

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 9 november 2017(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98 – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad skattesats på tillhandahållandet av vissa varor och tjänster – Bilaga III, punkt 1 – Livsmedel – Bakverk – Datum för minsta hållbarhetstid eller sista förbrukningsdatum – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-499/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), genom beslut av den 16 juni 2016, som inkom till domstolen den 16 september 2016, i målet

AZ

mot

Minister Finansów,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.G. Fernlund (referent), samt domarna S. Rodin och E. Regan,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- AZ, genom M. Machciński, advokat,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), mot bakgrund av principen om skatteneutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan AZ och Minister Finansów (finansministern, Polen) angående två skattebeslut från finansministern avseende vilken mervärdesskattesats som är tillämplig på leveranser av företagets varor.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 4 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.”

4 Skäl 7 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

5 I artikel 96 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

6 I artikel 98 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

7 I punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet anges bland annat ”livsmedel ... för människors ... konsumtion”.

8 Det framgår av artiklarna 41.1 och 146a.1 i lag av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (Dz. U. från 2011, nr 177, sektion 1054, nedan kallad mervärdesskattelagen), att normalskattesatsen var 23 procent under perioden från och med den 1 januari 2011 till och med den 31 december 2016.

9 Enligt artiklarna 41.2 och 146a.2 i mervärdesskattelagen var den tillämpliga skattesatsen på de varor och tjänster som uppräknades i bilaga 3 till nämnda lag 8 procent under denna period.

10 I sektion 32 i nämnda bilaga återfinns följande varor: "Färska bakverk för vilka datumet för minsta hållbarhetstid som anges i enlighet med särskilda bestämmelser inte överstiger 45 dagar, och, för det fall att endast sista förbrukningsdag för dessa varor anges i enlighet med särskilda bestämmelser, att detta inte heller överstiger 45 dagar."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 AZ är ett polskt företag som tillverkar bakverk, bland annat fyllda croissanter och fyllda småbröd med olika tillbehör, vars datum för minsta hållbarhetstid överstiger 45 dagar.

12 Under år 2010 klassificerades AZ:s varor som "Skorpor och kex, hållbara bakverk", i den mening som avsågs i den nationella lagstiftningen om statistisk indelning av produkter för år 2008. Under år 2013 klassificerade emellertid direktören vid tullmyndigheten i Warszawa (Polen) dessa varor enligt nummer 1905 90 60 i Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 13, s. 22), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EU) nr 927/2012 av den 9 oktober 2012 (EUT L 304, 2012, s. 1) (nedan kallad KN), vilket motsvarar en annan klassificering enligt ovannämnda nationella lagstiftning, nämligen avseende "Färska bakverk".

13 Den 14 november 2013 ansökte AZ om att finansministern skulle anta ett skattebeslut för att fastställa huruvida AZ kunde tillämpa den reducerade skattesatsen på 8 procent på leveranserna av de aktuella varorna som, trots att de klassificerats enligt det KN-nummer som avser "Färska bakverk", har ett datum för minsta hållbarhetstid eller sista förbrukningsdatum som överstiger 45 dagar. I sin ansökan gjorde bolaget gällande att sektion 32 i bilaga 3 till mervärdesskattelagen, i strid med unionsrätten, införde ett villkor för att den reducerade skattesatsen skulle vara tillämplig som inte framgick av vare sig mervärdesskattedirektivet eller KN. Nummer 1905 90 60 i KN innehåller nämligen ingen distinktion avseende varornas färskhet, deras datum för minsta hållbarhetstid eller deras sista förbrukningsdatum.

14 Finansministern godtog inte AZ:s ståndpunkt i sina skattebeslut av den 3 december 2013 och den 14 januari 2014, utan ansåg att den polska lagstiftaren lagenligen kunde uppställa ett sådant villkor för den reducerade skattesatsens tillämplighet som det som är aktuellt i det nationella målet.

15 AZ överklagade dessa skattebeslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional förvaltningsdomstol i Warszawa, Polen). Nämnda domstol ogillade överklagandet och framhöll att tillsatser som ingår i bakverkens sammansättning såsom konserveringsmedel, som förlänger deras hållbarhetstid, påverkar genomsnittskonsumentens val.

16 Den domstolen var av uppfattningen att eftersom unionslagstiftaren och den nationella lagstiftaren ansett att sista förbrukningsdatum utgör en väsentlig del av konsumentskyddet, finns

det fog för att anse att varor med olika sista förbrukningsdatum inte är jämförbara.

17 Den domstolen påpekade även att AZ inte hade visat att andra specifika varor förekom på marknaden som kunde anses vara jämförbara med AZ:s varor. Nämnda domstol medgav visserligen att kriteriet avseende en hållbarhetstid på 45 dagar var subjektivt, men fastställde likväl i sin dom att mervärdesskattedirektivet inte utgjorde hinder mot att ett sådant kriterium tillämpades, såvida principen om skatteneutralitet inte åsidosattes.

18 AZ överklagade den domen till den hänskjutande domstolen.

19 Den hänskjutande domstolen konstaterade att det enda kriterium som enligt polsk lagstiftning var avgörande för huruvida den reducerade skattesatsen skulle tillämpas på vissa färska bakverk var deras datum för minsta hållbarhetstid eller sista förbrukningsdatum, det vill säga kriteriet avseende en hållbarhetstid på 45 dagar. Sedan även nämnda domstol konstaterat att ett sådant kriterium inte återfinns i unionsrätten söker den klarhet i huruvida det är möjligt att särskilja varor som är tillräckligt olika för att motivera att de ska omfattas av olika skattesatser, då domstolen i första instans funnit att unionslagstiftaren ansett att en varas datum för minsta hållbarhet utgör en väsentlig del av konsumentskyddet, vilket således vore tillräckligt för att göra en åtskillnad mellan varor i mervärdesskattehänseende.

20 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör det förhållandet att endast kriterierna 'datum för minsta hållbarhetstid' och 'sista förbrukningsdatum' beaktas vid fastställandet av mervärdesskattesatsen på bakverk, i enlighet med artikel 41.2 och punkt 32 i bilaga nr 3 till [mervärdesskattelagen], ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet och förbudet mot att göra åtskillnad mellan varor, i den mening som avses i artikel 98.1 och 98.2 i [mervärdesskattedirektivet]?”

Prövning av tolkningsfrågan

21 Genom sin fråga söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den utgör hinder mot nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som för att en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på färska bakverk endast uppställer ett villkor avseende bakverkens ”datum för minsta hållbarhetstid” och ”sista förbrukningsdatum”.

22 Det ska inledningsvis erinras om att enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska samma skattesats för mervärdesskatt, nämligen den normalskattesats som fastställts av varje medlemsstat, tillämpas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Som ett undantag från denna princip finns det, enligt artikel 98 i direktivet, en möjlighet att tillämpa reducerade skattesatser. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet anger de kategorier av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas (dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkterna 20 och 21).

23 Beträffande frågan om tillämpningen av de reducerade skattesatserna framgår det av domstolens praxis att det ankommer på medlemsstaterna att, med iakttagande av den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, bland de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, närmare bestämma de leveranser och tillhandahållanden på vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas (som av den 11 september 2014, K, C-219/13,

EU:C:2014:2207, punkt 23).

24 Möjligheten att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen selektivt motiveras särskilt av att den reducerade skattesatsen är ett undantag. Att den endast tillämpas på konkreta och specifika aspekter avseende den aktuella varu- eller tjänstekategorin överensstämmer således med principen om att undantag och avvikelser ska tolkas restriktivt (dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 29).

25 Domstolen noterar i detta avseende att enligt artikel 98.3 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen då de tillämpar reducerade skattesatser på vissa varukategorier, för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar. Det ska emellertid påpekas att KN endast är ett av flera medel som kan användas för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.

26 I förevarande fall har den polska lagstiftaren valt att tillämpa en reducerad skattesats på färska bakverk vars utgångsdatum har fastställts så att hållbarhetstiden inte överstiger 45 dagar.

27 Det är ostridigt att dessa bakverk motsvarar en begränsad kategori av de livsmedel för människors konsumtion som avses i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

28 Eftersom kriteriet avseende ett bestämt antal hållbarhetsdagar fastställer exakt vad den aktuella kategorin omfattar, finner domstolen att en sådan selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats med avseende på en konkret och specifik egenskap hos de varor som ingår i en av kategorierna som anges i nämnda bilaga III, i princip, är förenlig med artikel 98 i mervärdesskattedirektivet.

29 För att kunna besvara den hänskjutande domstolens fråga är det emellertid nödvändigt att pröva huruvida en nationell bestämmelse, såsom den i det nationella målet, strider mot principen om skatteneutralitet.

30 Det framgår av fast rättspraxis att denna princip utgör hinder för att jämförbara, och således konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

31 Angående bedömningen av huruvida de aktuella varorna eller tjänsterna är jämförbara, som det slutligen ankommer på den nationella domstolen att utföra, följer det av domstolens praxis att genomsnittskonsumentens synvinkel ska tjäna som utgångspunkt. Varor eller tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten (dom av den 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 25).

32 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att göra en konkret prövning för att fastställa huruvida den omständigheten att utgångsdatumet bestämts på ett sådant sätt att hållbarhetstiden inte överstiger 45 dagar har avgörande betydelse ur den polske genomsnittskonsumentens synvinkel när denne gör inköpsval beträffande bakverk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 33).

33 Det ankommer således på nämnda domstol att pröva huruvida det finns bakverk på den polska marknaden vars hållbarhetstid inte överstiger 45 dagar, men som ur konsumentens synvinkel likväl är jämförbara med bakverk vars datum för minsta hållbarhetstid överstiger 45 dagar, såsom de bakverk AZ tillverkar, och som skulle kunna ersätta AZ:s bakverk.

34 För det fall att det kan konstateras att sådana bakverk förekommer på den polska marknaden är hållbarhetstiden på mindre än 45 dagar inte avgörande för den polske genomsnittskonsumenten, och det val denne konsument ska göra kan påverkas av den omständigheten att olika skattesatser tillämpas. I ett sådant fall utgör principen om skatteneutralitet hinder mot de bestämmelser som är aktuella i det nationella målet.

35 Om den hänskjutande domstolen däremot konstaterar, vid den konkreta prövning det ankommer på nämnda domstol att utföra, att den reducerade skattesatsen för bakverk vars utgångsdatum har bestämts på ett sådant sätt att hållbarhetstiden inte överstiger 45 dagar inte gynnar dessa bakverk i förhållande till sådana bakverk vars utgångsdatum har bestämts så att hållbarhetstiden överstiger 45 dagar, innebär den slutsatsen att dessa två kategorier av bakverk inte är jämförbara, och därmed inte är konkurrerande varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 maj 2001, kommissionen/Frankrike, C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 27). I ett sådant fall utgör principen om skatteneutralitet inte hinder mot de nationella bestämmelser som är aktuella i det nationella målet.

36 Mot bakgrund av ovanstående ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 98 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att såvida principen om skatteneutralitet inte åsidosätts – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – utgör nämnda bestämmelse inte hinder mot nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som för att en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på färska bakverk endast uppställer ett villkor avseende bakverkens "datum för minsta hållbarhetstid" och "sista förbrukningsdatum".

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så att såvida principen om skatteneutralitet inte åsidosätts – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – utgör nämnda bestämmelse inte hinder mot nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som för att en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på färska bakverk endast uppställer ett villkor avseende bakverkens "datum för minsta hållbarhetstid" och "sista förbrukningsdatum".

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.