

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

9. november 2017 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en nedsat sats på levering af visse varer og ydelser – bilag III, punkt 1 – levnedsmidler – bagværk og kager – dato for mindste holdbarhed og sidste anvendelsesdato – princippet om afgiftsneutralitet«

I sag C-499/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 16. juni 2016, indgået til Domstolen den 16. september 2016, i sagen

**AZ**

mod

**Minister Finansów,**

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C.G. Fernlund (refererende dommer), og dommerne S. Rodin og E. Regan,

generaladvokat: Y. Bot,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- AZ ved advokat M. Machciński,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato E. De Bonis,
- Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) i lyset af princippet om afgiftsneutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem AZ og Minister Finansów (finansministeren, Polen) vedrørende to skatteafgørelser fra sidstnævnte angående den merværdiafgiftssats (moms), der finder anvendelse på levering af dette selskabs varer.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

3 Følgende fremgår af fjerde betragtning til momsdirektivet:

»Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.«

4 Syvende betragtning til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.«

5 Nævnte direktivs artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

6 Samme direktivs artikel 98 fastsætter:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]

3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.«

7 Punkt 1 i bilag III til momsdirektivet omfatter bl.a. »[l]evnedsmidler«.

#### *Polsk ret*

8 Det fremgår af artikel 41, stk. 1, og artikel 146a, nr. 1, i lov af 11. marts 2004 om afgift på

varer og tjenesteydelser i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (Dz. U. af 2011, nr. 177, pos. 1054, herefter »momsloven«), at normalsatsen for moms var 23% i perioden fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2016.

9 I samme periode var den sats, der skulle anvendes på de varer og ydelser, der var opregnet i bilag 3 til denne lov, i henhold til nævnte lovs artikel 41, stk. 2, og artikel 146a, nr. 2, på 8%.

10 I dette bilags pos. 32 findes følgende varer, nemlig »friskt bagværk og kager, for hvilke datoen for mindste holdbarhed, der fastlægges i henhold til særlige bestemmelser, ikke er på mere end 45 dage, eller, hvor disse varer alene er mærket med en sidste anvendelsesdato, der er fastsat i henhold til særlige bestemmelser, at denne dato heller ikke er på mere end 45 dage«.

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

11 AZ er et polsk selskab, som fremstiller bagværk og kager, bl.a. croissanter og små brød med forskelligt fyld, der har en dato for mindste holdbarhed på mere end 45 dage.

12 I 2010 blev AZ's varer tariferet som »Tvebakker og kryddere samt kiks, konserveret bagværk og kager« som omhandlet i den nationale lovgivning om statistisk produktklassifikation af 2008. Ikke desto mindre blev disse varer af direktøren for toldkontoret i Warszawa (Polen) i 2013 tariferet i underposition 1905 90 60 i den kombinerede nomenklatur, som er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EU) nr. 927/2012 af 9. oktober 2012 (EUT 2012, L 304, s. 1, herefter »KN«), som svarer til en anden tarifiering i nævnte nationale lovgivning, nemlig tarifieringen »friskt bagværk og kager«.

13 Den 14. november 2013 anmodede AZ finansministeren om en skatteafgørelse for at afgøre, om selskabet kunne anvende den nedsatte momssats på 8% på levering af de pågældende varer, som, alt imens de henhørte under den KN-kode, der svarede til tarifieringen »friskt bagværk og kager«, havde en dato for mindste holdbarhed eller en sidste anvendelsesdato på mere end 45 dage. I sin anmodning gjorde dette selskab gældende, at pos. 32 i bilag 3 til momsloven i strid med EU-retten indførte et kriterium for anvendelse af den nedsatte momssats, som hverken fremgik af momsdirektivet eller KN. KN-underposition 1905 90 60 indeholder nemlig ikke nogen sondring med hensyn til varernes friskhed, deres dato for mindste holdbarhed eller deres sidste anvendelsesdato.

14 I afgørelser af 3. december 2013 og af 14. januar 2014 godtog finansministeren ikke AZ's argumentation, men fandt, at den polske lovgiver lovligt kunne vedtage et kriterium for anvendelse af en nedsat momssats som den omhandlede.

15 AZ påklagede de nævnte afgørelser til Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen). Sidstnævnte gav ikke AZ medhold heri, idet den fremhævede, at de tilsætningsstoffer, der indgår i sammensætningen af bagværk og kager, såsom konserveringsmidler, der forlænger holdbarhedsperioden, påvirker gennemsnitsforbrugerens afgørelse.

16 For så vidt som EU-lovgiver og den nationale lovgiver har anset sidste anvendelsesdato for at være et væsentligt element i forbrugerbeskyttelsen, kan varer, der har forskellige sidste anvendelsesdatoer, ifølge denne ret med rette anses for at være af samme art.

17 Nævnte ret fremhævede ligeledes, at AZ ikke havde godtgjort, at der på markedet forefandtes andre specifikke varer, der kunne anses for at være varer af samme art som AZ's varer. Alt imens samme ret anerkendte, at kriteriet om en holdbarhedsperiode på 45 dage var af

subjektiv karakter, fandt den i sin dom, at momsdirektivet ikke var til hinder for anvendelsen af et sådant kriterium, for så vidt som dette princip ikke var blevet tilsidesat.

18 AZ har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret.

19 Denne ret har konstateret, at det eneste afgørende kriterium i henhold til polsk lovgivning for anvendelsen af en nedsat momssats for visse friske bagværk og kager er deres dato for mindste holdbarhed eller deres sidste anvendelsesdato, dvs. at kriteriet er knyttet til holdbarhedsperioden på 45 dage. Efter ligeledes at have konstateret, at et sådant kriterium ikke følger af EU-retten, har nævnte ret rejst spørgsmålet, om der kan sondres mellem varer, der er tilstrækkeligt forskellige, for at begrunde anvendelsen af forskellige momssatser, eftersom førsteinstansretten anførte, at EU-lovgiver anså en vares sidste anvendelsesdato for at være et væsentligt element i forbrugerbeskyttelsen, hvilket følgelig var tilstrækkeligt til at sondre mellem varer med hensyn til momssatsen.

20 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er den differentierede afgiftssats for [...] bagværk og kager i artikel 41, stk. 2, sammenholdt med pos. 32 i bilag 3 til [momsloven], udelukkende ud fra kriteriet »mindsteholdbarhedsdato« henholdsvis »udløbsdato« i strid med princippet om momsens neutralitet og forbuddet mod forskellig behandling af varer som omhandlet i artikel 98, stk. 1 og 2, i [momsdirektivet]?«

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

21 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter anvendelsen af den nedsatte momssats på friskt bagværk og kager udelukkende sker ud fra kriteriet »dato for mindste holdbarhed«, henholdsvis »sidste anvendelsesdato«.

22 Indledningsvis skal det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 96 anvendes samme momssats, dvs. normalsatsen fastsat i hver enkelt medlemsstat, for levering af goder og for levering af ydelser. Det er som en undtagelse til dette princip, at der i direktivets artikel 98 er givet mulighed for at anvende nedsatte momssatser. Direktivets bilag III indeholder en opregning af de kategorier af varer og ydelser, på hvis levering nedsatte momssatser kan anvendes i overensstemmelse med artikel 98 (dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 20 og 21).

23 Hvad angår anvendelsen af den nedsatte momssats fremgår det af Domstolens praksis, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte mere præcist, for hvilke af de varer og tjenesteydelser, som er omfattet af bilag III til momsdirektivet, de vil anvende den nedsatte momssats, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, overholdes (dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 23).

24 Muligheden for en sådan selektiv anvendelse af den nedsatte momssats, som er indrømmet medlemsstaterne, er navnlig begrundet i den omstændighed, at satsen er undtagelsen, og at det derfor er i overensstemmelse med princippet om, at undtagelser og fravigelser skal fortolkes strengt, at begrænse anvendelsen af den nedsatte sats til konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser (dom af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 29).

25 Det skal i denne henseende bemærkes, at ifølge momsdirektivets artikel 98, stk. 3, kan medlemsstaterne anvende KN, når de anvender de nedsatte satser, hvor det drejer sig om varekategorier, for at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker. Det må således konstateres, at anvendelsen af KN kun er én blandt flere måder at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.

26 I den foreliggende sag har den polske lovgiver valgt at anvende en nedsat momssats på friskt bagværk og kager med en udløbsdato, der er fastsat således, at holdbarhedsperioden ikke overstiger 45 dage.

27 Det er ubestridt, at disse bagværk og kager udgør en begrænset kategori af levnedsmidler som omhandlet i punkt 1 i bilag III til momsdirektivet.

28 For så vidt som kriteriet vedrørende et vist antal holdbarhedsdage med præcision afgrænser den pågældende kategori, må det således konstateres, at denne selektive anvendelse af den nedsatte momssats på et konkret og specifikt aspekt af denne kategori af varer, som er omfattet af en af kategorierne i nævnte bilag III, i princippet er foreneligt med momsdirektivets artikel 98.

29 For at besvare det spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, må det imidlertid undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet.

30 Det følger af fast retspraksis, at dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

31 For så vidt angår bedømmelsen af den sammenlignelige karakter af de pågældende varer eller ydelser, som i sidste ende tilkommer den nationale ret, fremgår det af Domstolens praksis, at der fortrinsvis skal tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt. Varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugers afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse varer eller ydelser (dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 25).

32 Det påhviler derfor den forelæggende ret at indlede en konkret undersøgelse for at afgøre, om den omstændighed, at udløbsdatoen er fastsat således, at holdbarhedsperioden ikke overstiger 45 dage, ifølge den polske gennemsnitsforbruger er afgørende, når denne træffer sit valg ved køb af bagværk og kager (jf. i denne retning dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 33).

33 Det påhviler således denne ret at prøve, om der på det polske marked forefindes bagværk og kager, hvis holdbarhedsperiode ikke overstiger 45 dage, men som ikke desto mindre i denne forbrugers øjne er sammenlignelige med bagværk og kager, der har en dato for mindste holdbarhed på mere end 45 dage, som dem, AZ fremstiller, og som kan substitueres med sidstnævnte varer.

34 Såfremt det kan konstateres, at der forefindes sådanne varer, er holdbarhedsperioden på mindre end 45 dage ikke afgørende for den polske gennemsnitsforbruger, og denne forbrugers valg kan blive påvirket af, at der anvendes forskellige momssatser. I et sådant tilfælde er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede.

35 Hvis den forelæggende ret derimod i forbindelse med den konkrete undersøgelse, som påhviler den, konstaterer, at den nedsatte momssats for bagværk og kager, der har en udløbsdato, der er fastsat således, at holdbarhedsperioden ikke overstiger 45 dage, ikke bevirker, at salget af disse begunstiges i forhold til salget af bagværk og kager, der har en udløbsdato, der er fastsat således, at holdbarhedsperioden overstiger 45 dage, følger det heraf, at disse to kategorier af bagværk og kager ikke er sammenlignelige varer, som konkurrerer indbyrdes (jf. i denne retning dom af 3.5.2001, Kommissionen mod Frankrig, C-481/98, EU:C:2001:237, præmis 27). I dette tilfælde er princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede.

36 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 98 skal fortolkes således, at den ikke – forudsat at princippet om afgiftsneutralitet er overholdt, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve – er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter anvendelsen af den nedsatte momssats på friskt bagværk og kager udelukkende sker ud fra kriteriet »dato for mindste holdbarhed«, henholdsvis »sidste anvendelsesdato«.

### **Sagsomkostninger**

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

**Artikel 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke – forudsat at princippet om afgiftsneutralitet er overholdt, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve – er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter anvendelsen af den nedsatte merværdiafgiftssats på friskt bagværk og kager udelukkende sker ud fra kriteriet »dato for mindste holdbarhed«, henholdsvis »sidste anvendelsesdato«.**

Underskrifter

\* Processprog: polsk.