



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 9. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 98. pants – Dalībvalstu tiesības piemērot samazinātu likmi noteiktām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai – III pielikuma 1. punkts – Pārtikas produkti – Mīklas izstrādājumi un kūkas – Minimālais derīguma termiņš vai “izlietot līdz” datums – Nodokļu neitralitātes princips

Lieta C-499/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 16. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 16. septembrī, tiesvedībā

AZ

pret

Minister Finansów.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*] un E. Regans [*E. Regan*],

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- AZ vārdā – *M. Machciński, adwokat*,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *E. De Bonis, avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Owsiany-Hornung* un *K. Herrmann*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – poļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 98. pantu, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp AZ un *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija) par pēdējā minētā diviem nodokļu nolēmumiem attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas piemērojams šīs sabiedrības preču piegādei.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas preambulas 4. apsvērumā ir noteikts:

“Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropļojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tā saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot [PVN] sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.”

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas preambulas 7. apsvērumu:

“Pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma.”

- 5 Minētās direktīvas 96. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlíkmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlíkme ir vienāda.”

- 6 Šīs pašas direktīvas 98. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

[..]

3. Piemērojot preču kategorijām 1. punktā paredzētās samazinātas likmes, dalībvalstis var izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju.”

- 7 PVN direktīvas III pielikuma 1) punktā tostarp ir minēta “Pārtika [..] cilvēku [..] patēriņam”.

Polijas tiesības

- 8 No 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (*Dz. U.* 2011, Nr. 177, 1054. pozīcija; turpmāk tekstā – “PVN likums”), 41. panta 1. punkta un 146.a panta 1. punkta izriet, ka PVN pamatlikme laikposmam no 2011. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 31. decembrim bija 23 %.
- 9 Šajā pašā laikposmā atbilstoši minētā likuma 41. panta 2. punktam un 146.a panta 2. punktam šī likuma 3. pielikumā uzskaitītajām precēm un pakalpojumiem piemērojamā likme bija 8 %.
- 10 Šī pielikuma 32. pozīcijā ir šādas preces: “svaigi mīklas izstrādājumi un kūkas, kuru minimālais derīguma termiņš, kas noteikts atbilstoši atsevišķiem noteikumiem, nav ilgāks par 45 dienām; tāpat, ja saskaņā ar atsevišķiem noteikumiem uz šiem produktiem ir norādīts tikai “izlietot līdz” datums, tas nav ilgāks par 45 dienām”.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 11 AZ ir Polijas sabiedrība, kas ražo mīklas izstrādājumus un kūkas, tostarp kruasānus ar dažādas garšas pildījumiem un saldās bulciņas ar dažādiem pārklājumiem, kuru minimālais derīguma termiņš ir ilgāks par 45 dienām.
- 12 2010. gadā AZ produkti tikuši klasificēti kā “sausīni, mīklas izstrādājumi un kūkas” valsts tiesiskā regulējuma par 2008. gada preču statistisko klasifikāciju izpratnē. Tomēr 2013. gadā Varšavas muitas palātas direktors (Polija) šīs preces klasificēja Kombinētās nomenklatūras, kas ir ietverta I pielikumā Padomes 1987. gada 23. jūlija Regulai (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV L 256, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas 2012. gada 9. oktobra Regulu (ES) Nr. 927/2012 (OV L 304, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “KN”), pozīcijā 1905 90 60, kas atbilst citai klasifikācijai atbilstoši minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, proti, “svaigi mīklas izstrādājumi un kūkas”.
- 13 2013. gada 14. novembrī AZ lūdza Finanšu ministram nodokļu nolēmumu, lai noteiktu, vai tā var piemērot samazinātu PVN likmi 8 % tādu preču piegādei, uz kurām, lai arī tās atbilda KN kodam, kurā klasificēti “svaigi mīklas izstrādājumi un kūkas”, ir norādīts minimālais derīguma termiņš vai “izlietot līdz” datums ilgāks par 45 dienām. Iesniegumā šī sabiedrība norādīja, ka PVN likuma 3. pielikuma 32. pozīcijā pretēji Savienības tiesībām ir ieviests samazinātas PVN likmes piemērošanas kritērijs, kurš neizriet no PVN direktīvas, nedz no KN. Proti, KN pozīcija 1905 90 60 neietverot nodalījumu pēc produktu svaiguma, minimālā derīguma termiņa vai “izlietot līdz” datuma.
- 14 2013. gada 3. decembra un 2014. gada 14. janvāra nodokļu nolēmumos Finanšu ministrs neapstiprināja AZ pieņēmumu, jo uzskatīja, ka Polijas likumdevējs bija tiesīgs pieņemt tādu samazinātas PVN likmes piemērošanas kritēriju kā aplūkoto.
- 15 AZ apstrīdēja šos nodokļu nolēmumus *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija). Šī tiesa noraidīja šo prasību, uzsverot, ka tādas mīklas izstrādājumu un kūku sastāvā ietilpstošas piedevas kā konservanti, kas pagarina uzglabāšanas periodu, ietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu.
- 16 Šī tiesa uzskata, ka, tā kā Savienības likumdevējs un valsts likumdevējs ir uzskatījuši, ka “izlietot līdz” datums ir būtisks patērētāja tiesību aizsardzības elements, produkti, kuriem ir atšķirīgs “izlietot līdz” datums, var pamatoti netikt uzskatīti par līdzīgiem.

- 17 Minētā tiesa arī uzsvēra, ka AZ nav pierādījusi, ka tirgū pastāv citi konkrēti produkti, kas varētu tikt uzskatīti par līdzīgiem šīs sabiedrības produktiem. Atzīdama, ka “izlietot līdz” datuma līdz 45 dienām kritērijs ir subjektīvs, šī pati tiesa savā spriedumā uzskatīja, ka PVN direktīvai nav pretrunā šāda kritērija piemērošana, ciktāl nav skarts nodokļu neitralitātes princips.
- 18 AZ iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā.
- 19 Iesniedzējtiesa konstatē, ka atbilstoši Polijas likumdevēja uzskatam vienīgais noteicošais kritērijs samazinātas PVN likmes piemērošanai noteiktiem svaigiem mīklas izstrādājumiem un kūkām ir to minimālais derīguma termiņš vai “izlietot līdz” datums, proti, ar 45 dienu uzglabāšanas ilgumu saistīts kritērijs. Konstatējot arī to, ka šāds kritērijs neizriet no Savienības tiesībām, minētajai tiesai rodas jautājums, vai var nošķirt pietiekami dažādus produktus, lai piemērotu atšķirīgu PVN likmi, it īpaši tāpēc, ka pirmās instances tiesa apstiprināja, ka Savienības likumdevējs uzskatīja produkta “izlietot līdz” datumu par būtisku patērētāju tiesību aizsardzības elementu, ar ko līdz ar to pietiek, lai nošķirtu preces PVN likmes piemērošanai.
- 20 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tas, ka mīklas izstrādājumiem un kūkām piemērojamā nodokļa likme ir atkarīga tikai no “minimālā derīguma termiņa” vai “izlietot līdz” datuma” kritērija, kā tas ir atbilstoši [PVN likuma] 41. panta 2. punktam kopsakarā ar 3. pielikuma 32. pozīciju, ir pretrunā PVN neitralitātes principam un aizliegumam atšķirīgi izvērtēt preces [PVN direktīvas] 98. panta 1. un 2. punkta izpratnē?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 21 Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 98. pants, lasot to nodokļu neitralitātes principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā samazinātas PVN likmes piemērošana svaigiem mīklas izstrādājumiem un kūkām ir pakļauta tikai to “minimālā derīguma termiņa” vai “izlietot līdz” datuma” kritērijam.
- 22 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 96. pantam preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tā pati PVN likme, proti, katras dalībvalsts noteiktā pamatlikme. Tikai, atkāpjoties no šī principa, iespēja piemērot samazinātas PVN likmes ir paredzēta saskaņā ar šīs direktīvas 98. pantu. Minētās direktīvas III pielikumā ir uzskaitītas preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas kategorijas, kam saskaņā ar šo 98. pantu var piemērot samazinātas likmes (spriedums, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 20. un 21. punkts).
- 23 Attiecībā uz samazinātas PVN likmes piemērošanu no Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, precīzāk ir jānosaka tās PVN direktīvas III pielikuma kategorijās ietilpstošās preču piegādes un pakalpojumi, kam tiek piemērota samazinātā likme (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23. punkts).
- 24 Iespēju selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi tostarp pamato apsvērums, ka, tā kā šī likme ir izņēmums, tās piemērošanas attiecināšana tikai uz attiecīgās sniegumu kategorijas konkrētiem un specifiskiem aspektiem ir saskaņā ar principu, ka izņēmumi un atkāpes ir jāinterpretē šauri (spriedums, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, 29. punkts).
- 25 Šajā saistībā ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 3. punktu, piemērojot preču kategorijām samazinātas likmes, dalībvalstis var izmantot KN, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju. Tomēr ir jākonstatē, ka KN izmantošana ir tikai viens no veidiem, kā precīzi aptvert attiecīgo kategoriju.

- 26 Šajā lietā Polijas likumdevējs izvēlējies piemērot samazinātu PVN likmi svaigiem mīklas izstrādājumiem un kūkām ar tā noteiktu derīguma termiņu, ka uzglabāšanas ilgums nepārsniedz 45 dienas.
- 27 Nav strīda par to, ka šie mīklas izstrādājumi un kūkas ir ierobežota cilvēkiem paredzētu pārtikas produktu kategorija, kas minēta PVN direktīvas III pielikuma 1. punktā.
- 28 Tādējādi, ciktāl ar noteiktu uzglabāšanas dienu skaitu saistītais kritērijs precīzi aptver attiecīgo kategoriju, ir jākonstatē, ka šī selektīvā samazinātās PVN likmes piemērošana konkrētam un specifiskam vienā no minētā III pielikuma kategorijām ietvertu preču aspektam principā ir saderīga ar PVN direktīvas 98. pantu.
- 29 Tomēr, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, ir jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais apdraud nodokļu neitralitātes principu.
- 30 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka šis princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdzīgām precēm vai līdzīgiem pakalpojumiem, kas savstarpēji konkurē (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *K, C-219/13*, EU:C:2014:2207, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Attiecībā uz vērtējumu, vai attiecīgās preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, kas galu galā ir jāveic valsts tiesai, no Tiesas judikatūras izriet, ka galvenokārt ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāvošās atšķirības nozīmīgi neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm precēm vai pakalpojumiem (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *K, C-219/13*, EU:C:2014:2207, 25. punkts).
- 32 Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāuzsāk konkrēta pārbaude, lai noteiktu, vai tas, ka derīguma termiņš tiek noteikts tādējādi, ka uzglabāšanas ilgums nepārsniedz 45 dienas, ir noteicošais no Polijas vidusmēra patērētāja viedokļa, kad tas izvēlas iegādāties mīklas izstrādājumus un kūkas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *K, C-219/13*, EU:C:2014:2207, 33. punkts).
- 33 Tādējādi tai ir jāizvērtē, vai Polijas tirgū pastāv mīklas izstrādājumi un kūkas, kuru uzglabāšanas ilgums nepārsniedz 45 dienas, bet kas no šāda patērētāja viedokļa tomēr ir līdzīgi mīklas izstrādājumiem un kūkām, kuru minimālais derīguma termiņš ir noteikts ilgāks par 45 dienām, kā tas ir AZ produktu gadījumā, un kas ir savstarpēji aizstājami ar pēdējiem minētajiem produktiem.
- 34 Ja šādu preču esamība var tikt konstatēta, uzglabāšanas ilgums līdz 45 dienām nebūs noteicošais faktors Polijas vidusmēra patērētājam un šā patērētāja izvēle varētu tikt ietekmēta, piemērojot atšķirīgas PVN likmes. Šādā gadījumā attiecīgās valsts tiesību normas pamatlietā būtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam.
- 35 Turpretī, ja iesniedzējtiesa, veicot konkrētu pārbaudi, kas tai ir jāveic, konstatēs, ka samazināta PVN likme mīklas izstrādājumiem un kūkām ar derīguma termiņu, kurš noteikts tādējādi, ka uzglabāšanas ilgums nepārsniedz 45 dienas, neveicinās to pārdošanu salīdzinājumā ar tādiem mīklas izstrādājumiem un kūkām, kuru derīguma termiņš ir noteikts tādējādi, ka uzglabāšanas termiņš ir ilgāks par 45 dienām, no tā izrietētu, ka šīs divas mīklas izstrādājumu un kūku kategorijas nav līdzīgas preces, kas savstarpēji konkurē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Francijs, *C-481/98*, EU:C:2001:237, 27. punkts). Šajā gadījumā attiecīgās valsts tiesību normas pamatlietā nebūtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam.
- 36 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 98. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ciktāl ir ievērots nodokļu neitralitātes princips, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā samazinātās PVN likmes piemērošana svaigiem mīklas izstrādājumiem un kūkām ir pakļauta tikai to “minimālā derīguma termiņa” vai “izlietot līdz” datuma” kritērijam.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 37 Attiecībā uz pamatlietu pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ciktāl ir ievērots nodokļu neitralitātes princips, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, kurā samazinātas PVN likmes piemērošana svaigiem miklas izstrādājumiem un kūkām ir pakļauta tikai to “minimālā derīguma termiņa” vai “izlietot līdz” datuma” kritērijam.

[Paraksti]