

Lieta C-331/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 23. aprīlis

Iesniedzējtiesa:*Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 19. aprīlis

Kasācijas sūdzības iesniedzējs:*Staatssecretaris van Financiën***Citi lietas dalībnieki:**

X

Pamatlietas priekšmets

Pamatlieta attiecas uz lēmumiem par nodokļa uzrēķinu, kurus *Inspecteur van de Belastingdienst* (nodokļu inspektors, turpmāk tekstā – “*Inspecteur*”) ir pieņēmis attiecībā uz X (turpmāk tekstā – “nodokļa parādniece”), jo viņš uzskatīja, ka noteiktiem ražojumiem, ko piegādāja nodokļa parādniece, esot jāpiemēro vispārējā PVN likme. Nodokļa parādniece apstrīdēja šos lēmumus un apgalvoja, ka attiecīgajiem ražojumiem esot jāpiemēro samazināta PVN likme pārtikas produktiem, ko viņa jau esot samaksājusi.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Izskatāmais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam skar samazinātās PVN likmes piemērošanu pārtikai. Konkrēti jautājums ir par to, balstoties uz kādiem kritērijiem var noteikt, vai ražojumi var tikt iekļauti jēdzienā “pārtika cilvēku patēriņam” vai arī jēdzienā “ražojumi, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai” 2006. gada PVN direktīvas nozīmē.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai 2006. gada PVN direktīvas III pielikuma 1. punktā izmantotais jēdziens “pārtika cilvēku patēriņam” ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 178/2002 (2002. gada 28. janvāris), ar ko paredz pārtikas aprites tiesību aktu vispārīgus principus un prasības, 2. pantam ir jāsaprot jebkura apstrādāta, daļēji apstrādāta vai neapstrādāta viela vai produkts, kas paredzēts cilvēkiem uzturam vai ko saprātīgi paredzamos apstākļos cilvēki varētu lietot uzturā?

Ja uz jautājumu atbilde ir noliedzīga, kā attiecīgais jēdziens izskatāmajā lietā ir konkretizējams?

- 2) Ja ēdieni vai dzērieni nav uzskatāmi par pārtiku cilvēku patēriņam, balstoties uz kādiem kritērijiem šajā gadījumā ir jāizvērtē, vai šādi produkti ir uzskatāmi par ražojumiem, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

2006. gada PVN direktīvas 96.–98. pants un III pielikuma 1. punkts, kā arī Regulas Nr. 178/2002 2. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Wet op de omzetbelasting 1968 (1968. gada likums “Par apgrozījuma nodokli”, turpmāk tekstā – “Likums”) 7. pants un 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kā arī Likuma pielikuma I tabulas a.1 pozīcija

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Nodokļa parādniece ir uzņēmēja, kas pārdod noteiktus ražojumus kā seksuālo dziņu stimulējošus līdzekļus. Šie ražojumi ir kapsulas, pilieni, pūderi un aerosoli, kas paredzēti iekšķīgai lietošanai. Laikā no 2009. gada līdz 2013. gadam nodokļa parādniece par noteiktiem periodiem, piemērojot apgriezto iekasēšanu, par šo ražojumu piegādi samaksāja apgrozījuma nodokli atbilstoši samazinātajai PVN likmei 6 % apmērā Likuma 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, to skatot kopā ar Likuma pielikuma I tabulas a.1 pozīciju (turpmāk tekstā – “I tabula”), jo, viņasprāt, konkrētie ražojumi ir pārtikas produkti šīs tabulas attiecīgās pozīcijas nozīmē. Turpretim *Inspecteur* uzskatīja, ka attiecīgie ražojumi neesot pārtikas produkti un tādēļ tiem esot piemērojama vispārējā PVN likme. Šī iemesla dēļ viņš pieņēma strīdīgos lēmumus par nodokļa uzrēķinu.
- 2 *Gerechthof Den Haag* (Hāgas apelācijas tiesa, turpmāk tekstā – “*Gerechthof*”) apelācijas tiesvedībā nosprieda, ka ražojumi esot pārtikas produkti I tabulas a.1 pozīcijas nozīmē. *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu

lietās, turpmāk tekstā – “*Staatssecretaris*”) par šo spriedumu ir iesniedzis kasācijas sūdzību *Hoge Raad* (Nīderlandes Augstākā tiesa).

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 3 *Gerechthof* savu lēmumu ir pamatojusi tādējādi, ka attiecīgie ražojumi esot paredzēti iekšējai lietošanai un saturot sastāvdaļas, kas raksturīgas cilvēku patēriņam paredzētiem pārtikas produktiem. Apstākļi, ka ražojumi tiekot reklamēti un izmantoti kā seksuālo dziņu stimulējoši līdzekļi, neliedzot piemērot samazināto PVN likmi. Sniedzot šo atzinumu, *Gerechthof* ir ņēmusi vērā, ka, kā izriet no parlamenta skaidrojumiem I tabulas kontekstā, likumdevējs atbalsta plašu jēdziena “pārtikas produkti” interpretāciju. Šim mērķim neatbilstot pieeja, ja ražojumi tiktu nošķirti atkarībā no izmantošanas nolūka. Samazinātā PVN likme tiekot piemērota arī ražojumiem, kas tieši neatgādinot pārtikas produktus, piemēram, saldumiem (tostarp košļājamajai gumijai) un kūkām.
- 4 *Staatssecretaris* apgalvo, ka *Gerechthof* sniegtā I tabulas a.1 pozīcijas, it īpaši tajā ietvertā jēdziena “ēdieni un dzērieni, kas parasti paredzēti lietošanai cilvēku uzturā”, interpretācija, esot pretrunā 2006. gada PVN direktīvas III pielikuma 1. punkta formulējumam un sistēmai.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 5 Saskaņā ar Likuma 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodokli 6 % apmērā piemēro I tabulā minēto preču piegādēm. I tabulas a.1 pozīcijā ir paredzēts:

“1. pārtikas produkti, konkrēti:

- a) ēdieni un dzērieni, kas parasti paredzēti lietošanai cilvēku uzturā;
- b) produkti, kas acīmredzami paredzēti izmantošanai a) punktā minēto ēdienu un dzērienu pagatavošanai un kas pilnībā vai daļēji ir tajos iekļauti;
- c) produkti, kas paredzēti izmantošanai a) punktā minēto ēdienu un dzērienu papildināšanai vai aizstāšanai, turklāt alkoholiskie dzērieni nav pārtikas produkti.”

Nīderlandes likumdevējs, pieņemot attiecīgās tiesību normas, ir izmantojis 2006. gada PVN direktīvas 98. pantā dalībvalstīm paredzēto iespēju piemērot šīs direktīvas III pielikumā minēto preču kategoriju piegādei samazināto PVN likmi. III pielikuma 1. punkta holandiešu valodas versijā ir minēta šāda preču kategorija:

- “1. Pārtika (tostarp dzērieni, bet ne alkoholiskie dzērieni) cilvēku un dzīvnieku patēriņam; dzīvi dzīvnieki, sēklas, augi un sastāvdaļas, kas parasti ir paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā; ražojumi, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai.”

Nedz no I tabulas a.1 pozīcijas formulējuma, nedz no tās rašanās vēstures neizriet, ka likumdevēja mērķis būtu bijis lietošanai cilvēku uzturā piemērotām precēm izvēles veidā piemērot 2006. gada PVN direktīvas III pielikuma 1. punktu tādējādi, ka samazinātā PVN likme attiektos tikai uz noteiktām precēm, kuras var tikt ietvertas 2006. gada PVN direktīvas III pielikuma 1. punktā. Tādēļ, interpretējot I tabulas a.1 pozīciju, ir jāņem vērā III pielikuma 1. punktā lietotie jēdzieni. Šajā kontekstā “pārtiku cilvēku patēriņam” (turpmāk tekstā – “pārtika”) var pielīdzināt “pārtikas produktiem lietošanai cilvēku uzturā”.

- 6 Eiropas Savienības Tiesa (turpmāk tekstā – “Tiesa”) šajā ziņā ir nospriedusi, ka 2006. gada PVN direktīvas III pielikuma mērķis ir padarīt atsevišķus produktus un pakalpojumus, kuri tiek uzskatīti par īpaši nepieciešamiem, lētākus un tādējādi pieejamākus galapatērētājam, kurš galu galā maksā PVN, paredzot iespēju šīm precēm un pakalpojumiem piemērot samazināto PVN likmi. Tā ir atkāpe no principa, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai piemēro PVN pamatlikmi, kas nevar būt mazāka par 15 % (skat. 2006. gada PVN direktīvas 96. un 97. pantu). No Tiesas judikatūras izriet, ka šādas atkāpes no pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Atbilstoši Tiesas judikatūrai arī konkrēti jēdzieni, kas ir minēti III pielikumā, bet nav definēti, ir jāinterpretē, ievērojot kontekstu, kādā tie tiek izmantoti attiecīgajā direktīvā, un ņemot vērā to ierasto nozīmi. Lai gan Tiesa īpaši attiecībā uz jēdzienu “pārtika” tagad ir nospriedusi, ka, interpretējot šo jēdzienu, ir jāņem vērā, kādā kontekstā tas tiek izmantots 2006. gada PVN direktīvā, Tiesa vēl nav lēmusi, vai tas attiecas arī uz minētā jēdziena ierasto nozīmi.
- 7 Visas III pielikuma 1. punktā minētās preces ir pārtika cilvēku un dzīvnieku patēriņam un tās tiek iedalītas a) pārtikā tās tiešā izpratnē, b) ražojumos, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai, un c) ražojumos, kurus parasti kā elementus vai sastāvdaļas izmanto pārtikas sagatavošanā (skat. Tiesas spriedumu, 2011. gada 3. marts, Komisija/Nīderlande, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, 50. punkts). Atbildot uz jautājumu, vai ražojums ir uzskatāms par pārtiku cilvēku un dzīvnieku patēriņam, nedrīkst ieviest nekādu atšķirību vai ierobežojumu atkarībā no darījuma tipa, pārdošanas veida, iepakojuma, pagatavošanas vai temperatūras (skat. Tiesas spriedumu, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, apvienotās lietas C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, turpmāk tekstā – “spriedums *Bog*”, 85. punkts). Katrā ziņā šķiet svarīgi, lai ēdieni un maltītes, kas pagatavotas tūlītējam patēriņam, būtu paredzētas patērētāju “uzturam” (skat. spriedumu *Bog*, 87. punkts). Ir skaidrs, ka strīdīgos ražojumos to sastāva dēļ cilvēki var lietot iekšķīgi un tie tam arī ir paredzēti. Tie nav uzskatāmi par elementiem vai sastāvdaļām, kurus izmanto pārtikas sagatavošanā. Tādēļ ir jāizvērtē, vai attiecīgie ražojumi ietilpst kategorijā, ko Tiesa definē kā “pārtiku tās tiešā izpratnē” vai arī tā ir kategorija “ražojumi, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai”.
- 8 *Hoge Raad* uzskata, ka no Tiesas judikatūras nevar droši atvasināt kritērijus šāda izvērtējuma veikšanai. Tālāk 9.–12. punktā ir atspoguļots, kādas šaubas šajā sakarā iesniedzējtiesai ir radušās.

- 9 Dažādu dalībvalstu vārdnīcās “pārtikas produkti” tiek definēti kā ražojumi vai ēdieni un dzērieni, kuru mērķis ir uzturēt cilvēka organismu, nodrošinot to ar uzturvielām. *Hoge Raad* šaubās, vai šī nozīme pēc savas būtības ir izmantojama kā kritērijs direktīvas kontekstā, jo šāda interpretācija radītu praktiskas problēmas un tiesisko nenoteiktību. Proti, ir ēdieni un dzērieni, kuriem līdztekus cilvēka organisma uzturēšanai ir vēl arī citi mērķi. Turklāt šķiet, ka Tiesa, interpretējot jēdzienu “pārtikas produkti”, par kritēriju neizmanto tā ierasto nozīmi (skat. sprieduma *Bog* 83. punktu). Iespējams, ka, lai konstatētu, vai attiecīgais ražojums 2006. gada PVN direktīvas kontekstā ir pārtikas produkts, minētais kritērijs visādā ziņā ir atrodams šī jēdziena ierastajā nozīmē, tomēr noteicošais faktors tam nav nozīme, kas tiek izmantota (dalībvalstu) vārdnīcās. Ja tas tā ir, rodas jautājums, kāda nozīme attiecīgajam jēdzienam šādā gadījumā parasti ir jāpiešķir. *Hoge Raad* uzskata, ka trūkstot atbilstošiem Tiesas spriedumiem, kas īpaši skartu šo jautājumu, ir vajadzīgas vēl citas norādes, lai garantētu, ka visās dalībvalstīs ir nodrošināta jēdziena “pārtikas produkti” vienveidīga interpretācija.
- 10 Līdzīgi varētu tikt pausts viedoklis, ka kritēriju jēdziena “pārtikas produkti” interpretācijai nevar atrast šī jēdziena ierastajā nozīmē. Cita iespēja ir izvēlēties ņemt vērā jēdziena “pārtika” definīciju Regulā Nr. 178/2002. Attiecīgās regulas 2. pantā jēdziens “pārtika” ir definēts kā

“jebkura apstrādāta, daļēji apstrādāta vai neapstrādāta viela vai produkts, kas paredzēts cilvēkiem uzturam vai ko saprātīgi paredzamos apstākļos cilvēki varētu lietot uzturā. Pie "pārtikas" pieder dzērieni, košļājamās gumijas un jebkura viela, tostarp ūdens, kas apzināti pievienota pārtikai tās ražošanas, sagatavošanas vai apstrādes laikā.” [..]

Šajā pašā 2. pantā turklāt ir uzskaitīti arī ražojumi, kas atbilst šai definīcijai, bet skaidri netiek uzskatīti par pārtiku. *Hoge Raad* norāda, ka Tiesa, interpretējot noteiktus 2006. gada PVN direktīvas jēdzienus, jau iepriekš ir ņēmusi vērā Savienības tiesību normas citās tiesību jomās, nevis PVN jomā. Tomēr nešķiet, ka pārtikas produktu jēdziena interpretācija atbilstoši Regulai Nr. 178/2002 iekļautos III pielikuma 1. punkta kontekstā. Proti, Savienības likumdevējs ir uzskatījis par vajadzīgu III pielikuma 1. punktā tieši norādīt ražojumus, kas ir piemēroti patēriņam cilvēku uzturā, tomēr tiešā izpratnē nav pārtika. Ja ražojumus, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai vai kā elementus vai sastāvdaļas pārtikas sagatavošanā, uzskatītu par pārtiku tās tiešā izpratnē, šķiet nevajadzīgi tos vēl atsevišķi norādīt kā III pielikuma 1. punktā iekļaujamus ražojumus.

- 11 *Hoge Raad* uzskata, ka izvēle ņemt vērā Regulas Nr. 178/2002 2. pantā ietverto pārtikas produktu definīciju ir vienkārši piemērojams kritērijs, lai interpretētu pārtikas produktu jēdzienu, kas ļauj jēdzienu vienveidīgi interpretēt visās dalībvalstīs. Tomēr ir pamatotas šaubas, vai vislielākā nozīme ir jāpiešķir kritērija, ko izmanto pārtikas produktu jēdziena interpretācijai, vienkāršībai.

- 12 Ja pārtikas produktu jēdziena ierastā nozīme nav uzskatāma par kritēriju, lai konkretizētu attiecīgo jēdzienu, un nevar tikt ņemts vērā arī Regulā Nr. 178/2002 ietvertais identiskais jēdziens, būtu jāizmanto cits kritērijs. Jautājums ir, kāds kritērijs tas varētu būt. Nedz 2006. gada PVN direktīvas teksts un konteksts, nedz Tiesas judikatūra nesniedz atbildi uz šo jautājumu.
- 13 Ja attiecīgie ražojumi saskaņā ar 2006. gada PVN direktīvas III pielikuma 1. punktu nav uzskatāmi par pārtiku cilvēku un dzīvnieku patēriņam tās tiešā izpratnē, rodas vēl arī jautājums, vai tie ir uzskatāmi par ražojumiem, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai. Nav skaidrs, kādi kritēriji ir tam piemērojami. Atbilstoši iespējamam apsvērumam šis jēdziens attiecas tikai uz preparātiem, kas domāti iekšķīgai lietošanai, lai novērstu uzturlīdzekļu trūkumu. Šādā gadījumā fakts, ka ražojums netiek reklamēts kā papildelements vai aizstājelements uzturlīdzekļu trūkuma gadījumā, liegtu to iekļaut iepriekš minētajā jēdzienā. Atbilstoši citam iespējamam apsvērumam, lai preparātu kvalificētu kā tādu, kas paredzēts pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai, ir pietiekami, ja no informācijas uz iepakojuma izriet, ka attiecīgais preparāts satur uzturvielas, kuras kā tādas ir atrodamas arī pārtikā cilvēku un dzīvnieku patēriņam.
- 14 Ņemot vērā iepriekš raksturotās šaubas, *Hoge Raad* uzskata par vajadzīgu uzdot Tiesai iepriekš minētos jautājumus prejudiciāla nolēmuma saņemšanai.