

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 22. aprila 2021(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 98(2) – Možnost držav članic, da uporabljajo eno ali dve nižji stopnji DDV za določene dobave blaga ali opravljanje storitev – Opredelitev komercialne dejavnosti za „opravljanje storitev“ – Priloga III, točka 12a – Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011 – člen 6 – Pojem „restavracijske storitve in storitve cateringa“ – obroki, pripravljeni za takojšnje zaužitje na kraju samem v prostorih prodajalca ali na območju, namenjenem prehranjevanju – obroki za takojšnje zaužitje, ki se odnesejo s seboj“

V zadevi C-703/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 6. junija 2019, ki je na Sodišču prispela 24. septembra 2019, v postopku

J. K.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

ob udeležbi

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J. C. Bonichot, predsednik senata, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, M. Safjan in N. Jääskinen (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: J. Richard de la Tour,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za J. K. R. Baraniewicz, doradca podatkowy, in A. Zubik, radca prawny,
- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski in M. Kowalewska,
- za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców P. Chrupek in A. Zaręba-Faracik, radcowie prawni,

- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in M. Siekierzy?ska, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. novembra 2020 izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 (UL 2009, L 116, str. 18) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi s Prilogo III, to?ka 12a, k Direktivi o DDV in ?lenom 6 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o dolo?itvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo J. K. in Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (direktor dav?nega urada v Katovicah, Poljska; v nadaljevanju: dav?ni organ) glede rezultatov dav?nega nadzora, opravljenega leta 2016, v zvezi s stopnjo davka na dodano vrednost (DDV) za transakcije prodaje hrane in obrokov, pripravljenih za takojšnje zaužitje na mestu samem ali za odnesti s seboj, za katere je družba J. K. zavezanec za ta davek.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 ?len 96 Direktive o DDV dolo?a:

„Države ?lanice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo dolo?i vsaka država ?lanica kot odstotek od dav?ne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

4 ?len 98 te direktive dolo?a:

„1. Države ?lanice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, dolo?enih v Prilogi III.

[...]

3. Pri uporabi nižjih stopenj iz odstavka 1 za kategorije, ki se nanašajo na blago, lahko države ?lanice uporabljajo kombinirano nomenklaturu [iz priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statisti?ni nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 1031/2008 z dne 19. septembra 2008 (UL 2008, L 291, str. 1)], da dolo?ijo natan?en obseg vsake kategorije.“

5 Priloga III k navedeni direktivi, naslovljena „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz ?lena 98“, v to?kah 1 in 12a dolo?a:

„(1) Živila (vklju?no s pija?ami, razen alkoholnih pija?) za prehrano ljudi in živali; živih živali,

semen, rastlin in sestavin, ki so običajno namenjene za pripravo živil; proizvodov, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil;

[...]

(12a) restavracijske storitve in storitve cateringa, pri kateri je možno izključiti dobavo (alkoholnih in/ali brezalkoholnih) pijač;

[...]“

Izvedbena uredba št. 282/2011

6 Člen 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa:

„1. Restavracijske storitve in storitve cateringa so storitve, ki vključujejo dobavo pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega za prehrano ljudi, spremljajo pa jih zadostne podporne storitve, ki omogočajo takojšno potrošnjo. Zagotavljanje hrane ali pijače ali obojega je samo del celotne ponudbe, pri kateri prevladujejo storitve. Restavracijske storitve pomenijo opravljanje takšnih storitev v prostorih izvajalca storitev, storitve cateringa pa pomenijo opravljanje takšnih storitev izven prostorov izvajalca storitev.

2. Dobava pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega, vključno s prevozom ali brez njega, vendar brez drugih podpornih storitev, se ne šteje za restavracijske storitve ali storitve cateringa v smislu odstavka 1.“

KN

7 Kombinirana nomenklatura iz Priloge I k Uredbi št. 2658/87, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 1031/2008 (v nadaljevanju: KN), temelji na harmoniziranem sistemu poimenovanj in šifrskih oznak blaga, ki ga je pripravil Svet za carinsko sodelovanje, ki je postal Svetovna carinska organizacija (SCO), in je bil uveden z Mednarodno konvencijo o harmoniziranem sistemu poimenovanj in šifrskih oznak blaga, sklenjeno v Bruslju 14. junija 1983. Ta mednarodna konvencija je bila skupaj s svojim Protokolom o spremembi z dne 24. junija 1986 v imenu Evropske gospodarske skupnosti sprejeta s Sklepom Sveta 87/369/EGS z dne 7. aprila 1987 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 288).

Poljsko pravo

8 Člen 5a ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2004, št. 54, pozicija 535) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari (Dz. U 2011, št. 177, pozicija 1054) (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Izdelki ali storitve, ki so predmet transakcij iz člena 5 in so navedeni v klasifikacijah, opredeljenih na podlagi določb o uradnih statističnih podatkih, se opredelijo ob uporabi teh klasifikacij, če so v zakonskih določbah ali izvedbenih predpisih za to blago ali storitve dodeljene statistične oznake.“

9 V skladu s členom 41(1) zakona o DDV znaša splošna stopnja DDV 22 %. Člen 41(2a) tega zakona določa:

„Stopnja, ki se uporablja za izdelke, navedene v prilogi 10 k temu zakonu, znaša 5 %.“

10 V prilogi 10, točka 28, k temu zakonu so navedeni „pripravljene obroki in jedi, razen izdelkov z vsebnostjo alkohola več kot 1,2 %“, ki spadajo v podrazred 10.85.1 Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (uredba vlade o poljski klasifikaciji

produktov in storitev) z dne 4. septembra 2015 (Dz. U. 2015, pozicija 1676) (v nadaljevanju: PKWiU).

11 Člen 3(1), točka 1, rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawki podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (uredba ministra za finance o izdelkih in storitvah, za katere velja nižja stopnja DDV, in o pogojih za uporabo nižjih stopenj) z dne 23. decembra 2013 (Dz. U. 2013, pozicija 1719) določa:

„Stopnja DDV iz člena 41(1) [zakona o DDV] se zniža na 8 % za:

1. izdelke in storitve iz priloge k tej uredbi.“

12 V točki III, številka 7, priloge k tej uredbi so navedene te storitve:

„Gostinske storitve in strežba pijač (PKWiU ex 56), razen prodaje: 1. alkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola več kot 1,2 %, 2. alkoholnih pijač, ki so mešanica piva in brezalkoholnih pijač, z vsebnostjo alkohola več kot 0,5 %; 3. pijač, za katerih pripravo se uporabi poparek iz kave ali čaja, ne glede na odstotni delež tega poparka v pripravljeni pijači, 4. gaziranih brezalkoholnih pijač, 5. mineralnih vod, 6. drugega blaga v nepredelanem stanju, obdavčenega po stopnji iz člena 41(1) zakona [o DDV].“

13 Glede na informacije, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, v oddelku ex 56 PKWiU, naslovljenem „Gostinske storitve in strežba pijač“, podrazred 56.1 zajema gostinske storitve in gostinske storitve v zvezi s hrano za s seboj, med katerimi so zlasti polna storitev strežbe pri mizi, gostinske storitve v samopostrežnih lokalih in druge gostinske storitve (v nadaljevanju: gostinske storitve v smislu oddelka ex 56 PKWiU).

14 To sodišče pojasnjuje tudi, da se določbe PKWiU razlagajo s sklicevanjem na rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej klasyfikacji działalności (uredba vlade o poljski klasifikaciji dejavnosti) z dne 24. decembra 2007 (Dz. U. 2007, št. 251, pozicija 1885), zlasti na njen oddelek ex 56 in podrazrede, ki jih vsebuje. Ta oddelek zajema storitvene dejavnosti v zvezi z dobavo obrokov za takojšnje zaužitje v restavracijah, vključno s samopostrežnimi restavracijami in restavracijami, ki ponujajo jedi za s sabo, s sedeži ali brez. V zvezi s tem ni bistvena vrsta objekta, v katerem se ponujajo obroki, temveč dejstvo, da so ti namenjeni takojšnjemu zaužitju. V podrazred 56.10.A z naslovom „Restavracije in drugi stalni gostinski lokali“ spada priprava in strežba obrokov gostom, ki sedijo pri mizah, ali gostom, ki si s prikazanega jedilnika sami izberejo jedi, ne glede na to, ali pripravljene obroke zaužijejo v lokalu, jih odnesejo s seboj ali so jim dostavljeni. Ta podrazred zajema te dejavnosti: restavracije, kavarne, restavracije s hitro prehrano, sladolednice, picerije, lokali, iz katerih se pripravljena hrana odnese s seboj, ter restavracije ali točilnice na prevoznih sredstvih, ki jo upravljajo samostojne enote.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je franšiza verige restavracij s hitro prehrano. Opravlja dejavnost prodaje pripravljenih obrokov in jedi, kot so sendviči, solate, ocvrt krompirček, sladoled itd. Ti izdelki so postreženi na plastičnih pladnjih, skupaj z njimi pa stranka prejme papirnate prtičke, pri nekaterih izdelkih pa tudi plastični jedilni pribor in/ali slamico. Ti obroki in jedi so pripravljene na kraju samem iz polizdelkov in se lahko postrežejo topli ali hladni ter se zaužijejo na kraju samem ali pa jih stranke odnesejo s seboj.

16 Tože?a stranka v postopku v glavni stvari je v okviru svoje gospodarske dejavnosti uporabljala razli?ne prodajne metode. Proizvodi se prodajajo bodisi v restavraciji bodisi prek zunanjih okenc restavracije bodisi v nakupovalnih centrih na obmo?jih, dolo?enih za restavracije.

17 Dav?ni organ je septembra 2016 opravil pregled obra?unov DDV tože?e stranke v postopku v glavni stvari ter izra?unal znesek in naložil pla?ilo tega davka za obdobje od 1. januarja do 30. junija 2016.

18 Po tem nadzoru je dav?ni organ, ker je menil, da je treba vse dejavnosti tože?e stranke v postopku v glavni stvari opredeliti kot „gostinske storitve“, za katere velja stopnja DDV v višini 8 %, in ne, kot so bile prijavljene, kot „dobavo pripravljenih jedi“, za katere se uporablja stopnja DDV v višini 5 %, z odlo?bo z dne 21. aprila 2017 popravil znesek DDV, ki ga je tože?a stranka v postopku v glavni stvari dolgovala za referen?no obdobje. To odlo?bo je potrdil drugostopenjski dav?ni organ.

19 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (upravno sodiš?e vojvodstva v Gliwiczah, Poljska) je s sodbo z dne 1. marca 2018 zavrnilo tožbo, ki jo je tože?a stranka v postopku v glavni stvari vložila zoper odlo?bo drugostopenjskega dav?nega organa, in potrdilo njegove ugotovitve.

20 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (upravno sodiš?e vojvodstva v Gliwiczah) je tako kot dav?ni organ poudarilo, da je možnost, ponujena strankam, da kupljeno jed zaužijejo na kraju samem, ne da bi bila potrebna kakršna koli dodatna priprava, presegala preprosto dobavo jedi, ker bi bilo treba jed, ?eprav je stranki ni treba dodatno kulinari?no pripraviti, vseeno segreti ali zmešati, da bi jo bilo mogo?e neposredno zaužiti.

21 Tože?a stranka v postopku v glavni stvari je sodbo Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (upravno sodiš?e vojvodstva v Gliwiczah) izpodbijala pred predložitvenim sodiš?em, Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska).

22 Predložitveno sodiš?e pojasnjuje, da je Republika Poljska v ?lenu 5a zakona o DDV uporabila možnost držav ?lanic iz ?lena 98(2) Direktive o DDV, da znižajo stopnjo DDV, ki se uporablja za dobave blaga in opravljanje storitev iz Priloge III k tej direktivi. Vendar to sodiš?e dvomi glede prenosa ?lena 98 navedene direktive in Priloge III k tej direktivi v poljsko pravo, ker v tem pravu ni sklicevanja na KN, temve? na PKWiU, ki je klasifikacija dejavnosti v statisti?ne namene, ki med drugim opredeljuje podro?je uporabe v njej navedenih pojmov glede na dejavnost specifi?nih subjektov, in ne, kot je to na podro?ju DDV, na podlagi predmeta tega davka.

23 Tako se v skladu s sistemom, uvedenim v poljskem pravu, nižja stopnja, ki se uporablja za obdav?ljivo transakcijo, dolo?i le na podlagi oddelka PKWiU, v katerega spada, tako da dejstvo, da je ta transakcija opredeljena kot „dobava blaga“ ali „opravljanje storitev“, ni pomembno. V skladu s tem sistemom za obdav?ljive transakcije, ki spadajo v kategorijo „pripravljeni obroki in jedi“ v smislu podrazreda 10.85.1 PKWiU, velja nižja stopnja DDV 5 %, medtem ko za transakcije, ki spadajo v „gostinske storitve“ v smislu oddelka ex 56 PKWiU velja nižja stopnja DDV 8 %.

24 Vendar predložitveno sodiš?e poudarja, da so na podlagi izbrane metode klasifikacije „gostinske storitve“ v smislu rubrike ex 56 PKWiU širša kategorija kot „restavracijske storitve in storitve cateringa“ v smislu Priloge III, to?ka 12a, k Direktivi o DDV.

25 Predložitveno sodiš?e glede pojma „pripravljeni obroki in jedi“ navaja, da bi ga bilo treba razlagati v skladu s sodno prakso Sodiš?a in sprašuje, zakaj je merilo, ki izhaja iz metode priprave jedi in ki sta ga uporabila dav?na uprava ter Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (upravno sodiš?e vojvodstva v Gliwiczah), upošteveno za razlikovanje tega pojma od pojma

„restavracijske storitve“. To sodišče namreč meni, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da priprava končnega toplega izdelka sama po sebi zadevni transakciji ne more dati lastnosti storitve (sodba z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točki 68 in 69).

26 Vendar predložitveno sodišče poudarja, da je merila, ki omogočajo razlikovanje med dobavo blaga in opravljanjem storitev na področju prodaje hrane in pijače, Sodišče oblikovalo v sodbi z dne 2. maja 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), izdani preden so bile v pravu Unije v členu 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 opredeljene „restavracijske storitve in storitve cateringa“. Tako se po mnenju tega sodišča postavlja vprašanje, ali so ta merila še vedno veljavna.

27 Nazadnje, predložitveno sodišče poudarja, da je treba upoštevati vse metode prodaje, ki jih uporablja tožena stranka v postopku v glavni stvari, da bi se dobave blaga razlikovale od opravljanja storitev, pri čemer pojasnjuje, da vsaka od teh metod vsebuje elemente, ki se nanašajo hkrati na prve in druge. Edina razlika je po mnenju tega sodišča obseg opreme, ki jo ponuja prodajalec, in pripravljanja strank glede pomembnosti elementov opravljanja storitev.

28 Vendar je po mnenju predložitvenega sodišča opravljanje storitev ne glede na metodo prodaje, zlasti možnost zaužitja kupljene jedi ali obroka na kraju samem, le potencialnega znaka in je odvisno od izbire stranke. Zaradi poenostavljenega sistema prodaje ter namreč, kako se te jedi ali obroki servirajo in embalirajo, naj na stopnji prodaje ne bi bilo mogoče ugotoviti, ali se bo navedena jed ali obrok zaužil na kraju samem ali pa gre za prodajo za s seboj.

29 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je s pojmom ‚restavracijska storitev‘, za katero se uporabi nižja stopnja DDV [(člen 98(2) v povezavi s točko 12a Priloge III k Direktivi o DDV) in s členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011)], zajeta prodaja pripravljenih jedi v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, torej v položaju, v katerem:

- prodajalec kupcem daje na razpolago infrastrukturo, ki omogoča zaužitje kupljenega obroka na kraju samem (ločen prostor, namenjen prehrani, možnost uporabe toalet);
- ni specializirane natakarske postrežbe;
- ni strežbe v ozkem pomenu izraza;
- je postopek naročanja poenostavljen in delno avtomatiziran;
- ima stranka omejene možnosti za prilagoditev naročila svojim željam?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upošteven način priprave jedi, pri katerem gre zlasti za termično obdelavo nekaterih polizdelkov in za to, da so pripravljene jedi sestavljene iz polizdelkov?

3. Ali za odgovor na prvo vprašanje zadostuje že to, da ima stranka možnost uporabiti nudeno infrastrukturo, ali pa je nujno ugotoviti, da z vidika povprečne stranke ta element pomeni bistveni del storitve?“

Vprašanja za predhodno odločanje

30 Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali dejavnost davčnega zavezanca, ki zajema različne načine prodaje

jedi in obrokov, pripravljenih za zaužitje, spada v kategorijo „restavracijske storitve in storitve cateringa“, za katere se lahko uporabi nižja stopnja DDV na podlagi člena 98(2) Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III, točka 12a, k tej direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011.

31 Najprej je treba ugotoviti, da je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da vprašanja, postavljena Sodišču, izvirajo iz dvomov predložitvenega sodišča o tem, kako je poljski zakonodajalec v nacionalno pravo prenesel člen 98 Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III k tej direktivi.

32 Dvomi tega sodišča se nanašajo zlasti na okoliščino, da po njegovem mnenju „gostinske storitve“ v smislu oddelka ex 56 PKWiU pomenijo širšo kategorijo od tiste iz Priloge III, točka 12a, k Direktivi o DDV.

33 Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, je namreč razvidno, da oddelek ex 56 PKWiU vključuje tako del storitev, ki so zajete s pojmom „restavracijske storitve in storitve cateringa“ v smislu Priloge III, točka 12a, k Direktivi o DDV, kot del blaga, ki je zajeto s pojmom „živila“ v smislu točke 1 te priloge III.

34 Zato bi po eni strani metoda klasifikacije, ki jo je izbrala Republika Poljska, v bistvu privedla do položaja, v katerem se lahko različne obdavčljive transakcije, ki spadajo v dve ločeni kategoriji iz Priloge III k Direktivi o DDV, na nacionalni ravni razvrstijo v isto kategorijo in zanje velja ista nižja stopnja. Po drugi strani naj bi ta metoda pomenila, da se dve različni nižji stopnji DDV lahko uporabljata za isto kategorijo iz te Priloge III, ker je na nacionalni ravni vsebina te kategorije predmet različnih oddelkov PKWiU.

35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se v skladu s členom 96 Direktive o DDV za dobavo blaga in opravljanje storitev načeloma uporablja enaka, in sicer splošna stopnja DDV, ki jo določa vsaka država članica.

36 Na podlagi člena 98 te direktive z odstopanjem od tega načela obstaja možnost uporabe nižjih stopenj DDV. Zato so v Prilogi III k tej direktivi izrpnost našteje kategorije dobav blaga in opravljanja storitev, za katere se lahko uporabijo te nižje stopnje (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2019, Segler/Vereinigung Cuxhaven, C-7715/18, EU:C:2019:1138, točka 22).

37 Namen možnosti, ki jo imajo države članice, da določijo nižje stopnje DDV, je, da se za končnega potrošnika, ki v končni fazi nosi strošek DDV, poceni nekatero blago in storitve, ki se štejejo za posebej potrebne, in se mu s tem olajša dostop do tega blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 22 in navedena sodna praksa).

38 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišče morajo države članice ob spoštovanju načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, natančneje določiti, za katere dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV, se uporablja nižja stopnja DDV (sodba z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točka 23 in navedena sodna praksa).

39 V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko v skladu s členom 98(3) Direktive o DDV države članice pri uporabi nižjih stopenj za kategorije, ki se nanašajo na dobavo blaga, uporabljajo KN, da določijo natančen obseg zadevne kategorije. Vendar je treba ugotoviti, da je uporaba KN le eden od načinov za natančno razmejitev zadevne kategorije (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točka 25).

40 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da je, če transakcije, za katere se uporablja nižja stopnja,

spadajo v eno od kategorij iz Priloge III k Direktivi o DDV in se spoštuje na?elo dav?ne nevtralnosti, nacionalni zakonodajalec, ko v svojem nacionalnem pravu razmejuje kategorije, za katere namerava uporabiti to nižjo stopnjo, prost, da dobave blaga in opravljanja storitev, ki so vklju?ena v kategorije iz Priloge III k Direktivi o DDV, razvrsti po metodi, za katero meni, da je najprimernejša.

41 Se spoštuje pogoja iz prejšnje to?ke, lahko nacionalni zakonodajalec v isto kategorijo uvrsti razli?ne obdav?ljive transakcije, ki so vklju?ene v razli?ne kategorije te Priloge III, ne da bi formalno razlikoval med dobavami blaga in opravljanjem storitev. Prav tako, kot je generalni pravobranilec navedel v to?ki 60 sklepnih predlogov, ni pomembno, da se je nacionalni zakonodajalec za ozna?itev kategorije svoje klasifikacije odlo?il za uporabo podobnih izrazov kot v eni od to?k Priloge III k Direktivi o DDV, pri ?emer pa je dolo?il širše podro?je uporabe, kot je podro?je uporabe kategorije iz zadevne to?ke, ker so blago in storitve, ki so tam navedene, obdav?ene po nižji stopnji DDV.

42 Kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v to?ki 50 sklepnih predlogov in ob upoštevanju zlasti sodbe z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz (C?454/12 in C?455/12, EU:C:2014:111, to?ki 43 in 44), Direktiva o DDV poleg tega ne nasprotuje temu, da za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki spadajo v isto kategorijo iz Priloge III k tej direktivi, veljata dve razli?ni nižji stopnji DDV.

43 Ob tem pojasnilu je treba opozoriti, da morajo države ?lanice, kadar se odlo?ijo za uporabo ene ali dveh nižjih stopenj DDV za eno od 24 kategorij dobav blaga ali opravljanja storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV ali – po potrebi – selektivno omejijo njihovo uporabo na del dobav blaga ali opravljanja storitev iz vsake od teh kategorij, spoštovati na?elo dav?ne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, to?ka 28 in navedena sodna praksa).

44 To na?elo nasprotuje temu, da se z vidika DDV podobne dobave blaga ali opravljanje storitev, ki si medsebojno konkurirajo, obravnavajo razli?no (sodbi z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, to?ka 30 in navedena sodna praksa, in z dne 19. decembra 2019, Segler?Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, to?ka 36 in navedena sodna praksa).

45 V teh okoliš?inah mora nacionalno sodiš?e, kot je generalni pravobranilec poudaril v to?ki 59 sklepnih predlogov, ne le preveriti, ali se odlo?itev nacionalnega zakonodajalca, da uporabi eno ali dve nižji stopnji DDV, nanaša na transakcije, ki spadajo v eno ali več kategorij iz Priloge III k Direktivi o DDV, ampak tudi, ali razli?no obravnavanje dobav blaga ali opravljanja storitev, ki spadajo v isto kategorijo iz te Priloge, spoštuje na?elo dav?ne nevtralnosti z vidika DDV.

46 Ker je opredelitev obdav?ljivih transakcij v skladu s kategorijami iz Priloge III k Direktivi o DDV nujen pogoj za preverjanje možnosti uporabe nižje stopnje DDV, mora Sodiš?e opredeliti merila, ki so koristna za to presojo, ki jo mora opraviti nacionalno sodiš?e.

47 V zvezi s tem je treba spomniti, da Direktiva o DDV dolo?a skupni sistem DDV, ki med drugim temelji na enotni opredelitvi obdav?ljivih transakcij (sodbi z dne 13. junija 2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, to?ka 27, in z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, to?ka 25 in navedena sodna praksa).

48 V primeru sestavljene transakcije, ki obsega vrsto elementov in dejanj, ki so tesno povezani in ki objektivno tvorijo eno samo ekonomsko nerazdružljivo transakcijo, iz ustaljene sodne prakse Sodiš?e izhaja, da je za ugotovitev, ali je treba to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali opravljanje storitev, upoštevati vse okoliš?ine, v katerih se ta transakcija odvija, da se najdejo njeni

značilni in prevladujejo elementi (glej v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 61 in navedena sodna praksa).

49 Sodišče je tudi pojasnilo, da je treba prevladujoč element ugotoviti z opiranjem na vidik povprečnega potrošnika in tako, da se v okviru presoje celote ne upošteva le količinski temveč tudi kakovostni pomen elementov opravljanja storitev glede na tiste, ki spadajo v okvir dobave blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 62).

50 V zvezi s tem, glede na to, da trženje blaga zmeraj spremlja minimalno opravljanje storitev, kot je predstavitev izdelkov na tržnih policah ali izdaja računa, se lahko pri presoji deleža, ki ga zavzema opravljanje storitev v celotni sestavljeni transakciji, ki obsega tudi dobavo dobrine, upoštevajo samo storitve, ki se razlikujejo od storitev, ki nujno spremljajo trženje blaga (sodba z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 63 in navedena sodna praksa).

51 Sodišče je zlasti razsodilo, da je za restavracijsko transakcijo značilen skupek elementov in dejanj, med katerimi je dobava hrane le en sestavni del in v okviru katerega so storitve v veliki meri prevladujejo, ter da je zato treba to transakcijo šteti za „opravljanje storitev“ v smislu člena 6(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki je postal člen 24 Direktive o DDV. Drugače pa je, če se transakcija, nasprotno, nanaša na živila, ki se odnesejo s seboj, in če je ne spremljajo storitve, ki so namenjene temu, da je uživanje jedi na kraju samem prijetno in da poteka v primernem okolju (glej v tem smislu sodbi z dne 2. maja 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, točka 14, in z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 64 in navedena sodna praksa).

52 Tako je Sodišče v zvezi z restavracijskimi transakcijami, ki so se opravljale na trajektih, presodilo, da je dobava pripravljenih jedi in pijač, ki so pripravljene za takojšnje zaužitje, rezultat več storitev, in sicer od kuhanja jedi do njihove dejanske izročitve na pladnju, in da to dobavo spremlja dajanje opreme, ki zajema jedilnico s stranskimi prostori, kot so garderoba, pohištvo in posoda, na voljo stranki. Fizične osebe, katerih poklicna dejavnost je opravljanje teh restavracijskih transakcij, po potrebi pripravijo pogrinjke, svetujejo gostu in predstavijo ponujene jedi ali pijače, jih prinesejo ki mizi in nazadnje po zaužitju pospravijo mize (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, točka 13).

53 V zvezi z elementi opravljanja storitev, ki so značilni za restavracijske transakcije, in zlasti v zvezi z opremo, ki je dana na voljo stranki, je Sodišče še pojasnilo, da kadar dobavo hrane spremlja le dajanje osnovne opreme na voljo, in sicer preprostih jedilnih pultov brez kakršne koli možnosti sedenja, ki le omejenemu številu strank omogoča zaužitje na mestu samem in na prostem, kar pomeni zanemarljivo loveško intervencijo, ti elementi pomenijo le minimalne pomožne storitve, ki ne morejo spremeniti prevladujoče narave glavne dobave, in sicer dobave blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 70).

54 Glede priprave proizvodov iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba dejstvo, da dobava pripravljene hrane predpostavlja njeno kuhanje ali pogrevanje, kar je opravljanje storitev, upoštevati v okviru celovite presoje zadevne transakcije zaradi njene opredelitve za dobavo blaga ali opravljanje storitev. Vendar pa priprava končnega toplega proizvoda, če je v pretežnem delu omejena na preproste in standardizirane postopke, ki večinoma poteka na podlagi naročila

stranke, temvež stalno in redno v odvisnosti od predvidenega povpraševanja na splošno, ni prevladujoč element zadevne transakcije in samo zaradi nje te transakcije ni mogoče označiti kot opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točki 67 in 68).

55 Poleg tega, kot ugotavlja predložitveno sodišče, je zakonodajalec Unije, da bi zagotovil enotno uporabo sistema DDV, posredoval tudi, da bi natančneje določil merilo, na podlagi katerega je mogoče z Izvedbeno uredbo št. 282/2011, ki se na podlagi člena 65 te uredbe uporablja od 1. julija 2011, opredeliti restavracijske storitve in storitve cateringa.

56 Člen 6(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa, da so „restavracijske storitve in storitve cateringa [...] storitve, ki vključujejo dobavo pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega za prehrano ljudi, spremljajo pa jih zadostne podporne storitve, ki omogočajo takojšno potrošnjo“, da je „zagotavljanje hrane ali pijače ali obojega [...] samo del celotne ponudbe, pri čemer prevladujejo storitve“, in da „restavracijske storitve pomenijo opravljanje takšnih storitev v prostorih izvajalca storitev, storitve cateringa pa pomenijo opravljanje takšnih storitev izven prostorov izvajalca storitev“.

57 Člen 6(2) te izvedbene uredbe določa, da se „dobava pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega, vključno s prevozom ali brez njega, vendar brez drugih podpornih storitev, [...] ne šteje za restavracijske storitve ali storitve cateringa v smislu odstavka 1“.

58 Tako iz besedila člena 6 navedene izvedbene uredbe izhaja, da zakonodajalec Unije za to, da se obdavčljiva transakcija opredeli kot „restavracijska storitev in storitev cateringa“, ni želel dati odločilen pomen načinu priprave hrane ali njene dobave, temvež izvajanju podpornih storitev, ki spremljajo dobavo pripravljene hrane, saj morajo te storitve zadostovati za zagotovitev takojšnjega zaužitja te hrane in morajo prevladovati glede na dobavo te hrane.

59 Zato iz opredelitve „restavracijske storitve in storitve cateringa“ iz člena 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 v povezavi s sodno prakso, navedeno v točkah od 52 do 54 te sodbe, izhaja, da odločilna merila za presojo, ali je storitve, ki spremljajo dobavo pripravljene hrane, mogoče šteti za „zadostne podporne storitve“, zadevajo raven storitev, ki je ponujena potrošniku.

60 V zvezi s tem Sodišče upošteva zlasti elemente, kot so prisotnost strežnega osebja, obstoj storitve, ki zajema zlasti prenos naročil v kuhinjo, poznejšo predstavitev jedi in njihovo postrežbo na mizi strankam, obstoj zaprtih prostorov z uravnavano temperaturo, posebej namenjenih uživanju živil, ali prisotnost garderob, stranišč ter dobava posode, pohištva in jedilnega pribora (glej v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 69).

61 Ob tem pojasnilu, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 92 sklepnih predlogov, je treba uporabo teh meril kombinirati z upoštevanjem odločitve potrošnika, da bo izkoristil storitve, ki so podporne dobavi živil ali pijače, ki se bo domnevala glede na način prodaje obroka, ki se lahko zaužije takoj.

62 Kot je bilo opozorjeno v točki 49 te sodbe, je treba prevladujoči element transakcije pri sestavljenih dobavah določiti na podlagi vidika potrošnika. Kadar se zadnjenavedeni odloči, da ne bo uporabil materialnih in finančnih sredstev, ki mu jih da na voljo davčni zavezanec, ta sredstva za tega potrošnika niso odločilna. Zato je treba v tem primeru šteti, da nobena podporna storitev ne spremlja dobave hrane ali pijače in da je treba zadevno transakcijo opredeliti kot dobavo blaga.

63 Nacionalno sodišče mora na podlagi meril, navedenih v točki 60 te sodbe, ugotoviti, ali različni sistemi prodaje, ki jih je vzpostavil davčni zavezanec, spadajo v okvir pojma

„restavracijske storitve in storitve cateringa“.

64 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je mogoče, da dejstvo, da so zadevne transakcije zajete s pojmom „restavracijske storitve in storitve cateringa“ ali s pojmom „živila“ v smislu Priloge III k Direktivi o DDV, ne vpliva na izbiro nižje stopnje DDV, ki jo uporablja država članica. Kot je bilo pojasnjeno v točki 41 te sodbe, je namreč vsaka država članica prosta, da v isto kategorijo uvrsti in z isto nižjo stopnjo DDV obdavči različne obdavčljive transakcije, vključene v ločene kategorije iz te priloge, ne da bi formalno razlikovala med dobavami blaga in opravljanjem storitev.

65 Poleg tega, kot je v pisnih stališčih navedla Evropska komisija, če se za dobavo blaga in opravljanje storitev ali za njihov del uporabljajo različne nižje stopnje DDV, mora davčni zavezanec voditi ustrezno knjigovodstvo in zlasti hraniti kopijo vseh računov, ki jih je izdal in ki upravičujejo uporabe teh stopenj (glej po analogiji sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, točka 31).

66 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III, točka 12a, k tej direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da pojem „restavracijske storitve in storitve cateringa“ zajema dobavo hrane, ki jo spremljajo zadostne podporne storitve, ki naj bi končni stranki omogočile, da takoj zaužije to hrano, kar mora preveriti predložitveno sodišče. Če se končna stranka odloči, da ne bo izkoristila materialnih in finančnih sredstev, ki ji jih je poleg uživanja dobavljene hrane dal na voljo davčni zavezanec, je treba šteti, da dobavo te hrane ne spremlja nobena podpora storitev.

Stroški

67 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009, v povezavi s Prilogo III, točka 12a, k tej direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da pojem „restavracijske storitve in storitve cateringa“ zajema dobavo hrane, ki jo spremljajo zadostne podporne storitve, ki naj bi končni stranki omogočile, da takoj zaužije to hrano, kar mora preveriti predložitveno sodišče. Če se končna stranka odloči, da ne bo izkoristila materialnih in finančnih sredstev, ki ji jih je poleg uživanja dobavljene hrane dal na voljo davčni zavezanec, je treba šteti, da dobavo te hrane ne spremlja nobena podpora storitev.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.