



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

9. listopadu 2017\*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 – Možnost členských států uplatnit sníženou sazbu na některá dodání zboží a poskytnutí služeb – Bod 1 přílohy III – Potraviny – Jemné pečivo a cukrářské pečivo – Doba minimální trvanlivosti nebo doba použitelnosti – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-499/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 16. června 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 16. září 2016, v řízení

**AZ**

proti

**Minister Finansów,**

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení C. G. Fernlund (zpravodaj), předseda senátu, S. Rodin a E. Regan, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za AZ M. Machcińskim, adwokat, a M. Kukawskou, doradca podatkowy,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s E. De Bonisem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a K. Herrmann, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

\* Jednací jazyk: polština.

vydává tento

## **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) s ohledem na zásadu daňové neutrality.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností AZ a Ministerem Finansówym (ministr financí, Polsko) ve věci dvou závazných daňových stanovisek posledně uvedeného ministra týkajících se sazby daně z přidané hodnoty (DPH) použitelné na dodávky zboží této společnosti.

### **Právní rámec**

#### ***Unijní právo***

- 3 Bod 4 odůvodnění směrnice o DPH uvádí:

„Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému [DPH], která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.“

- 4 Bod 7 odůvodnění této směrnice uvádí:

„Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.“

- 5 Článek 96 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

- 6 Článek 98 téže směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]

3. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.“

- 7 V bodě 1 přílohy III směrnice o DPH jsou uvedeny zejména „potravin y [...] pro lidskou spotřebu“.

### ***Polské právo***

- 8 Z článku 41 odst. 1 a z čl. 146a bodu 1 zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty na zboží a služby, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností sporu v původním řízení (Dz. U. z roku 2011 č. 177, položka 1054, dále jen „zákon o DPH“), vyplývá, že v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2016 činila základní sazba DPH 23 %.
- 9 Ve stejném období činila sazba použitelná na zboží a služby, jejichž výčet je uveden v příloze 3 tohoto zákona, 8 % v souladu s čl. 41 odst. 2 a s čl. 146a bodem 2 uvedeného zákona.
- 10 V položce 32 této přílohy jsou uvedeny následující výrobky, a sice „Výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo, jejichž doba minimální trvanlivosti určená v souladu se zvláštními předpisy nepřesáhne 45 dní a v případě, že jsou tyto výrobky označeny v souladu se zvláštními předpisy výlučně dobou použitelnosti, ani tato doba nepřesáhne 45 dní“.

### **Spor v původním řízení a předběžná otázka**

- 11 AZ je společností založenou podle polského práva, která vyrábí výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, zejména croissanty s náplněmi různých chutí a sladké pečivo s různými náplněmi a polevami, přičemž doba minimální trvanlivosti těchto výrobků přesahuje 45 dní.
- 12 V průběhu roku 2010 byly výrobky společnosti AZ zařazeny do klasifikace jako „Suchary a sušenky, trvanlivé výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo“ ve smyslu vnitrostátní právní úpravy o statistické klasifikaci výrobků z roku 2008. Ředitel celního oddělení ve Varšavě (Polsko) však v průběhu roku 2013 tyto výrobky zařadil do položky 1905 90 60 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. L 256, s. 1), ve znění nařízení Komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9. října 2012 (Úř. věst. L 304, s. 1, dále jen „KN“), která odpovídá jinému zařazení v rámci uvedené vnitrostátní právní úpravy, a sice zařazení jako „Výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo“.
- 13 Dne 14. listopadu 2013 společnost AZ požádala ministra financí o závazné daňové stanovisko, aby bylo určeno, zda může uplatňovat sníženou sazbu DPH ve výši 8 % na dodání dotčených výrobků, které sice spadají pod kód KN odpovídající zařazení „Výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo“, jejich doba minimální trvanlivosti či doba použitelnosti však přesahuje 45 dní. Ve své žádosti tato společnost uvedla, že položka 32 v příloze 3 zákona o DPH zavádí v rozporu s unijním právem kritérium pro uplatnění snížené sazby DPH, které nevyplývá ze směrnice o DPH ani z KN. Položka 1905 90 60 KN totiž podle ní neobsahuje rozlišení týkající se čerstvosti výrobků, doby jejich minimální trvanlivosti nebo doby jejich použitelnosti.
- 14 Ministr financí ve svých závazných daňových stanoviscích ze dne 3. prosince 2013 a ze dne 14. ledna 2014 tezi zastávanou společností AZ nepotvrdil, když měl za to, že polský zákonodárce může oprávněně přijmout takové kritérium pro uplatnění snížené sazby DPH, jako je dotčené kritérium.
- 15 Společnost AZ podala proti uvedeným závazným daňovým stanoviskům žalobu u Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko). Posledně uvedený soud tuto žalobu zamítl, přičemž zdůraznil, že takové přísady ve složení výrobků z jemného pečiva a cukrářského pečiva, jako jsou konzervační látky, které prodlužují dobu trvanlivosti, ovlivňují rozhodnutí průměrného spotřebitele.
- 16 Vzhledem k tomu, že podle tohoto soudu měl unijní normotvůrce a vnitrostátní zákonodárce za to, že doba použitelnosti je základním prvkem při ochraně spotřebitele, výrobky, které mají odlišnou dobu použitelnosti, lze platně považovat za výrobky, které nejsou podobné.

- 17 Uvedený soud rovněž zdůraznil, že společnost AZ neprokázala, že na trhu existují jiné specifické výrobky, které by mohly být považovány za výrobky obdobné jejím výrobkům. Tentýž soud, který uznal, že kritérium doby trvanlivosti 45 dní je subjektivním kritériem, měl ve svém rozsudku za to, že směrnice o DPH nebrání uplatnění takového kritéria, jelikož není narušena zásada daňové neutrality.
- 18 Proti tomuto rozsudku podala společnost AZ opravný prostředek k předkládajícímu soudu.
- 19 Tento soud konstatuje, že jediným určujícím kritériem podle polských právních předpisů pro uplatnění snížené sazby DPH na některé výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo, je doba jejich minimální trvanlivosti nebo doba jejich použitelnosti, a sice kritérium související s dobou trvanlivosti 45 dní. Uvedený soud, který rovněž konstatoval, že takové kritérium nevyplývá z unijního práva, si následně kladl otázku, zda je na základě tohoto kritéria možné rozlišovat dostatečně odlišné výrobky k odůvodnění uplatnění různých sazeb DPH, a to vzhledem k tomu, že soud prvního stupně uvedl, že unijní normotvůrce měl za to, že doba použitelnosti určitého výrobku je základním prvkem při ochraně spotřebitelů, která tedy stačí k rozlišení výrobků z hlediska sazeb DPH.
- 20 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je podmínka použitelná pro výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo podle čl. 41 odst. 2 ve spojení s položkou 32 přílohy 3 [zákonu o DPH], která sazbu zdanění těchto výrobků podmiňuje jediným kritériem spočívajícím v jejich „době minimální trvanlivosti“ či „době použitelnosti“, v rozporu se zásadou neutrality DPH a se zákazem nerovného zacházení s výrobky podle článku 98 odst. 1 a 2 [směrnice o DPH]?“

### **K předběžné otázce**

- 21 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 98 směrnice o DPH, vykládaný ve světle zásady daňové neutrality, musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které uplatnění snížené sazby DPH na výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo, podmiňují jediným kritériem spočívajícím v jejich „době minimální trvanlivosti“ či „době použitelnosti“.
- 22 Úvodem je třeba připomenout, že podle článku 96 směrnice o DPH se stejná sazba DPH, tedy základní sazba DPH stanovená v každém členském státě, uplatní pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb. Odchylně od této zásady poskytuje článek 98 této směrnice možnost uplatňovat snížené sazby DPH. Příloha III uvedené směrnice vyjmenovává kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížených sazeb uvedených v tomto článku 98 (rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, body 20 a 21).
- 23 Pokud jde o uplatňování snížených sazeb DPH, z judikatury Soudního dvora plyne, že pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, členským státům přísluší, aby mezi dodáními zboží a poskytnutími služeb zařazenými do kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH, určily konkrétní dodání a poskytnutí, na něž se snížená sazba uplatní (rozsudek ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23).
- 24 Možnost provést takové selektivní uplatnění snížené sazby DPH je odůvodněna zvláště tím, že jelikož tato sazba představuje výjimku, je omezení jejího uplatnění na konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie plnění v souladu se zásadou, podle které musí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně (rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 29).

- 25 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že podle čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie KN. Je však třeba konstatovat, že použití KN je pouze jedním ze způsobů, jak přesně vymežit rozsah dané kategorie.
- 26 V projednávané věci polský zákonodárce zvolil uplatnit sníženou sazbu DPH na výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo, s datem spotřeby stanoveným takovým způsobem, že doba trvanlivosti nepřesáhne 45 dní.
- 27 Je nesporné, že tyto výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo představují omezenou kategorii potravin pro lidskou spotřebu uvedených v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH.
- 28 Vzhledem k tomu, že kritérium související s určitým počtem dní trvanlivosti rozsah dané kategorie vymezuje přesně, je třeba konstatovat, že je toto selektivní uplatnění snížené sazby DPH konkrétním a zvláštním aspektem zboží zahrnutého do některé z kategorií uvedené přílohy III a je v zásadě slučitelné s článkem 98 směrnice o DPH.
- 29 Aby bylo možné odpovědět na otázku položenou předkládajícím soudem, je však třeba ověřit, zda takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, nenarušují zásadu daňové neutrality.
- 30 Z ustálené judikatury vyplývá, že tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudek ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24 a citovaná judikatura).
- 31 Pokud jde o posouzení, zda dotčené zboží nebo služby jsou podobné, jež přísluší v konečném výsledku vnitrostátnímu soudu, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele. Zboží nebo služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit některé z uvedeného zboží nebo uvedených služeb (rozsudek ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 25).
- 32 Přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby provedl konkrétní přezkum za účelem určení, zda je skutečnost, že je datum spotřeby stanoveno takovým způsobem, že doba trvanlivosti nepřesáhne 45 dní, určující z hlediska průměrného polského spotřebitele, provádí-li svou volbu při nákupu výrobků z jemného pečiva a cukrářského pečiva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 33).
- 33 Předkládajícímu soudu tedy přísluší, aby přezkoumal, zda na polském trhu existují výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, jejichž doba trvanlivosti nepřesáhne 45 dní, které jsou pro tohoto spotřebitele nicméně podobné s výrobky z jemného pečiva a cukrářským pečivem s datem minimální trvanlivosti stanoveným na více než 45 dní, jako jsou výrobky vyráběné společností AZ, s nimiž jsou zastupitelné.
- 34 Pokud by bylo možné konstatovat, že takové zboží existuje, ukázalo by se, že by doba trvanlivosti kratší než 45 dní nebyla pro průměrného polského spotřebitele určující a volba tohoto spotřebitele by mohla být dotčena uplatněním rozdílných sazeb DPH. V takové situaci by zásada daňové neutrality bránila vnitrostátním ustanovením dotčeným ve věci v původním řízení.
- 35 Naproti tomu pokud by předkládající soud v rámci konkrétního přezkumu, který mu přísluší provést, konstatoval, že snížená sazba DPH použitelná na výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo s datem spotřeby stanoveným takovým způsobem, že doba trvanlivosti nepřesáhne 45 dní, nemá za účinek podporovat prodej těchto výrobků v porovnání s prodejem výrobků z jemného pečiva

a cukrářského pečiva s datem spotřeby stanoveným takovým způsobem, že doba trvanlivosti přesáhne 45 dní, vyplývalo by z toho, že obě tyto kategorie výrobků z jemného pečiva a cukrářského pečiva nejsou podobným zbožím, které si navzájem konkurují (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, EU:C:2001:237, bod 27). V takovém případě by zásada daňové neutrality nebránila vnitrostátním ustanovením dotčeným ve věci v původním řízení.

- 36 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 98 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání – za předpokladu, že je dodržena zásada daňové neutrality, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které uplatnění snížené sazby DPH na výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo, podmiňují jediným kritériem spočívajícím v jejich „době minimální trvanlivosti“ či „době použitelnosti“.

### **K nákladům řízení**

- 37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

**Článek 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání – za předpokladu, že je dodržena zásada daňové neutrality, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty na výrobky z jemného pečiva a cukrářské pečivo, mimo trvanlivé pečivo, podmiňují jediným kritériem spočívajícím v jejich „době minimální trvanlivosti“ či „době použitelnosti“.**

Podpisy.