



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2017. november 9.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 98. cikk – A tagállamok azon lehetősége, hogy bizonyos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kedvezményes adómértéket alkalmazzanak – A III. melléklet 1. pontja – Élelmiszerek – Sütemények és pékáruk – Minimális eltarthatósági idő vagy fogyaszthatósági határidő – Az adósemlegesség elve”

A C-499/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2016. szeptember 16-án érkezett, 2016. június 16-i határozatával terjesztett elő

az **AZ**

és

a **Minister Finansów**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: C. G. Fernlund tanácselnök (előadó), S. Rodin és E. Regan bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az AZ képviseletében M. Machciński adwokat,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: E. De Bonis avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 98. cikkének az adósemlegesség elvére tekintettel történő értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az AZ és a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország) között ez utóbbinak az e társaság termékértékesítéseire alkalmazandó hozzáadottérték-adó (héta) mértékére vonatkozó két egyedi értelmezése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv (4) preambulumbekkezdése így szól:

„A belső piac létrehozására irányuló cél megvalósításának előfeltétele a forgalmi adókra vonatkozó olyan jogszabályok alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezért szükséges, hogy a hozzáadottértékadó-rendszer (HÉA-rendszer) segítségével összehangolják a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályokat, és ezáltal, amennyire csak lehetséges, kiküszöböljék azokat a tényezőket, amelyek a verseny feltételeit akár nemzeti, akár közösségi szinten torzíthatják.”

- 4 Ezen irányelv (7) preambulumbekkezdése értelmében:

„A közös HÉA-rendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.”

- 5 Az említett irányelv 96. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

- 6 Ugyanezen irányelv 98. cikke a következőket írja elő:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]

(3) Ha a tagállamok az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómértéket az egyes termékekre alkalmazzák, a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.”

- 7 A héairányelv III. mellékletének 1. pontjában többek között az „emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek” szerepelnek.

A lengyel jog

- 8 A termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám; a továbbiakban: héatörvény) alapügyben alkalmazandó változatának 41. cikkének (1) bekezdéséből és 146a. cikkének 1. pontjából kitűnik, hogy a 2011. január 1-je és 2016. december 31-e közötti időszakban az általános héamérték 23% volt.
- 9 Ugyanebben az időszakban az e törvény 3. mellékletében felsorolt termékekre és szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték az említett törvény 41. cikke (2) bekezdésének és 146a. cikke 2. pontjának megfelelően 8% volt.
- 10 E melléklet 32. pontjában szerepelnek a következő termékek: „Sütemények és friss pékáruk, amelyek esetében a külön rendelkezések alapján megállapított minimális eltarthatósági idő nem haladja meg a 45 napot; hasonlóképpen, ha e termékeken kizárólag a fogyaszthatóság külön rendelkezések alapján megállapított határideje van feltüntetve, e határidő nem haladja meg a 45 napot”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 11 Az AZ egy lengyel társaság, amely süteményeket és pékárukat, többek között különböző ízű töltelékkel töltött croissant-okat és zsemleket készít, amelyek minimális eltarthatósági ideje meghaladja a 45 napot.
- 12 A 2010. év folyamán az AZ termékeit a termékek 2008. évi statisztikai osztályozására vonatkozó nemzeti szabályozás értelmében „Tartósított kétszersütek és kekszek, sütemények és pékáruk” alá sorolták be. Mindazonáltal a 2013. év során a varsói (Lengyelország) vámhatóság igazgatója e termékeket a 2012. október 9-i 927/2012/EU bizottsági rendelettel (HL 2012. L 304., 1. o.) módosított, a vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL 1987. L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.) I. mellékletében található Kombinált Nomenklatúra (a továbbiakban: KN) 1905 90 60 vámtarifaszáma alá sorolta be, amely az említett nemzeti szabályozás más osztályozásának, vagyis a „Sütemények és friss pékáruk” osztályozásának felel meg.
- 13 2013. november 14-én az AZ egyedi értelmezést kért a pénzügyminisztertől annak megállapítása céljából, hogy alkalmazhatja-e a 8%-os kedvezményes héamértéket azon szóban forgó termékek értékesítésére, amelyeknek a minimális eltarthatósági ideje vagy fogyaszthatósági határideje meghaladja a 45 napot, miközben azok a „Sütemények és friss pékáruk” osztályozásának megfelelő KN-kód alá tartoznak. Kérelmében e társaság azzal érvel, hogy a héatörvény 3. mellékletének 32. pontja az uniós joggal ellentétben bevezet egy, a kedvezményes héamérték alkalmazásához szükséges kritériumot, amely nem következik sem a héairányelvből, sem pedig a KN-ből. Ugyanis a KN 1905 90 60 vámtarifaszám nem tesz különbséget a tekintetben, hogy a termékek a minimális eltarthatósági idejük alatt vagy a fogyaszthatósági határidejükön frissek-e.
- 14 A 2013. december 3-i és 2014. január 14-i egyedi értelmezésében a pénzügyminiszter nem osztotta az AZ nézetét, mivel úgy vélte, hogy a lengyel jogalkotó jogszerűen fogadhatott el egy, a kedvezményes héamérték alkalmazásához szükséges olyan kritériumot, mint amelyről szó van.

- 15 Az AZ keresetet indított az említett egyedi értelmezésekkel szemben a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt. Ez utóbbi elutasította e keresetet hangsúlyozva azt, hogy a sütemények és pékáruk összetételét alkotó olyan adalékok, mint a tartósítószer, amelyek meghosszabbítják az eltarthatóság idejét, befolyásolják az átlagos fogyasztó döntését.
- 16 Mivel e bíróság szerint az uniós jogalkotó és a nemzeti jogalkotó a fogyaszthatósági határidőt a fogyasztóvédelem alapvető elemének tekintette, az eltérő fogyaszthatósági határidővel rendelkező termékek érvényesen nem tekinthetők hasonló termékeknek.
- 17 Az említett bíróság hangsúlyozta továbbá, hogy az AZ nem bizonyította, hogy a piacon fennállnak más olyan egyedi termékek, amelyeket a termékeihez hasonló termékeknek lehet tekinteni. Elismerve, hogy a 45 napos eltarthatósági idő kritériuma szubjektív jellegű, ugyanezen bíróság az ítéletében azon a véleményen volt, hogy a héairányelvvel nem ellentétes az ilyen kritérium alkalmazása, amennyiben nem sérti az adósemlegesség elvét.
- 18 Az AZ fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz.
- 19 E bíróság megállapítja, hogy a lengyel jog szerint a kedvezményes héamérték bizonyos süteményekre és friss pékárukra való alkalmazásához az egyetlen meghatározó kritérium azok minimális eltarthatósági ideje vagy fogyaszthatósági határideje, vagyis a 45 napos minőségmegőrzési időhöz kapcsolódó kritérium. Miután azt is megállapította, hogy az ilyen kritérium nem következik az uniós jogból, az említett bíróságban felmerül a kérdés, hogy megkülönböztethetők-e a kielégítően eltérő termékek a különböző héamérték alkalmazásának igazolása érdekében, mivel az elsőfokú bíróság azt állította, hogy az uniós jogalkotó valamely termék fogyaszthatósági határidejét a fogyasztóvédelem alapvető elemének tekintette, amely következőképpen elegendő a termékek héamérték szempontjából való megkülönböztetésére.
- 20 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Sérti-e a héasemlegesség elvét és a [héairányelv] 98. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében vett termékekkel való eltérő bánásmód tilalmát a finom pékárukra és süteményekre vonatkozó adómérték tekintetében a [héatörvény] 3. mellékletének 32. pontjával összefüggésben értelmezett 41. cikkének (2) bekezdésében kizárólag »a minimális eltarthatóság idejének«, illetve »a felhasználhatóság idejének« kritériuma alapján tett megkülönböztetés?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 21 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 98. cikkét az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a kedvezményes héamérték süteményekre és friss pékárukra való alkalmazását azok „minimális eltarthatósági idejéhez” vagy „fogyaszthatósági határidejéhez” kapcsolódó egyetlen kritériumtól teszi függővé.
- 22 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 96. cikke szerint a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, vagyis minden egyes tagállam által meghatározott általános adómértéket kell alkalmazni. Ezen elvtől eltérően ezen irányelv 98. cikke előírja a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetőségét. Az említett irányelv III. melléklete kimerítően felsorolja az olyan termékek és szolgáltatások kategóriáit, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni (2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 20. és 21. pont).

- 23 Ami a kedvezményes héamérték alkalmazását illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tagállamok feladata – a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett – annak pontos meghatározása, hogy a héairányelv III. mellékletének kategóriáiban foglalt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások közül melyekre alkalmazandó kedvezményes adómérték (2014. szeptember 11-i K ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23. pont).
- 24 A kedvezményes héamérték szelektív alkalmazásának a lehetőségét különösen azon megfontolás igazolja, hogy mivel ezen adómérték kivételt képez, alkalmazásának a szóban forgó termékkategória konkrét és egyedi részleteire történő korlátozása összhangban van azon elvvel, amely szerint a kivételeket és a korlátozásokat megszorítóan kell értelmezni (2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 29. pont).
- 25 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 98. cikkének (3) bekezdése szerint, ha a tagállamok a kedvezményes adómértéket az egyes termékekre vonatkozó kategóriákra alkalmazzák, a KN-t alkalmazhatják az adott kategória pontos meghatározásához. Azonban meg kell állapítani, hogy a KN alkalmazása csak egy az érintett kategória pontos meghatározásának módjai közül.
- 26 A jelen ügyben a lengyel jogalkotó kedvezményes héamérték alkalmazását választotta azon sütemények és friss pékáruk esetében, amelyek lejáratí idejét úgy határozták meg, hogy a minőségmegőrzési idő ne haladja meg a 45 napot.
- 27 Nem vitatott, hogy e sütemények és pékáruk a héairányelv III. mellékletének 1. pontjában említett, emberi fogyasztásra szánt élelmiszerek korlátozott kategóriáját alkotják.
- 28 Így, mivel az eltarthatóság napjainak bizonyos számához kapcsolódó kritérium pontosan meghatározza az érintett kategóriát, meg kell állapítani, hogy a kedvezményes héamértéknek az említett III. melléklet kategóriáinak valamelyikében foglalt áruk konkrét és egyedi részletére történő ilyen szelektív alkalmazása főszabály szerint összeegyeztethető a héairányelv 98. cikkével.
- 29 Azonban a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés megválaszolása érdekében meg kell vizsgálni, hogy az olyan nemzeti jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, sérti-e az adósemlegesség elvét.
- 30 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy ezen elvvel ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (2014. szeptember 11-i K ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Ami az érintett termékek vagy szolgáltatásnyújtások hasonlóságának az értékelését illeti, amely értékelést végső soron a nemzeti bíróságnak kell elvégeznie, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy elsősorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni. A termékek vagy a szolgáltatásnyújtások hasonlóak, amennyiben a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk azt mutatja, hogy azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, valamint amennyiben a fennálló különbségek nem befolyásolják jelentősen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett termékek vagy szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (2014. szeptember 11-i K ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25. pont).
- 32 Ezért a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy konkrét vizsgálatot végezzen annak megállapításához, hogy az a tény, hogy a lejáratí időt úgy határozták meg, hogy a minőségmegőrzési idő ne haladja meg a 45 napot, meghatározó-e az átlagos lengyel fogyasztó szemszögéből akkor, amikor sütemény- és pékáru-vásárlása során választ (lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 11-i K ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 33. pont).

- 33 Így e bíróság feladata annak vizsgálata, hogy léteznek-e a lengyel piacon olyan sütemények vagy pékáruk, amelyeknek a minőségmegőrzési ideje nem haladja meg a 45 napot, azonban e fogyasztó szemszögéből mégis hasonlítanak a 45 napot meghaladó minimális eltarthatósági idővel rendelkező olyan süteményekhez és pékárukhoz, mint az AZ által készített sütemények és pékáruk, és amelyek helyettesítési viszonyban állnak ez utóbbiakkal.
- 34 Ha meg lehet állapítani ilyen áruk létezését, a 45 napot meg nem haladó minőségmegőrzési idő nem bizonyul meghatározónak az átlagos lengyel fogyasztó számára, és e fogyasztó választását befolyásolhatja a különböző héamértékek alkalmazása. Ebben az esetben az adósemlegesség elvével ellentétesek az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések.
- 35 Ezzel szemben, ha a kérdést előterjesztő bíróság az általa végzendő konkrét vizsgálat keretében megállapítja, hogy a kedvezményes héamérték olyan sütemények és pékáruk esetében, amelyek lejáratí idejét úgy határozták meg, hogy a minőségmegőrzési idő nem haladja meg a 45 napot, nem jár ezek eladásának az előnyben részesítésével azon sütemények és pékáruk eladásával szemben, amelyek lejáratí idejét úgy határozták meg, hogy a minőségmegőrzési idő meghaladja a 45 napot, akkor ebből az következik, hogy a sütemények és pékáruk e két kategóriája nem hasonló, egymással versenyhelyzetben lévő árukból áll (lásd ebben az értelemben: 2001. május 3-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-481/98, EU:C:2001:237, 27. pont). Ebben az esetben az adósemlegesség elvével nem ellentétesek az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések.
- 36 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 98. cikkét úgy kell értelmezni, hogy – amennyiben az adósemlegesség elvét tiszteletben tartották, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia – azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a kedvezményes héamérték süteményekre és friss pékárukra való alkalmazását azok „minimális eltarthatósági idejéhez” vagy „fogyaszthatósági határidejéhez” kapcsolódó egyetlen kritériumtól teszi függővé.

A költségekről

- 37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikkét úgy kell értelmezni, hogy – amennyiben az adósemlegesség elvét tiszteletben tartották, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia – azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték süteményekre és friss pékárukra való alkalmazását azok „minimális eltarthatósági idejéhez” vagy „fogyaszthatósági határidejéhez” kapcsolódó egyetlen kritériumtól teszi függővé.

Aláírások