

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 9. novembra 2017(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 98 – Možnost držav članic, da za nekatere dobave blaga in opravljanje storitev uporabijo nižjo stopnjo – Priloga III, točka 1 – Živila – Sveže pecivo in slaščice – Minimalni rok trajanja ali rok uporabnosti – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-499/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 16. junija 2016, ki je na Sodišče prispela 16. septembra 2016, v postopku

AZ

proti

Minister Finansów,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi C. G. Fernlund (poročevalec), predsednik senata, S. Rodin in E. Regan, sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za AZ M. Machciński, odvetnik,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z E. De Bonisom, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in K. Herrmann, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006,

L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) glede na načelo davčne nevtralnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo AZ in Minister Finansów (minister za finance, Poljska) glede razlag dveh davčnih določb, ki jih je podal ta minister v zvezi s stopnjo davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za dobavo blaga te družbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 4 Direktive o DDV je navedeno:

„Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.“

4 V uvodni izjavi 7 te direktive je navedeno:

„Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

5 Člen 96 navedene direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

6 Člen 98 te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]

3. Pri uporabi nižjih stopenj iz odstavka 1 za kategorije, ki se nanašajo na blago, lahko države članice uporabljajo kombinirano nomenklaturo, da določijo natančen obseg vsake kategorije.“

7 V točki 1 Priloge III k Direktivi o DDV so med drugim navedena „živila [...] za prehrano ljudi“.

Poljsko pravo

8 Iz člena 41.1 in člena 146a, točka 1, zakona z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (Dz. U. iz leta 2011, št. 177, pozicija 1054, v nadaljevanju: zakon o DDV) izhaja, da je splošna davčna stopnja DDV v obdobju od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2016 znašala 23 %.

9 V tem obdobju je stopnja, ki se je uporabljala za blago in storitve, navedene v prilogi 3 k temu zakonu, v skladu s členoma 41.2 in 146a, točka 2, tega zakona znašala 8 %.

10 Številka 32 te priloge vsebuje te proizvode: „Sveže pecivo in slaščice, pri katerih minimalni rok trajanja, določen s posebnimi predpisi, ne presega 45 dni; prav tako velja, da se so ti proizvodi

v skladu s posebnimi predpisi označeni izključno z rokom uporabnosti, ta rok prav tako ne presega 45 dni“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 AZ je poljska družba, ki proizvaja pecivo in slaščice, med drugim polnjene rogličke in kruhke, polnjene z različnimi nadevi, pri katerih minimalni rok trajanja presega 45 dni.

12 Leta 2010 so bili proizvodi družbe AZ razvrščeni kot „Prepečenci in piškoti, trajno pecivo in slaščice“ v smislu nacionalne zakonodaje o statistični klasifikaciji proizvodov iz leta 2008. Leta 2013 pa je direktor carinskega urada v Varšavi (Poljska) te proizvode uvrstil pod tarifno številko 1905 90 60 kombinirane nomenklature iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EU) št. 927/2012 z dne 9. oktobra 2012 (v nadaljevanju: KN), ki ustreza drugi razvrstitvi iz te nacionalne ureditve, in sicer razvrstitvi kot „Sveže pecivo in slaščice“.

13 Družba AZ je 14. novembra 2013 ministra za finance zaprosila za razlago davčne določbe, da bi se ugotovilo, ali lahko uporabi nižjo 8-odstotno stopnjo DDV za dobavo zadevnih proizvodov, pri katerih, čeprav so označeni s KN, ki ustreza razvrstitvi kot „Sveže pecivo in slaščice“, minimalni rok trajanja ali rok uporabnosti presega 45 dni. Ta družba v tej prošnji trdi, da številka 32 Priloge 3 k zakonu o DDV v nasprotju s pravom Unije uvaja merilo za uporabo nižje stopnje DDV, ki ne izhaja niti iz Direktive o DDV niti iz KN. Tarifna številka 1905 90 60 KN naj namreč ne bi razlikovala med svežostjo blaga, njegovim minimalnim rokom trajanja in rokom uporabnosti.

14 Minister za finance v razlagah določb z dne 3. decembra 2013 in z dne 14. januarja 2014 ni potrdil trditve družbe AZ ter je menil, da je poljski zakonodajalec lahko zakonito sprejel merilo za uporabo nižje davčne stopnje DDV, kot je ta v tem primeru.

15 Družba AZ je vložila tožbo proti tem razlagam davčnih določb pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojvodsko upravno sodišče v Varšavi, Poljska). To sodišče je tožbo zavrnilo in poudarilo, da dodatki v sestavi peciva in slaščic, kot so konzervansi, ki podaljšujejo trajanje shranjevanja, vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika.

16 To sodišče meni, da ker sta zakonodajalec Unije in nacionalni zakonodajalec menila, da je rok uporabnosti bistveni element varstva potrošnika, je mogoče proizvode z različnimi roki uporabnosti veljavno obravnavati, kot da si niso podobni.

17 To sodišče je poudarilo tudi, da družba AZ ni dokazala, da na trgu obstajajo drugi posebni proizvodi, ki bi jih bilo mogoče obravnavati tako, da so podobni njenim proizvodom. To sodišče je s tem, da je priznalo, da je bilo merilo trajanja uporabnosti 45 dni subjektivno, v sodbi odločilo, da Direktiva o DDV ne nasprotuje uporabi tega merila, če ni bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti.

18 Družba AZ je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

19 To sodišče ugotavlja, da je v skladu s poljsko ureditvijo edino odločilno merilo za uporabo nižje stopnje DDV za nekatera sveža peciva in slašnice njihov minimalni rok trajanja oziroma njihov rok uporabnosti, in sicer merilo povezano s 45-dnevnim trajanjem uporabnosti. Potem ko je ugotovilo tudi, da to merilo ne izhaja iz prava Unije, se to sodišče sprašuje, ali je mogoče razlikovati dovolj različne proizvode, da se utemelji uporaba različnih stopenj DDV, saj je namreč prvostopenjsko sodišče potrdilo, da je zakonodajalec Unije rok uporabnosti proizvoda štel za bistveni element varstva potrošnikov, ki je zato zadostoval za razlikovanje proizvodov s stališča stopnje DDV.

20 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali so različne stopnje davka za pecivo in slašnice v členu 41(2) v povezavi s številko 32 Priloge 3 k [zakonu o davku na blago in storitve], določene izključno na podlagi merila ‚minimalnega roka trajanja‘ oziroma ‚roka uporabnosti‘, v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV in prepovedjo neenakega obravnavanja blaga v smislu člena 98(1) in (2) [Direktive o DDV]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je člen 98 Direktive o DDV glede na načelo davčne nevtralnosti treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki za uporabo nižje stopnje DDV za sveže slašnice in pecivo določa merilo njihovega „minimalnega roka trajanja“ ali njihovega „roka uporabnosti“.

22 Uvodoma je treba spomniti, da se v skladu s členom 96 Direktive o DDV za dobavo blaga in opravljanje storitev uporablja enaka, in sicer splošna stopnja DDV, ki jo določi vsaka država članica. Na podlagi člena 98 te direktive z odstopanjem od tega načela obstaja možnost uporabe nižjih stopenj DDV. V Prilogi III k tej direktivi so naštetе kategorije dobave blaga in opravljanja storitev, za katere se lahko uporabijo nižje stopnje iz tega člena 98 (sodba z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točki 20 in 21).

23 Glede uporabe nižje stopnje DDV za te kategorije iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo države članice ob spoštovanju načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, natančneje določiti, za katere dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV, se uporablja nižja stopnja DDV (sodba z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 23).

24 Možnost take selektivne uporabe nižje stopnje DDV je med drugim utemeljena s tem, da je – ker je ta stopnja izjema – omejitev njene uporabe na konkretne in posebne vidike v skladu z načelom, po katerem je treba izjeme in odstopanja razlagati ozko (sodba z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, točka 29).

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko v skladu s členom 98(3) Direktive o DDV države članice pri uporabi nižjih stopenj za kategorije, ki se nanašajo na blago, uporabljajo KN, da določijo natančen obseg vsake kategorije. Vendar je treba ugotoviti, da je sklicevanje na KN le eden od načinov za natančno določanje določenе kategorije.

26 V obravnavanem primeru se je poljski zakonodajalec odločil, da uporabi nižjo stopnjo DDV za sveže slašnice in pecivo z datumom uporabe, ki je določen tako, da trajanje uporabnosti ne presega 45 dni.

27 Te slašnice in pecivo so nesporno omejena kategorija živil za prehrano ljudi iz točke 1

Priloge III k Direktivi o DDV.

28 Če torej merilo določenega števila dni uporabnosti natančno opredeljuje zadevno kategorijo, je treba ugotoviti, da je ta selektivna uporaba nižje stopnje DDV, ki se konkretno in specifično nanaša na blago, ki je vključeno v eno od teh kategorij Priloge III, na celoma združljiva s členom 98 Direktive o DDV.

29 Vendar pa je treba, preden se poda odgovor na vprašanje predložitvenega sodišča, preveriti, ali nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, krši načelo davčne nevtralnosti.

30 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da to načelo nasprotuje temu, da bi se podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavali različno (sodba z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 24 in navedena sodna praksa).

31 Glede ugotavljanja podobnosti zadevnega blaga ali storitev, ki jo mora dokončno ugotoviti nacionalno sodišče, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba predvsem upoštevati stališče povprečnega potrošnika. Blago ali storitve so si podobni, če imajo podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njihove uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno blago ali storitev (sodba z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 25).

32 Predložitveno sodišče mora preučiti konkreten primer, da ugotovi, ali je dejstvo, da je datum uporabe določen tako, da trajanje uporabnosti ne presega 45 dni, odločilno s stališča povprečnega poljskega potrošnika, ko se odloča za nakup slaščic in peciva (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 33).

33 Zato mora preučiti, ali na poljskem trgu obstajajo pecivo in slaščice, pri katerih datum uporabnosti sicer ne presega 45 dni, vendar so za tega potrošnika kljub temu podobni slaščicam in pecivu, pri katerih minimalni rok trajanja presega 45 dni, kot so proizvodi družbe AZ, in s katerimi se zadnjenavedeni lahko nadomestijo.

34 Če je mogoče ugotoviti, da to blago obstaja, trajanje uporabnosti, ki ne presega 45 dni, ni odločilno za povprečnega poljskega potrošnika in bi na izbiro tega potrošnika lahko vplivala uporaba različnih stopenj DDV. V takem primeru bi načelo davčne nevtralnosti nasprotovalo nacionalnim določbam iz postopka v glavni stvari.

35 Nasprotno pa bi, če bi predložitveno sodišče pri preučitvi konkretnega primera ugotovilo, da nižja stopnja DDV za pecivo in slaščice, pri katerih je datum uporabnosti določen tako, da trajanje uporabnosti ne presega 45 dni, ne spodbuja prodaje tega blaga glede na prodajo peciva in slaščic, pri katerih je datum uporabnosti določen tako, da rok uporabnosti presega 45 dni, iz tega izhajalo, da ti kategoriji peciva in slaščic nista podobno blago, ki je v takem medsebojno konkurenčnem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 3. maja 2001, Komisija/Francija, C-481/98, EU:C:2001:237, točka 27). V tem primeru načelo davčne nevtralnosti ne bi nasprotovalo nacionalnim predpisom iz postopka v glavni stvari.

36 Glede na vse zgoraj navedene ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 98 Direktive o DDV razlagati tako, da – če se spoštuje načelo davčne nevtralnosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče – ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki za uporabo nižje stopnje DDV za sveže pecivo in slaščice določa le merilo njihovega „minimalnega roka trajanja“ ali njihovega „roka uporabnosti“.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (šesti senat) razsodilo:

len 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da – e se spoštuje načelo dav?ne nevtralnosti, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e – ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki za uporabo nižje stopnje davka na dodano vrednost za sveže pecivo in slaš?ice določa le merilo njihovega „minimalnega roka trajanja“ ali njihovega „roka uporabnosti“.

Podpisi

* Jezik postopka: poljš?ina.