



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 9. novembra 2017\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 98 – Možnosť členských štátov uplatniť zníženú sadzbu na určité dodania tovaru a poskytovanie služieb – Príloha III bod 1 – Potraviny – Cukrárske výrobky a múčniky – Dátum minimálnej trvanlivosti alebo dátum spotreby – Zásada daňovej neutrality“

Vo veci C-499/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) zo 16. júna 2016 a doručený Súdnemu dvoru 16. septembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

**AZ**

proti

**Minister Finansów,**

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory C. G. Fernlund (spravodajca), sudcovia S. Rodin a E. Regan,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- AZ, v zastúpení: M. Machciński, advokat,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a K. Herrmann, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

\* Jazyk konania: poľština.

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktorého účastníkmi sú spoločnosť AZ a Minister Finansów (minister financií, Poľsko) vo veci dvoch záväzných daňových stanovísk, ktoré vydal, týkajúcich sa sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatniteľnej na dodania tovaru tejto spoločnosti.

### **Právny rámec**

#### ***Právo Únie***

- 3 Odôvodnenie 4 smernice o DPH stanovuje:

„Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému [DPH], aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva.“

- 4 Podľa odôvodnenia 7 tejto smernice:

„Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.“

- 5 Článok 96 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

- 6 Článok 98 tej istej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

...

3. Pri uplatňovaní znížených sadzieb uvedených v odseku 1 na kategórie tovarov môžu členské štáty použiť kombinovanú nomenklatúru s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu.“

- 7 V bode 1 prílohy III smernice o DPH sa uvádzajú najmä „potraviny... určené na ľudskú... spotrebu“.

### ***Poľské právo***

- 8 Z § 41 ods. 1 a § 146a bodu 1 zákona z 11. marca 2004 o dani z tovaru a služieb, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054, ďalej len „zákon o DPH“), vyplýva, že štandardná sadzba DPH bola v období od 1. januára 2011 do 31. decembra 2016 vo výške 23 %.
- 9 V rovnakom období sadzba uplatniteľná na tovar a služby, ktoré sú vymenované v prílohe 3 tohto zákona, bola podľa § 41 ods. 2 a § 146a bodu 2 uvedeného zákona vo výške 8 %.
- 10 V čiastke 32 tejto prílohy sú uvedené tieto výrobky, a to „Čerstvé cukrárske výrobky a múčniky, ktorých doba minimálnej trvanlivosti určená v súlade s osobitnými predpismi nepresiahne 45 dní, a v prípade, že tieto výrobky sú v súlade s osobitnými predpismi označené výlučne dátumom spotreby, ani táto doba nepresiahne 45 dní“.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

- 11 AZ je spoločnosť založená podľa poľského práva, ktorá vyrába cukrárske výrobky a múčniky, najmä croissanty s náplňou rozličných chutí a sladké pečivo s rozličnými náplňami a polevou, pričom doba minimálnej trvanlivosti týchto výrobkov presahuje 45 dní.
- 12 V roku 2010 boli výrobky spoločnosti AZ zatriedené ako „Sucháre a sušienky, trvanlivé cukrárske výrobky a múčniky“ v zmysle vnútroštátneho nariadenia o štatistickej nomenklatúre výrobkov z roku 2008. Riaditeľ colného oddelenia vo Varšave (Poľsko) však v roku 2013 tieto výrobky zatriedil do položky 1905 90 60 kombinovanej nomenklatúry uvedenej v prílohe I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382), zmeneného a doplneného nariadením Komisie (EÚ) č. 927/2012 z 9. októbra 2012 (Ú. v. EÚ L 304, s. 1, ďalej len „KN“), ktorá zodpovedá inému zatriedeniu v rámci uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy, a to zatriedeniu ako „Čerstvé cukrárske výrobky a múčniky“.
- 13 AZ 14. novembra 2013 požiadala ministra financií o záväzné daňové stanovisko, aby sa určilo, či môže uplatniť zníženú sadzbu DPH vo výške 8 % na dodania predmetných výrobkov, ktoré hoci patria do číselného znaku KN zodpovedajúceho zatriedeniu ako „Čerstvé cukrárske výrobky a múčniky“, majú dobu minimálnej trvanlivosti alebo dátum spotreby presahujúce 45 dní. Táto spoločnosť vo svojej žiadosti uviedla, že čiastka 32 prílohy 3 zákona o DPH v rozpore s právom Únie zavádza kritérium uplatnenia zníženej sadzby DPH, ktoré nevyplýva ani zo smernice o DPH ani z KN. Položka 1905 90 60 KN totiž neobsahuje rozlíšenie založené na čerstvosti výrobkov, dobe ich minimálnej trvanlivosti či dátume ich spotreby.
- 14 Minister financií vo svojich záväzných daňových stanoviskách z 3. decembra 2013 a zo 14. januára 2014 nepotvrdil názor spoločnosti AZ, keďže konštatoval, že poľský zákonodarca môže legitímne prijať také kritérium uplatnenia zníženej sadzby DPH, o aké ide vo veci samej.
- 15 AZ podala na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd, Varšava, Poľsko) žalobu proti uvedeným záväzným daňovým stanoviskám. Ten túto žalobu zamietol, pričom zdôraznil, že také prísady v zložení cukrárskych výrobkov a múčnikov, ako sú konzervačné látky, ktoré predlžujú dobu trvanlivosti, ovplyvňujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa.
- 16 Vzhľadom na to, že podľa tohto súdu sa normotvorca Únie a vnútroštátny zákonodarca domnievali, že dátum spotreby je základným prvkom pri ochrane spotrebiteľa, výrobky s odlišnými dátumami spotreby možno platne považovať za výrobky, ktoré nie sú podobné.

- 17 Uvedený súd tiež zdôraznil, že AZ nepreukázala, že na trhu existujú iné špecifické výrobky, ktoré by sa mohli považovať za výrobky podobné jej výrobkom. Ten istý súd, ktorý uznal, že kritérium doby trvanlivosti v dĺžke 45 dní je subjektívnym kritériom, vo svojom rozsudku konštatoval, že smernica o DPH nebráni uplatneniu takého kritéria, pretože nie je porušená zásada daňovej neutrality.
- 18 AZ podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd.
- 19 Ten konštatoval, že jediným určujúcim kritériom podľa poľských právnych predpisov na uplatnenie zníženej sadzby DPH na určité čerstvé cukrárske výrobky a múčniky je doba ich minimálnej trvanlivosti alebo doba ich spotreby, konkrétne kritérium súvisiace s dobou trvanlivosti v dĺžke 45 dní. Uvedený súd, ktorý tiež konštatoval, že také kritérium nevyplýva z práva Únie, si následne položil otázku, či na základe tohto kritéria možno rozlišovať dostatočne odlišné výrobky na odôvodnenie uplatnenia rozličných sadzieb DPH, a to vzhľadom na to, že prvostupňový súd uviedol, že sa normotvorca Únie domnieval, že doba spotreby určitého výrobku je základným prvkom pri ochrane spotrebiteľov, ktorý v dôsledku toho postačuje na rozlíšenie výrobkov z hľadiska sadzby DPH.
- 20 Za týchto podmienok sa Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je uplatňovanie rozdielnej sadzby dane na cukrárske výrobky a múčniky v zmysle § 41 ods. 2 v spojení s čiastkou 32 prílohy 3 [zákona o DPH] výlučne na základe kritéria „minimálnej doby trvanlivosti“, resp. „dátumu spotreby“ v rozpore so zásadou neutrality DPH a zákazom rozdielneho zaobchádzania s tovarmi podľa článku 98 ods. 1 a 2 [smernice o DPH]?“

### O prejudiciálnej otázke

- 21 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 98 smernice o DPH s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je tá dotknutá vo veci samej, ktorá uplatňuje zníženú sadzbu DPH na čerstvé cukrárske výrobky a múčniky výlučne na základe kritéria „minimálnej doby trvanlivosti“, resp. „dátumu spotreby“.
- 22 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa článku 96 smernice o DPH sa rovnaká, t. j. štandardná sadzba DPH stanovená v každom členskom štáte uplatňuje na dodanie tovaru a poskytovanie služieb. Odchylné od tejto zásady sa v článku 98 tejto smernice stanovuje možnosť uplatniť znížené sadzby DPH. Príloha III uvedenej smernice vymenúva kategórie dodávok tovaru a poskytovaní služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby podľa článku 98 (rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, body 20 a 21).
- 23 Čo sa týka uplatnenia znížených sadzieb DPH, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že členským štátom prináleží, pod podmienkou dodržania zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, aby z dodaní tovarov a poskytnutí služieb uvedených v týchto kategóriách prílohy III smernice o DPH presnejšie určili tie, na ktoré sa uplatní znížená sadzba DPH (rozsudok z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23).
- 24 Možnosť selektívne uplatňovať zníženú sadzbu DPH je odôvodnená najmä tým, že ohraničenie jej použitia na konkrétne a špecifické aspekty kategórie predmetného plnenia je koherentné so zásadou, podľa ktorej výnimky a odchýlky treba vykladať reštriktívne, keďže táto sadzba je výnimkou (rozsudok zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 29).
- 25 V tejto súvislosti treba poznamenať, že podľa článku 98 ods. 3 smernice o DPH môžu členské štáty pri uplatňovaní znížených sadzieb na kategórie tovarov použiť KN s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu. Treba však konštatovať, že použitie KN je jedným z viacerých spôsobov na presné vymedzenie dotknutej kategórie.

- 26 Poľský zákonodarca sa v prejednávanej veci rozhodol uplatniť zníženú sadzbu DPH na čerstvé cukrárske výrobky a múčniky s dátumom spotreby stanoveným takým spôsobom, že doba trvanlivosti nepresiahne 45 dní.
- 27 Je nesporné, že tieto cukrárske výrobky a múčniky predstavujú obmedzenú kategóriu potravín určených na ľudskú spotrebu uvedených v bode 1 prílohy III smernice o DPH.
- 28 Vzhľadom na to, že kritérium súvisiace s určitým počtom dní trvanlivosti tak rozsah danej kategórie vymedzuje presne, treba konštatovať, že toto selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH na konkrétny a osobitný aspekt tovaru zahrnutého do niektorej z kategórií uvedenej prílohy III je v zásade zlučiteľné s článkom 98 smernice o DPH.
- 29 S cieľom odpovedať na otázku položenú vnútroštátnym súdom však treba overiť, či je vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v spore vo veci samej, v rozpore so zásadou daňovej neutrality.
- 30 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že táto zásada bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH (rozsudok z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 24 a citovaná judikatúra).
- 31 Pokiaľ ide o posúdenie, či dotknutý tovar alebo služby sú podobné, čo v konečnom dôsledku prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že treba zohľadniť najmä hľadisko priemerného spotrebiteľa. Tovary alebo poskytnutia služieb sú podobné, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľa, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvňujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jeden alebo druhý z uvedených tovarov alebo poskytnutí služieb (rozsudok z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 25).
- 32 Prislúcha teda vnútroštátnemu súdu vykonať konkrétne preskúmanie na účely preukázania, či je skutočnosť, že dátum spotreby je stanovený takým spôsobom, že doba trvanlivosti nepresiahne 45 dní, relevantná z hľadiska priemerného poľského spotrebiteľa, keď sa rozhoduje o kúpe cukrárskych výrobkov a múčnikov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 33).
- 33 Vnútroštátnemu súdu tak prislúcha preskúmať, či na poľskom trhu existujú cukrárske výrobky a múčniky, ktorých doba trvanlivosti nepresiahne 45 dní, ktoré sú pre tohto spotrebiteľa však podobné cukrárskym výrobkom a múčnikom s minimálnou trvanlivosťou presahujúcou 45 dní, ako sú výrobky vyrábané spoločnosťou AZ, s ktorými sú v postavení vzájomnej zameniteľnosti.
- 34 Pokiaľ by sa dalo konštatovať, že taký tovar existuje, znamenalo by to, že doba trvanlivosti kratšia než 45 dní nie je pre priemerného poľského spotrebiteľa určujúca a voľba tohto spotrebiteľa môže byť ovplyvnená uplatnením rozdielnych sadzieb DPH. V takom prípade by zásada daňovej neutrality bránila vnútroštátnym ustanoveniam dotknutým vo veci samej.
- 35 Naopak, pokiaľ by vnútroštátny súd v rámci konkrétneho preskúmania, ktoré mu prislúcha vykonať, konštatoval, že znížená sadzba DPH uplatniteľná na cukrárske výrobky a múčniky s dátumom spotreby stanoveným takým spôsobom, že doba trvanlivosti nepresiahne 45 dní, nespôsobuje uprednostnenie predaja týchto výrobkov v porovnaní s predajom cukrárskych výrobkov a múčnikov s dátumom spotreby stanoveným takým spôsobom, že doba trvanlivosti presiahne 45 dní, vyplývalo by z toho, že obe tieto kategórie cukrárskych výrobkov a múčnikov nie sú podobnými tovarmi, ktoré sú navzájom v konkurenčnom vzťahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, C-481/98, EU:C:2001:237, bod 27). V tomto prípade by zásada daňovej neutrality nebránila vnútroštátnym ustanoveniam dotknutým vo veci samej.

- 36 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 98 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni, pokiaľ je dodržaná zásada daňovej neutrality, čo prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá uplatňuje zníženú sadzbu DPH na čerstvé cukrárske výrobky a múčniky výlučne na základe kritéria „minimálnej doby trvanlivosti“, resp. „dátumu spotreby“.

### O trovách

- 37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

**Článok 98 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni, pokiaľ je dodržaná zásada daňovej neutrality, čo prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá uplatňuje zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty na čerstvé cukrárske výrobky a múčniky výlučne na základe kritéria „minimálnej doby trvanlivosti“, resp. „dátumu spotreby“.**

Podpisy