



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 9 listopada 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od towarów i usług (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania obniżonej stawki do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług – Punkt 1 załącznika III – Środki spożywcze – Wyroby ciastkarskie i ciastka – Data minimalnej trwałości lub termin przydatności do spożycia – Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-499/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 16 czerwca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 września 2016 r., w postępowaniu:

AZ

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C.G. Fernlund (sprawozdawca), prezes izby, S. Rodin i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu AZ przez adwokata M. Machcińskiego i M. Kukawską, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez E. De Bonisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung i K. Herrmann, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: polski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) w świetle zasady neutralności podatkowej.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy AZ a Ministrem Finansów (Polska) w przedmiocie dwóch interpretacji indywidualnych wydanych przez Ministra, dotyczących podatku od wartości dodanej (VAT) mającego zastosowanie do dostaw towarów tej spółki.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motyw 4 dyrektywy VAT stanowi:

„Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system [VAT], która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym”.

- 4 Zgodnie z motywem 7 tej dyrektywy:

„Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji”.

- 5 Artykuł 96 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

- 6 Artykuł 98 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...]

3. Przy stosowaniu stawek obniżonych przewidzianych w ust. 1 do poszczególnych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować nomenklaturę scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii”.

- 7 W pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT znajdują się między innymi „[ś]rodki spożywcze [...] przeznaczone do spożycia przez ludzi [...]”.

Prawo polskie

- 8 Z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, zwanej dalej „ustawą o VAT”) wynika, że podstawowa stawka VAT w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. wynosiła 23%.
- 9 W tym samym okresie stawka mająca zastosowanie do towarów i usług wymienionych w załączniku 3 do tej ustawy wynosiła 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 rzeczonej ustawy.
- 10 Pod pozycją 32 tego załącznika znajdują się następujące produkty: „[w]yroby ciastkarskie i ciastka, świeże, których data minimalnej trwałości oznaczona zgodnie z odrębnymi przepisami nie przekracza 45 dni, a w przypadku oznaczania tych towarów zgodnie z odrębnymi przepisami wyłącznie terminem przydatności do spożycia, termin ten również nie przekracza 45 dni”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 11 AZ jest polską spółką produkującą wyroby ciastkarskie, między innymi croissanty z nadzieniem w różnych smakach oraz bułki słodkie z nadzieniem w różnych polewach, których data minimalnej trwałości przekracza 45 dni.
- 12 W 2010 r. wyroby AZ zostały sklasyfikowane jako „suchary i herbatniki; konserwowane wyroby ciastkarskie i ciastka” w rozumieniu przepisów krajowych w sprawie klasyfikacji statystycznej towarów z 2008 r. Jednakże w 2013 r. wyroby te zostały zaklasyfikowane przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie (Polska) do pozycji 1905 90 60 Nomenklatury scalonej zawartej w załączniku I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. 1987, L 256, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 2, s. 382), zmienionej rozporządzeniem Komisji (UE) nr 927/2012 z dnia 9 października 2012 r. (Dz.U. 2012, L 304, s. 1, zwanej dalej „CN”), która odpowiada innej klasyfikacji wskazanych uregulowań krajowych, tzn. „wyrobom ciastkarskim i ciastkom, świeżym”.
- 13 W dniu 14 listopada 2013 r. AZ zwróciła się do Ministra Finansów o wydanie interpretacji indywidualnej w celu ustalenia, czy może ona stosować obniżoną stawkę VAT wynoszącą 8% do dostaw spornych wyrobów, które mimo iż wchodzą w zakres pozycji CN odpowiadającej klasyfikacji „wyroby ciastkarskie i ciastka, świeże”, mają datę minimalnej trwałości lub termin przydatności do spożycia przekraczające 45 dni. We wniosku spółka podniosła, że pozycja 32 załącznika 3 do ustawy o VAT niezgodnie z prawem Unii wprowadza kryterium stosowania obniżonej stawki VAT, które nie wynika ani z dyrektywy VAT, ani z CN. Pozycja CN 1905 90 60 nie zawiera bowiem rozróżnienia w zależności od świeżości produktów, daty ich minimalnej trwałości lub terminu przydatności do spożycia.
- 14 W interpretacjach indywidualnych z dnia 3 grudnia 2013 r. i z dnia 14 stycznia 2014 r. Minister Finansów nie potwierdził stanowiska AZ, uznając, że polski ustawodawca mógł zgodnie z prawem przyjąć kryterium stosowania obniżonej stawki VAT takie jak w spornej sprawie.
- 15 AZ wniosła skargę na powyższe interpretacje indywidualne do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska). Sąd ten oddalił skargę, podkreślając, że dodatki zawarte w składzie wyrobów ciastkarskich, np. w postaci konserwantów przedłużających okres trwałości tych wyrobów, mają wpływ na wybory przeciętnego konsumenta.

- 16 Zdaniem tego sądu, jako że zarówno prawodawca Unii, jak i ustawodawca krajowy uznali termin przydatności do spożycia za element istotny dla ochrony konsumenta, produkty o różnych terminach przydatności do spożycia mogą zostać ważne uznane za niepodobne.
- 17 Sąd ów podkreślił również, że AZ nie wykazała istnienia na rynku innych konkretnych wyrobów, które mogłyby zostać uznane za podobne do jej wyrobów. Przyznając, iż kryterium okresu trwałości wynoszącego 45 dni ma charakter subiektywny, sąd ten stwierdził w swym orzeczeniu, że dyrektywa VAT nie sprzeciwia się stosowaniu takiego kryterium, ponieważ nie została naruszona zasada neutralności podatkowej.
- 18 AZ zaskarżyła ten wyrok do sądu odsyłającego.
- 19 Sąd ten stwierdza, że jedynym kryterium uzależniającym, według polskich przepisów, stosowanie obniżonej stawki VAT do niektórych wyrobów ciastkarskich i ciastek świeżych, jest data ich minimalnej trwałości lub termin przydatności do spożycia, czyli kryterium związane z okresem trwałości wynoszącym 45 dni. Po stwierdzeniu, że takie kryterium nie wynika z prawa Unii, rzeczony sąd zastanawia się, czy czyni ono towary na tyle wystarczająco różnymi, aby opodatkować je różnymi stawkami VAT, tym bardziej że sąd pierwszej instancji stwierdził, iż prawodawca Unii uznał termin przydatności towaru do spożycia za istotny element ochrony konsumentów, wystarczający zatem dla różnicowania towarów w zakresie stawek VAT.
- 20 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przyjęte w przypadku wyrobów ciastkarskich i ciastek, jak w art. 41 ust. 2 w związku z poz. 32 załącznika 3 do ustawy [o VAT], uzależnienie stawki ich opodatkowania jedynie od kryterium »daty minimalnej trwałości« lub »terminu przydatności do spożycia« narusza zasadę neutralności VAT i zakaz różnicowania sytuacji towarów w rozumieniu art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 21 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 98 dyrektywy VAT, w świetle zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które uzależniają stosowanie obniżonej stawki VAT do wyrobów ciastkarskich i ciastek świeżych jedynie od kryterium ich „daty minimalnej trwałości” lub „terminu przydatności do spożycia”.
- 22 Tytułem wstępu należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 96 dyrektywy VAT jednakowa stawka VAT, mianowicie stawka podstawowa określana przez każde państwo członkowskie, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług. W drodze odstępstwa od tej zasady, na podstawie art. 98 owej dyrektywy, została przewidziana możliwość zastosowania obniżonych stawek VAT. Załącznik III do rzeczony dyrektywy wymienia kategorie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98 (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 20, 21).
- 23 W odniesieniu do stosowania stawek obniżonych VAT z orzecznictwa Trybunału wynika, że z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system VAT, do państw członkowskich należy dokładniejsze określenie wśród dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami załącznika III do dyrektywy VAT tych, do których ma zastosowanie stawka obniżona (wyrok z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 23).

- 24 Możliwość dokonywania takiego selektywnego stosowania obniżonej stawki VAT jest uzasadniona m.in. tym względem, że – ponieważ stawka ta stanowi wyjątek – ograniczenie jej stosowania do określonych i swoistych aspektów kategorii danego świadczenia jest spójne z zasadą, według której wyjątki i odstępstwa należy interpretować zawężająco (wyrok z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 29).
- 25 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 98 ust. 3 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą stosować CN przy stosowaniu stawek obniżonych do poszczególnych kategorii towarów, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii. Należy jednak stwierdzić, że stosowanie CN jest tylko jednym z wielu sposobów precyzyjnego określenia zakresu danej kategorii.
- 26 W niniejszym wypadku polski ustawodawca postanowił stosować obniżoną stawkę VAT do wyrobów ciastkarskich i ciastek świeżych, z datą ważności określoną w ten sposób, że okres trwałości nie przekracza 45 dni.
- 27 Jest bezsporne, że te wyroby ciastkarskie i ciastka stanowią ograniczoną kategorię środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi, o których mowa w pkt 1 załącznika III do dyrektywy VAT.
- 28 Skoro zatem kryterium związane z określoną liczbą dni trwałości precyzyjnie określa zakres danej kategorii, należy stwierdzić, że owo selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT do określonego i swoistego aspektu towarów objętych jedną z kategorii rzeczonoego załącznika III jest co do zasady zgodne z art. 98 dyrektywy VAT.
- 29 Jednakże w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie zadane przez sąd odsyłający należy zbadać, czy uregulowanie krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym narusza zasadę neutralności podatkowej.
- 30 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że owa zasada sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (wyrok z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Jeśli chodzi o ocenę podobieństwa danych towarów lub usług, która ostatecznie należy do sądu krajowego, z orzecznictwa Trybunału wynika, że zasadniczo należy uwzględniać punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (wyrok z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 25).
- 32 Do sądu odsyłającego należy zatem wszczęcie konkretnego badania w celu stwierdzenia, czy okoliczność, że data ważności została określona w ten sposób, iż okres trwałości nie przekracza 45 dni, jest decydująca z punktu widzenia przeciętnego polskiego konsumenta podczas dokonywania przez niego wyboru zakupu ciastek i wyrobów ciastkarskich (zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 33).
- 33 Powinien on zatem zbadać, czy na polskim rynku obecne są wyroby ciastkarskie i ciastka, których okres trwałości nie przekracza 45 dni, lecz które w oczach konsumenta są podobne do wyrobów ciastkarskich i ciastek o dacie minimalnej trwałości przekraczającej 45 dni, takich jak wyroby produkowane przez AZ, i które są wzajemnie zastępowalne.

- 34 Jeśli można stwierdzić istnienie takich towarów, okres trwałości nieprzekraczający 45 dni nie okazałby się decydujący dla przeciętnego polskiego konsumenta i na jego wybór mogłoby mieć wpływ stosowanie różnych stawek VAT. W takim wypadku zasada neutralności podatkowej sprzeciwiałaby się przepisom krajowym spornym w postępowaniu głównym.
- 35 Jeśli natomiast sąd odsyłający, w ramach konkretnej oceny, której powinien dokonać, stwierdzi, że obniżona stawka VAT dla wyrobów ciastkarskich i ciastek z datą ważności określoną w ten sposób, iż okres trwałości nie przekracza 45 dni, nie skutkuje uprzywilejowaniem ich sprzedaży w stosunku do sprzedaży wyrobów ciastkarskich i ciastek mających datę ważności określoną w ten sposób, że okres trwałości przekracza 45 dni, wynikałoby z tego, iż te dwie kategorie wyrobów ciastkarskich i ciastek nie są towarami podobnymi znajdującymi się względem siebie w stosunku konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 3 maja 2001 r., Komisja/Francja, C-481/98, EU:C:2001:237, pkt 27). W takim wypadku zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiałaby się przepisom krajowym spornym w postępowaniu głównym.
- 36 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 98 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on – pod warunkiem poszanowania zasady neutralności podatkowej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które uzależniają stosowanie obniżonej stawki VAT do wyrobów ciastkarskich i ciastek świeżych, jedynie od kryterium ich „daty minimalnej trwałości” lub „terminu przydatności do spożycia”.

W przedmiocie kosztów

- 37 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on – pod warunkiem poszanowania zasady neutralności podatkowej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które uzależniają stosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej do wyrobów ciastkarskich i ciastek świeżych jedynie od kryterium ich „daty minimalnej trwałości” lub „terminu przydatności do spożycia”.

Fernlund

Rodin

Regan

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 9 listopada 2017 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes szóstej izby
C.G. Fernlund