis atbrīvojuma gadījums attiecas uz spirtu, ko izmanto “zāļu sastāvā” vai arī “kā sastāvdaļu, kas izmantota zāļu pagatavošanā”.

28. Otrkārt, arguments, kas balstīts uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta struktūru, nešķiet pārliecinošs. Proti, lai gan šīs normas c), e) un f) apakšpunkts attiecas uz gadījumiem, kuros spirts ir gala produkta sastāvā, tā tas nav šīs pašas tiesību normas a) un b) apakšpunkta gadījumā. Jebkurā gadījumā Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunkts itin labi varētu būt vienīgais, kas attiecas uz gadījumu, kurā spirtu izmanto produkta ražošanai, kura sastāvā obligāti nav šis spirts.

29. Turklāt šķiet kļūdaini uzskatīt, ka Savienības likumdevēja ieviestajā sistēmā pastāv skaidrs nodalījums starp obligāto atbrīvojumu sistēmu, kas attiecas vienīgi uz spirtu, kurš ir gala produkta sastāvā, no vienas puses, un fakultatīvo atbrīvojumu sistēmu, kas attiecas vienīgi uz gadījumiem, kuros spirts nav gala produkta sastāvā, no otras puses. Šajā ziņā ir pietiekami piemēra pēc atsaukties uz Direktīvas 92/83 27. panta 2. punkta c) apakšpunktu, kurā paredzēts fakultatīvs atbrīvojums spirtam, ko izmanto “ārstnieciskos nolūkos slimnīcās un aptiekās”. Šāds gadījums var attiekties ne tikai uz spirtu, ko izmanto farmācijā aprikojuma dezinficēšanai vai tās telpu vispārējai uzturēšanai, bet arī spirtu, ko izmanto kā sastāvdaļu preparātu sagatavošanā pēc receptēm vai saskaņā ar farmakopejā noteikto.

6 — Document CED n° 283 (XXI/1968/98).

7 — Skat. tostarp spriedumu *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

30. Treškārt, ar Direktīvā 92/83 paredzētajiem atbrīvojumiem sasniedzamais mērķis, kādu to formulējusi Tiesa⁸, manā ieskatā, apstiprina, ka šajā direktīvā paredzētie atbrīvojumi neattiecas vienīgi uz spirtu kā starpproduktu, kas ir citu komerciālo un rūpniecības produktu sastāvā. Apstākļa vārda “tostarp” lietojumam šajā ziņā ir skaidrojoša nozīme. Tajā izteikta doma, kādu to formulē Tiesa spriedumā Itālija/Komisija⁹, saskaņā ar kuru “Direktīvā 92/83, visbiežāk iedvesmojoties no mērķa neitralizēt akcīzes nodokļa spirtam kā starpproduktam, kas ir citu komerciālu vai rūpniecības produktu sastāvā, ietekmi, ir paredzēti noteikti atbrīvojumi”¹⁰.

31. Šķiet, ka no šīs judikatūras izriet, ka gan Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktā, gan tās 27. panta 2. punktā paredzēto atbrīvojumu mērķis ir ne tikai novērst spirtam kā starpproduktam, ko satur citi komerciāli vai rūpnieciski produkti, bet arī spirtam, ko izmanto citiem mērķiem, kuri ir uzskaitīti šajās divās tiesību normās, uzliktā akcīzes nodokļa ietekmi.

32. Manuprāt, ir pareizi Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunktu interpretēt kā tādu, kas novērš saskaņotā akcīzes nodokļa ietekmi uz spirtu, kurš izmantots zāļu ražošanā, neatkarīgi no tā, vai šis spirts ir zāļu sastāvā vai arī tas ir nepieciešams zāļu ražošanā.

33. Protams, atbrīvojumi kā izņēmumi no saskaņotā akcīzes nodokļa principa būtu jāinterpretē šauri. Tomēr, manuprāt, izaicinājums šajā lietā ir cits. Ir jāizlemj, vai gadījums, kuru iesniedzējtiesa lūdz izskatīt, attiecas uz obligāto atbrīvojumu sistēmu vai fakultatīvo atbrīvojumu sistēmu. Šaubu gadījumā saskaņā ar Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas prasību, manā skatījumā, Tiesai būtu jānodod prioritāte Savienības līmenī definēto obligāto atbrīvojumu sistēmai, un tā tas ir vēl jo vairāk tad, kad šie obligātie atbrīvojumi tieši attiecas uz pamatlietā aplūkoto produktu kategoriju, proti, zālēm. Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunktam attiecībā uz šīs pašas direktīvas 27. panta 2. punkta d) apakšpunktu tādādiem piemīt *lex specialis* raksturs. Turklāt ir jāņem vērā tas, ka Tiesai vairākkārt ir bijusi iespēja uzsvērt, ka “Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktā minēto produktu atbrīvojums ir vispārējs princips, bet atteikums piemērot atbrīvojumu ir izņēmums”¹¹.

34. Ņemot vērā visus šos apstākļus, es uzskatu, ka pamatlietas fakti ietilpst Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunkta, nevis šīs pašas direktīvas 27. panta 2. punkta d) apakšpunkta piemērošanas jomā.

35. Lai iesniedzējtiesai sniegtu strīda atrisināšanai pamatlietā lietderīgu atbildi, ir jāatgādina, ka apstākļi, ka valsts tiesa prejudiciālo jautājumu ir izteikusi, formāli atsaucoties uz dažām Savienības tiesību normām, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot izskatāmo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tiem atsaukusies. Šajā ziņā Tiesai no visas valsts tiesas iesniegtās informācijas un tostarp no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu pamatojuma ir tiesības izdalīt tos Savienības tiesību elementus, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā strīda priekšmetu¹².

36. Es ierosinu Tiesai nospriest, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka etilspirts, ko izmanto infrastruktūras un aprīkojuma dezinficēšanai, lai uzņēmums varētu ražot zāles, šīs tiesību normas izpratnē ir jāuzskata par tādu, ko izmanto “zāļu ražošanai”.

37. Iesniedzējtiesas nolēmumā netiek apstrīdēts, ka *Biovet* tieši savas ražošanas darbības ietvaros prasa atmaksāt akcīzes nodokli, ko tā samaksājusi par etilspirtu, kas izmantots tās infrastruktūras un tās aprīkojuma dezinficēšanai.

8 — Skat. šo secinājumu 25. punktu.

9 — C-482/98 P, EU:C:2000:672.

10 — 4. punkts. Mans izcēlums.

11 — Spriedums *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 — Skat. tostarp spriedumu *Essent Energie Productie* (C-91/13, EU:C:2014:2206, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

38. Šajā ziņā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka dezinfekcijas procedūra veikta, izmantojot ķīmiskus preparātus, tostarp etilspirtu, lai maksimāli samazinātu mikroorganismu skaitu tādējādi, lai tie neradītu nekādu risku attiecībā uz ražoto zāļu kvalitāti un nekaitīgumu.

39. Darba telpu un darba virsmu dezinfekcija, izmantojot etilspirtu, ir uzskatāma par nepieciešamu posmu zāļu ražošanas procesā, bez kura nebūtu iespējams garantēt nevēlamu patogēnu mikroorganismu neesamību zālēs.

40. Citiem vārdiem, ir neiespējami paredzēt, ka zāļu ražošanas darbības varētu tikt veiktas bez tajā izmantotās infrastruktūras un aprīkojuma dezinficēšanas. Tā kā dezinfekcija ir zāļu ražošanas procesa neatņemama sastāvdaļa, šim nolūkam izmantotais etilspirts obligāti ir jāuzskata par tādu, ko izmanto “zāļu ražošanā” Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē.

41. Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāpiemēro valsts tiesību norma, ar kuru transponē Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktu d) apakšpunktu, un tā jāinterpretē tādējādi, lai garantētu iedarbīgu obligātā atbrīvojuma piemērošanu etilspirtam, ko *Biovet* ir izmantojusi tās infrastruktūras un tās aprīkojuma saistībā ar zāļu ražošanas darbību dezinficēšanai.

42. Tiesas sēdē tika minēts cits piemērs, kas, manuprāt, apstiprina risinājumu, ko es Tiesai ierosinu piemērot. Runa ir par gadījumu, kad etilspirtu izmanto, lai iegūtu aktīvu vielu. Šajā gadījumā, kā to atzinusi pati Komisija, nav šaubu, ka šo spirtu izmanto, lai pagatavotu zāles, kuru sastāvā ir šī aktīvā viela. Minētais spirts arī šajā gadījumā būtu jāuzskata par tādu, ko izmanto “zāļu ražošanai” Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē, bet kas nav konkrēto zāļu sastāvā.

IV – Secinājumi

43. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai *Varhoven administrativen sad* atbildēt šādi: Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvas 92/83/EEK par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka etilspirts, kas tiek izmantots infrastruktūras un aprīkojuma dezinficēšanai, lai uzņēmums varētu ražot zāles, ir jāuzskata par tādu, kas izmantots “zāļu ražošanai” šīs tiesību normas izpratnē.