

Byla C-331/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. balandžio 23 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. balandžio 19 d.

Kasatorius:

Staatssecretaris van Financiën

Kita kasacinio proceso šalis:

X

Pagrindinės bylos dalykas

Pagrindinėje byloje nagrinėjamas ginčas dėl sprendimų dėl mokesčio nepriemokos, kuriuos *Inspecteur van de Belastingdienst* (mokesčių inspektorius, toliau – *Inspecteur*) priėmė X (toliau – apmokestinamasis asmuo) atžvilgiu, nes manė, kad tam tikriems apmokestinamojo asmens patiektiems gaminiams taikytinas bendras pridėtinės vertės mokesčio tarifas. Apmokestinamasis asmuo apskundė abu šiuos sprendimus ir nurodė, kad gaminiams taikytinas jau sumokėtas mažesnis PVM tarifas už maisto produktus.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Šiame pagal SESV 267 straipsnį pateiktame prašyme keliamas klausimas dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo maisto produktams. Konkrečiai klausama, kokiais kriterijais remiantis galima nustatyti, ar gaminiai gali būti klasifikuojami pagal 2006 m. Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) direktyvos apibrėžtį „maisto produktai, skirti žmonių maistui“, ar pagal apibrėžtį „produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai“.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. PVM direktyvos III priedo 1 punkte vartojama sąvoka „maisto produktai, skirti žmonių maistui“ aiškintina taip, kad pagal 2002 m. sausio 28 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 178/2002, nustatančio maistui skirtų teisės aktų bendruosius principus ir reikalavimus, 2 straipsnį jai priskiriamos visos medžiagos arba produktai, perdirbti, perdirbti iš dalies arba neperdirbti, kuriuos žmogus suvartos arba pagrįstai tikimasi, kad suvartos?

Neigiamai atsakius į pirmąjį klausimą: kaip šioje byloje būtų galima sukonkretinti šią sąvoką?

2. Jei valgis ir gėrimai nėra laikytini maisto produktais, skirtais žmonių maistui: kokiais kriterijais remiantis šioje byloje reikia tikrinti, ar tokie produktai laikytini produktais, paprastai skirtais naudoti kaip maisto produkto papildas arba pakaitalas?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. PVM direktyvos 96–98 straipsniai ir III priedo 1 punktas, taip pat Reglamento Nr. 178/2002 2 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – Įstatymas) 7 straipsnis ir 9 straipsnio 2 dalies a punktas ir Įstatymo I lentelės a.1 punktas

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

1. Apmokestinamasis asmuo yra verslininkė, parduodanti tam tikrus produktus kaip seksualinį potraukį stimuliuojančias priemones. Tai kapsulės, lašai, milteliai ir purškikliai, skirti vartoti per burną. Apmokestinamasis asmuo tam tikrais laikotarpiais nuo 2009 m. iki 2013 m. už šių produktų importą pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką sumokėjo PVM, taikydamas lengvatinį šešių procentų PVM tarifą, kaip apibrėžta Įstatymo 9 straipsnio 2 dalies a punkte ir Įstatymo I lentelės a.1 punkte (toliau – I lentelė), nes šie produktai, jo nuomone, yra maisto produktai, kaip apibrėžta atitinkamame šios lentelės punkte. Tačiau *Inspecteur* manė, kad šie produktai nėra maisto produktai ir jiems taikytinas bendras PVM tarifas. Todėl jis priėmė ginčijamus sprendimus dėl mokesčio nepriemokos.
2. *Gerechtshof Den Haag* (Hagos apeliacinis teismas, toliau – *Gerechtshof*) apeliaciniame procese konstatavo, kad šie produktai yra maisto produktai, kaip apibrėžta I lentelės a.1 punkte. *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų

sekretorius, toliau – *Staatssecretaris*) dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad*.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 3 *Gerechtshof* motyvavo savo sprendimą tuo, kad atitinkami produktai turėjo būti vartojami per burną ir juose buvo tokių sudedamųjų dalių, kurios būdingos maisto produktams, skirtiems žmonių maistui. Taikyti lengvatinį PVM tarifą netrukdo aplinkybė, kad produktai buvo reklamuojami ir vartojami kaip seksualinį potraukį skatinančios priemonės. Tai konstatuodamas *Gerechtshof* atsižvelgė į tai, kad teisės aktų leidėjas, kaip matyti iš teisės akto projekto lydraščio dėl I lentelės, pritaria plačiam sąvokos „maisto produktas“ aiškinimui. Šio tikslo neatitinka produktų skirstymas pagal jų naudojimo paskirtį. Produktai, kurie nėra tiesiogiai susiejami su maisto produktais, pavyzdžiui, konditerijos gaminiai (įskaitant kramtomąją gumą) ir pyragai, taip pat patenka į lengvatinio PVM tarifo taikymo sritį.
- 4 *Staatssecretaris* teigia, kad *Gerechtshof* pateiktas I lentelės a.1 punkto, ypač jame esančios sąvokos „maistas ir gėrimai, paprastai skirti vartoti žmonėms“, išaiškinimas prieštarauja 2006 m. PVM direktyvos III priedo 1 punkto tekstui ir sistemai.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 5 Pagal Įstatymo 9 straipsnio 2 dalies a punktą šešių procentų mokestis taikomas tiekiant I lentelėje nurodytas prekes. I lentelės a.1 punkte nustatyta:

„1. maisto produktai, pirmiausia:

- a) valgis ir gėrimai, paprastai skirti vartoti žmonėms;
- b) produktai, kurie aiškiai naudojami valgiui ir gėrimams, minimiems a papunktyje, paruošti ir kurie sudaro visą jų sudėtį ar jos dalį;
- c) produktai, skirti naudoti kaip valgio ir gėrimų, minimų a papunktyje, papildai ar pakaitalai, atsižvelgiant į tai, kad alkoholiniai gėrimai nelaikomi maisto produktais;“.

Priimdamas šią nuostatą Nyderlandų teisės aktų leidėjas pasinaudojo 2006 m. PVM direktyvos 98 straipsnyje valstybėms narėms suteikta galimybe taikyti lengvatinį tarifą III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui. III priedo 1 punkte nyderlandų kalba išvardijamos šios prekių kategorijos:

- „1. Maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirti žmonių ir gyvūnų maistui, gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios

dalys, paprastai naudojamos maisto produktams paruošti, bei produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai;“.

Nei iš I lentelės a.1 punkto teksto, nei iš jos genezės nematyti, kad teisės aktų leidėjas būtų ketinęs 2006 m. PVM direktyvos III priedo 1 punktą selektyviai taikyti žmonėms vartoti skirtoms prekėms ta prasme, kad lengvatinis PVM tarifas būtų taikomas tik tam tikroms prekėms, priskiriamoms prie 2006 m. PVM direktyvos III priedo 1 punkto. Todėl aiškinant I lentelės a.1 punktą reikia laikytis III priedo 1 punkte vartojamų sąvokų. Šiuo atveju sąvoka „maisto produktai, skirti žmonių maistui“ (vok. *Lebensmittel*, toliau – maisto produktai) gali būti prilyginta „žmonėms skirtam maistui“ (vok. *Nahrungsmittel*).

- 6 Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – Teisingumo Teismas) šiuo klausimu konstatavo, kad 2006 m. PVM direktyvos III priedu siekiama sumažinti išlaidas už tam tikras būtinomis laikomas prekes ir paslaugas ir šitaip padėti galutiniam vartotojui, kuris galiausiai turi sumokėti PVM, jas lengviau įsigyti, suteikiant galimybę apmokestinti šias prekes ir paslaugas lengvatiniu PVM tarifu. Tai yra principo, kad prekės ir paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu, kuris turi būti ne mažesnis nei 15 % (žr. 2006 m. PVM direktyvos 96 ir 97 straipsnius), taikymo išimtis. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos galima spręsti, kad tokios išimtys iš pagrindinės taisyklės turi būti aiškinamos siaurai. Be to, III priede nurodytos, bet neapibrėžtos tam tikros sąvokos, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, turi būti aiškinamos atsižvelgiant į aplinkybes, kurioms esant jos pavartotos direktyvoje, ir atsižvelgiant į jų įprastą reikšmę. Nors Teisingumo Teismas specialiai dėl sąvokos „maisto produktai“ nurodė, kad aiškinant šią sąvoką reikia atsižvelgti į tai, kokiomis aplinkybėmis ji pavartota 2006 m. PVM direktyvoje, jis dar nėra nusprendęs, ar ją aiškinant reikia atsižvelgti į jos įprastą reikšmę.
- 7 III priedo 1 punkte nurodytos prekės yra maisto produktai, skirti žmonių ir gyvūnų maistui, ir yra skirstomi į a) pačius maisto produktus, b) produktus, paprastai naudojamus kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai, ir c) produktus, paprastai naudojamus kaip elementai arba sudedamosios dalys, skirtos maisto produktams ruošti (žr. 2011 m. kovo 3 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, 50 punktą). Atsakant į klausimą, ar produktas laikytinas maisto produktu, skirtu žmonių ir gyvūnų maistui, negalima daryti jokio skirtumo ar nustatyti apribojimą atsižvelgiant į prekybos rūšį, pardavimo būdą, pakuotę, paruošimą ar temperatūrą (žr. 2011 m. kovo 10 d. Teisingumo Teismo sprendimo, *Bog ir kt.*, sujungtos bylos C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, toliau – Sprendimas *Bog*, 85 punktą). Tačiau, atrodo, svarbu, kad paruoštas valgis ir maistas būtų skirtas vartotojų „mitybai“ (žr. Sprendimo *Bog* 87 punktą). Akivaizdu, kad byloje nagrinėjami produktai dėl savo sudėties yra tinkami ir skirti žmonėms vartoti per burną. Jie nelaikytini elementais arba sudedamosiomis dalimis, skirtais maisto produktams ruošti. Todėl reikia patikrinti, ar produktai priskirtini kategorijai, kurią Teisingumo Teismas apibrėžia kaip „pačius maisto produktus“, ar vis dėlto

kalbama apie „produktų, paprastai naudojamų kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai“ kategoriją.

- 8 *Hoge Raad* nuomone, šiam patikrinimui reikalingų kriterijų neįmanoma aiškiai išskirti remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija. Toliau 9–12 punktuose nurodyta, kokių abejonių tokiu atveju kyla.
- 9 Skirtingų valstybių narių žodynuose „maisto produktai“ apibrėžiami kaip produktai arba valgis ir gėrimai, kuriais žmogaus organizmas aprūpinamas maistinėmis medžiagomis ir tokiu būdu palaikomos jo funkcijos. *Hoge Raad* abejoja, ar ši reikšmė gali būti naudojama kaip kriterijus direktyvos kontekste, nes dėl tokio aiškinimo atsirastų praktinių problemų ir teisinio netikrumo. Yra valgių ir gėrimų, kurie skirti papildomoms reikmėms, o ne tik žmogaus organizmo funkcijoms palaikyti. Be to, atrodo, kad Teisingumo Teismas, aiškindamas „maisto produktų“ sąvoką, nesinaudojo jos įprasta reikšme kaip kriterijumi (žr. Sprendimo *Bog* 83 punktą). Visai gali būti, kad nustatant, ar atitinkamas produktas 2006 m. PVM direktyvos kontekste laikytinas maisto produktu, toks kriterijus kyla iš įprastos šios sąvokos reikšmės ir tam nėra svarbi reikšmė, vartojama (nacionaliniuose) žodynuose. Tokiu atveju kyla klausimas, kokia šios sąvokos reikšmė šioje byloje laikytina įprasta. *Hoge Raad* nuomone, kadangi nėra atitinkamas gaires nustatančių Teisingumo Teismo sprendimų, tuomet reikia papildomų nuorodų, kuriomis būtų užtikrinta, kad sąvoka „maisto produktai“ bus vienodai aiškinama visose valstybėse narėse.
- 10 Taip pat visai įmanomas požiūris, kad sąvokos „maisto produktai“ išaiškinimo kriterijus nekyla iš įprastos šios sąvokos reikšmės. Kita galimybė būtų remtis sąvokos „maisto produktai“ apibrėžtimi Reglamente Nr. 178/2002. Šio reglamento 2 straipsnyje sąvoka „maisto produktas“ apibrėžiama kaip

„medžiaga arba produktas, perdirbtas, perdirbtas iš dalies arba neperdirbtas, kurį žmogus nur[is] arba pagrįstai tikimasi, kad nur[is] [kurį žmogus suvartos arba pagrįstai tikimasi, kad suvartos]. „Maistas“ – tai ir gėrimas, kramtomoji guma ar kuri nors kita medžiaga, įskaitant vandenį, apgalvotai įdėta į maistą jį gaminant, ruošiant ar apdorojant. <...>“

Be to, tame pačiame 2 straipsnyje išvardijama nemažai produktų, atitinkančių šią apibrėžtį, bet aiškiai nepriskiriamų prie maisto produktų. *Hoge Raad* atkreipia dėmesį į tai, kad Teisingumo Teismas, išaiškindamas tam tikras 2006 m. PVM direktyvos sąvokas, jau anksčiau rėmėsi Sąjungos nuostatomis iš kitų teisės sričių, o ne tik iš PVM srities. Tačiau „maisto produktų“ sąvokos išaiškinimas laikantis Reglamento Nr. 178/2002 nuostatų neatrodo tinkamas atsižvelgiant į III priedo 1 punkto kontekstą. Sąjungos teisės aktų leidėjo nuomone, III priedo 1 punkte buvo būtina aiškiai nurodyti produktus, kurie skirti vartoti žmonėms, tačiau nėra skirti jų mitybai. Jei produktai, kurie paprastai naudojami kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai arba kaip elementai ar sudedamosios dalys, skirti maisto produktams ruošti, jau būtų laikomi maisto produktais, tuomet visai nereikėtų šių produktų papildomai išskirti kaip III priedo 1 punkte klasifikuojamų produktų.

- 11 *Hoge Raad* nuomone, nuoroda į maisto produkto apibrėžtį Reglamento Nr. 178/2002 2 straipsnyje yra paprastas būdas nustatyti kriterijų maisto produkto sąvokai išaiškinti, kuris prisidėtų prie vienodo šios sąvokos aiškinimo visose valstybėse narėse. Tačiau vis dėlto gali kilti abejonių, ar esminė „maisto produktų“ sąvokos išaiškinimui taikytino kriterijaus savybė turi būti jo paprastumas.
- 12 Jei įprasta „maisto produktų“ sąvokos reikšmė nėra laikoma šią sąvoką sukonkretinančiu kriterijumi ir negalima remtis tapačia Reglamente Nr. 178/2002 nurodyta sąvoka, tuomet reikėtų taikyti kitą kriterijų. Tik kyla klausimas, koks galėtų būti šis kriterijus. Nei 2006 m. PVM direktyvos tekste ir kontekste, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijoje toks kriterijus nenurodomas.
- 13 Be to, jei produktai pagal 2006 m. PVM direktyvos III priedo 1 punktą nėra laikytini maisto produktais, skirtais žmonių ir gyvūnų maistui, kyla klausimas, ar šie produktai laikytini produktais, paprastai skirtais naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas. Neaišku, kokie kriterijai taikytini tokiu atveju. Neatmestinas požiūris, kad ši sąvoka gali būti taikoma tik preparatams, skirtiems vartoti per burną, siekiant pašalinti maistingųjų medžiagų trūkumą. Tokiu atveju aplinkybė, kad produktas nėra reklamuojamas kaip papildas arba pakaitalas, vartojamas esant maistingųjų medžiagų trūkumui, neleistų priskirti produkto prie minėtos sąvokos. Remiantis kitu galimu požiūriu, norint priskirti preparatą prie maisto produktų, skirtų žmonių ir gyvūnų maistui, papildų arba pakaitalų, pakaktų to, kad preparate, remiantis informacija ant pakuotės, yra maistingųjų medžiagų, esančių ir pačiuose maisto produktuose, skirtuose žmonių ir gyvūnų maistui.
- 14 Atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytas abejones *Hoge Raad* mano, kad minėti prejudiciniai klausimai turi būti pateikti Teisingumo Teismui.