

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 22. apríla 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 98 ods. 2 – Možnosť členských štátov uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH na určité dodávky tovaru a poskytovanie služieb – Kvalifikácia obchodnej činnosti ako ‚poskytovanie služieb‘ – Príloha III bod 12a – Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 – článok 6 – Pojem ‚reštauračné a stravovacie služby‘ – Jedlá pripravené na okamžitú konzumáciu na mieste v priestoroch predávajúceho alebo v stravovacej zóne – Jedlá pripravené na okamžitú konzumáciu, ktoré si zákazníci vezmú so sebou“

Vo veci C-703/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) zo 6. júna 2019 a doručený Súdnemu dvoru 24. septembra 2019, ktorý súvisí s konaním:

J. K.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

za úasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J. C. Bonichot, sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen (spravodajca),

generálny advokát: J. Richard de la Tour,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- J.K., v zastúpení: R. Baraniewicz, doradca podatkowy, a A. Zubik, radca prawny,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, v zastúpení: P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski a M. Kowalewska, splnomocnení zástupcovia,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, v zastúpení: P. Chrupek a A. Zarba-Faracik, radcovie právni,

- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńska, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. novembra 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009 (Ú. v. EÚ L 116, 2009, s. 18) (ďalej len „smernica o DPH“), v spojení s prílohou III bodom 12a smernice o DPH a s článkom 6 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi J. K. a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (riadiť daňového úradu Katowice, Poľsko) (ďalej len „daňový úrad“), ktorého predmetom sú výsledky daňovej kontroly vykonanej v roku 2016 týkajúcej sa sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) z plnení predaja potravín a hotových jedál určených na okamžitú konzumáciu na mieste alebo ktoré si zákazníci vezmú so sebou, v súvislosti s ktorými je J. K. zdaniteľnou osobou na účely tejto dane.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 96 smernice o DPH znie takto:

„Ľenské 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.“

4 Článok 98 tejto smernice stanovuje:

„1. Ľenské 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 [uvedenú 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 nariadením Komisie (ES) č. 1031/2008 z 19. septembra 2008 (Ú. v. EÚ L 291, 2008, s. 1)] s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu.“

5 Príloha III uvedenej smernice, nazvaná „Zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98“, vo svojich bodoch 1 a 12a uvádza:

„1. Potraviny (vrátane nápojov okrem alkoholických nápojov) určené na ľudskú a zvieraciu spotrebu, živé zvieratá, osivá, rastliny a zložky obvykle určené na použitie pri príprave potravín; výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín,

...

12a) reštauračné a stravovacie služby s možnosťou vylúčiť dodávanie (alkoholických a/alebo nealkoholických) nápojov.“

Vykonávacie nariadenie č. 282/2011

6 Článok 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovuje:

„1. Reštauračnými a stravovacími službami sa rozumejú služby, ktoré pozostávajú z poskytovania pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo oboch, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu, pričom tieto služby sú sprevádzané dostatočne podpornými službami umožňujúcimi okamžitú spotrebu takýchto jedál alebo nápojov. Poskytovanie jedla alebo nápojov alebo oboch predstavuje len časť celku, v ktorom prevládajú služby. Reštauračné služby sú poskytovaním týchto služieb v poskytovaných priestoroch a stravovacie služby sú poskytovaním týchto služieb mimo poskytovaných priestorov.

2. Poskytovanie pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo oboch, bez ohľadu na to, či zahŕňa prepravu, ale bez toho, aby sa poskytovali akékoľvek iné podporné služby, sa nepovažuje za reštauračné ani stravovacie služby v zmysle odseku 1.“

KN

7 Kombinovaná nomenklatúra, nachádzajúca sa v prílohe I nariadenia č. 2658/87, zmeneného nariadením č. 1031/2008 (ďalej len „KN“), sa zakladá na harmonizovanom systéme opisu a číselného označenia tovaru, vypracovanom Radou pre colnú spoluprácu, teraz Svetovou colnou organizáciou (WCO), ktorý bol zavedený Medzinárodným dohovorom o harmonizovanom systéme opisu a číselného označenia tovaru uzavretým 14. júna 1983 v Bruseli. Tento medzinárodný dohovor bol spolu s protokolom o jeho zmene a doplnkoch z 24. júna 1986 schválený v mene Európskeho hospodárskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 87/369/EHS zo 7. apríla 1987 (Ú. v. ES L 198, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 288).

Poľské právo

8 Článok 5a ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054) (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Tovary alebo služby, ktoré sú predmetom plnení uvedených v článku 5 a sú zahrnuté v klasifikáciách vypracovaných na základe ustanovení týkajúcich sa oficiálnych štatistík, sa identifikujú pomocou týchto klasifikácií, ak právne predpisy alebo vykonávacie regulačné opatrenia priradia týmto službám štatistické symboly.“

9 Podľa článku 41 ods. 1 zákona o DPH je štandardná sadzba DPH 22 %. Článok 41 ods. 2a tohto zákona stanovuje:

„Na tovary uvedené v prílohe 10 tohto zákona je sadzba dane 5 %.“

10 Príloha 10 bod 28 tohto zákona uvádza „Pripravené pokrmy a jedlá s výnimkou výrobkov s obsahom alkoholu vyšším ako 1,2 %“, ktoré patria do podtriedy 10.85.1 rozporoz'dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Us'ug (nariadenie Rady ministrov o po'skej klasifikácii výrobkov a služieb) zo 4. septembra 2015 (Dz. U. z roku 2015, položka 1676) (?alej len „PKWiU“).

11 ?lánok 3 ods. 1 bod 1 rozporoz'dzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i us'ug dla których obni'a si? stawki podatku od towarów i us'ug oraz warunków stosowania stawek obni'onych (nariadenie ministra financií o tovaroch a službách, na ktoré sa vz'ahuje znížená sadzba DPH a o podmienkach uplatnenia znížených sadzieb dane) z 23. decembra 2013 (Dz. U. z roku 2013, položka 1719), znie takto:

„Sadzba DPH uvedená v ?lánku 41 ods. 1 [zákona o DPH] sa znižuje na 8 % pre:

1. tovary a služby uvedené v prílohe tohto nariadenia.“

12 Bod III položka 7 prílohy tohto nariadenia uvádza tieto služby:

„Služby spojené s podávaním jedál a nápojov (PKWiU ex 56) s výnimkou predaja: 1. alkoholických nápojov s obsahom alkoholu viac ako 1,2 %, 2. alkoholických nápojov, ktoré sú zmesou piva a nealkoholických nápojov, s obsahom alkoholu viac ako 0,5 %, 3. nápojov, pri príprave ktorých sa používa kávový alebo ?ajový extrakt, a to bez oh?adu na percentuálny podiel tohto extraktu v hotovom nápoji, 4. sytených nealkoholických nápojov, 5. minerálnych vôd, 6. iných nespracovaných výrobkov podliehajúcich sadzbe dane uvedenej v ?lánku 41 ods. 1 zákona [o DPH].“

13 Pod?a informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, v rubrike ex 56 PKWiU s názvom „Služby spojené s podávaním jedál a nápojov“ podtrieda 56.1 zah??a reštaura?né služby a mobilný predaj jedál a medzi ktoré patria najmä reštaura?né služby s obsluhou, reštaura?né služby v samoobslužných zariadeniach a ostatné reštaura?né služby (?alej len „služby spojené s podávaním jedál“ v zmysle rubriky ex 56 PKWiU“).

14 Tento súd tiež spres?uje, že ustanovenia PKWiU sa vykladajú s odkazom na rozporoz'dzenie Rady Ministrów w sprawie polskiej klasyfikacji dzia?alno?ci (nariadenie Rady ministrov o po'skej klasifikácii ?inností) z 24. decembra 2007 (Dz. U. z roku 2007, ?. 251, položka 1885), najmä na jeho rubriku ex 56 a v nej uvedené podtriedy. Táto rubrika zah??a ?innosti v oblasti služieb spojených s podávaním jedál ur?ených na okamžitú konzumáciu v reštauráciách, vrátane samoobslužných reštaurácií a reštaurácií ponúkajúcich pokrmy a jedlá so sebou, s možnosťou alebo bez možnosti sedenia. V tejto súvislosti nie je dôležitý typ zariadenia, ktoré jedlá ponúka, ale skuto?nos?, že tieto jedlá sú ur?ené na okamžitú konzumáciu. Podtrieda 56.10.A, nazvaná „Reštaurácie a iné stále stravovacie zariadenia“, zah??a reštaura?né služby poskytované zákazníkom, ktorí sedia pri stole, alebo zákazníkom, ktorí si sami vyberajú pokrmy a jedlá z jedálneho lístka, pričom nie je rozhodujúce, či ich skonzumujú na mieste, vezmú si ich so sebou, alebo si ich nechajú doru?i? formou donášky. Táto podtrieda zah??a ?innosti: reštaurácií, kaviarní, zariadení rýchleho ob?erstvenia, zmrzlinární, pizzerií, zariadení predávajúcich jedlá so sebou, reštaurácií alebo barov prevádzkovaných v dopravných prostriedkoch samostatnými subjektmi.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Žalobca vo veci samej je franšízantom siete zariadení rýchleho ob?erstvenia. Vykonáva

žinnosť predaja pripravených jedál a pokrmov, ako sú sendviče, šaláty, hranolky, zmrzlina atď. Tieto výrobky sa servírujú na plastovom podnose, s ktorým zákazník dostane papierové obrúsky, a v prípade niektorých produktov aj plastový príbor a/alebo slamku. Tieto jedlá a pokrmy sa pripravujú na mieste z polotovarov, možno ich podávať teplé alebo studené a zákazníci ich konzumujú na mieste alebo si ich vezmú so sebou.

16 Žalobca vo veci samej uplatňuje v rámci svojej ekonomickej činnosti rôzne metódy predaja: výrobky sa predávajú buď v reštaurácii, alebo cez vonkajšie okienko reštaurácie, alebo vo vymedzených priestoroch v rámci nákupných centier, teda v stravovacích zónach.

17 Daňový úrad vykonal v septembri 2016 daňovú kontrolu zameranú na daňové priznania k DPH podané žalobcom vo veci samej, ako aj na výpočet a platbu tejto dane za obdobie od 1. januára do 30. júna 2016.

18 Po ukončení tejto kontroly daňový úrad, ktorý dospel k záveru, že všetky činnosti žalobcu treba kvalifikovať ako „služby spojené s podávaním jedál“, ktoré podliehajú sadzbe DPH vo výške 8 %, a nie ako „dodávky pripravených pokrmov a jedál“, na ktoré sa uplatňuje sadzba DPH vo výške 5 %, ako boli tieto činnosti uvedené v daňových priznaniach, rozhodnutím z 21. apríla 2017 opravil výšku DPH, ktorú má žalobca vo veci samej zaplatiť za referenčné obdobie. Druhostupový daňový orgán toto rozhodnutie potvrdil.

19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice, Poľsko) rozsudkom z 1. marca 2018 zamietol žalobu podanú žalobcom vo veci samej proti rozhodnutiu druhostupového daňového orgánu a potvrdil závery tohto orgánu.

20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice) uviedol, podobne ako daňový úrad, že možnosť ponúknuť zákazníkovi konzumovať zakúpené pokrmy na mieste, pričom nie je potrebná žiadna dodatočná príprava, presahuje jednoduché poskytovanie pokrmu, ktorý, hoci nevyžaduje dodatočné kuchynské prípravy zo strany zákazníka, musí byť aj tak zohriaty alebo zmiešaný, na to, aby sa mohol priamo skonzumovať.

21 Žalobca vo veci samej napadol rozsudok, ktorý vydal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice), pred vnútroštátnym súdom, Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko).

22 Vnútroštátny súd spresňuje, že v článku 5a zákona o DPH Poľská republika využila možnosť členských štátov uvedenú v článku 98 ods. 2 smernice o DPH znížiť sadzbu DPH uplatniteľnú na dodanie tovaru a poskytovanie služieb uvedenú v prílohe III tejto smernice. Tento súd však vyjadruje pochybnosti týkajúce sa prebratia článku 98 uvedenej smernice a jej prílohy III do poľského práva z dôvodu, že odkazuje nie na KN, ale na PKWiU, ktoré je klasifikáciou činností na štatistické účely definujúcou najmä rozsah v ňom nachádzajúcich sa pojmov na základe činnosti konkrétnych subjektov, a nie na základe predmetu tejto dane, ako je to v prípade DPH.

23 Podľa systému zavedeného v poľskom práve sa tak znížená sadzba, ktorá sa uplatňuje na zdaniteľné plnenie, určuje výlučne na základe rubriky PKWiU, do ktorej patrí, takže skutočnosť, že toto plnenie je kvalifikované ako „dodávka tovaru“ alebo „poskytovanie služieb“, je irelevantná. V súlade s týmto systémom zdaniteľné plnenia patriace do kategórie „pripravené pokrmy a jedlá“ v zmysle podtriedy 10.85.1 PKWiU podliehajú zníženej sadzbe DPH vo výške 5 %, zatiaľ čo plnenia, ktoré patria medzi „služby spojené s podávaním jedál“ v zmysle rubriky ex 56 PKWiU, podliehajú zníženej sadzbe DPH vo výške 8 %.

24 Vnútroštátny súd však uvádza, že podľa prijatej metódy klasifikácie „služby spojené s podávaním jedál“ v zmysle rubriky ex 56 PKWiU predstavujú širšiu kategóriu než „reštauračné a

stravovacie služby“ v zmysle prílohy III bodu 12a smernice o DPH.

25 Pokiaľ ide o pojem „pripravené pokrmy a jedlá“, vnútroštátny súd uvádza, že tento pojem treba vykladať v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, a pýta sa na to, v čom je kritérium založené na metóde prípravy jedál, ktoré uplatňujú daňový úrad a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice), relevantné na odlíšenie tohto pojmu od pojmu „reštauračné služby“. Tento súd sa totiž domnieva, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že príprava teplého konečného produktu sama osebe nemôže dať dotknutému plneniu charakter poskytovania služby (rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/11 a C-502/09, EU:C:2011:135, body 68 a 69).

26 Vnútroštátny súd však zdôrazňuje, že kritériá umožňujúce rozlišovať medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb v oblasti predaja potravín a nápojov boli vypracované Súdnym dvorom v rozsudku z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), vydanom predtým, ako boli „reštauračné a stravovacie služby“ definované v práve Únie, v článku 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011. Podľa tohto súdu teda vzniká otázka, či sú tieto kritériá ešte stále platné.

27 Napokon vnútroštátny súd kladie dôraz na potrebu zohľadniť všetky metódy predaja uplatnené žalobcom vo veci samej na účely odlíšenia dodávok tovarov od poskytnutia služieb, pričom spresňuje, že každá z týchto metód obsahuje prvky, ktoré sa týkajú súčasne aj dodávok tovarov, ako aj poskytnutia služieb. Jediný rozdiel spočíva podľa tohto súdu v rozsahu ponúkanej infraštruktúry predávajúcim a v poskytovaní zákazníkov, pokiaľ ide o význam prvkov súvisiacich s poskytovaním služieb.

28 Podľa vnútroštátneho súdu má však bez ohľadu na spôsob predaja poskytovanie služieb, najmä možnosť konzumovať kúpené pokrmy a jedlo na mieste, len potenciálnu povahu a závisí od rozhodnutia zákazníka. Z dôvodu zjednodušeného systému predaja, ako aj spôsobu, akým sa tieto pokrmy alebo jedlá podávajú a balia, nie je možné v štádiu predaja určiť, či sa uvedené pokrmy alebo jedlá budú konzumovať na mieste alebo či ide o predaj so sebou.

29 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem ‚reštauračné služby‘, na ktoré sa uplatňuje znížená sadzba DPH [(článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s jej prílohou III bodom 12a a článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011)], predaj pripravených pokrmov a jedál, ak sa realizuje za podmienok, aké sú v spore vo veci samej, teda ak:

- predávajúci poskytuje kupujúcim infraštruktúru umožňujúcu konzumáciu zakúpených jedál na mieste (oddelená zóna slúžiaca na konzumáciu, prístup k toaletám),
- nie je poskytovaná špecializovaná obsluha čašníkmi,
- neexistuje obsluha v úzkom zmysle,
- proces objednávky je zjednodušený a čiastočne automatizovaný,
- zákazník má obmedzenú možnosť prispôbiť objednávku svojim potrebám?

2. Má na zodpovedanie prvej otázky význam spôsob prípravy pokrmov a jedál, najmä skutočnosť, že niektoré polotovary sa spracúvajú tepelne a pripravené pokrmy a jedlá pozostávajú z polotovarov?

3. Je na zodpovedanie prvej otázky postačujúce, že zákazník má potenciálnu možnosť využiť ponúkanú infraštruktúru, alebo je nutné preukázať, že táto skutočnosť predstavuje z hľadiska priemerného zákazníka podstatný prvok služby?“

O prejudiciálnych otázkach

30 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či existuje zdaniteľná osoba poskytujúca v predaji rôznymi spôsobmi pokrmov a jedál pripravených na konzumáciu patrí do kategórie „reštauračných a stravovacích služieb“, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH na základe článku 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a s článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

31 Na úvod treba poznamenať, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že otázky položené Súdnemu dvoru vychádzajú z pochybností vnútroštátneho súdu o spôsobe, akým pošký zákonodarca prebral do vnútroštátneho práva článok 98 smernice o DPH v spojení s prílohou III tejto smernice.

32 Pochybnosti tohto súdu sa týkajú najmä okolnosti, že podľa neho „služby spojené s podávaním jedál“ v zmysle rubriky ex 56 PKWiU predstavujú širšiu kategóriu, než je tá uvedená v prílohe III bode 12a smernice o DPH.

33 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, totiž vyplýva, že rubrika ex 56 PKWiU zahŕňa tak tiež služby, na ktoré sa vzťahuje pojem „reštauračné a stravovacie služby“ v zmysle prílohy III bodu 12a smernice o DPH, ako aj tiež tovarov, na ktoré sa vzťahuje pojem „potraviny“ v zmysle tejto prílohy III bodu 1.

34 V dôsledku toho na jednej strane metóda klasifikácie zvolená Poľskou republikou vedie v podstate k situácii, v ktorej rôzne zdaniteľné plnenia patriace do dvoch odlišných kategórií prílohy III smernice o DPH možno zaradiť na vnútroštátnej úrovni do tej istej kategórie a s rovnakou zníženou sadzbou. Na druhej strane by táto metóda znamenala, že na tú istú kategóriu uvedenú v tejto prílohe III sa môžu uplatniť dve rôzne znížené sadzby DPH z dôvodu, že na vnútroštátnej úrovni je obsah tejto kategórie predmetom rôznych rubriík PKWiU.

35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 96 smernice o DPH sa rovnaká, t. j. štandardná sadzba DPH stanovená v každom členskom štáte uplatňuje v zásade na dodanie tovaru a poskytovanie služieb.

36 Odchyľne od tejto zásady sa v článku 98 tejto smernice stanovuje možnosť uplatniť znížené sadzby DPH. Na tento účel príloha III uvedenej smernice taxatívne vymenúva kategórie dodaní tovaru a poskytovania služieb, na ktoré sa môžu uplatniť tieto znížené sadzby dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2019, Segler/Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 22).

37 Cieľom možnosti členských štátov stanoviť znížené sadzby DPH je dosiahnuť lacnejší, a teda pre konečného spotrebiteľa znášajúceho v konečnom dôsledku DPH dostupnejší určitý tovar a služby považované za mimoriadne nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 22 a citovanú judikatúru).

38 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvoru prináleží členským štátom, 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 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23 a citovaná judikatúra).

39 V tejto súvislosti treba poznamenať, že podľa článku 98 ods. 3 smernice o DPH môžu členské štáty pri uplatňovaní znížených sadzieb na kategórie dodaní tovarov použiť KN s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu. Treba však uviesť, že použitie KN je jedným z viacerých spôsobov na presné vymedzenie dotknutej kategórie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 25).

40 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že pod podmienkou, že plnenia, na ktoré sa uplatňuje znížená sadzba, patria do jednej z kategórií prílohy III smernice o DPH, a že je dodržaná zásada daňovej neutrality, má vnútroštátny zákonodarca možnosť, keď vo svojom vnútroštátnom práve vymedzuje kategórie, na ktoré chce uplatniť túto zníženú sadzbu, zaradiť dodávky tovaru a poskytovanie služieb patriace do kategórií prílohy III smernice o DPH podľa metódy, ktorú považuje za najvhodnejšiu.

41 S výhradou dodržania podmienok uvedených v predchádzajúcom bode môže vnútroštátny zákonodarca zaradiť do tej istej kategórie odlišné zdaniteľné plnenia zahrnuté do rôznych kategórií tejto prílohy III, pričom nemusí formálne rozlišovať medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb. Rovnako, ako uviedol generálny advokát v bode 60 svojich návrhov, nie je dôležité, že sa vnútroštátny zákonodarca rozhodol použiť na označenie kategórie svojej klasifikácie podobné výrazy, aké sú uvedené v bodoch prílohy III smernice o DPH, pričom im ponechal širšiu pôsobnosť, než je pôsobnosť kategórie uvedenej v dotknutom bode, pokiaľ tovary a služby, ktoré sú v ňom uvedené, podliehajú zníženej sadzbe DPH.

42 Ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 50 svojich návrhov, a najmä vzhľadom na rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, body 43 a 44), smernica o DPH navyše nebráni tomu, aby sa na dodania tovarov alebo poskytovania služieb, ktoré patria do tej istej kategórie prílohy III tejto smernice, uplatňovali dve rôzne znížené sadzby DPH.

43 Po tomto spresnení treba pripomenúť, že ak sa členské štáty rozhodnú uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH na jednu z 24 kategórií dodávok tovarov alebo poskytovaní služieb uvedených v prílohe III smernice o DPH, alebo prípadne selektívne obmedziť ich uplatnenie na časť dodávok tovaru alebo poskytovania služieb každej z týchto kategórií, musia dodržiavať zásadu daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovanú judikatúru).

44 Táto zásada bráni tomu, aby sa s podobnými dodávkami tovaru alebo poskytnutými službami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z pohľadu DPH rozdielne (rozsudky z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatúra, ako aj z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatúra).

45 Za týchto podmienok, ako zdôraznil generálny advokát v bode 59 svojich návrhov, prináleží vnútroštátnemu súdu nielen overiť, či sa rozhodnutie vnútroštátneho zákonodarcu uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby DPH týka plnení, ktoré patria do jednej alebo viacerých kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH, ale aj to, či je rozdielne zaobchádzanie z hľadiska DPH s dodávkami tovaru alebo poskytovaním služieb patriacich do tej istej kategórie tejto prílohy v súlade so zásadou daňovej neutrality.

46 Vzhľadom na to, že kvalifikácia plnení, ktoré sa v súlade s kategóriami prílohy III smernice o DPH zdať majú zníženou sadzbou dane, je nevyhnutým predpokladom overenia uplatniteľnosti

zníženej sadzby DPH, Súdnemu dvoru prináleží definovať kritériá užitočné na toto posúdenie, ktorého vykonanie prislúcha vnútroštátnemu súdu.

47 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že smernica o DPH zavádza spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných transakcií (rozsudky z 13. júna 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 27, a z 11. mája 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 25, ako aj citovaná judikatúra).

48 V prípade komplexného plnenia pozostávajúceho zo série úzko prepojených prvkov a činností, ktoré objektívne tvoria jediné neoddeliteľné ekonomické plnenie, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na účely určenia, či sa má toto plnenie kvalifikovať ako dodávka tovaru alebo poskytovanie služieb, treba zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých sa uvedené plnenie vykonáva, aby bolo možné nájsť charakteristické a prevažujúce prvky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 61, ako aj citovanú judikatúru).

49 Súdny dvor tiež spresnil, že prevažujúci prvok musí byť určený z pohľadu priemerného spotrebiteľa, a v rámci celkového posúdenia zohľadniť nielen kvantitatívnu, ale aj kvalitatívnu relevantnosť prvkov poskytovania služieb vo vzťahu k prvkom, ktoré sa týkajú dodávky tovarov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 62).

50 V tejto súvislosti vzhľadom na to, že predaj tovaru je vždy spojený s minimálnym poskytovaním služieb, napríklad s vystavením výrobkov v regáloch alebo vyhotovením faktúry, môžu byť pri posudzovaní podielu poskytovania služieb na celkovom komplexnom plnení zahŕňajúcim aj dodávku tovaru zohľadnené len tie služby, ktoré sa líšia od služieb, ktoré sú nevyhnutne spojené s predajom tovaru (rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 63, ako aj citovaná judikatúra).

51 Súdny dvor konkrétne rozhodol, že reštauračné plnenie tvorí súbor krokov a úkonov, z ktorých je poskytovanie stravy len jednou zložkou, a znamená pritom prevažujú služby a že toto plnenie teda musí byť považované za „poskytovanie služieb“ v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1997, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), teraz článok 24 smernice o DPH. Inak to bude v prípade, keď sa plnenie týka potravín určených na to, aby si ich zákazníci vzali so sebou, a nie sú s ním spojené nijaké služby určené na spríjemnenie konzumácie na mieste, v prostredí na to primerane prispôsobenom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, bod 14, a z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 64, ako aj citovanú judikatúru).

52 V súvislosti s reštauračnými plneniami na palube trajektov Súdny dvor rozhodol, že výdaj hotových jedál a nápojov určených na priamu konzumáciu je výsledkom množstva poskytovaných služieb od varenia týchto jedál až po ich distribúciu a že zákazníkovi sa pritom poskytuje infraštruktúra zahŕňajúca tak jedále reštaurácie spolu s príslušenstvom, ako šatňa či nábytok a riad. Fyzické osoby, ktoré v rámci podnikateľskej činnosti poskytujú takéto reštauračné plnenia, sú prípadne vyzvané pripraviť príbory, odporučiť zákazníkovi ponúkané jedlá a nápoje a vysvetliť mu ich, servírovať tieto produkty na stôl, a napokon upratať stoly po konzumácii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, bod 13).

53 Pokiaľ ide stále o prvky poskytovania služieb, ktoré charakterizujú reštauračné plnenia, a najmä prvky infraštruktúry, ktoré má zákazník k dispozícii, Súdny dvor spresnil, že ak však poskytovanie jedla sprevádzajú len elementárne zariadenia, t. j. jednoduché pupty určené na

konzumáciu bez možnosti sedenia, aby sa obmedzenému počtu zákazníkov umožnila konzumácia na mieste, a to vonku, čo vyžaduje len minimálne ľudské nasadenie, tieto prvky predstavujú len vedľajšie minimálne plnenia a nemôžu zmeniť prevažujúci charakter hlavného plnenia, t. j. dodávky tovarov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C?497/09, C?499/09, C?501/09 a C?502/09, EU:C:2011:135, bod 70).

54 Pokiaľ ide o prípravu výrobkov, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že skutočnosť, že poskytovanie hotových jedál vyžaduje ich varenie alebo ich zohriatie, čo predstavuje poskytovanie služieb, musí byť zohľadnená pri komplexnom posúdení dotknutého plnenia na účely jeho kvalifikácie ako dodávky tovarov alebo poskytovania služieb. Avšak, aj keď sa príprava teplého konečného produktu v podstate obmedzuje na jednoduché a štandardizované úkony, ktoré sa vo väčšine prípadov nevykonávajú na základe objednávky konkrétneho zákazníka, ale sa vykonávajú neustále, resp. pravidelne na základe všeobecne predpokladaného dopytu, nepredstavuje táto príprava prevažujúci prvok dotknutého plnenia a sama osebe nemôže dať tomuto plneniu charakter poskytovania služby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C?497/09, C?499/09, C?501/17 a C?502/09, EU:C:2011:135, body 67 a 68).

55 Ako okrem toho poznamenáva vnútroštátny súd, normotvorca Únie tiež v snahe zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH spresnil kritérium umožňujúce kvalifikovať plnenia ako reštauračné alebo stravovacie služby vykonávacím nariadením ?. 282/2011, ktoré sa podľa jeho článku 65 uplatňuje od 1. júla 2011.

56 Článok 6 ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 stanovuje, že „reštauračnými a stravovacími službami sa rozumejú služby, ktoré pozostávajú z poskytovania pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu, pričom tieto služby sú sprevádzané dostatočne podpornými službami umožňujúcimi okamžitú spotrebu takýchto jedál alebo nápojov“, že „poskytovanie jedla alebo nápojov alebo obidvoch predstavuje len časť celku, v ktorom prevládajú služby“ a že „reštauračné služby sú poskytovaním týchto služieb v poskytovaných priestoroch a stravovacie služby sú poskytovaním týchto služieb mimo poskytovaných priestorov“.

57 Článok 6 ods. 2 tohto vykonávacieho nariadenia spresňuje, že „poskytovanie pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, bez ohľadu na to, či zahŕňa prepravu, ale bez toho, aby sa poskytovali akékoľvek iné podporné služby, sa nepovažuje za reštauračné ani stravovacie služby v zmysle odseku 1“.

58 Zo znenia článku 6 uvedeného vykonávacieho nariadenia tak vyplýva, že na účely kvalifikácie zdaniteľného plnenia ako „reštauračné a stravovacie služby“ chcel normotvorca Únie priznať rozhodujúci význam nie spôsobu prípravy jedál alebo ich dodania, ale poskytovaniu súvisiacich služieb, ktoré sprevádzajú poskytovanie pripraveného jedla, pričom tieto služby musia byť dostatočné na zabezpečenie okamžitej spotreby týchto jedál a prevažujúce vo vzťahu k ich poskytovaniu.

59 Z definície „reštauračných a stravovacích služieb“ uvedenej v článku 6 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 v spojení s judikatúrou pripomenutou v bodoch 52 až 54 tohto rozsudku teda vyplýva, že rozhodujúce kritériá na posúdenie, či služby, ktoré sú spojené s poskytnutím pripraveného jedla, možno považovať za „dostatočne podporné služby“, sa týkajú úrovne služieb ponúkaných spotrebiteľovi.

60 V tejto súvislosti Súdny dvor berie do úvahy najmä také skutočnosti, akými sú prítomnosť čašníkov, existencia servisu spočívajúca predovšetkým v odovzdaní objednávok do kuchyne, v neskoršej prezentácii jedál a ich servírovaní zákazníkom na stôl, existencia uzavretých a vykurovaných miestností určených osobitne na konzumáciu dodaných potravín, alebo tiež

existencia šatní a toaliet, ako aj poskytnutie riadu, nábytku a príborov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 69).

61 Po tomto spresnení, ako uviedol generálny advokát v bode 92 svojich návrhov, musí byť uplatnenie týchto kritérií spojené so zohľadnením rozhodnutia spotrebiteľa využívať podporné služby k poskytovaniu jedál alebo nápojov, ktoré sa predpokladá v závislosti od spôsobu predaja jedál určených na okamžitú konzumáciu.

62 Ako bolo pripomenuté v bode 49 tohto rozsudku, v prípade komplexných plnení sa totiž prevažujúci prvok plnenia musí byť z pohľadu spotrebiteľa. Ak sa však spotrebiteľ rozhodne nepoužívať materiálne a ľudské prostriedky poskytnuté zdaniteľnou osobou, tieto prostriedky nie sú pre tohto spotrebiteľa rozhodujúce. Preto sa v tomto prípade treba domnievať, že poskytovanie jedál alebo nápojov nesprevádza žiadna podporná služba a že dotknuté plnenie sa musí kvalifikovať ako dodávka tovaru.

63 Vnútroštátnemu súdu prináleží byť z hľadiska kritérií uvedených v bode 60 tohto rozsudku, či sa na rôzne systémy predaja zavedené zdaniteľnou osobou vzťahuje pojem „reštauračné alebo stravovacie služby“.

64 V tejto súvislosti treba na jednej strane pripomenúť, že skutočnosť, že dotknuté plnenia spadajú pod pojem „reštauračné alebo stravovacie služby“ alebo pod pojem „potraviny“ v zmysle prílohy III smernice o DPH, nemusí mať nijaký vplyv na rozhodnutie členského štátu o uplatnení zníženej sadzby DPH. Ako bolo totiž spresnené v bode 41 tohto rozsudku, každý členský štát môže do tej istej kategórie zaradiť a zdaňovať rovnako zníženou sadzbou DPH rôzne zdaniteľné plnenia zahrnuté do rôznych kategórií tejto prílohy, pričom nemusí formálne rozlišovať medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb.

65 Na druhej strane, ak sa uplatňujú odlišné znížené sadzby DPH na dodávky tovarov a poskytovanie služieb alebo na ich časť, ako to uviedla Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, prináleží zdaniteľnej osobe viesť zodpovedajúce účtovné záznamy, a najmä uchovávať kópie všetkých vystavených faktúr odôvodňujúcich uplatnenie týchto sadzieb (pozri analogicky rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 31).

66 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 sa má vykladať v tom zmysle, že pod pojem „reštauračné a stravovacie služby“ patrí poskytovanie jedál sprevádzané dostatočne podpornými službami určenými na umožnenie okamžitej konzumácie týchto jedál konečným zákazníkom, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Ak sa konečný zákazník rozhodne nepoužívať materiálne a ľudské prostriedky, ktoré mu zdaniteľná osoba poskytla na účely sprevádzania konzumácie dodaných jedál, treba dospieť k záveru, že poskytovanie týchto jedál nesprevádza žiadna podporná služba.

O trovách

67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (prvá komora) rozhodol takto:

§ 98 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009, v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a § 6 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že pod pojem „reštauračné a stravovacie služby“ patrí poskytovanie jedál sprevádzané dostatočne podpornými službami určenými na umožnenie okamžitej konzumácie týchto jedál konečným zákazníkom, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Ak sa konečný zákazník rozhodne nepoužívať materiálne a ľudské prostriedky, ktoré mu zdaniteľná osoba poskytla na účely sprevádzania konzumácie dodaných jedál, treba dospieť k záveru, že poskytovanie týchto jedál nesprevádza žiadna podporná služba.

Podpisy

* Jazyk konania: poština.