



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

9 ноември 2017 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 98 — Възможност държавите членки да прилагат намалена ставка за някои доставки на стоки и услуги — Точка 1 от приложение III — Хранителни продукти — Сладкарски изделия — Срок на минимална трайност или срок на годност — Принцип на данъчен неутралитет“

По дело C-499/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 16 юни 2016 г., постъпил в Съда на 16 септември 2016 г., в рамките на производство по дело

AZ

срещу

Minister Finansów,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: C. G. Fernlund (докладчик), председател на състава, S. Rodin и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за AZ, от M. Machciński, adwokat,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung и K. Herrmann, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 98 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) от гледна точка на принципа на данъчен неутралитет.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между AZ и Minister Finansów (министърът на финансите, Полша) по повод на два акта на министъра със задължителни указания относно ставката на данъка върху добавената стойност (ДДС), по която следва да се облагат извършваните от това дружество доставки на стоки.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображение 4 от Директивата за ДДС гласи:

„Постигането на целта за изграждането на вътрешен пазар предполага прилагането в държавите членки на законодателство за данъците върху оборота, което не нарушава условията за конкуренция или не възпрепятства свободното движение на стоки и услуги. Затова е необходимо да се постигне такава хармонизация на законодателството за данъците върху оборота посредством такава система на [ДДС], че да премахне във възможно най-голяма степен факторите, които могат да нарушат условията на конкуренция, независимо дали на национално или на общностно равнище“.

- 4 Съображение 7 от тази директива гласи:

„Дори ако ставките и освобождаванията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение“.

- 5 Член 96 от посочената директива гласи:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“.

- 6 Член 98 от същата директива предвижда:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

[...]

3. Когато се прилагат намалените ставки, предвидени в параграф 1 за категориите на стоките, държавите членки могат да използват Комбинираната номенклатура за установяване на точния обхват на съответната категория“.

- 7 В точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС са посочени в частност „[х]ранителни[те] продукти [...] за човешко [...] потребление“.

Полското право

- 8 Съгласно член 41, параграф 1 и член 146а, точка 1 от Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, в приложимата му за случая в главното производство редакция (Dz. U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, наричан по-нататък „Законът за ДДС“), в периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2016 г. стандартната ставка на ДДС е била 23 %.
- 9 Съгласно член 41, параграф 2 и член 146а, точка 2 от този закон през същия период приложимата ставка за стоките и услугите, изброени в приложение 3 към Закона, е била 8 %.
- 10 В позиция 32 от това приложение са посочени следните стоки: „Пресни сладкарски изделия, за които срокът на минимална трайност, указан в съответствие с особените правила за това, е не повече от 45 дни, а ако за тези стоки в съответствие с особените правила се указва само срок на годност — за които този срок също е не повече от 45 дни“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 11 AZ е полско дружество, което произвежда сладкарски изделия, и в частност кроасани и сладки хлебчета с различен пълнеж, които имат над 45 дни срок на минимална трайност.
- 12 През 2010 г. стоките на AZ са класифицирани като „Сухари, бисквити, трайни сладкарски изделия“ по смисъла на националната уредба относно статистическата класификация на стоките от 2008 г. През 2013 г. обаче директорът на Варшавската митница (Полша) класира тези стоки в позиция 1905 90 60 от Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3) и изменена с Регламент (ЕС) № 927/2012 на Комисията от 9 октомври 2012 г. (ОВ L 304, стр. 1, наричана по-нататък „КН“), позиция, която съответства на друга класификация съгласно посочената национална уредба, а именно „Пресни сладкарски изделия“.
- 13 На 14 ноември 2013 г. AZ подава заявление до министъра на финансите за издаване на задължителни указания по въпроса дали може да прилага намалената 8-процентна ставка на ДДС за доставките на въпросните стоки, които, макар да имат код по КН, съответстващ на класификацията „Пресни сладкарски изделия“, всъщност са с над 45-дневен срок на минимална трайност или срок на годност. В заявлението си дружеството изтъква, че в противоречие с правото на Съюза позиция 32 от приложение 3 към Закона за ДДС въвежда критерий за прилагане на намалената ставка на ДДС, който не произтича нито от Директивата за ДДС, нито от КН. Всъщност позиция 1905 90 60 от КН не предвиждала разграничение според преснотата на стоките, срока им на минимална трайност или срока на годност.

- 14 В задължителните указания, издадени на 3 декември 2013 г. и 14 януари 2014 г., министърът на финансите не потвърждава становището на AZ, а приема, че полският законодател е имал право да въведе критерий за прилагане на намалената ставка на ДДС като разглеждания в настоящия случай.
- 15 AZ обжалва тези задължителни указания пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен съд, Полша). Този съд отхвърля жалбата, като подчертава, че когато сладкарските изделия съдържат добавки, например консерванти, които увеличават срока на съхранението им, това се отразява на решението на средния потребител.
- 16 Доколкото според тази юрисдикция законодателят на Съюза и националният законодател са приели, че срокът на годност е съществен фактор за защитата на потребителите, има основание да се смята, че стоките с различен срок на годност не са подобни.
- 17 Посочената юрисдикция също така изтъква, че AZ не е доказало на пазара да са налице други специфични стоки, които биха могли да се смятат за подобни на неговите стоки. Макар да признава, че критерият 45 дни срок на съхранение е субективен, в решението си тази юрисдикция приема, че Директивата за ДДС допуска прилагането на подобен критерий, доколкото не е нарушен принципът на данъчен неутралитет.
- 18 AZ подава касационна жалба срещу това съдебно решение пред запитващата юрисдикция.
- 19 Тази юрисдикция констатира, че единственият определящ критерий в полското законодателство за прилагането на намалената ставка на ДДС за някои пресни сладкарски изделия е срокът им на минимална трайност или срокът им на годност, и по-точно критерият, свързан с 45-дневния срок на съхранение. След като констатира също така, че този критерий не следва от правото на Съюза, посочената юрисдикция си задава въпроса дали чрез него се прокарва разграничение между стоки, които са достатъчно различни, за да е оправдано прилагането на различни ставки на ДДС, като се има предвид становището на първоинстанционния съд, че законодателят на Съюза разглежда срока на годност на стоката като съществен фактор за защитата на потребителите, който следователно би бил достатъчен за диференциране на стоките за целите на прилагането на ставките на ДДС.
- 20 При тези условия Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„В противоречие ли е с принципа на неутралитет на ДДС и забраната за различно третиране на стоките по смисъла на член 98, параграфи 1 и 2 от [Директивата за ДДС] диференцирането на ставката на ДДС за сладкарските изделия единствено в зависимост от критерия „срок на минимална трайност“ или „срок на годност“ като предвиденото в член 41, параграф 2 във връзка с позиция 32 от приложение № 3 към [Закона за ДДС]?“.

По преюдициалния въпрос

- 21 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 98 от Директивата за ДДС, разглеждан във връзка с принципа на данъчен неутралитет, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство като приложимото в главното производство, съгласно което прилагането на намалената ставка на ДДС за пресните сладкарски изделия зависи единствено от критерия какъв е техният „срок на минимална трайност“ или „срок на годност“.

- 22 В самото начало следва да се припомни, че съгласно член 96 от Директивата за ДДС за доставките на стоки и доставките на услуги се прилага една и съща ставка на ДДС, а именно съответната стандартна ставка, определена от всяка държава членка. В отклонение от този принцип, в член 98 от Директивата е предвидена възможност за прилагане на намалени ставки на ДДС. В приложение III към Директивата са изброени категориите доставки на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки, посочени в член 98 (решение от 9 март 2017 г., *Oxucure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, т. 20 и 21).
- 23 Що се отнася до прилагането на намалени ставки на ДДС, от практиката на Съда следва, че стига да спазват присъщия за общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет, държавите членки са компетентни да определят кои по-конкретно от доставките на стоки и услуги, включени в категориите от приложение III към Директивата за ДДС, ще се облагат по намалената ставка (решение от 11 септември 2014 г., *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 23).
- 24 Възможността за такова изборително прилагане на намалената ставка на ДДС се обосновава по-специално със съображението, че тъй като тази ставка е изключение, ограничаването на нейното прилагане до конкретни и специфични аспекти на съответната категория доставки е в съответствие с принципа, според който освобождаванията и изключенията трябва да се тълкуват ограничително (решение от 6 май 2010 г., *Комисия/Франция*, C-94/09, EU:C:2010:253, т. 29).
- 25 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно член 98, параграф 3 от Директивата за ДДС, когато прилагат намалените ставки за категориите на стоките, държавите членки могат да използват КН за установяване на точния обхват на съответната категория. Следва обаче да се констатира, че използването на КН е само един от възможните начини за установяване на точния обхват на съответната категория.
- 26 В случая полският законодател е решил да се прилага намалена ставка на ДДС за пресните сладкарски изделия, чийто краен срок на употреба е определен така, че срокът на съхранение да не надвишава 45 дни.
- 27 Безспорно е, че тези сладкарски изделия са ограничена категория хранителни продукти за човешко потребление по смисъла на точка 1 от приложение III към Директивата за ДДС.
- 28 В този смисъл, доколкото чрез критерия за даден брой дни на съхранение се установява точният обхват на съответната категория, следва да се констатира, че това изборително прилагане на намалената ставка на ДДС към конкретен и специфичен аспект на стоките, включени в една от категориите от приложение III, по принцип е съвместимо с член 98 от Директивата за ДДС.
- 29 За да се отговори на въпроса на запитващата юрисдикция обаче, следва да се провери дали национално законодателство като разглежданото в главното производство нарушава принципа на данъчен неутралитет.
- 30 Съгласно постоянната съдебна практика този принцип не допуска подобните стоки или доставки на услуги, които са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС (решение от 11 септември 2014 г., *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 31 Когато се преценява дали съответните стоки или услуги са подобни, преценка, която е от крайната компетентност на националния съд, съгласно практиката на Съда трябва да се държи сметка главно за гледната точка на средния потребител. Стоките или съответно услугите са подобни, когато имат аналогични характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя, съгласно критерий за сходство при използването, и когато съществуващите

различия не влияят съществено върху решението на средния потребител да избере едната или другата стока или съответно услуга (решение от 11 септември 2014 г., К, C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 25).

- 32 Ето защо запитващата юрисдикция следва да извърши конкретна проверка, за да установи дали обстоятелството, че крайният срок на употреба е определен така, че срокът на съхранение да не надвишава 45 дни, е определящо от гледна точка на средния полски потребител, когато същият избира какви сладкарски изделия да закупи (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., К, C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 33).
- 33 В този смисъл тя следва да провери дали на полския пазар има сладкарски изделия, чийто срок на съхранение не надвишава 45 дни, но които въпреки това от гледна точка на този среден потребител са подобни на сладкарските изделия с над 45-дневен срок на минимална трайност, каквито са изделията на AZ, и са взаимозаменяеми с тях.
- 34 Ако се констатира наличие на такива стоки, по-малкият от 45 дни срок на съхранение няма да е определящ за средния полски потребител и прилагането на различни ставки на ДДС би могло да повлияе на избора на този потребител. В такъв случай принципът на данъчен неутралитет няма да допуска разглежданите в главното производство национални разпоредби.
- 35 Обратно, ако при конкретната проверка, която трябва да направи, запитващата юрисдикция констатира, че намалената ставка на ДДС за сладкарските изделия, чийто краен срок на употреба е определен така, че срокът на съхранение да не надвишава 45 дни, не благоприятства тяхната продажба в сравнение с продажбата на сладкарските изделия, чийто краен срок на употреба е определен така, че срокът на съхранение да е над 45 дни, това ще означава, че тези две категории сладкарски изделия не са подобни стоки, които са в конкуренция помежду си (вж. в този смисъл решение от 3 май 2001 г., Комисия/Франция, C-481/98, EU:C:2001:237, т. 27). В такъв случай принципът на данъчен неутралитет ще допуска разглежданите в главното производство национални разпоредби.
- 36 По изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 98 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че — стига да е спазен принципът на данъчен неутралитет, което запитващата юрисдикция следва да провери — допуска национално законодателство като приложимото в главното производство, съгласно което прилагането на намалената ставка на ДДС за пресните сладкарски изделия зависи единствено от критерия какъв е техният „срок на минимална трайност“ или „срок на годност“.

По съдебните разноски

- 37 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Член 98 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че — стига да е спазен принципът на данъчен неутралитет, което запитващата юрисдикция следва да провери — допуска национално законодателство като приложимото в главното

производство, съгласно което прилагането на намалената ставка на данъка върху добавената стойност за пресните сладкарски изделия зависи единствено от критерия какъв е техният „срок на минимална трайност“ или „срок на годност“.

Подписи