



## Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

9 päivänä marraskuuta 2017\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artikla – Jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin – Liitteessä III oleva 1 kohta – Elintarvikkeet – Konditoriatuotteet ja leivokset – Vähimmäissäilyvyysaika tai viimeinen käyttöpäivä – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-499/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 16.6.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.9.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**AZ**

vastaan

**Minister Finansów,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) sekä tuomarit S. Rodin ja E. Regan,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- AZ, edustajanaan M. Machciński, adwokat,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja K. Herrmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: puola.

## tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan tulkintaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen näkökulmasta.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat AZ ja Minister Finansów (Puolan valtiovarainministeri) ja joka koskee viimeksi mainitun kyseisen yhtiön tavaroiden luovutuksiin sovellettavasta arvonlisäverokannasta kahdessa yksittäistapauksessa antamaa ratkaisua.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:  
”Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.”
- 4 Kyseisen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:  
”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.”
- 5 Mainitun direktiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:  
”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”
- 6 Tämän saman direktiivin 98 artiklassa säädetään seuraavaa:  
”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.  
2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.  
– –  
3. Jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.”
- 7 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa mainitaan muun muassa ”ihmisten – – elintarvikkeet”.

### ***Puolan oikeus***

- 8 Tavarosta ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain pääasian tosiseikkoihin sovellettavan version (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054; jäljempänä arvonlisäverolaki) 41 §:n 1 momentista ja 146a §:n 1 kohdasta ilmenee, että yleinen arvonlisäverokanta oli 23 prosenttia ajanjaksolla 1.1.2011–31.12.2016.
- 9 Samalla ajanjaksolla kyseisen lain liitteessä 3 mainittujen tavaroiden ja palvelujen arvonlisäverokanta oli 8 prosenttia saman lain 41 §:n 2 momentin ja 146a §:n 2 kohdan mukaisesti.
- 10 Kyseisessä liitteessä olevassa 32 kohdassa mainitaan ”tuoret konditoriatuotteet ja leivokset, joiden erillisten säännösten mukaisesti merkitty vähimmäissäilyvyysaika on enintään 45 päivää, tai jos tuotteeseen on erillisten säännösten mukaisesti merkitty ainoastaan viimeinen käyttöpäivä, sekin on enintään 45 päivää”.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

- 11 AZ on puolalainen yhtiö, joka valmistaa konditoriatuotteita ja leivoksia, joihin kuuluvat muun muassa täytetyt voisarvet sekä täytetyt ja eri tavoin kuorrutetut pullat, joiden vähimmäissäilyvyysaika on yli 45 päivää.
- 12 Vuonna 2010 AZ:n tuotteet luokiteltiin vuoden 2008 tilastollisesta tuoteluokituksesta annetussa kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetuksi ”näkkileiviksi ja kekseiksi, säilyviksi leivonnaisiksi ja kakkuiksi”. Vuonna 2013 Varsovan tullikamarin johtaja (Puola) kuitenkin luokitteli kyseiset tuotteet tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1) liitteessä I olevan yhdistetyn nimikkeistön, sellaisena kuin se on muutettuna 9.10.2012 annetulla komission asetuksella (EU) N:o 927/2012 (EUVL 2012, L 304, s. 1; jäljempänä yhdistetty nimikkeistö), nimikkeeseen 1905 90 60, joka vastaa edellä mainitun kansallisen lainsäädännön toista luokittelua, joka on ”tuoret konditoriatuotteet ja leivokset”.
- 13 AZ pyysi 14.11.2013 valtiovarainministeriltä yksittäistapauksessa annettavaa ratkaisua sen määrittämiseksi, voisiko se soveltaa 8 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa kyseessä olevien tuotteiden luovutuksiin, koska ne kuuluvat CN-koodiin, joka vastaa luokittelua ”tuoret konditoriatuotteet ja leivokset”, vaikka niiden vähimmäissäilyvyysaika on yli 45 päivää tai niiden viimeinen käyttöpäivä on yli 45 päivän kuluttua. Pyynnössään kyseinen yhtiö väittää, että arvonlisäverolain liitteessä 3 olevassa 32 kohdassa otetaan unionin oikeuden vastaisesti käyttöön alennettua arvonlisäverokantaa koskeva soveltamiskriteeri, joka ei perustu arvonlisäverodirektiiviin eikä yhdistettyyn nimikkeistöön. Yhdistetyn nimikkeistön nimikkeessä 1905 90 60 ei nimittäin tehdä eroa, joka koskisi tuotteiden tuoreutta, niiden vähimmäissäilyvyysaikaa tai niiden viimeistä käyttöpäivää.
- 14 Valtiovarainministeri ei hyväksynyt 3.12.2013 ja 14.1.2014 antamissaan ratkaisuissa AZ:n näkemystä vaan katsoi, että Puolan lainsäätäjät saattoi hyväksyä lainmukaisesti kyseessä olevan kaltaisen alennettua arvonlisäverokantaa koskevan soveltamiskriteerin.
- 15 AZ valitti mainituista ratkaisuista Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawieen (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola). Viimeksi mainittu hylkäsi kyseisen valituksen ja korosti, että konditoriatuotteisiin ja leivoksiin valmistusvaiheessa lisätyt lisäaineet, joihin kuuluvat esimerkiksi säilyvyttä pidentävät säilöntäaineet, vaikuttavat keskiwertokuluttajan ostopäätökseen.
- 16 Kyseinen tuomioistuin totesi, että koska unionin lainsäätäjät ja Puolan lainsäätäjät ovat katsoneet, että viimeinen käyttöpäivä on kuluttajansuojan kannalta olennainen tekijä, on perusteltua katsoa, että tuotteet, joiden viimeiset käyttöpäivät poikkeavat toisistaan, eivät ole samankaltaisia.

- 17 Kyseinen tuomioistuin korosti myös, että AZ ei ollut osoittanut, että markkinoilla oli muita erityistuotteita, joiden voitaisiin katsoa olevan samankaltaisia kuin sen tuotteet. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että 45 päivän säilyvyysaikaa koskeva kriteeri oli luonteeltaan subjektiivinen, mutta se totesi tuomiossaan, että arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä tällaisen kriteerin soveltamiselle, koska verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei loukata.
- 18 AZ valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.
- 19 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että Puolan lainsäädännön mukaan ainoa ratkaiseva kriteeri alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseksi tiettyihin tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin on niiden vähimmäissäilyvyysaika tai viimeinen käyttöpäivä eli kriteeri, joka liittyy 45 päivän säilyvyyteen. Todettuaan niin ikään, ettei tällainen kriteeri perustu unionin lainsäädäntöön, kyseinen tuomioistuin pohtii, voidaanko eri arvonlisäverokantojen soveltamisen oikeuttamiseksi tehdä ero riittävän erilaisten tuotteiden välillä, varsinkin kun kansallinen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin vahvisti, että unionin lainsäätävä katsoo, että tuotteen viimeinen käyttöpäivä on kuluttajansuojan kannalta olennainen tekijä, joka näin ollen riittää tuotteiden erotteluun arvonlisäverokannan näkökulmasta.
- 20 Tässä tilanteessa Naczelný Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko konditoriatuotteisiin ja leivoksiin sovellettava, [arvonlisäverolain] 41 §:n 2 momentissa ja liitteessä 3 olevassa 32 kohdassa säädetty verokannan määrittäminen ainoastaan vähimmäissäilyvyysajan tai viimeisen käyttöpäivän perusteella ristiriidassa [arvonlisäverodirektiivin] 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja tavaroiden erilaisen kohtelun kiellon kanssa?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 21 Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa, tarkasteltuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin edellyttää yksinomaan niiden vähimmäissäilyvyysaikaa tai viimeistä käyttöpäivää koskevan kriteerin täyttymistä.
- 22 Aluksi on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion yleistä arvonlisäverokantaa on sovellettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Poikkeuksena tästä periaatteesta kyseisen direktiivin 98 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja. Mainitun direktiivin liitteessä III luetellaan tyhjentävästi tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin voidaan soveltaa kyseisessä 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja (tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 20 ja 21 kohta).
- 23 Alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltioiden tehtävänä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – määrittää täsmällisemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 kohta).

- 24 Mahdollisuus soveltaa tällä tavalla valikoivasti alennettua arvonlisäverokantaa on oikeutettu erityisesti siksi, että koska alennettu verokanta muodostaa poikkeuksen, sen soveltamisen rajoittaminen asianomaisen suoritusryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin on johdonmukainen sen periaatteen kanssa, jonka mukaan vapautuksia ja soveltamisalan ulkopuolelle jättämistä on tulkittava suppeasti (tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 29 kohta).
- 25 Tämän osalta on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaessaan alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti. On kuitenkin todettava, että yhdistetyn nimikkeistön käyttäminen on vain yksi tapa muiden joukossa kyseisen ryhmän määrittämiseksi täsmällisesti.
- 26 Käsiteltävässä asiassa Puolan lainsäätäjät päätti soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin, joihin on merkitty vanhenemispäivä siten, että säilyvyysaika on enintään 45 päivää.
- 27 On kiistatonta, että kyseiset konditoriatuotteet ja leivokset ovat arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitettu ihmisten käyttöön tarkoitettujen elintarvikkeiden rajattu ryhmä.
- 28 Koska tiettyyn säilyvyyspäivien määrään liittyvällä kriteerillä määritetään kyseinen ryhmä täsmällisesti, on todettava, että tämä alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen kyseisessä liitteessä III olevaan yhteen ryhmään kuuluvien tavaroiden konkreettiseen ja erityiseen osatekijään on lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan mukaista.
- 29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen vastaamiseksi on kuitenkin selvitettävä, loukataanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä verotuksen neutraalisuuden periaatetta.
- 30 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseisen periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että asianomaisten tavaroiden tai palvelujen samankaltaisuuden arvioimiseksi – mikä kansallisten tuomioistuinten on loppujen lopuksi tehtävä – on ensisijaisesti otettava huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25 kohta).
- 32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen toteutettava konkreettinen tutkimus sen selvittämiseksi, onko se, että vanhenemispäivä on merkitty siten, että säilyvyysaika ei ylitä 45 päivää, ratkaisevaa puolalaisen keskivertokuluttajan näkökulmasta, kun tämä tekee konditoriatuotteita ja leivoksia koskevan ostopäätöksensä (ks. vastaavasti tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 33 kohta).
- 33 Sen on näin ollen selvitettävä, onko Puolan markkinoilla konditoriatuotteita ja leivoksia, joiden säilyvyysaika on 45 päivää tai vähemmän mutta jotka ovat kuitenkin kyseisen kuluttajan näkökannalta samankaltaisia kuin AZ:n valmistamien kaltaiset konditoriatuotteet ja leivokset, joiden vähimmäissäilyvyysajaksi on vahvistettu yli 45 päivää, ja jotka voidaan korvata näillä viimeksi mainituilla tuotteilla.

- 34 Jos voidaan todeta, että tällaisia tuotteita on, 45 päivän säilyvyysaika ei ole ratkaiseva puolalaiselle keskivertokuluttajalle, ja kyseisen kuluttajan tekemään valintaan voidaan vaikuttaa erilaisia arvonlisäverokantoja soveltamalla. Tällaisessa tilanteessa verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä pääasiassa kyseessä oleville kansallisille säännöksille.
- 35 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sen sijaan toteaa sille kuuluvan konkreettisen tutkimuksen yhteydessä, että konditoriatuotteiden ja leivosten, joiden vanhenemispäivä on vahvistettu siten, ettei säilyvyysaika ylitä 45 päivää, alennetun arvonlisäverokannan vaikutus ei ole niiden myynnin suosiminen sellaisten konditoriatuotteiden ja leivosten myyntiin nähden, joiden vanhenemispäivä on vahvistettu siten, että säilyvyysaika ylittää 45 päivää, tästä seuraa, että kyseiset kaksi konditoriatuotteiden ja leivosten ryhmää eivät ole toistensa kanssa kilpailevia samankaltaisia tuotteita (ks. vastaavasti tuomio 3.5.2001, komissio v. Ranska, C-481/98, EU:C:2001:237, 27 kohta). Tässä tapauksessa verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä pääasiassa kyseessä oleville kansallisille säännöksille.
- 36 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin edellyttää yksinomaan niiden vähimmäissäilyvyysaikaa tai viimeistä käyttöpäivää koskevan kriteerin täyttymistä, kunhan verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.

### Oikeudenkäyntikulut

- 37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin edellyttää yksinomaan niiden vähimmäissäilyvyysaikaa tai viimeistä käyttöpäivää koskevan kriteerin täyttymistä, kunhan verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.**

Allekirjoitukset