

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 9. novembrī (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – 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 – Mākslas izstrādājumi un karkas – Minimālais derīguma termiņš vai “izlietot līdz” datums – Nodokļu neitralitātes princips

Lieta C-499/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar līgumu, 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 ģ. Bots [*Y. Bot*],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– AZ vārdā – *M. Machciski*, advokāts,

– 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,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 98. pantu, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp AZ un *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija) par pārdotajiem diviem nodokļu nolikumiem 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 izkropojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tās saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot [PVN] sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktoros, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas preambulas 7. apsvērumu:

“Pat ja kopējā PVN sistēmā 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 vietas garuma.”

5 Minutās direktīvas 96. pants ir noteikts:

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

6 Šīs pašas direktīvas 98. pants ir paredzēts:

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

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

[..]

3. Piemērojot preču kategorijām 1. punktā paredzētās samazinātas likmes, dalībvalstīs var izmantot Kombināto 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 pre?u un pakalpojumu nodokli, redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem (*Dz. U.* 2011, Nr. 177, 1054. poz?cija; turpm?k tekst? – “PVN likums”), 41. panta 1. punkta un 146.a panta 1. punkta izriet, ka PVN pamatl?kme laikposmam no 2011. gada 1. janv?ra l?dz 2016. gada 31. decembrim bija 23 %.

9 Šaj? paš? laikposm? atbilstoši min?t? likuma 41. panta 2. punktam un 146.a panta 2. punktam š? likuma 3. pielikum? uzskait?taj?m prec?m un pakalpojumiem piem?rojam? likme bija 8 %.

10 Š? pielikuma 32. poz?cij? ir š?das preces: “svaigi m?klas izstr?d?jumi un k?kas, kuru minim?lais der?guma termi?š, kas noteikts atbilstoši atseviš?iem noteikumiem, nav ilg?ks par 45 dien?m; t?pat, ja saska?? ar atseviš?iem noteikumiem uz šiem produktiem ir nor?d?ts tikai “izlietot l?dz” datums, tas nav ilg?ks par 45 dien?m”.

### **Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums**

11 AZ ir Polijas sabiedr?ba, kas ražo m?klas izstr?d?jumus un k?kas, tostarp kruas?nus ar daž?das garšas pild?jumiem un saldās bulci?as ar daž?diem p?rkl?jumiem, kuru minim?lais der?guma termi?š ir ilg?ks par 45 dien?m.

12 2010. gad? AZ produkti tikuši klasific?ti k? “sausie, m?klas izstr?d?jumi un k?kas” valsts tiesisk? regul?juma par 2008. gada pre?u statistisko klasifik?ciju izpratn?. Tom?r 2013. gad? Varšavas muitas pal?tas direktors (Polija) š?s preces klasifik?ja Kombin?t?s nomenklat?ras, kas ir ietverta I pielikum? Padomes 1987. gada 23. j?lija Regulai (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklat?ru un kop?jo muitas tarifu (OV L 256, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Komisijas 2012. gada 27. oktobra Regulu (ES) Nr. 927/2012 (OV L 304, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “KN”), poz?cij? 1905 90 60, kas atbilst citai klasifik?cijai atbilstoši min?tajam valsts tiesiskajam regul?jumam, proti, “svaigi m?klas izstr?d?jumi un k?kas”.

13 2013. gada 14. novembr? AZ l?dza Finanšu ministram nodok?u nol?mumu, lai noteiktu, vai t? var piem?rot samazin?tu PVN likmi 8 % t?du pre?u pieg?dei, uz kur?m, lai ar? t?s atbilda KN kodam, kur? klasific?ti “svaigi m?klas izstr?d?jumi un k?kas”, ir nor?d?ts minim?lais der?guma termi?š vai “izlietot l?dz” datums ilg?ks par 45 dien?m. Iesniegum? š? sabiedr?ba nor?d?ja, ka PVN likuma 3. pielikuma 32. poz?cij? pret?ji Savien?bas ties?b?m ir ieviests samazin?tas PVN likmes piem?rošanas krit?rijs, kurš neizriet no PVN direkt?vas, nedz no KN. Proti, KN poz?cija 1905 90 60 neietverot nodal?jumu p?c produktu svaiguma, minim?l? der?guma termi?a vai “izlietot l?dz” datuma.

14 2013. gada 3. decembra un 2014. gada 14. janv?ra nodok?u nol?mumus Finanšu ministrs neapstiprin?ja AZ pie??mumu, jo uzskat?ja, ka Polijas likumdev?js bija ties?gs pie?emt t?du samazin?tas PVN likmes piem?rošanas krit?riju k? apl?kotais.

15 AZ apstr?d?ja šos nodok?u nol?mumus *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Varšav?, Polija). Š? tiesa noraid?ja šo pras?bu, uzsverot, ka t?das m?klas izstr?d?jumu un k?ku sast?v? ietilpstošas piedevas k? konservanti, kas pagarina uzglab?šanas periodu, ietekm? vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu.

16 Š? tiesa uzskata, ka, t? k? Savien?bas likumdev?js un valsts likumdev?js ir uzskat?juši, ka “izlietot l?dz” datums ir b?tisks pat?r?t?ja ties?bu aizsardz?bas elements, produkti, kuriem ir atš?ir?gs “izlietot l?dz” datums, var pamatot netikt uzskat?ti par l?dz?giem.

17 Min?t? tiesa ar? uzsv?ra, ka AZ nav pier?d?jusi, ka tirg? past?v citi konkr?ti produkti, kas

var?tu tikt uzskat?ti par l?dz?giem š?s sabiedr?bas produktiem. Atz?dama, ka “izlietot l?dz” datuma l?dz 45 dien?m krit?rijs ir subjekt?vs, š? pati tiesa sav? spriedum? uzskat?ja, ka PVN direkt?vai nav pretrun? š?da krit?rija piem?rošana, cikt?l nav skarts nodok?u neitralit?tes princips.

18 AZ iesniedza apel?cijas s?dz?bu par šo spriedumu iesniedz?jties?.

19 Iesniedz?jtiesa konstat?, ka atbilstoši Polijas likumdev?ja uzskatam vien?gais noteicošais krit?rijs samazin?tas PVN likmes piem?rošanai noteiktiem svaigiem m?klas izstr?d?jumiem un k?k?m ir to minim?lais der?guma termi?š vai “izlietot l?dz” datums, proti, ar 45 dienu uzglab?šanas ilgumu saist?ts krit?rijs. Konstat?jot ar? to, ka š?ds krit?rijs neizriet no Savien?bas ties?b?m, min?tajai tiesai rodas jaut?jums, vai var noš?irt pietiekami daž?dus produktus, lai piem?rotu atš?ir?gu PVN likmi, it ?paši t?p?c, ka pirm?s instances tiesa apstiprin?ja, ka Savien?bas likumdev?js uzskat?ja produkta “izlietot l?dz” datumu par b?tisku pat?r?t?ju ties?bu aizsardz?bas elementu, ar ko l?dz ar to pietiek, lai noš?irtu preces PVN likmes piem?rošanai.

20 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai tas, ka m?klas izstr?d?jumiem un k?k?m piem?rojam? nodok?a likme ir atkar?ga tikai no “minim?l? der?guma termi?a” vai “izlietot l?dz” datuma” krit?rija, k? tas ir atbilstoši [PVN likuma] 41. panta 2. punktam kopsakar? ar 3. pielikuma 32. poz?ciju, ir pretrun? PVN neitralit?tes principam un aizliegumam atš?ir?gi izv?rt?t preces [PVN direkt?vas] 98. panta 1. un 2. punkta izpratn??”

### Par prejudici?lo jaut?jumu

21 Iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 98. pants, lasot to nodok?u neitralit?tes principa gaism?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, kur? samazin?tas PVN likmes piem?rošana svaigiem m?klas izstr?d?jumiem un k?k?m ir pak?auta tikai to “minim?l? der?guma termi?a” vai “izlietot l?dz” datuma” krit?rijam.

22 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši PVN direkt?vas 96. pantam pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai ir piem?rojama t? pati PVN likme, proti, katras dal?bvalsts noteikt? pamatlikme. Tikai, atk?pjoties no š? principa, iesp?ja piem?rot samazin?tas PVN likmes ir paredz?ta saska?? ar š?s direkt?vas 98. pantu. Min?t?s direkt?vas III pielikum? ir uzskait?tas pre?u pieg?des un pakalpojumu sniegšanas kategorijas, kam saska?? ar šo 98. pantu var piem?rot samazin?t?s likmes (spriedums, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C?573/15, EU:C:2017:189, 20. un 21. punkts).

23 Attiec?b? uz samazin?tas PVN likmes piem?rošanu no Tiesas judikat?ras izriet, ka dal?bvalst?m, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu, kas ir rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai, prec?z?k ir j?nosaka t?s PVN direkt?vas III pielikuma kategorij?s ietilpstoš?s pre?u pieg?des un pakalpojumi, kam tiek piem?rota samazin?t? likme (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *K*, C?219/13, EU:C:2014:2207, 23. punkts).

24 Iesp?ju selekt?vi piem?rot samazin?tu PVN likmi tostarp pamato apsv?rums, ka, t? k? š? likme ir iz??mums, t?s piem?rošanas attiecin?šana tikai uz attiec?g?s sniegumu kategorijas konkr?tiem un specifiskiem aspektiem ir saska?? ar principu, ka iz??mumi un atk?pes ir j?interpret? šauri (spriedums, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francijs, C?94/09, EU:C:2010:253, 29. punkts).

25 Šaj? saist?b? ir j?nor?da, ka saska?? ar PVN direkt?vas 98. panta 3. punktu, piem?rojot

pre?u kategorij?m samazin?t?s likmes, dal?bvalstis var izmantot KN, lai prec?zi aptvertu attiec?go kategoriju. Tom?r ir j?konstat?, ka KN izmantošana ir tikai viens no veidiem, k? prec?zi aptvert attiec?go kategoriju.

26 Šaj? liet? Polijas likumdev?js izv?l?jies piem?rot samazin?tu PVN likmi svaigiem m?klas izstr?d?jumiem un k?k?m ar t? noteiktu der?guma termi?u, ka uzglab?šanas ilgums nep?rsniedz 45 dienas.

27 Nav str?da par to, ka šie m?klas izstr?d?jumi un k?kas ir ierobežota cilv?kiem paredz?tu p?rtikas produktu kategorija, kas min?ta PVN direkt?vas III pielikuma 1. punkt?.

28 T?d?j?di, cik?l ar noteiktu uzglab?šanas dienu skaitu saist?tais krit?rijs prec?zi aptver attiec?go kategoriju, ir j?konstat?, ka š? selekt?v? samazin?t?s PVN likmes piem?rošana konkr?tam un specifiskam vien? no min?t? III pielikuma kategorij?m ietvertu pre?u aspektam princip? ir sader?ga ar PVN direkt?vas 98. pantu.

29 Tom?r, lai atbild?tu uz iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu, ir j?p?rbauda, vai t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais apdraud nodok?u neitralit?tes principu.

30 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka šis princips nepie?auj atš?ir?gu attieksmi no PVN viedok?a pret l?dz?g?m prec?m vai l?dz?giem pakalpojumiem, kas savstarp?ji konkur? (spriedums, 2014. gada 11. septembris, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Attiec?b? uz v?rt?jumu, vai attiec?g?s preces vai pakalpojumi ir l?dz?gi, kas galu gal? ir j?veic valsts tiesai, no Tiesas judikat?ras izriet, ka galvenok?rt ir j??em v?r? vidusm?ra pat?r?t?ja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir l?dz?gi, ja tiem ir l?dz?gas iez?mes un no pat?r?t?ju viedok?a tie atbilst vien?d?m vajadz?b?m, pamatojoties uz krit?riju par izmantošanas sal?dzin?m?bu, un ja past?voš?s atš?ir?bas noz?m?gi neiespaido vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu izmantot vienu vai otru no š?m prec?m vai pakalpojumiem (spriedums, 2014. gada 11. septembris, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, 25. punkts).

32 L?dz ar to iesniedz?jtiesai ir j?uzs?k konkr?ta p?rbaude, lai noteiktu, vai tas, ka der?guma termi?š tiek noteikts t?d?j?di, ka uzglab?šanas ilgums nep?rsniedz 45 dienas, ir noteicošais no Polijas vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a, kad tas izv?las ieg?d?ties m?klas izstr?d?jumus un k?kas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, 33. punkts).

33 T?d?j?di tai ir j?izv?rt?, vai Polijas tirg? past?v m?klas izstr?d?jumi un k?kas, kuru uzglab?šanas ilgums nep?rsniedz 45 dienas, bet kas no š?da pat?r?t?ja viedok?a tom?r ir l?dz?gi m?klas izstr?d?jumiem un k?k?m, kuru minim?lais der?guma termi?š ir noteikts ilg?ks par 45 dien?m, k? tas ir AZ produktu gad?jum?, un kas ir savstarp?ji aizst?jami ar p?d?jiem min?tajiem produktiem.

34 Ja š?du pre?u esam?ba var tikt konstat?ta, uzglab?šanas ilgums l?dz 45 dien?m neb?s noteicošais faktors Polijas vidusm?ra pat?r?t?jam un š? pat?r?t?ja izv?le var?tu tikt ietekm?ta, piem?rojot atš?ir?gas PVN likmes. Š?d? gad?jum? attiec?g?s valsts ties?bu normas pamatliet? b?tu pretrun? nodok?u neitralit?tes principam.

35 Turpret?, ja iesniedz?jtiesa, veicot konkr?tu p?rbaudi, kas tai ir j?veic, konstat?s, ka samazin?ta PVN likme m?klas izstr?d?jumiem un k?k?m ar der?guma termi?u, kurš noteikts t?d?j?di, ka uzglab?šanas ilgums nep?rsniedz 45 dienas, neveicin?s to p?rdošanu sal?dzin?jum? ar t?diem m?klas izstr?d?jumiem un k?k?m, kuru der?guma termi?š ir noteikts t?d?j?di, ka

uzglabšanas termiņš ir ilgāks par 45 dienām, no tās izriet, ka šīs divas mēklas izstrādājumu un koku kategorijas nav līdzīgas preces, kas savstarpēji konkurē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Francija, C-481/98, EU:C:2001:237, 27. punkts). Šajā gadījumā attiecīgās valsts tiesību normas pamatlietā nebūtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam.

36 Ēmot 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 tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, kurā samazinātas PVN likmes piemērošana svaigiem mēklas izstrādājumiem un kokiem ir pakāauta tikai to “minimālā derīguma termiņa” vai “izlietošanas datuma” kritērijam.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

37 Attiecībā uz pamatlietu pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – poļu.