

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2017. november 9.(*)

„Elzeter döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (hóa) – 2006/112/EK irányelv – 98. cikk – A tagállamok azon lehetése, 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 elzeter 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 el

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,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

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

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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 történ? 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 lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (4) preambulumbekkezdése így szól:

„A bels? piac létrehozására irányuló cél megvalósításának el?feltétele 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 tényez?ket, 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 következ?képpen 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 következ?ket írja el?:

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

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

[...]

(3) Ha a tagállamok az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómértéket az egyes termékekre alkalmazzák, a Kombinált Nomenklaturát 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

11 Az AZ egy lengyel társaság, amely süteményeket és pékárukat, többek között különböző ízű töltelékkel töltött croissantokat 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 kétszersültek 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 Nomenklátúra (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. Elismerte, 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 minimummegőrzési időhöz kapcsolódó kritérium. Miután azt is megállapította, hogy az ilyen kritérium nem következik az uniós jogból, az említett bíróságban felmerül a kérdés, hogy megkülönböztethető-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 következésképpen 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 elvvel 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-ii 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-ii 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 termék kategória konkrét és egyedi részleteire történő korlátozása összhangban van azon elvvel, amely szerint a kivételeket és a korlátozásokat megszorítóan kell értelmezni (2010. május 6-ii 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 hía szempontjából eltérően kezelik (2014. szeptember 11-ii 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 első sorban 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-ii 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

min?ségmeg?rzési id? ne haladja meg a 45 napot, meghatározó?e az átlagos lengyel fogyasztó szemszögéb?l 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 min?ségmeg?rzési ideje nem haladja meg a 45 napot, azonban e fogyasztó szemszögéb?l mégis hasonlítanak a 45 napot meghaladó minimális eltarthatósági id?vel 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 min?ségmeg?rzési id? nem bizonyul meghatározónak az átlagos lengyel fogyasztó számára, és e fogyasztó választását befolyásolhatja a különböz? héamértékek alkalmazása. Ebben az esetben az adósemlegesség elvével ellentétesek az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések.

35 Ezzel szemben, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság az általa végzend? konkrét vizsgálat keretében megállapítja, hogy a kedvezményes héamérték olyan sütemények és pékáruk esetében, amelyek lejáratí idejét úgy határozták meg, hogy a min?ségmeg?rzési id? nem haladja meg a 45 napot, nem jár ezek eladásának az el?nyben részesítésével azon sütemények és pékáruk eladásával szemben, amelyek lejáratí idejét úgy határozták meg, hogy a min?ségmeg?rzési id? meghaladja a 45 napot, akkor ebb?l 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 el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 98. cikkét úgy kell értelmezni, hogy – amennyiben az adósemlegesség elvét tiszteletben tartották, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell vizsgálnia – azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amelyr?l 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 függ?vé.

A költségekr?l

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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 el?terjeszt? bíróságnak kell vizsgálnia – azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amelyr?l 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 függ?vé.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.