



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

9 noiembrie 2017*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă pentru anumite livrări de bunuri și prestări de servicii – Anexa III punctul 1 – Produse alimentare – Produse de patiserie și prăjituri – Dată de valabilitate minimă sau dată limită de consum – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-499/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 16 iunie 2016, primită de Curte la 16 septembrie 2016, în procedura

AZ

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul C. G. Fernlund (raportor), președinte de cameră, și domnii S. Rodin și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru AZ, de M. Machciński, adwokat, și M. Kukawska, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de E. De Bonis, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de K. Herrmann, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: polona.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) din perspectiva principiului neutralității fiscale.
- 2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între AZ, pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu două decizii fiscale ale acestuia cu privire la cota taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă livrărilor de bunuri ale acestei societăți.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentul (4) al Directivei TVA enunță:

„Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind [TVA-ul], astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.”

- 4 Potrivit considerentului (7) al acestei directive:

„Sistemul comun privind TVA[-ul] este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.”

- 5 Articolul 96 din directiva menționată prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a [TVA-ului], care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

- 6 Articolul 98 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]

(3) La aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1) pentru categorii de bunuri, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.”

- 7 La punctul 1 din anexa III la Directiva TVA figurează, printre altele, „[a]limentele [...] destinate consumului uman”.

Dreptul polonez

- 8 Din articolul 41 alineatul 1 și din articolul 146a punctul 1 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), reiese că cota normală de TVA era de 23 % pentru perioada 1 ianuarie 2011-31 decembrie 2016.
- 9 Pentru aceeași perioadă, cota aplicabilă produselor și serviciilor enumerate în anexa III la această lege era de 8 %, conform articolului 41 alineatul 2 și articolului 146a punctul 2 din legea menționată.
- 10 La poziția 32 din această anexă figurează produsele următoare: „Produse de patiserie și prăjituri proaspete, a căror dată de valabilitate minimă, stabilită potrivit unor dispoziții speciale, nu este fixată la mai mult de 45 de zile; de asemenea, în cazul în care aceste produse au exclusiv o dată limită de consum stabilită conform unor dispoziții speciale, aceasta nu este fixată la mai mult de 45 de zile”.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 11 AZ este o societate poloneză care fabrică produse de patiserie și prăjituri, în special cornuri umplute și chifle umplute cu diferite garnituri, având o dată de valabilitate minimă stabilită la mai mult de 45 de zile.
- 12 În cursul anului 2010, produsele AZ au fost clasificate ca fiind „Pesmeți și biscuiți, produse de patiserie și prăjituri care pot fi conservate”, în sensul reglementării naționale privind clasificarea statistică a produselor din 2008. În cursul anului 2013 însă, aceste produse au fost clasificate de directorul biroului vamal din Varșovia (Polonia) la poziția 1905 90 60 din Nomenclatura combinată, care figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3), astfel cum a fost modificată prin Regulamentul (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012 (JO 2012, L 304, p. 1, denumită în continuare „NC”), care corespunde unei alte clasificări din reglementarea națională menționată, și anume cea de „Produse de patiserie și prăjituri proaspete”.
- 13 La 14 noiembrie 2013, AZ a solicitat ministrului finanțelor să emită o decizie fiscală pentru a stabili dacă putea să aplice cota redusă de TVA de 8 % livrărilor produselor în cauză, care, cu toate că intrau sub incidența codului din NC care corespunde clasificării „Produse de patiserie și prăjituri proaspete”, au o dată de valabilitate minimă sau o dată limită de consum stabilită la mai mult de 45 de zile. În cererea sa, societatea menționată a arătat că poziția 32 din anexa 3 la Legea privind TVA-ul introduce, contrar dreptului Uniunii, un criteriu de aplicare a cotei reduse de TVA care nu reiese nici din Directiva TVA, nici din NC. Astfel, poziția 1905 90 60 din NC nu ar conține o distincție referitoare la caracterul proaspăt al produselor, la data de valabilitate minimă sau la data limită de consum.
- 14 În deciziile sale din 3 decembrie 2013 și din 14 ianuarie 2014, ministrul finanțelor nu a validat teza AZ, apreciind că legiuitorul polonez putea în mod legitim să adopte un criteriu de aplicare a cotei reduse de TVA precum cel în cauză.
- 15 AZ a introdus o acțiune împotriva deciziilor fiscale menționate la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșoviei, Polonia). Acesta din urmă a respins acțiunea subliniind că aditivii care intrau în compoziția produselor de patiserie și a prăjiturilor, precum conservanții, care prelungesc durata de conservare, influențează decizia consumatorului mediu.

- 16 În măsura în care, potrivit acestei instanțe, legiuitorul Uniunii și legiuitorul național au considerat data limită de consum ca un element esențial al protecției consumatorului, produsele care au date limită de consum diferite pot fi considerate în mod valabil ca nefiind asemănătoare.
- 17 Instanța menționată a subliniat de asemenea că AZ nu a demonstrat existența pe piață a altor produse specifice care ar putea fi considerate asemănătoare cu produsele sale. Deși a recunoscut că criteriul duratei de conservare de 45 de zile avea un caracter subiectiv, aceeași instanță a apreciat în hotărârea sa că Directiva TVA nu se opune aplicării unui astfel de criteriu, în măsura în care nu este încălcat principiul neutralității fiscale.
- 18 AZ a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.
- 19 Această instanță constată că singurul criteriu determinant, potrivit legislației poloneze, pentru aplicarea cotei reduse de TVA în cazul anumitor produse de patiserie și prăjituri proaspete este data de valabilitate minimă sau data limită de consum a acestora, și anume criteriul legat de durata de conservare de 45 de zile. După ce a constatat de asemenea că un astfel de criteriu nu decurge din dreptul Uniunii, instanța menționată ridică problema dacă acest criteriu permite să se distingă produse suficient de diferite pentru a justifica aplicarea unor cote de TVA diferite, dat fiind că instanța de prim grad de jurisdicție a afirmat că legiuitorul Uniunii considera data limită de consum a unui produs ca un element esențial al protecției consumatorilor, care era suficient, în consecință, pentru a diferenția produsele din punctul de vedere al cotelor de TVA.
- 20 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Faptul de a stabili cota de TVA aplicabilă produselor de patiserie și prăjiturilor, potrivit articolului 41 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul coroborat cu poziția 32 din anexa 3 la aceasta, exclusiv pe baza criteriului «data de valabilitate minimă» sau «data limită de consum» încalcă principiul neutralității TVA-ului și interdicția de a aplica un tratament diferit bunurilor în sensul articolului 98 alineatele (1) și (2) din [Directiva TVA]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 21 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 din Directiva TVA, trebuie interpretat, în lumina principiului neutralității fiscale, în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează aplicarea cotei reduse de TVA în cazul produselor de patiserie și prăjiturilor proaspete doar de criteriul „datei de valabilitate minime” sau al „datei limită de consum” a acestora.
- 22 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 96 din Directiva TVA, aceeași cotă de TVA, și anume cota standard stabilită de fiecare stat membru, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii. Prin derogare de la acest principiu, este prevăzută posibilitatea de a aplica cote reduse de TVA în temeiul articolului 98 din această directivă. Anexa III la directiva menționată enumeră categoriile de livrări de bunuri și de prestări de servicii care pot face obiectul cotelor reduse prevăzute la respectivul articol 98 (Hotărârea din 9 martie 2017, Oxygure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctele 20 și 21).
- 23 În ceea ce privește aplicarea unor cote reduse de TVA, din jurisprudența Curții reiese că, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA, în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile menționate în anexa III la Directiva TVA, statele membre au obligația de a le determina în special pe cele cărora li se aplică o cotă redusă (Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 23).

- 24 Posibilitatea de a efectua o astfel de aplicare selectivă a cotei reduse de TVA se justifică în special prin faptul că, această cotă fiind excepția, limitarea aplicării sale la aspecte concrete și specifice categoriei de prestație în cauză este coerentă cu principiul potrivit căruia excepțiile și derogările trebuie interpretate restrictiv (Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 29).
- 25 În această privință, trebuie să se observe că, potrivit articolului 98 alineatul (3) din Directiva TVA, statele membre pot utiliza NC atunci când aplică cotele reduse pentru categorii de bunuri, pentru a delimita în mod precis categoria în cauză. Cu toate acestea, trebuie să se constate că utilizarea NC nu este decât o modalitate printre altele de a delimita cu precizie categoria în cauză.
- 26 În speță, legiuitorul polonez a ales să aplice o cotă redusă de TVA produselor de patiserie și prăjiturilor proaspete cu o dată de expirare stabilită astfel încât durata de conservare să nu depășească 45 de zile.
- 27 Nu se contestă faptul că aceste produse de patiserie și aceste prăjituri constituie o categorie restrânsă de produse alimentare destinate consumului uman menționate la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA.
- 28 Astfel, în măsura în care criteriul legat de un anumit număr de zile de păstrare delimitează cu precizie categoria în discuție, trebuie să se constate că această aplicare selectivă a cotei reduse de TVA unui aspect concret și specific al bunurilor incluse în una dintre categoriile din anexa III menționată este, în principiu, compatibilă cu articolul 98 din Directiva TVA.
- 29 Cu toate acestea, pentru a răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere, trebuie să se verifice dacă o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal încalcă principiul neutralității fiscale.
- 30 Dintr-o jurisprudență constantă decurge că acest principiu se opune posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 31 În ceea ce privește aprecierea caracterului asemănător al bunurilor sau al prestărilor de servicii în discuție, care revine, în cele din urmă, instanței naționale, reiese din jurisprudența Curții că trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți similare și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau serviciile menționate (Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 25).
- 32 Revine, așadar, instanței de trimitere obligația de a efectua o examinare concretă pentru a stabili dacă faptul că data expirării este fixată astfel încât durata de conservare să nu depășească 45 de zile este determinant din punctul de vedere al consumatorului mediu polonez atunci când acesta efectuează alegerea de cumpărare a produselor de patiserie și a prăjiturilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 33).
- 33 Astfel, acesteia îi revine sarcina de a examina dacă există pe piața poloneză produse de patiserie sau prăjituri a căror durată de conservare nu depășește 45 de zile, dar care, din perspectiva acestui consumator, sunt totuși asemănătoare cu produsele de patiserie și cu prăjiturile care au o dată de valabilitate minimă fixată la mai mult de 45 de zile, precum cele produse de AZ, și care se găsesc într-un raport de substituție cu acestea din urmă.

- 34 În cazul în care poate fi constatată existența unor astfel de bunuri, durata de conservare de mai puțin de 45 de zile nu s-ar dovedi determinantă pentru consumatorul mediu polonez și alegerea acestui consumator ar putea fi afectată de aplicarea unor cote de TVA diferite. Într-o astfel de ipoteză, principiul neutralității fiscale s-ar opune dispozițiilor naționale în discuție în litigiul principal.
- 35 În schimb, în cazul în care instanța de trimitere, în cadrul examinării concrete care îi revine, constată că cota redusă de TVA pentru produsele de patiserie și pentru prăjituri care au o dată de expirare fixată astfel încât durata de conservare nu depășește 45 de zile nu are ca efect favorizarea vânzării acestora în raport cu cea a produselor de patiserie și a prăjiturilor care au o dată de expirare fixată astfel încât durata de conservare depășește 45 de zile, ar rezulta de aici că aceste două categorii de produse de patiserie și prăjituri nu sunt bunuri asemănătoare care se găsesc într-un raport de concurență între ele (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, C-481/98, EU:C:2001:237, punctul 27). În acest caz, principiul neutralității fiscale nu s-ar opune dispozițiilor naționale în discuție în litigiul principal.
- 36 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 98 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se opune – cu condiția ca principiul neutralității fiscale să fie respectat, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere – unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează aplicarea cotei reduse de TVA în cazul produselor de patiserie și al prăjiturilor proaspete doar de criteriul „datei de valabilitate minime” sau al „datei limită de consum” a acestora.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 37 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune – cu condiția ca principiul neutralității fiscale să fie respectat, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere – unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează aplicarea cotei reduse de TVA în cazul produselor de patiserie și al prăjiturilor proaspete doar de criteriul „datei de valabilitate minime” sau al „datei limită de consum” a acestora.

Semnături