

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

22. dubna 2021(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 odst. 2 – Možnost členských států uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby DPH na některá dodání zboží a poskytnutí služeb – Kvalifikace obchodní činnosti jako ‚dodání zboží‘ nebo ‚poskytnutí služeb‘ – Příloha III bod 12a – Provádění nařízení Komise (EU) č. 282/2011 – Článek 6 – Pojem ‚restaurační a cateringové služby‘ – Jídla určená k okamžité spotřebě na místě v prostorách prodávajícího nebo ve stravovací zóně – Hotová jídla s sebou určená k okamžité spotřebě“

Ve věci C-703/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 6. června 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2019, v řízení

J. K.

proti

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

za přítomnosti:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen (zpravodaj), soudci,

generální advokát: J. Richard de la Tour,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za J. K. R. Baraniewiczem, doradcem podatkowym, a A. Zubikem, radcem prawnym,
- za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach P. Selerou, B. Kołodziejem a T. Wojciechowskim, jakož i M. Kowalewskou,
- za Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców P. Chrupekem a A. Zaręba-Faracik, radcami prawnými,

- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
 - za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńską, jako zmocněnkyní,
- po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. listopadu 2020,
- vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2009, L 116, s. 18) (dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s přílohou III bodem 12a směrnice o DPH a s článkem 6 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností J. K. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (reditel finanční správy v Katovicích, Polsko) (dále jen „správce daně“) ve věci výsledků daňové kontroly provedené v roce 2016 týkající se sazby daně z přidané hodnoty (DPH) z prodeje potravin a připravených jídel určených k přímé konzumaci na místě nebo s sebou, pro které je J. K. osobou povinnou k této dani.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 96 směrnice o DPH zní takto:

„členské státy uplatní základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

4 Článek 98 této směrnice stanoví:

„1. členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatní pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]

3. členské státy mohou při uplatnění snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu [uvedenou v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1, Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění nařízení Komise (ES) č. 1031/2008 ze dne 19. září 2008 (Úř. věst. 2008, L 291, s. 1)].“

5 Příloha III uvedené směrnice, nadepsaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“, ve svých bodech 1 a 12a uvádí:

„1) Potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin;

[...]

12a) restaurační a cateringové služby, přičemž je možné vyloučit dodání (alkoholických nebo nealkoholických) nápojů.“

Provádící nařízení č. 282/2011

6 Článek 6 prováděcího nařízení č. 282/2011 stanoví:

„1. Restaurními a cateringovými službami se rozumí služby spočívající v dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů v obojího určených pro lidskou spotřebu spolu s dostatečnými podpůrnými službami umožňujícími jejich okamžitou spotřebu. Dodání jídel nebo nápojů v obojího je pouze jednou složkou celku, v němž služby převažují. Restaurní služby jsou poskytnutím takových služeb v prostorách poskytovatele a cateringové služby jsou poskytnutím takových služeb mimo prostory poskytovatele.

2. Za restaurační ani cateringovou službu ve smyslu odstavce 1 se nepovažuje dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů v obojího, bez ohledu na to, zda s přepravou, či bez ní, které však nezahrnuje žádné další podporné služby.“

Kombinovaná nomenklatura

7 Kombinovaná nomenklatura, která je uvedena v příloze I nařízení č. 2658/87, ve znění nařízení č. 1031/2008 (dále jen „KN“), je založena na harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací (WCO), a zaveden mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží uzavřenou v Bruselu dne 14. června 1983. Tato mezinárodní úmluva byla spolu s protokolem o její změně ze dne 24. června 1986 schválena jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. dubna 1987 (Úř. věst. 1987, L 198, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 288).

Polské právo

8 Článek 5a ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535), ve znění použitelném na spor v původním řízení (Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054) (dále jen „zákon o DPH“), stanoví následující:

„Zboží nebo služby, které jsou předmětem plnění, na něž se vztahuje článek 5, a které jsou uvedeny v klasifikacích na základě ustanovení týkajících se oficiálních statistik, je třeba identifikovat pomocí těchto klasifikací, pokud příslušné právní předpisy nebo prováděcí opatření uvádějí u tohoto zboží nebo služeb statistické položky.“

9 Podle článku 41 odst. 1 zákona o DPH činí základní sazba DPH 22 %. Článek 41 odst. 2a tohoto zákona stanoví:

„U zboží uvedeného v příloze 10 tohoto zákona se uplatňuje sazba ve výši 5 %.“

10 Příloha 10 bod 28 tohoto zákona uvádí „Připravené pokrmy a jídla, s výjimkou výrobků s obsahem alkoholu vyšším než 1,2 %“, které patří do podčísly 10.85.1 rozporoz'dzenie Rady

Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (nařízení Rady ministrů o polské klasifikaci výrobků a služeb) ze dne 4. září 2015 (Dz. U. z roku 2015, položka 1676) (dále jen „PKWiU“).

11 Pánek 3 odst. 1 bod rozporozdzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawka podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżených (nařízení ministra financí o zboží a službách, u kterých je snížena sazba DPH a o podmínkách pro uplatnění snížených sazeb) ze dne 23. prosince 2013 (Dz. U. z roku 2013, položka 1719) zní takto:

„Sazba DPH uvedená v §l. 41 odst. 1 [zákona o DPH] se snižuje na 8 %:

1) u zboží a služeb uvedených v příloze tohoto nařízení.“

12 Bod III položka 7 přílohy tohoto nařízení zmiňuje následující služby:

„Služby související se stravováním a podáváním nápojů (PKWiU ex 56), s výjimkou prodeje: 1) alkoholických nápojů s obsahem alkoholu více než 1,2 %; 2) alkoholických nápojů, které jsou směsí piva a nealkoholických nápojů, s obsahem alkoholu více než 0,5 %; 3) nápojů, k jejichž přípravě je používán extrakt z kávy nebo čaje, nezávisle na jeho procentním poměru [...] k připravovanému nápoji; 4) nealkoholických perlivých nápojů; 5) minerálních vod; 6) jiných nezpracovaných výrobků zdaněných sazbou uvedenou v §l. 41 odst. 1 zákona [o DPH].“

13 Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem v oddílu ex 56 PKWiU, nadepsaném „Služby související se stravováním a podáváním nápojů“, zahrnuje podtitulu 56.1 stravovací služby a prodej jídel s sebou, mezi něž patří zejména stravovací služby s obsluhou, stravovací služby bez obsluhy a ostatní stravovací služby (dále jen „služby související se stravováním“ ve smyslu oddílu ex 56 PKWiU).

14 Tento soud rovněž upřesňuje, že ustanovení PKWiU jsou vykládána pomocí odkazu na rozporozdzenie Rady Ministrów w sprawie polskiej klasyfikacji działalności (nařízení Rady ministrů o polské klasifikaci činností) ze dne 24. prosince 2007 (Dz. U. z roku 2007, §. 251, položka 1885), a zejména na oddíl 56 tohoto nařízení a podtituly, které obsahuje. Tento oddíl zahrnuje činnosti služeb spojené se zajišťováním plného stravování určeného pro okamžitou spotřebu v restauracích, včetně samoobslužných restaurací a restaurací, které nabízejí občerstvení „s sebou“, přičemž mohou mít, ale nemusí, místa k sezení. Není podstatný druh provozoven, které jídla nabízejí, ale skutečnost, že tato jídla jsou určena k okamžité spotřebě. Podtitul 56.10.A, nadepsaná „Restaurace a jiné stálé stravovací provozovny“, zahrnuje stravovací služby zákazníkům sedícím u stolu nebo zákazníkům, kteří si vybírají z pokrmů z jídelního lístku, přičemž je bezvýznamná okolnost, zda pokrm konzumují na místě, vezmou si jej s sebou nebo si jej nechají dovézt. Tato podtitul zahrnuje následující činnosti: restaurace, kavárny, zařízení s rychlým občerstvením, zmrzlinárny, pizzerie, zařízení prodávající jídla s sebou, restaurace nebo bary provozované v dopravních prostředcích a provozovaných samostatnými subjekty.

Spor v povodním řízení a předložené otázky

15 Žalobce v p?vodním ?ízení je franšízou z ?et?zce provozoven rychlého ob?erstvení. Zabývá se prodejem hotových jídel a pokrm?, jako jsou sendvi?e, saláty, hranolky, zmrzliny atd. Tyto výrobky jsou podávány na plastovém tácu, se kterým zákazník obdrží papírové ubrousky a u n?kterých výrobk? plastové p?bíory nebo br?ko. Tato jídla a pokrmy jsou p?ipravovány na míst? z polotovar?, mohou být podávány ke konzumaci v teplém nebo studeném stavu a zákazníci je mohou konzumovat na míst? nebo si je mohou odnést s sebou.

16 V rámci své hospodá?ské ?innosti žalobce v p?vodním ?ízení používá r?zné zp?soby prodeje. Výrobky jsou prodávány bu? v restauraci, p?es venkovní okénko této restaurace, nebo ve vymezených prostorách v rámci nákupních center ve stravovacích zónách.

17 V září 2016 finan?ní ú?ad provedl u žalobce v p?vodním ?ízení kontrolu p?iznání k DPH, jakož i výpo?tu a platby této dan? za období od 1. ledna do 30. ?ervna 2016.

18 Po ukon?ení této kontroly finan?ní ú?ad, který dosp?l k záv?ru, že všechny ?innosti žalobce v p?vodním ?ízení m?ly být kvalifikovány jako „služby související se stravováním“, které podléhají sazb? DPH ve výši 8 %, a nikoli jako „dodání p?ipravených jídel a pokrm?“, na které se vztahuje sazba DPH ve výši 5 %, jak byly tyto ?innosti uvedené v da?ových p?iznáních, rozhodnutím ze dne 21. dubna 2017 opravil výši DPH, kterou má žalobce v p?vodním ?ízení za referen?ní období zaplatit. Finan?ní orgán rozhodující ve druhém stupni uvedené rozhodnutí potvrdil.

19 Rozsudkem ze dne 1. b?ezna 2018 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správní soud v Hlivicích, Polsko) zamítl žalobu podanou žalobcem v p?vodním ?ízení proti rozhodnutí finan?ního orgánu druhého stupn? a záv?ry tohoto orgánu potvrdil.

20 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správní soud v Hlivicích) podobn? jako finan?ní ú?ad uvedl, že možnost nabídnutá zákazník?m konzumovat zakoupené jídlo na míst? bez nutnosti jakékoli další p?ípravy p?esahuje pouhé dodání jídla, které by? nevyžaduje dodate?né kuchy?ské p?ípravy ze strany zákazníka, je však t?eba oh?át nebo smíchat k tomu, aby mohlo p?ímo konzumováno.

21 Rozsudek vydaný Wojewódzkim S?dem Administracyjnym w Gliwicach (Vojvodský správní soud v Hlivicích) byl napaden žalobcem v p?vodním ?ízení p?ed p?edkládajícím soudem, Naczelnym S?dem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko).

22 P?edkládající soud up?es?uje, že v ?látku 5a zákona o DPH Polská republika využila možnost ?lenských stát? uvedenou v ?l. 98 odst. 2 sm?rnice o DPH snížit sazbu DPH platnou pro dodání zboží a poskytnutí služeb uvedenou v p?íloze III této sm?rnice. Tento soud však vyjad?uje pochybnosti ohledn? provedení ?látku 98 uvedené sm?rnice a její p?ílohy III do polského práva z d?vodu, že neodkazuje na KN, nýbrž na PKWiU, jenž je klasifikací ?inností pro statistické ú?ely vymezující zejména rozsah p?sobnosti pojm?, které jsou v n?m uvedeny, v závislosti na ?innosti konkrétních subjekt?, a nikoli na základ? p?edm?tu této dan?, jako je tomu v p?ípad? DPH.

23 Podle systému zavedeného polským právem se tak snížená sazba, která se použije na zdanitelné pln?ní, ur?uje výlu?n? na základ? oddílu PKWiU, do kterého pat?í, takže skute?nost, že toto pln?ní je kvalifikováno jako „dodání zboží“ nebo „poskytování služeb“, je irrelevantní. V souladu s tímto systémem zdanitelná pln?ní pat?ící do kategorie „p?ipravené pokrmy a jídla“ ve smyslu podt?ídy 10.85.1 PKWiU podléhají snížené sazb? DPH ve výši 5 %, zatímco pln?ní, která pat?í do „služeb souvisejících se stravováním“ ve smyslu oddílu ex 56 PKWiU, podléhají snížené sazb? DPH ve výši 8 %.

24 P?edkládající soud nicmén? uvádí, že podle p?ijaté metody klasifikace p?edstavují „služby

související se stravováním“ ve smyslu oddílu ex 56 PKWiU širší kategorii než „restaurní a cateringové služby“ ve smyslu přílohy III bodu 12a směrnice o DPH.

25 Pokud jde o pojem „připravené pokrmy a jídla“, předkládající soud uvádí, že by měl být vykládán v souladu s judikaturou Soudního dvora, a klade si otázku, v čem je kritérium vycházející z metody přípravy jídel uplatňované finančním orgánem a Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Gliwicach (Vojvodský správní soud v Hlivicích) relevantní pro odlišení tohoto pojmu od pojmu „služeb souvisejících se stravováním“. Tento soud má totiž za to, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že příprava finálního teplého výrobku nemůže sama o sobě dát tomuto plnění charakter poskytování služeb (rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, body 68 a 69).

26 Předkládající soud však zdrazňuje, že kritéria umožňující rozlišovat mezi dodáním zboží a poskytováním služeb v oblasti prodeje potravin a nápojů byla Soudním dvorem vypracována v rozsudku ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), vydaném před tím, než byly „restaurní a cateringové služby“ definovány v unijním právu v článku 6 prováděcího nařízení č. 282/2011. Podle tohoto soudu tedy vzniká otázka, zda jsou tato kritéria stále platná.

27 Konečně předkládající soud klade důraz na nutnost zohlednit všechny metody prodeje použité žalobcem v povodním řízení za účelem odlišení dodání zboží od poskytování služeb, přičemž upesňuje, že každá z těchto metod vykazuje znaky, které se týkají souasně dodání zboží i poskytování služeb. Jediný rozdíl spoívá podle tohoto soudu v rozsahu infrastruktury nabízené prodávajícím a v očekáváních zákazníků, pokud jde o význam aspektů souvisejících s poskytováním služeb.

28 Podle předkládajícího soudu má však bez ohledu na metodu prodeje poskytování služeb, zejména možnost spotřebovat zakoupené pokrmy nebo jídlo na místě, pouze potenciální charakter a závisí na volbě zákazníka. Z důvodu zjednodušeného systému prodeje, jakož i způsobu užívání a balení těchto jídel nebo pokrmů není možné ve fázi prodeje určit, zda bude uvedený pokrm či jídlo spotřebován na místě, nebo zda se jedná o prodej s sebou.

29 Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vztahuje se pojem ‚restaurní služba‘, u níž je uplatňována snížená sazba DPH [(čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III bodem 12a a článkem 6 prováděcího nařízení č. 282/2011)] na prodej hotových pokrmů za takových podmínek, jaké nastaly ve sporu v povodním řízení, tedy pokud:

- prodávající způsobuje kupujícím infrastrukturu umožňující spotřebu zakoupeného občerstvení na místě (zóna vymezená pro spotřebu, přístup k toaletám);
- chybí profesionální říšnická obsluha;
- chybí obsluha v úzkém slova smyslu;
- proces objednávek je zjednodušený a částečně zautomatizovaný;
- zákazník má omezenou možnost přizpůsobení objednávky?

2) Má způsob přípravy jídel dopad na první otázku, zejména na skutečnost, že některé polotovary se zpracovávají tepelně a připravené pokrmy sestávají z polotovarů?

3) Je pro zodpovězení první otázky dostačující okolnost, že zákazník má možnost využít nabízenou infrastrukturu, nebo je nutné prokázat, že z pohledu průměrného zákazníka tento prvek představuje zásadní prvek plnění“

K pedbžným otázkám

30 Podstatou pedbžných otázek pedkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zdainnost osoby povinné k dani spočívající v tom, že různými způsoby prodává jídla a pokrmy připravené ke spotřebě, patří do kategorie „restaurních a cateringových služeb“, na které se může uplatnit snížená sazba DPH podle čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III bodem 12a této směrnice a článkem 6 prováděcího nařízení č. 282/2011.

31 Úvodem je třeba poznamenat, že ze žádosti o rozhodnutí o pedbžné otázce vyplývá, že otázky položené Soudnímu dvoru vycházejí z pochybností, které má pedkládající soud ohledně způsobu, jakým polský zákonodárce provedl do vnitrostátního práva článek 98 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III této směrnice.

32 Pochybnosti tohoto soudu se týkají zejména okolnosti, že podle tohoto soudu „služby související se stravováním“ ve smyslu oddílu ex 56 PKWiU představují širší kategorii, než je kategorie uvedená v příloze III bod 12a směrnice o DPH.

33 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, totiž vyplývá, že oddíl ex 56 PKWiU zahrnuje jak část služeb, na které se vztahuje pojem „restaurní a cateringové služby“ ve smyslu přílohy III bodu 12a směrnice o DPH, tak část zboží, na které se vztahuje pojem „potraviny“ ve smyslu této přílohy III bodu 1.

34 Na straně jedné může metoda klasifikace zvolená Polskou republikou tedy v podstatě vést k situaci, kdy různá zdanitelná plnění patřící do dvou odlišných kategorií přílohy III směrnice o DPH mohou být na vnitrostátní úrovni zařazena do stejné kategorie a podléhat stejné snížené sazbě. Na druhé straně tato metoda znamená, že na tutéž kategorii uvedenou v této příloze III směrnice o DPH se mohou uplatnit dvě různé snížené sazby DPH z důvodu, že obsah této kategorie je na vnitrostátní úrovni předmětem různých oddílů PKWiU.

35 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 96 směrnice o DPH se stejná sazba DPH, tedy základní sazba DPH stanovená v každém členském státě, v zásadě uplatní pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb.

36 Odchylně od této zásady je v článku 98 této směrnice stanovena možnost uplatňovat snížené sazby DPH. Příloha III uvedené směrnice za tímto účelem vyjmenovává taxativně kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížených sazeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-7715/18, EU:C:2019:1138, bod 22).

37 Cílem možnosti členských států stanovit snížené sazby DPH je snížení ceny určitých výrobků, považovaných za obzvláště nezbytné a usnadnit tím konečnému spotřebiteli, který v konečném důsledku nese daňovou povinnost, přístup k těmto výrobkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 22 a citovaná judikatura).

38 Z ustálené judikatury Soudního dvora plyne, že pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, členským státům přísluší, aby mezi dodáními zboží a poskytnutími služeb zařazenými do kategorií, které jsou uvedeny v příloze III

směrnice o DPH, určily konkrétní dodání a poskytnutí, na něž se uplatní snížená sazba (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23 a citovaná judikatura).

39 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že podle čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb na kategorie, které odkazují na dodání zboží, použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie KN. Je však třeba konstatovat, že použití KN je pouze jedním ze způsobů, jak přesně vymezit rozsah dané kategorie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 25).

40 Z výše uvedených úvah vyplývá, že pod podmínkou, že plnění, na která se uplatní snížená sazba, patří do jedné z kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH a je dodržena zásada daňové neutrality, může vnitrostátní zákonodárce, pokud ve svém vnitrostátním právu vymezí kategorie, na které zamýšlí uplatnit tuto sníženou sazbu, zařadit dodání zboží a poskytnutí služeb zahrnutá do kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH způsobem, který považuje za nejvhodnější.

41 Jsou-li dodrženy podmínky uvedené v předchozím bodě je přípustné, aby vnitrostátní zákonodárce zařadil do stejné kategorie různá zdanitelná plnění zahrnutá do různých kategorií této přílohy III, aniž by formálně rozlišoval mezi dodáním zboží a poskytnutím služeb. Není důležité, jak to uvedl generální advokát v bodě 60 svého stanoviska, zda se vnitrostátní zákonodárce rozhodl použít pro označení určité kategorie své klasifikace výrazy obdobné výrazům v jednom z bodů přílohy III směrnice o DPH s tím, že souhlasí zvolit širší působnost, než je působnost kategorie uvedené v dotyčném bodě, pokud jsou zboží a služby, které jsou v ní uvedeny, zdanitelné sníženou sazbou DPH.

42 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 50 svého stanoviska a s ohledem zejména na rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, body 43 a 44), směrnice o DPH mimoto nebrání tomu, aby dodání zboží nebo poskytnutí služeb, která jsou součástí téže kategorie přílohy III této směrnice, podléhala dvěma různým sníženým sazbám DPH.

43 Po tomto upřesnění je třeba připomenout, že pokud se členské státy rozhodnou uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby DPH na jednu z 24 kategorií dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze III směrnice o DPH, anebo případně selektivně omezit její uplatňování na část dodání zboží nebo poskytnutí služeb každé z těchto kategorií, musí dodržovat zásadu daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovaná judikatura).

44 Tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným dodáním zbožím nebo s poskytováním služeb, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudky ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 citovaná judikatura).

45 Za těchto podmínek, jak zdůraznil generální advokát v bodě 59 svého stanoviska, je v cí vnitrostátního soudu, aby ověřil nejen to, že se volba vnitrostátního zákonodárce uplatnit jednu nebo dvě snížené sazby DPH vztahuje na plnění, která patří do této přílohy III směrnice o DPH, nýbrž také to, že rozdílné zacházení z hlediska DPH s dodáním zboží nebo poskytováním služeb, které patří do stejné kategorie této přílohy, dodržuje zásadu daňové neutrality.

46 Vzhledem k tomu, že kvalifikace zdanitelných plnění podle kategorií přílohy III směrnice o DPH je nezbytným předpokladem pro ověření použitelnosti snížené sazby DPH, je vší Soudního dvora, aby vymezil kritéria užitečná pro toto posouzení, které je vší vnitrostátního soudu.

47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice o DPH zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (rozsudky ze dne 13. června 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 27, a ze dne 11. května 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 25 a citovaná judikatura).

48 V případě komplexního plnění tvořeného řadou úzce souvisejících dílčích plnění a úkonů, které objektivně tvoří jediné nerozdlitelné hospodářské plnění, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro určení, zda toto plnění musí být kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytování služeb, je třeba zohlednit všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění došlo, aby bylo možné vyhledat jeho charakteristické prvky a určit prvky v něm převládající (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 61 a citovaná judikatura).

49 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že převládající prvek musí být určen z hlediska běžného spotřebitele a v rámci celkového posouzení s ohledem nejen na kvantitativní, ale rovněž kvalitativní důležitost prvku poskytování služeb ve srovnání s prvky spadajícími pod dodání zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 62).

50 Vzhledem k tomu, že je uvedení zboží na trh vždy doprovázeno určitým minimálním poskytováním služeb, jako je vystavení výrobků na regálech nebo vyhotovení faktury, je v tomto ohledu možné vzít v úvahu pouze služby jiné než nezbytně doprovázející uvedení zboží na trh pro posouzení části, kterou zaujímá poskytování služeb v rámci celé komplexní transakce obsahující rovněž dodání zboží (rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 63 a citovaná judikatura).

51 Soudní dvůr zejména rozhodl, že cateringové plnění se vyznačuje souborem dílčích plnění a úkonů, z nichž pouze část spočívá v dodání potravin, služby přitom zdaleka převažují, a že toto plnění musí být tedy považováno za „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), nyní článku 24 směrnice o DPH. Naopak k jinému výsledku dochází, pokud se plnění týká potravin určených k odnesení s sebou a není spojeno se službami určenými ke zpříjemnění konzumace na místě v odpovídajícím prostředí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, bod 14, a ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 64 a citovaná judikatura).

52 Co se týká cateringových plnění na palubě trajektu, Soudní dvůr zdůraznil, že dodávka připravených jídel a nápojů určených k okamžité spotřebě je výsledkem řady služeb počínaje přípravou těchto jídel až po jejich podávání a že zákazníkovi se při tom souasně poskytuje infrastruktura, která zahrnuje jak jídelní sál s příslušenstvím, jako je šatna, tak i nábytek a nádobí. Fyzické osoby, jejichž profesní činnost spočívá v poskytování těchto cateringových plnění, případně prostou stoly, poradí hostovi, podají mu vysvětlení ohledně nabízených pokrmů nebo nápojů, přinesou je na stůl a nakonec po konzumaci sklidí ze stolu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, bod 13).

53 Stále s ohledem na prvky poskytování služeb, které charakterizují cateringová plnění, a

zejména infrastrukturu poskytnutou zákazníkovi, Soudní dvůr upřesnil, že je-li však dodání potravin doprovázeno pouze poskytnutím jednoduchých zařízení, tedy obyčejných konzumačních pultů, bez možnosti posadit se, umožňujících pouze omezenému počtu zákazníkům konzumovat na místě v otevřeném prostoru, což vyžaduje pouze zanedbatelnou pracovní činnost, představují tyto prvky pouze vedlejší minimální plnění a nejsou takové povahy, aby mohly změnit převládající charakter hlavního plnění, tedy dodání zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 70).

54 Pokud jde o přípravu výrobků, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že skutečnost, že dodávka připravených potravin předpokládá jejich přípravu nebo ohřátí, což představuje službu, je třeba vzít v úvahu v rámci celkového posouzení dotyčného plnění pro účely jeho kvalifikace jakožto dodání zboží nebo poskytování služeb. Avšak vzhledem k tomu, že se příprava finálního teplého výrobku v zásadě omezuje na jednoduché standardizované úkony, které se ve většině případů neprovádějí na základě objednávky konkrétního zákazníka, ale soustavně nebo pravidelně, obecně v závislosti na předvídatelné poptávce, nepředstavuje považující prvek dotyčného plnění a nemůže sama o sobě vtisknout tomuto plnění charakter poskytování služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, body 67 a 68).

55 Jak mimoto uvádí předkládající soud, unijní normotvůrce ve snaze zajistit jednotné uplatňování systému DPH za účelem upřesnění kritéria umožňujícího kvalifikovat plnění restauračních nebo cateringových služeb rovněž zasáhl prováděcím nařízením č. 282/2011, které je použitelné na základě článku 65 tohoto nařízení od 1. července 2011.

56 Článek 6 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 stanoví, že „[r]estauracemi a cateringovými službami se rozumí služby spočívající v dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího určených pro lidskou spotřebu spolu s dostatečnými podpůrnými službami umožňujícími jejich okamžitou spotřebu“, že „[d]odání jídel nebo nápojů či obojího je pouze jednou složkou celku, v němž služby považují“, a že „[r]estaurační služby jsou poskytnutím takových služeb v prostorách poskytovatele a cateringové služby jsou poskytnutím takových služeb mimo prostory poskytovatele“.

57 Článek 6 odst. 2 tohoto prováděcího nařízení upřesňuje, že „[z]a restaurační ani cateringovou službu ve smyslu odstavce 1 se nepovažuje dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího, bez ohledu na to, zda s přepravou, či bez ní, které však nezahrnuje žádné další podpůrné služby“.

58 Ze znění článku 6 uvedeného prováděcího nařízení tak vyplývá, že pro účely kvalifikace zdanitelného plnění jako „restauračních a cateringových služeb“ chtěl unijní normotvůrce přiznat rozhodující význam nikoli způsobu přípravy jídel nebo jejich dodání, ale poskytnutí podpůrných služeb, které jsou spojeny s dodáním připravených jídel, přičemž tyto služby musí být dostatečné k zajištění okamžité spotřeby těchto jídel a musí převládat ve vztahu k jejich dodání.

59 Z definice „restauračních a cateringových služeb“ zakotvené v článku 6 prováděcího nařízení č. 282/2011 vykládané ve světle judikatury připomenuté v bodech 52 až 54 tohoto rozsudku tedy vyplývá, že kritéria rozhodná pro posouzení, zda služby, které jsou spojeny s dodáním připravených jídel, mohou být považovány za „dostatečné podpůrné služby“, vyplývají z úrovně služeb nabízených spotřebiteli.

60 V tomto ohledu Soudní dvůr zohledňuje zejména přítomnost obsluhujícího personálu, obsluhu sestávající zejména z převzetí objednávek a jejich sdělení do kuchyně, následné předvedení jídel a jejich podání zákazníkům na stole, poskytnutí uzavřených a vytápěných místností, zvláště určených ke konzumaci dodaných potravin, šaten, toalet, jakož i nádobí,

nábytku a p?íbor? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. b?ezna 2011, Bog a další, C?497/09, C?499/09, C?501/09 a C?502/09, EU:C:2011:135, bod 69).

61 Po poskytnutí tohoto up?esn?ní, jak rovn?ž uvedl generální advokát v bod? 92 svého stanoviska, musí být použití t?chto kritérií spojeno se zohledn?ním volby spot?ebitele využít podp?rné služby pro dodání jídel nebo nápoj?, kterou lze p?edpokládat podle zp?sobu prodeje jídla ur?eného k okamžité spot?eb?.

62 Jak bylo p?ipomenuto v bod? 49 tohoto rozsudku, v p?ípad? komplexních pln?ní musí být totiž p?evládající prvek pln?ní ur?en z hlediska spot?ebitele. Pokud se p?itom spot?ebitel rozhodne nevyužít materiálních a lidských zdroj?, které mu poskytla osoba povinná k dani, nejsou tyto zdroje pro tohoto spot?ebitele ur?ující. V tomto p?ípad? je tudíž t?eba mít za to, že dodání jídel nebo nápoj? není spojeno s žádnou podp?rnou službou a že dot?ené pln?ní musí být kvalifikováno jako dodání zboží.

63 Je v?cí vnitrostátního soudu, aby na základ? kritérií uvedených v bod? 60 tohoto rozsudku ur?il, zda jednotlivé systémy prodeje zavedené osobou povinnou k dani pat?í pod pojem „restaura?ní nebo cateringové služby“, ?i nikoli.

64 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že skute?nost, že dot?ená pln?ní pat?í pod pojem „restaura?ní nebo cateringové služby“ nebo „potraviny“ ve smyslu p?ílohy III sm?rnice o DPH, nem?že mít vliv na volbu snížené sazby DPH, která je použitelná ?lenským státem. Jak bylo totiž up?eseno v bod? 41 tohoto rozsudku, každý ?lenský stát m?že za?adit do stejné kategorie a zdanit stejnou sníženou sazbou DPH r?zná zdanitelná pln?ní zahrnutá do r?zných kategorií této p?ílohy, aniž by formáln? rozlišoval mezi dodáním zboží a poskytnutím služeb.

65 Jak dále uvedla Evropská komise ve svém písemném vyjád?ení, pokud se uplatní rozdílné snížené sazby DPH na dodání zboží a poskytnutí služeb nebo jejich ?ást, má osoba povinná k dani povinnost vést odpovídající ú?etnictví a zejména uchovávat kopii všech faktur, které vystavila, od?vod?ující uplatn?ní t?chto sazeb (obdobn? viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana, C?648/16, EU:C:2018:932, bod 31).

66 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na položené otázky odpov?d?t tak, že ?l. 98 odst. 2 sm?rnice o DPH, vykládaný ve spojení s p?ílohou III bodem 12a této sm?rnice a s ?lánkem 6 provád?cího na?ízení ?. 282/2011, musí být vykládán v tom smyslu, že pod pojem „restaura?ní a cateringové služby“ pat?í dodání jídel s dostate?nými podp?rnými službami, které jsou ur?eny k tomu, aby kone?nému zákazníkovi umožnily okamžitou spot?ebu t?chto jídel, což p?ísluší ov?žit p?edkládajícímu soudu. Pokud se kone?ný zákazník rozhodne, že nevyužije materiální a lidské zdroje poskytnuté osobou povinnou k dani v souvislosti se spot?ebou dodaných jídel, je t?eba mít za to, že dodání t?chto jídel nedoprovází žádná podp?rná služba.

K náklad?m ?ízení

67 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

?lánek 98 odst. 2 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty, ve zn?ní sm?rnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. kv?tna 2009, pokud jde o snížené sazby dan? z p?ídané hodnoty, vykládaný ve spojení s p?ílohou III bodem 12a sm?rnice o DPH a s ?lánkem 6 provád?cího na?ízení Rady (EU) ?. 282/2011 ze dne 15. b?ezna 2011, kterým se stanoví provád?cí opat?ení ke sm?rnici 2006/112, musí

být vykládán v tom smyslu, že pod pojem „restaaurační a cateringové služby“ patří dodání jídel s dostatečnými podpůrnými službami, které jsou určeny k tomu, aby konečnému zákazníkovi umožnily okamžitou spotřebu těchto jídel, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Pokud se konečný zákazník rozhodne, že nevyužije materiální a lidské zdroje poskytnuté osobou povinnou k dani v souvislosti se spotřebou dodaných jídel, je třeba mít za to, že dodání těchto jídel nedoprovází žádná podpůrná služba.

Podpisy

* Původní jazyk: polština.