

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnis – Valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį tarifą tam tikrų prekių tiekimui ir tam tikrų paslaugų teikimui – III priedo 1 punktas – Maisto produktai – Pyragai ir bandelės – Minimalus tinkamumo terminas ar tinkamumo vartoti terminas – Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-499/16

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2016 m. birželio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugsėjo 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

AZ

prieš

Minister Finansów

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. G. Fernlund (pranešėjas), teisėjai S. Rodin ir E. Regan,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- AZ, atstovaujamos *adwokat* M. Machciński,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* E. De Bonis,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir K. Herrmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, ir klaidų ištaisymas, OL L 335, 2007, p. 60; toliau – PVM direktyva) 98 straipsnio išaiškinimo atsižvelgiant į mokesčio neutralumo principą.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant AZ ir *Minister Finansów* (finansų ministras, Lenkija) ginčą dėl dviejų mokestinių išaiškinimų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifu, taikomu šios bendrovės prekių tiekimui.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Daroma prielaida, kad[,] pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką, valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojantis teisės aktų suderinimas naudojant [PVM] sistemą, kuris panaikins, kiek tai žmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.“

4 Šios direktyvos 7 konstatuojamoje dalyje nurodyta:

„Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai[,] nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.“

5 Šios direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

6 Tos pačios direktyvos 98 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>

3. Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatūra, kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.“

7 PVM direktyvos III priedo 1 punkte, be kita ko, numatyti „maisto produktai <...>, skirti žmonių <...> maistui“.

Lenkijos teisė

8 Iš pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (2011 m. *Dz. U.*, Nr. 177, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 41 straipsnio 1 dalies ir

146a straipsnio 1 punkto matyti, kad nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas buvo 23 %.

9 Tuo pačiu laikotarpiu šio įstatymo 3 priede išvardytoms prekėms ir paslaugoms buvo taikomas 8 % tarifas, remiantis šio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies ir 146a straipsnio 2 punktu.

10 Šio priedo 32 pozicijoje yra šie produktai: „Švieži pyragai ir bandelės, kurių pagal konkrečias nuostatas nurodytas minimalus tinkamumo terminas neviršija 45 dienų, o jeigu ant šių prekių pagal konkrečias nuostatas nurodomas tik tinkamumo vartoti terminas, šis terminas taip pat neviršija 45 dienų.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

11 AZ yra Lenkijos bendrovė, gaminanti pyragus ir bandeles, be kita ko, prancūziškuosius ragelius su darais ir bandeles su vairių skonių darais, kurių minimalus tinkamumo terminas viršija 45 dienas.

12 2010 m. AZ produktai buvo klasifikuojami kaip „Džiūvėsiai ir sausainiai, ilgai švieži išliekantys pyragai ir bandelės“, kaip tai suprantama pagal 2008 m. produktų statistinės klasifikacijos nacionalinį reglamentavimą. Vis dėlto 2013 m. Varšuvos (Lenkija) muitinės direktorius šiuos produktus priskyrė prie Kombinuotosios nomenklatūros, esančios 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382), iš dalies pakeisto 2012 m. spalio 9 d. Komisijos reglamentu (ES) Nr. 927/2012 (OL L 304, p. 1; toliau – KN), I priede, 1905 90 60 pozicijos, kuri atitinka kitą nacionalinio reglamentavimo klasifikavimą, t. y. „Švieži pyragai ir bandelės“.

13 2013 m. lapkričio 14 d. AZ paprašė finansų ministro mokestinio išaiškinimo, kad galėtų nustatyti, ar ji gali taikyti lengvatinį 8 % PVM tarifą aptariamam produktui, kurie visi priskiriami prie KN kodo, atitinkančio klasifikavimą kaip „Švieži pyragai ir bandelės“, ir kurių minimalus tinkamumo terminas ar minimalus tinkamumo vartoti terminas viršija 45 dienas, tiekimui. Savo prašyme ši bendrovė teigė, kad PVM įstatymo 3 priedo 32 pozicijoje nustatytas lengvatinio PVM tarifo taikymo kriterijus prieštarauja Sąjungos teisei ir nekyla nei iš PVM direktyvos, nei iš KN. Iš tiesų, KN 1905 90 60 pozicijoje nenumatytas produktų skirstymas atsižvelgiant į jų šviežumą, į jų minimalų tinkamumo terminą ar minimalų tinkamumo vartoti terminą.

14 2013 m. gruodžio 3 d. ir 2014 m. sausio 14 d. išaiškinimuose finansų ministras nepatvirtino AZ teiginio ir teigė, kad Lenkijos įstatymų leidėjas galėjo teisėtai nustatyti tokį lengvatinio PVM tarifo taikymo kriterijų, kaip aptariamas.

15 AZ pareiškė ieškinį dėl šio mokestinio išaiškinimo *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija). Šis teismas atmetė ieškinį ir pabrėžė, kad pyragų ir bandelių sudėtyje esantys priedai, kaip antai konservantai, kurie pailgina vartojimo terminą, turi tokios vidutinio vartotojo sprendimui.

16 Kadangi, šio teismo teigimu, Sąjungos teisės aktų leidėjas ir nacionalinis įstatymų leidėjas nusprendė, kad vartojimo termino pabaiga yra esminis vartotojo apsaugos elementas, produktai, kurių vartojimo terminas skiriasi, gali būti pagrįstai laikomi nepanašiais.

17 Šis teismas taip pat pažymėjo, kad AZ neįrodė, jog rinkoje egzistuoja kiti specifiniai produktai, kurie galėtų būti laikomi panašiais į jos produktus. Pripažinęs, kad 45 dienų vartojimo termino kriterijus yra subjektyvus, šis teismas savo sprendime teigė, kad PVM direktyva nedraudžia taikyti tokio kriterijų tiek, kiek nepažeidžiamas mokesčių neutralumo principas.

18 Dėl šio sprendimo AZ pateiktą apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

19 Šis teismas konstatavo, kad remiantis Lenkijos teisės aktais vienintelis kriterijus, lemiantis lengvatinio PVM tarifo taikymą tam tikriems šviežiems pyragams ir bandelėms, yra jų minimalus tinkamumo terminas ar tinkamumo vartoti terminas, t. y. kriterijus, susijęs su 45 dienų vartojimo terminu. Taip pat konstatavo, kad toks kriterijus nekyla iš Sąjungos teisės, šis teismas klausia, ar galima atskirti pakankamai skirtingus produktus, kad būtų pateisinamas skirtingo PVM tarifo taikymas, ypač dėl to, kad pirmosios instancijos teismas patvirtino, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas produkto tinkamumo vartoti terminą laikė esminiu vartotojų apsaugos elementu, kurio galiausiai pakako tam, kad būtų atskirti produktai PVM tarifų atžvilgiu.

20 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad pyragų ir bandelių, nurodytų [PVM įstatymo] 41 straipsnio 2 dalyje kartu su šio įstatymo 3 priedo 32 pozicija, mokesčio tarifas priklauso vien nuo „minimalaus tinkamumo termino“ arba „tinkamumo vartoti termino“ kriterijaus, pažeidžia PVM neutralumo principą ir draudimą skirtingai vertinti prekes, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 98 straipsnio 1 ir 2 dalis?“

Dėl prejudicinio klausimo

21 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia iš esmės sužinoti, ar PVM direktyvos 98 straipsnį, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad jis draudžia tokias nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindiniuose bylose, kuriomis remiantis lengvatinio PVM tarifo taikymas šviežiems pyragams ir bandelėms priklauso tik nuo jų „minimalaus tinkamumo termino“ arba jų „tinkamumo vartoti termino“ kriterijaus.

22 Pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvos 96 straipsnį prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pat PVM tarifas, t. y. kiekvienos valstybės narės nustatytas standartinis tarifas. Nukrypstant nuo šio principo galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą numatyta šios direktyvos 98 straipsnyje. Šios direktyvos III priede pateiktas prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas (2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 20 ir 21 punktai).

23 Dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės, laikydamosi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo, gali tiksliau nustatyti PVM direktyvos III priede nurodytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kategorijas, kurioms taikomas lengvatinis tarifas (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 punktas).

24 Galimybę selektyviai taikyti lengvatinį PVM tarifą grindžiama, be kita ko, tuo, kad, dėl to, jog šis tarifas yra išimtis, jo taikymas tik konkrečioms ir specifiniams nagrinėjamos tiekimo kategorijos aspektams yra suderinamas su principu, pagal kurį išimtys ir leidžiančios nukrypti nuostatos turi būti aiškinamos siaurai (2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09,

25 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, remiantis PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalimi, valstybės narės, taikydamos lengvatinius tarifus kategorijoms, prie kurių priskirtos prekės, gali naudotis KN, kad nustatytų, kas iš tiesų priklauso atitinkamai kategorijai. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad naudojimasis KN yra tik vienas iš būdų tiksliai apibrėžti atitinkamą kategoriją.

26 Šiuo atveju Lenkijos įstatymų leidėjas pasirinko taikyti lengvatinį PVM tarifą šviežiems pyragams ir bandelėms, kurių galiojimo laikas nustatytas taip, kad tinkamumo vartoti terminas neviršytų 45 dienų.

27 Neginėjama, kad šie pyragai ir bandelės sudaro ribotą žmonių maistui skirtą maisto produktą, numatytą PVM direktyvos III priedo 1 punkte, kategoriją.

28 Kadangi kriterijus, susijęs su tam tikru tinkamumo vartoti dienų skaičiumi, tiksliai apibrėžia atitinkamą kategoriją, reikia konstatuoti, kad šis selektyvus lengvatinio PVM tarifo taikymas konkrečiam ir specialiam prekių, įtrauktų į vieną iš kategorijų, nurodytą šiame III priede, aspektui iš esmės suderinamas su PVM direktyvos 98 straipsniu.

29 Vis dėlto, siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, reikia patikrinti, ar toks nacionalinės teisės aktas, kaip nagrinjamas pagrindinis byloje, kelia grėsmę mokesčių neutralumo principui.

30 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Kiek tai susiję su atitinkamų prekių ar paslaugų panašumo vertinimu, kuris galiausiai priklauso nacionaliniam teismui, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš esmės reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo požiūrą. Prekės ar paslaugos yra panašios, kai turi panašią savybę ir, atsižvelgiant į panašumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius ir kai esami skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių prekių ar paslaugų (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25 punktas).

32 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti konkretų tyrimą, kad nustatytų, ar faktas, kad galiojimo data, nustatyta taip, jog tinkamumo vartoti terminas neviršija 45 dienų, yra lemiantis, Lenkijos vidutinio vartotojo požiūriu, kai jis pasirenka pirkti pyragus ir bandeles (šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 33 punktą).

33 Taigi reikia išnagrinėti, ar Lenkijos rinkoje yra pyragų ar bandelių, kurių tinkamumo vartoti terminas neviršija 45 dienų, bet kurie, vartotojo akimis, yra panašūs į pyragus ir bandeles, kurių minimalus tinkamumo terminas viršija 45 dienas, kaip ir AZ produktai, ir kurie gali pastaruosius pakeisti.

34 Jei būtų galima nustatyti tokių prekių buvimą, mažesnis nei 45 dienų tinkamumo vartoti terminas neturėtų lemiama reikšmės vidutiniam Lenkijos vartotojui, o šio vartotojo pasirinkimui galėtų turėti įtakos skirtingas PVM tarifų taikymas. Tokiu atveju mokesčių neutralumo principas prieštarauja pagrindiniam byloje nagrinjamoms nacionalinėms nuostatoms.

35 Vis dėlto, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atlikęs konkretų tyrimą, kurį jis turi atlikti, konstatuotų, kad lengvatinis PVM tarifas, taikomas pyragams ir bandelėms, kurių galiojimo terminas nustatytas taip, kad tinkamumo vartoti terminas neviršija 45

dien?, neskatiną j? pardavimo, palyginti su pyragais ir bandel?mis, kuri? galiojimo terminas nustatytas taip, kad j? tinkamumo vartoti terminas viršija 45 dienas, iš to b?t? darytina išvada, kad ši? dviej? kategorij? pyragai ir bandel?s n?ra panašios ir tarpusavyje konkuruojan?ios prek?s (šiuo klausimu žr. 2001 m. geguž?s 3 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, C?481/98, EU:C:2001:237, 27 punkt?). Šiuo atveju mokes?i? neutralumo principas neprieštarauja pagrindin?je byloje nagrin?jamoms nacionalin?ms nuostatoms.

36 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 98 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis nedraudžia, tiek, kiek laikomasi mokes?i? neutralumo principo, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, toki? nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kuriomis remiantis lengvatinio PVM tarifo taikymas šviežiems pyragams ir bandel?ms priklauso tik nuo j? „minimalaus tinkamumo termino“ arba j? „tinkamumo vartoti termino“ kriterijaus.

D?I bylin?jimosi išlaid?

37 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 98 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis nedraudžia, tiek, kiek laikomasi mokes?i? neutralumo principo, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kuriomis remiantis lengvatinio prid?tin?s vert?s mokes?io tarifo taikymas šviežiems pyragams ir bandel?ms priklauso tik nuo j? „minimalaus tinkamumo termino“ arba j? „tinkamumo vartoti termino“ kriterijaus.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.