

Lieta C-515/20

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2020. gada 14. oktobris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof [Federālā finanšu tiesa] (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 10. jūnijs

Prasītāja:

BAG

Atbildētāja:

Finanzamt A

Pamatlietas priekšmets

Direktīva 2006/112 – 122. pantā ietvertā jēdziena “malkai izmantojami kokmateriāli” interpretācija – 122. panta piemērošanas jomas nošķiršanas pieņemamība, ko īstenojusi dalībvalsts, izmantojot Kombinēto nomenklatūru – Izmantojamie kritēriji

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību normu interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai malkai izmantojamu kokmateriālu jēdziens Direktīvas 2006/112/EK 122. pantā ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz jebkādiem kokmateriāliem, kas pēc savām objektīvajām īpašībām ir paredzēti vienīgi sadedzināšanai?

- 2) Vai dalībvalsts, kura, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112/EK 122. pantu, malkai izmantojamu kokmateriālu piegādei paredz samazinātu likmi, var izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgās likmes piemērošanas jomu?
- 3) Gadījumā, ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, dalībvalsts savas ar Direktīvas 2006/112/EK 122. pantu un Direktīvas 2006/112/EK 98. panta 3. punktu piešķirtās pilnvaras izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu samazinātas likmes piemērošanas jomu, kas noteikta malkai izmantojamo kokmateriālu piegādei, var īstenot tādējādi, ka dažādiem malkai izmantojamu kokmateriālu veidiem, kas atšķiras pēc savām objektīvām pazīmēm un īpašībām, tomēr no vidusmēra patērētāja viedokļa atbilstoši kritērijam par izmantošanas salīdzināmību ir paredzēti vienai un tai pašai vajadzībai (izskatāmajā lietā – kurināšanai) un tādējādi savstarpēji konkurē, piemēro atšķirīgas nodokļa likmes?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Regulas (EEK) Nr. 2658/87 (1987. gada 23. jūlijs) par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu I pielikums, kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1101/2014 (2014. gada 16. oktobris) (Kombinētā nomenklatūra, turpmāk tekstā – “KN”)

Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 92/77/EEK (1992. gada 19. oktobris), konkrēti – 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešais ievilkums, to skatot kopā ar H pielikumu

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, konkrēti – 98. un 122. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz [Apgrozījuma nodokļa likums] (turpmāk tekstā – “UStG”), konkrēti – 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts, to skatot kopā ar 2. pielikuma 48. punktu

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Lietas dalībniekiem ir domstarpības jautājumā par samazinātas apgrozījuma nodokļa likmes piemērošanu koksnes šķeldas piegādei.

- 2 Prasītāja 2015. gada decembrī dažādiem klientiem piegādāja koksnes šķeldu un līdztekus summām, kas klientiem par to jāmaksā, iekļāva apgrozījuma nodokli 7 % apmērā.
- 3 Atbildētāja uzskata, ka prasītājas piegādei neesot piemērojama samazināta apgrozījuma nodokļa likme 7 % apmērā, bet gan nodokļa pamatlikme (19 %). Prasītāja tam nepiekrīt.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 4 Direktīvas 2006/112 98. pantā ir noteikts:
 - “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 samazinātās likmes, dalībvalstis var izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju.”
- 5 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 122. pantu dalībvalstis var piemērot samazinātu likmi, tostarp, malkai izmantojamu kokmateriālu piegādei. Šis pants ir viens no direktīvas īpašajiem noteikumiem, kas jāpiemēro līdz galīgā PVN režīma ieviešanai (109. un nākamie panti).
- 6 KN pozīcijā 4401 ir ietvertas šādas apakšpozīcijas:

KN kods	Apraksts
4401	Malka apaļkoku, pagaļu, zaru, žaģaru saišķu vai tamlīdzīgā veidā; koksnes šķeldas vai skaidas; zāģskaidas un koksnes atlikumi, aglomerēti vai neaglomerēti briķešu, granulu vai tamlīdzīgā veidā
4401 10 00	– malka apaļkoku, pagaļu, zaru, žaģaru saišķu vai tamlīdzīgā veidā
	– koka šķeldas vai skaidas
4401 21 00	– – skujkoku koksnes
4401 22 00	– – lapu koku koksnes
	– zāģskaidas un koksnes atlikumi, aglomerēti vai neaglomerēti briķešu, granulu vai tamlīdzīgā veidā
4401 31 00	– – koksnes granulas

4401 39	-- citādi
4401 39 20	--- aglomerēti (piemēram, brikešu)
	--- citādi
4401 39 30	---- zāģskaidas
4401 39 80	---- citādi

Valsts tiesības

- 7 Vācijas likumdevējs *UStG* 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktā, to skatot kopā ar *UStG* 2. pielikuma 48. punktu, ir paredzējis, ka, tostarp, noteiktu koksnes veidu piegādei – proti, a) malkai apaļkoku, pagaļu, zaru, žagaru saišķu vai tamlīdzīgā veidā un b) zāģskaidu un koksnes atlikumiem, aglomerētu vai neaglomerētu brikešu, granulu vai tamlīdzīgā veidā – piemēro samazinātu likmi 7 % apmērā.
- 8 *UStG* 2. pielikumā ir ietverta atsauce uz KN. Tādēļ saskaņā ar iesniedzējtiesas judikatūru uz jautājumu par preču klasifikāciju KN pozīcijās vai apakšpozīcijās – un tādējādi par samazinātas likmes piemērošanas jomas apmēru – ir jāatbild tikai, pamatojoties uz tiesību aktiem un jēdzieniem muitas tarifu jomā.
- 9 Muitas tarifu nošķiršanas kontekstā, kas jāveic atbilstoši šiem tiesību aktiem, koksnes šķeldas piegādei nevar piemērot samazinātu likmi, jo tā, līdzīgi kā koka skaidas, ir klasificējama KN apakšpozīcijā 4401 21 00 vai 4401 22 00 un tādējādi uz to neattiecas *UStG* 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts, to skatot kopā ar *UStG* 2. pielikuma 48. punktu.
- 10 Izskatāmajā lietā aplūkojamā koksnes šķelda ir paredzēta izmantošanai vienīgi kā kurināmais. Tā konkurē ar citiem koksnes veidiem, kurus – kā pagales un zāģskaidas, aglomerētas vai neaglomerētas brikešu vai granulu veidā – parasti izmanto kā kurināmo un kuru piegādei saskaņā ar *UStG* 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktu, to skatot kopā ar *UStG* 2. pielikuma 48. punktu, piemēro samazinātu likmi.

Par pirmo jautājumu

- 11 Pirmais prejudiciālais jautājums ir par Direktīvas 2006/112 122. pantā ietvertā jēdziena “malkai izmantojami kokmateriāli” interpretāciju. Ciktāl Savienības tiesību normā – tādā kā izskatāmajā lietā 122. pants – nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, dalībvalstīm, precizējot preču kategorijas, kurām piemēro samazinātu PVN likmi, ir jāievēro attiecīgo kategoriju ietvari, kā tos interpretējusi Tiesa (skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, Komisija/Spānija, C-360/11, EU:C:2013:17, 19. un nākamie punkti).
- 12 Direktīvas 2006/112/EK 122. pantā ietvertā jēdziena “malkai izmantojami kokmateriāli” interpretācijas kontekstā tā parastā nozīme sarunvalodā (skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, Komisija/Spānija, C-360/11, EU:C:2013:17, 63. punkts, attiecībā uz Direktīvas 2006/112 III pielikumu) varētu liecināt, ka tas

attiecas uz jebkādiem kokmateriāliem, kas pēc savām objektīvajām īpašībām ir paredzēti vienīgi sadedzināšanai.

Par otro jautājumu

- 13 Iesniedzējtiesa šaubās, vai, izmantojot Direktīvas 2006/112 122. pantā paredzēto iespēju, dalībvalstis ir pilnvarotas izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu samazinātas likmes piemērošanas jomu, kas noteikta malkai izmantojamo kokmateriālu piegādei. Direktīvas 2006/112/EK 98. panta 3. punktā šādas pilnvaras principā ir paredzētas. Tomēr šaubas rada tas, vai šīs pilnvaras attiecas arī uz 122. pantā minētajiem gadījumiem vai tomēr tās attiecas tikai uz to kategoriju preču piegādi, kas minētas direktīvas III pielikumā.
- 14 Par labu šādam ierobežojumam varētu liecināt tas, ka Direktīvas 2006/112 98. panta 3. punktā ar jēdzienu “attiecīgās kategorijas” ir radīta sasaiste ar minētā panta 2. punkta formulējumu, kurā ir ietverta atsauce uz “kategorij[ām] [..], kas minēt[as] III pielikumā”. Turklāt 98. panta 2. punktā atbilstoši attiecīgā panta sistēmai ir konkretizēts tā 1. punktā ietvertais tiesiskais regulējums, uz kuru, kā izriet no tā skaidrā formulējuma, ir atsauce 98. panta 3. punktā.
- 15 No otras puses, Direktīvas 2006/112 98. panta 3. punktā ietvērto atsauci uz “1. punktā paredzēt[o] samazināt[o] likm[ju] [piemērošanu]” varētu interpretēt arī tādējādi, ka pilnvaras veikt nošķiršanu, izmantojot Kombinēto nomenklatūru, ir spēkā neatkarīgi no tā, kura tiesību norma ir juridiskais pamats attiecīgās dalībvalsts iespējai piemērot samazinātu likmi. Tas atbilstu faktam, ka 122. pants – kā pārejas noteikums – paplašina no 98. panta 1. un 2. punkta izrietošo iespēju piemērot samazinātu PVN likmi (skat. spriedumu, 2019. gada 5. septembris, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, 44. punkts attiecībā uz direktīvas 103. pantu).
- 16 Pārejas noteikuma rakstura dēļ preču kategorijas, kas minētas Direktīvas 2006/112 122. pantā, būtu bijis juridiski sarežģīti iekļaut direktīvas 98. panta 2. punktā, to skatot kopā ar III pielikumu. Ņemot vērā iepriekš minēto, fakts, ka pilnvaras veikt nošķiršanu, izmantojot Kombinēto nomenklatūru – atšķirībā no iepriekšējā tiesiskā regulējuma Direktīvas 77/388 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešajā ievilkumā, to skatot kopā ar H pielikumu – šobrīd ir noteiktas ārpus Direktīvas 2006/112 III pielikuma, varētu liecināt par likumdevēja apzinātu lēmumu attiecināt šīs pilnvaras arī uz iespēju piemērot samazinātu likmi, kas ietverta Direktīvas 2006/112 109. un nākamajos pantos paredzētajos pārejas noteikumos.

Par trešo jautājumu

Samazinātas PVN likmes selektīva piemērošana, (tikai) ievērojot nodokļu neitralitātes principu

- 17 Ciktāl dalībvalstīm noteiktu pakalpojumu kategoriju kontekstā ir paredzētas pilnvaras piemērot samazinātu likmi, tās atbilstoši Tiesas judikatūrai var izvēlēties piemērot samazinātu likmi tikai konkrētam un specifiskam attiecīgās kategorijas aspektam. Ja dalībvalsts izvēlas selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi, tai tomēr ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips. Šis princips nepieļauj atšķirīgi no PVN viedokļa vērtēt līdzīgas preces vai līdzīgus pakalpojumus, kuri savstarpēji konkurē (skat. spriedumu, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropaxie* u.c., C-597/17, EU:C:2019:544, 44. un nākamie punkti).

Šaubas par kritēriju, nosakot divu preču līdzību

- 18 Iesniedzējtiesai ir šaubas par kritēriju, kas jāpiemēro samazinātas PVN likmes selektīvas piemērošanas kontekstā, nosakot divu preču līdzību.
- 19 Šajā ziņā iesniedzējtiesa attiecībā uz Direktīvas 77/388 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešo ievilkumu, to skatot kopā ar H pielikumu, ir lēmusi, ka preces, kas klasificējamās dažādās KN apakšpozīcijās, neatkarīgi no tā, ka to piemērošanas jomas ir identiskas, nav līdzīgas un tādēļ tām, arī ievērojot nodokļu neitralitātes principu, nav jāpiemēro viena un tā pati PVN likme.
- 20 Tomēr starpposmā Tiesa nodokļu neitralitātes principa kontekstā ir lēmusi, ka jautājumā par divu preču vai pakalpojumu līdzību pamatā ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis, turklāt jāizvairās no mākslīgas nošķiršanas, kas balstīta uz nenozīmīgam atšķirībām (spriedumi, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 53. punkts, un 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 43. punkts). Līdz ar to divas preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas īpašības 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 (spriedumi, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropaxie* u.c., C-597/17, EU:C:2019:544, 48. punkts, un 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 44. punkts).
- 21 Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesas palātai ir šaubas, vai tā joprojām var balstīties uz savu judikatūru, atbilstoši kurai atšķirīga tarifu klasifikācija nepieļauj attiecīgās preces uzskatīt par līdzīgām. Tas tādēļ, ka, kamēr vidusmēra patērētāja viedoklis, kam saskaņā ar citēto Tiesas judikatūru ir izšķiroša nozīme, prasa izvērtēt līdzību vidusmēra patērētāja izmantotā pakalpojuma kontekstā, izšķirošais kritērijs tarifu klasifikācijā parasti ir preces objektīvās īpašības un pazīmes (skat. jaunāko spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *DHL Logistics [Slovakia]*, C-810/18,

EU:C:2020:336, 25. punkts). Preces izmantošanas mērķis, proti, arī var būt objektīvs klasifikācijas kritērijs, ja tas minētajai precei ir raksturīgs (spriedums, 2020. gada 30. aprīlis, *DHL Logistics [Slovakia]*, C-810/18, EU:C:2020:336, 26. punkts). Tomēr preces izmantošanas mērķis var būt atbilstošs kritērijs tikai tad, ja klasifikāciju nevar veikt, pamatojoties tikai uz šīs preces objektīvajām īpašībām un pazīmēm (spriedums, 2019. gada 5. septembris, *TDK-Lambda Germany*, C-559/18, EU:C:2019:667, 27. punkts).

- 22 Izskatāmajā lietā šie abi kritēriji rada atšķirīgus rezultātus, proti, no vidusmēra patērētāja viedokļa nav konstatējams, ka koksnēs šķelda, kas tiek aplūkota izskatāmajā lietā, būtiski atšķirtos no citiem malkai izmantojamu kokmateriālu veidiem, kuru piegādei jāpiemēro samazināta likme, jo tie vienādi tiek izmantoti sadedzināšanai un siltumenerģijas ieguvei apkures iekārtās. Turpretim objektīvo pazīmju un īpašību ziņā koksnēs šķelda sava īpašā smalcināšanas apstrādes veida, no tā izrietošās formas un tās izmantošanas kā kurināmā ārējo faktoru dēļ redzami atšķiras no šādiem citiem malkai izmantojamu kokmateriālu veidiem. Tādēļ, atkarībā no piemērojamā kritērija, koksnēs šķeldas un citu malkai izmantojamu kokmateriālu veidu līdzība ir vai nu jāapstiprina vai arī jā noliedz.

Pilnvaru veikt nošķiršanu, izmantojot Kombinēto nomenklatūru, nozīme

- 23 Iepriekš raksturoto šaubu par kritēriju, kas izskatāmajā lietā jāpiemēro līdzības noteikšanai, uzmanības centrā ir jautājums par to, kāda nozīme ir dalībvalstu pilnvarām izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu samazinātas likmes piemērošanas jomu. Ja līdzība būtu jānosaka, pamatojoties tikai uz vidusmēra patērētāja viedokli, tadā gadījumā izskatāmajā lietā nebūtu iespējas veikt nošķiršanu, izmantojot KN, un vispārīgi, ne tikai izskatāmās lietas kontekstā, šāda iespēja tiktu būtiski ierobežota, lai gan dalībvalstīm šajā ziņā ir skaidri noteiktas pilnvaras saskaņā ar Direktīvas 2006/112 98. panta 3. punktu.
- 24 Arī Tiesa citā kontekstā jau ir uzsvērusi, ka nodokļu neitralitātes princips nevar nepieļaut izņēmumu, kuru likumdevējs ir skaidri paredzējis, un nevar apdraudēt tā praktisko lietderību (spriedums, 2018. gada 8. februāris, Komisija/Vācija, C-380/16, EU:C:2018:76, 58. punkts; skat. arī ģenerālvokātes [E. Šarpstones [E. Sharpston]] 2012. gada 8. maija secinājumus lietā C-44/11, EU:C:2012:276, 60. punkts). Tomēr izskatāmajā lietā nodokļu neitralitātes principa ierobežojums ir atkarīgs no dalībvalsts pilnvaru īstenošanas, lai veiktu nošķiršanu, izmantojot KN, un tādēļ tikai netieši ir balstīts uz Direktīvas 2006/112 tiesisko regulējumu.
- 25 Gadījumā, ja Direktīvas 2006/112 98. panta 3. punktā paredzētās pilnvaras tomēr ir uzskatāmas par likumdevēja skaidri paredzētu izņēmumu minētajā nozīmē, tad izmantošanas veidu, kas klasifikācijā nav jāņem vērā, un uz to balstītu vidusmēra patērētāja viedokli, nevarētu izmantot kā argumentus pret nodokļa pamatlikmes piemērošanu, kas balstīta uz nošķiršanu, izmantojot KN. Tas atbilstu arī samazinātas likmes šauras interpretācijas principam, kas ir piemērojams līdztekus nodokļu neitralitātes principam (spriedums, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 32. punkts). Izskatāmajā lietā šāda šaura

interpretācija varētu būt vēl jo vairāk pamatota tādēļ, ka Direktīvas 2006/112 122. pants ir izņēmums, kas ticis ieviests vien uz neilgu laiku (skat. spriedumus, 2012. gada 28. februāris, Komisija/Francija, C-119/11, EU:C:2012:104, 29. punkts, un 2002. gada 7. marts, Komisija/Somija, C-169/00, EU:C:2002:149, 34. punkts).

DARBBA VERSIJA