

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

22. travnja 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 98. stavak 2. – Mogućnost država članica da primijene jednu ili dvije snižene stope PDV-a na određene isporuke robe ili usluga – Kvalifikacija komercijalne aktivnosti kao ‚pružanje usluga‘ – Točka 12.a Priloga III. – Provedbena uredba (EU) br. 282/2011 – članak 6. – Pojam ‚usluge restorana i cateringa‘ – Jela spremna za izravnu konzumaciju na licu mjesta u prodavateljevim prostorima ili u prostorima za konzumaciju hrane (food court) – Jela spremna za izravnu konzumaciju ‚za van‘”

U predmetu C-703/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 6. lipnja 2019., koju je Sud zaprimio 24. rujna 2019., u postupku

J.K.

protiv

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

uz sudjelovanje:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SUD (prvo vijeće)

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik vijeća, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: J. Richard de la Tour,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za J.K., R. Baraniewicz, *doradca podatkowy*, i A. Zubik, *radca prawny*,

– za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski i M. Kowalewska,

– za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, P. Chrupek i A. Zaręba-Faracik, *radca prawny*,

- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
 - za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, u svojstvu agenata,
- saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. studenoga 2020., donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (SL 2009., L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s točkom 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u i člankom 6. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između J.K. i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (ravnatelj porezne uprave u Katowicama, Poljska, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) povodom rezultata poreznog nadzora provedenog 2016. u vezi s poreznom stopom poreza na dodanu vrijednost (PDV) na transakcije prodaje hrane i jela pripremljenih na izravnu konzumaciju na licu mjesta „za van”, a za koje je J.K. porezni obveznik tog poreza.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Članak 96. Direktive o PDV-u glasi:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

4 Članak 98. te direktive određuje:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]

3. Kada primjenjuju snižene stope predviđene stavkom 1. na kategorije roba, države članice se mogu koristiti kombiniranom nomenklaturom [koja se nalazi u Prilogu I. Uredbi (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1987., L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 1031/2008 od 19. rujna 2008. (SL 2008., L 291, str. 1.)] za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije.”

5 Prilog III. navedenoj direktivi, naslovljen „Popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz ?lanka 98.”, u svojim točkama 1. i 12.a nabraja:

1. Hrana (uključujući piće, no isključujući alkoholna pića) za ljudsku i životinjsku potrošnju, žive životinje, sjemenje, biljke i sastojci koji se uobičajeno koriste za pripremu hrane; proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu;

[...]

12.a usluge restorana i cateringa uz moguće isključenje isporuke (alkoholnih i/ili bezalkoholnih) pića;

[...]

Provedbena uredba br. 282/2011

6 ?lanak 6. Provedbene uredbe br. 282/2011 određuje:

„1. Usluge restorana i dostave pripremljene hrane i pića [catering] su usluge koje uključuju isporuku pripremljene ili nepripremljene hrane ili pića ili oboje, za prehranu ljudi, popraćene dostatnim popratnim uslugama koje omogućuju njihovu izravnu potrošnju. Isporuka hrane ili pića ili oboje predstavlja samo jednu komponentu cjelovite ponude, pri čemu prevladavaju usluge. Usluge restorana su isporuke takvih usluga u prostorijama isporučitelja, dok usluge dostave pripremljene hrane i pića predstavljaju isporuku takvih usluga izvan prostorija isporučitelja.

2. Isporuka pripremljene ili nepripremljene hrane ili pića ili oboje, uključujući prijevoz ili bez njega, no bez drugih dodatnih usluga, se ne smatraju uslugama restorana ili opskrbe pripremljenom hranom i pićima u smislu stavka 1.”

KN

7 Kombinirana nomenklatura iz Priloga I. Uredbi br. 2658/87, kako je izmijenjena Uredbom br. 1031/2008 (u daljnjem tekstu: KN), temelji se na harmoniziranom sustavu nazivlja i brojčanog označavanja robe, koji je sastavilo Vijeće za carinsku suradnju, koje je postalo Svjetska carinska organizacija (WCO), i koji je osnovan Meunarodnom konvencijom o harmoniziranom sustavu nazivlja i brojčanog označavanja robe, potpisanom u Bruxellesu 14. lipnja 1983. Ta je meunarodna konvencija, zajedno sa svojim Protokolom o izmjenama od 24. lipnja 1986., u ime Europske ekonomske zajednice odobrena Odlukom Vijeća 87/369/EEZ od 7. travnja 1987. (SL 1987., L 198, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 6. str. 3.).

Poljsko pravo

8 ?lankom 5.a Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2004., br. 54, pozicija 535), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (Dz. U. iz 2011., br. 177, pozicija 1054) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje:

„Roba ili usluge koje su predmet transakcija iz ?lanka 5., navedene u klasifikacijama određenima na temelju odredbi o službenim statističkim podacima, utvrđuju se na temelju tih klasifikacija ako se zakonskim propisima ili regulatornim provedbenim mjerama određuju statistički simboli za tu robu ili usluge.”

9 U skladu s ?lankom 41. stavkom 1. Zakona o PDV-u, standardna stopa PDV-a iznosi 22 %. ?lanak 41. stavak 2.a tog zakona pojašnjava:

„Stopa iznosi 5 % za robu nabrojanu u Prilogu 10. ovom zakonu.”

10 To?ka 28. Priloga 10. Zakonu o PDV-u navodi „[g]otovi obroci i jela, osim proizvoda koji sadržavaju više od 1,2 % alkohola”, koji su obuhva?eni podrazredom 10.85.1 Rozporz?dzenija Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Us?ug (Uredba Vije?a ministara o poljskoj klasifikaciji proizvoda i usluga) od 4. rujna 2015. (Dz. U. iz 2015., pozicija 1676) (u daljnjem tekstu: PKWiU).

11 ?lanak 3. stavak 1. to?ka 1. Rozporz?dzenija Ministra Finansów w sprawie towarów i us?ug dla których obni?a si? stawk? podatku od towarów i us?ug oraz warunków stosowania stawek obni?onych (Uredba ministra financija o robi i uslugama za koje se snižava stopa poreza na robu i usluge i uvjetima primjene sniženih stopa) od 23. prosinca 2013. (Dz. U. iz 2013., pozicija 1719) glasi kako slijedi:

„Stopa PDV-a navedena u ?lanku 41. stavku 1. [Zakona o PDV-u] snižava se na 8 % za:

1. robu i usluge navedene u Prilogu ovoj uredbi.”

12 To?ka III. pozicija 7 Priloga toj uredbi navodi sljede?e usluge:

„Uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pi?a (PKWiU ex 56), osim prodaje: 1) alkoholnih pi?a koja sadržavaju više od 1,2 % alkohola; 2) alkoholnih pi?a koja su mješavina piva i bezalkoholnih pi?a koja sadržavaju više od 0,5 % alkohola; 3) pi?a za ?iju se izradu koristi infuzija kave ili ?aja, neovisno o postotnom udjelu u gotovom pi?u; 4) bezalkoholna gazirana pi?a; 5) mineralne vode; 6) druge neprera?ene robe koja se oporezuje stopom o kojoj je rije? u ?lanku 41. stavku 1. Zakona [o PDV-u].”

13 Prema podacima koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, u odjeljku ex 56 PKWiU-a, naslovljenom „Uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pi?a”, podrazred 56.1 obuhva?a usluge cateringa i usluge usluživanja hrane „za van”, me?u kojima se nalaze i usluge usluživanja hrane s cjelokupnom uslugom restorana, usluge samoposluživanja hrane u odgovaraju?im ugostiteljskim objektima i ostale usluge usluživanja hrane (u daljnjem tekstu: uslužne djelatnosti u smislu odjeljka ex 56 PKWiU-a).

14 Taj sud tako?er pojašnjava da se tuma?enje PKWiU-a provodi upu?ivanjem na Rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Dzia?alno?ci (Uredba Vije?a ministara o poljskoj klasifikaciji djelatnosti) od 24. prosinca 2007. (Dz. U. iz 2007., br. 251, pozicija 1885), konkretno, upu?ivanjem na odjeljak 56. te uredbe i na njegove podrazrede. Taj odjeljak obuhva?a uslužne djelatnosti povezane s pružanjem obroka za izravnu konzumaciju u restoranima, uklju?uju?i samoposlužne restorane i restorane koji nude hranu „za van”, sa sjede?im mjestima ili bez njih. U tom pogledu nije važna vrsta objekta koji poslužuje hranu, nego ?injenica da je ona namijenjena izravnoj konzumaciji. Podrazred 56.10.A naslovljen „Restorani i ostali stalni objekti za pripremu i usluživanje hrane” uklju?uje pripremu i posluživanje hrane gostima koji sjede za stolom ili gostima koji sami biraju ve? pripremljene obroke, neovisno o tome konzumiraju li pripremljenu hranu na licu mjesta, odnose li je „za van” ili im se hrana dostavlja. Taj podrazred uklju?uje djelatnosti restorana, kafi?a, objekata brze hrane, slasti?arnica, pizzerija, restorana koji nude hranu „za van”, restorana ili barova koji posluju u prijevoznim sredstvima u izdvojenim jedinicama.

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Tužitelj iz glavnog postupka je poslovnica jednog lanca restorana brze hrane. Bavi se djelatnošću u prodaje gotovih obroka i jela kao što su sendviči, salate, prženi krumpiri, sladoledi itd. Ti se proizvodi poslužuju na plastičnom pladnju s kojim gost dobiva i papirnate ubruse te, za određene proizvode, plastični pribor za jelo i/ili slamku. Ti se obroci i jela pripremaju na licu mjesta od polugotovih proizvoda, mogu se poslužiti topli ili hladni i namijenjeni su konzumaciji na licu mjesta ili ih kupac može preuzeti „za van”.

16 U okviru svoje gospodarske djelatnosti tužitelj iz glavnog postupka primjenjuje različite prodajne metode. Proizvodi se prodaju u restoranu, preko vanjskih prozora restorana, u trgovačkim centrima te u određenim zonama namijenjenima usluživanju hrane i pića.

17 U rujnu 2016. porezno tijelo provelo je nadzor prijava PDV-a tužitelja u glavnom postupku, te izračuna i plaćanja tog poreza za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2016.

18 Porezno tijelo je po završetku tog nadzora, smatrajući da sve djelatnosti tužitelja iz glavnog postupka treba kvalificirati kao „uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića” koje podliježu stopi PDV-a od 8 %, a ne isporukama „gotovih jela” na koje se primjenjuje stopa PDV-a od 5 %, kao što je to žalitelj prijavio, odlukom od 21. travnja 2017. ispravilo iznos PDV-a koji tužitelj iz glavnog postupka duguje za kontrolirano razdoblje. Drugostupanjsko porezno tijelo potvrdilo je tu odluku.

19 Presudom od 1. ožujka 2018. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama, Poljska) odbio je tužbu tužitelja iz glavnog postupka protiv odluke drugostupanjskog poreznog tijela i potvrdio zaključke tog tijela.

20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama) je, poput poreznog tijela, istaknuo da mogućnost koja se nudi gostima da na licu mjesta konzumiraju kupljeno jelo, pri čemu nije nužna nikakva dodatna priprema, predstavlja više od pukog usluživanja jela jer to jelo, iako se od gosta ne traži da obavi dodatne kulinarske radnje, ipak treba podgrijati ili promiješati kako bi ga se moglo izravno konzumirati.

21 Tužitelj iz glavnog postupka osporio je presudu Wojewódzskog Suda Administracyjnego w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama) pred sudom koji je uputio zahtjev, Naczelnim Sądom Administracyjnym (Visoki upravni sud, Poljska).

22 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je člankom 5.a Zakona o PDV-u Republika Poljska iskoristila mogućnost, koja je za države članice predviđena u članku 98. stavku 2. Direktive o PDV-u, da snizi stopu PDV-a koja se primjenjuje na isporuku robe i usluga iz Priloga III. toj direktivi. Taj je sud, međutim, u nedoumici u pogledu načina na koji su članak 98. navedene direktive i Prilog III. toj direktivi preneseni u poljsko pravo zbog toga što se u poljskom pravu ne upućuje na kombiniranu nomenklaturu nego na PKWiU, koji predstavlja klasifikaciju djelatnosti u statističke svrhe koja definira, među ostalim, područje primjene u njemu sadržanih pojmova s obzirom na djelatnosti određenih subjekata, a ne, kao što je to slučaj u području PDV-a, na temelju predmeta tog poreza.

23 Tako se, prema sustavu iz poljskog prava, snižena stopa, koja se primjenjuje na oporezivu transakciju, određuje isključivo na temelju odjeljka PKWiU-a u koji je ona svrstana, tako da je činjenica da se ta transakcija kvalificira kao „isporuka robe” ili „pružanje usluga” bez ikakva utjecaja. U skladu s tim sustavom, na oporezive se transakcije iz kategorije „gotova jela”, u smislu podrazreda 10.85.1 PKWiU, primjenjuje snižena stopa PDV-a od 5 %, dok se na one iz kategorije

uslužne djelatnosti, u smislu odjeljka 56. PKWiU-a, primjenjuje snižena stopa PDV-a od 8 %.

24 Međutim, sud koji je uputio zahtjev ističe da, uz primjenu usvojene metode klasifikacije, „uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića” u smislu odjeljka 56. PKWiU-a, čine kategoriju koja je šira od „usluga restorana i cateringa”, u smislu točke 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u.

25 Kada je riječ o pojmu „gotovi obroci i jela”, sud koji je uputio zahtjev navodi da taj pojam treba tumačiti u skladu sa sudskom praksom Suda te se pita o mjeri u kojoj je kriterij koji proizlazi iz načina pripreme jela, a koji su primijenili porezno tijelo i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama), relevantan za razlikovanje tog pojma od pojma „usluge restorana”. Taj sud naime smatra da iz sudske prakse Suda proizlazi da priprema gotovog toplog proizvoda ne može, sama po sebi, dati dotičnoj transakciji karakter pružanja usluga (presuda od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 68. i 69.).

26 Međutim, sud koji je uputio zahtjev naglašava da je Sud razradio kriterije koji omogućuju razlikovanje između isporuka robe i usluga u području prodaje hrane i pića u presudi od 2. svibnja 1996., Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), koja je donesena prije nego što su u pravu Unije, u članku 6. Provedbene uredbe br. 282/2011, definirane „Usluge restorana i dostave pripremljene hrane i pića [catering]”. Stoga se, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, postavlja pitanje jesu li ti kriteriji i dalje važni.

27 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev naglašava da je, radi razlikovanja isporuke robe od pružanja usluga, u obzir nužno uzeti sve načine prodaje koje je tužitelj iz glavnog postupka primijenio, pojašnjavajući da svaki od tih načina istodobno posjeduje elemente isporuke robe i pružanja usluga. Jedina razlika, prema mišljenju tog suda, jest u opsegu infrastrukture koju prodavatelj nudi i očekivanjima gostiju o važnosti elemenata koji spadaju u pružanje usluga.

28 Ipak, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, pružanje usluga, konkretno mogućnost konzumacije kupljenog jela na licu mjesta je, neovisno o načinu prodaje, samo moguće i ovisi o izboru kupca. Zbog pojednostavnjenog sustava prodaje i načina serviranja i pakiranja obroka i jela, u fazi prodaje nije moguće utvrditi hoće li jelo biti konzumirano na licu mjesta ili se radi o prodaji „za van”.

29 U tim je okolnostima Naczelni Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Obuhvaća li opseg pojma ‚usluge restorana’ na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a [članak 98. stavak 2. u vezi s točkom 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u i člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011] prodaju gotovih jela u okolnostima poput onih u sporu koji se vodi pred nacionalnim sudom, odnosno u situaciji u kojoj prodavatelj:

- stavlja na raspolaganje kupcima infrastrukturu koja omogućuje konzumiranje kupljenog obroka na licu mjesta (odvojen prostor za konzumaciju, pristup toaletnim prostorijama);
- nema specijaliziranu uslugu usluživanja;
- ne postoji usluga u užem smislu;
- postupak naručivanja pojednostavnjen je i djelomično automatiziran;
- kupcu je ograničena mogućnost personalizacije narudžbe.

2. Je li za odgovor na prvo pitanje od ključne važnosti način pripreme jela koji se prije svega sastoji od termičke obrade određenih poluproizvoda i sastavljanja gotovih jela od poluproizvoda?
3. Je li za odgovor na prvo pitanje dovoljno da kupac ima mogućnost korištenja ponuđene infrastrukture ili valja utvrditi da sa stajališta prosječnog kupca taj element predstavlja ključni dio usluge?"

O prethodnim pitanjima

- 30 Svojim prethodnim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li djelatnost poreznog obveznika, koja se sastoji u različitim načinima prodaje gotovih jela za konzumaciju, obuhvaćena kategorijom „usluge restorana i cateringa”, na koju se primjenjuje snižena stopa PDV-a na temelju članka 98. stavka 2. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 12.a Priloga III. tog direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011.
- 31 Uvodno valja primijetiti da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da pitanja postavljena Sudu proizlaze iz nedoumica suda koji je uputio zahtjev u pogledu načina na koji je poljski zakonodavac prenio u poljsko pravo članak 98. Direktive o PDV-u, u vezi s Prilogom III. tog direktivi.
- 32 Nedoumice tog suda osobito se odnose na okolnost da uslužne djelatnosti. u smislu odjeljka 56. PKWiU-a, prema mišljenju tog suda čine kategoriju koja je šira od one iz točke 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u.
- 33 Naime, iz spisa kojima raspolaže Sud proizlazi da pozicija ex 56 PKWiU-a uključuje dio usluga koje su obuhvaćene pojmom „usluge restorana i cateringa”, u smislu članka 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u, kao i dio robe koja je obuhvaćena pojmom „hrana” u smislu točke 1. Priloga III.
- 34 Prema tome, s jedne strane, metoda klasifikacije koju je odabrala Republika Poljska u biti dovodi do situacije u kojoj različite oporezive transakcije, obuhvaćene dvjema različitim kategorijama Priloga III. Direktivi o PDV-u, na nacionalnoj razini mogu biti svrstane u istu kategoriju i podvrgnute istoj sniženoj stopi. S druge strane, ta metoda podrazumijeva da se dvije različite snižene stope PDV-a mogu primjenjivati na istu kategoriju iz tog Priloga III., zbog činjenice da je na nacionalnoj razini sadržaj tih dviju kategorija obuhvaćen dvjema različitim odjeljcima PKWiU-a.
- 35 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, u skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u, ista stopa PDV-a, odnosno standardna stopa koju određuje svaka država članica, načelno primjenjiva na isporuke robe i na pružanje usluga.
- 36 Članak 98. te direktive, kao odstupanje od tog načela, predviđa mogućnost primjene sniženih stopa PDV-a. U tu svrhu Prilog III. navedenoj direktivi taksativno nabroja kategorije isporuka robe i usluga na koje se snižene stope mogu primijeniti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 22.).
- 37 Svrha mogućnosti dane državama članicama da primijene snižene stope PDV-a jest da učine jeftinijom, i stoga dostupnijom, krajnjem potrošaču, koji u konačnici snosi PDV, određenu robu i usluge koje se smatraju osobito potrebnima (vidjeti, u tom smislu, presudu od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 22. i navedenu sudsku praksu).
- 38 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, države članice moraju, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti, svojstvenog zajedničkog sustavu PDV-a, među isporukama robe i usluga uključeni u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u, preciznije odrediti

one na koje se primjenjuje snižena stopa (presuda od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 23. i navedena sudska praksa).

39 U tom pogledu valja istaknuti da, prema članku 98. stavku 3. Direktive o PDV-u, države članice mogu koristiti NK prilikom primjene sniženih stopa na kategorije koje se odnose na robu kako bi precizno ograničile predmetnu kategoriju. Međutim, valja istaknuti da je uporaba NK-a samo jedan od načina za precizno ograničavanje predmetne kategorije (vidjeti, u tom smislu, presudu od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 25.).

40 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da je nacionalni zakonodavac, pod uvjetom da su transakcije na koje se primjenjuje snižena stopa obuhvaćene jednom od kategorija Priloga III. Direktivi o PDV-u i da se poštuje načelo porezne neutralnosti, prilikom ograničavanja u svojem unutarnjem pravu kategorija na koje namjerava primijeniti sniženu stopu slobodan klasificirati isporuke robe i usluga uključene u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u prema metodi koju smatra najboljom.

41 Pod uvjetom poštovanja uvjeta navedenih u prethodnoj točki, nacionalni zakonodavac može u istu kategoriju svrstati različite oporezive transakcije, uključene u različite kategorije Priloga III., a da pritom formalno ne razlikuje isporuke robe od pružanja usluga. Također, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 60. svojeg mišljenja, nije važno je li nacionalni zakonodavac za određivanje kategorije u nacionalnoj klasifikaciji odlučio upotrijebiti izraze slične izrazima iz neke točke Priloga III. Direktivi o PDV-u i pritom zadržati šire područje primjene od područja primjene kategorije iz predmetne točke, ako su roba i usluge koje se navode u tom prilogu oporezive po sniženoj stopi PDV-a.

42 Kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u točki 50. svojeg mišljenja i vodeći računa, među ostalim, o presudi od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 43. i 44.), Direktiva o PDV-u osim toga ne sprječava da roba ili usluge, koje su dio iste kategorije Priloga III. tog direktivi, budu podvrgnute dvjema različitim sniženim stopama PDV-a.

43 Imajući to pojašnjenje u vidu, valja podsjetiti na to da, kada odabere primjenjivati jednu ili dvije snižene stope PDV-a na jednu od dvadeset četiri kategorije isporuka robe ili usluga iz Priloga III. Direktivi o PDV-u ili, prema potrebi, na selektivan način primjenjivati sniženu stopu PDV-a na dio robe ili usluga iz svake od tih kategorija, države članice moraju poštovati načelo porezne neutralnosti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

44 Tom je načelu protivno to da se slične usluge ili slična roba, koje su, dakle, u međusobnom tržišnom natjecanju, različito tretiraju s obzirom na PDV (presude od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 30. i navedena sudska praksa, i od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 36. i navedena sudska praksa).

45 U tim je okolnostima, kao što je to nezavisni odvjetnik naglasio u točki 59. svojeg mišljenja, na nacionalnom sudu ne samo da provjeri odnosi li se odabir nacionalnog zakonodavca da primijeni jednu ili dvije snižene stope PDV-a na transakcije obuhvaćene jednom ili više kategorija iz Priloga III. Direktivi o PDV-u, nego i je li različito postupanje s obzirom na PDV u pogledu robe i usluga iz iste kategorije tog priloga provedeno uz poštovanje načela porezne neutralnosti.

46 Budući da je kvalifikacija oporezivih transakcija prema kategorijama iz Priloga III. Direktivi o PDV-u nužan preduvjet provjere primjenjivosti snižene stope PDV-a, na Sudu je da definira korisne kriterije za tu ocjenu, koju mora provesti nacionalni sud.

47 U tom pogledu valja istaknuti da Direktiva o PDV-u uspostavlja zajednički sustav PDV-a koji se, međ u ostalim, temelji na ujednaženoj definiciji oporezivih transakcija (presude od 13. lipnja 2018., Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, t. 27. i od 11. svibnja 2017., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, t. 25. i navedena sudska praksa).

48 Kada je riječ o složenoj transakciji, sastavljenoj od niza međusobno usko povezanih elemenata i aktivnosti, koji objektivno tvore jednu nerazdruživu gospodarsku transakciju, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da, radi utvrđenja treba li tu transakciju kvalificirati kao isporuku robe ili pružanje usluga, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se navedena transakcija odvija, kako bi se utvrdili elementi koji su prevladavajući i karakteristični za nju (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 61. i navedenu sudsku praksu).

49 Sud je također pojasnio da se prevladavajući element treba utvrditi iz perspektive prosječnog potrošača te uzimajući u obzir, u okviru cjelokupne ocjene, ne samo kvantitativne, nego i kvalitativne važnosti elemenata pružanja usluga u odnosu na elemente isporuke robe (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 62.).

50 U tom pogledu, budući da je stavljanje na tržište određene robe redovito popraćeno minimalnim pružanjem usluga, poput izlaganja proizvoda na policama ili izdavanja računa, samo usluge koje su različite od onih koje nužno prate stavljanje robe na tržište mogu biti uzete u obzir radi ocjene udjela koji pružanje usluga zauzima u cjelokupnoj složenoj transakciji koja također sadrži i isporuku robe (presuda od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 63. i navedena sudska praksa).

51 Sud je konkretno presudio da je transakciji cateringa svojstven skup elemenata i aktivnosti, među kojima je isporuka hrane tek jedna od sastavnica, u okviru koje su usluge prevladavajuće i da stoga tu transakciju treba smatrati „pružanjem usluga” u smislu članka 6. stavka 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145. str. 1.), koji je postao članak 24. Direktive o PDV-u. To međutim nije slučaj kada se transakcija odnosi na hranu „za van” i kada je ne prate usluge namijenjene konzumaciji na licu mjesta u odgovarajućem okruženju (vidjeti, u tom smislu, presude od 2. svibnja 1996., Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, t. 14., i od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 64. i navedenu sudsku praksu).

52 Sud je također presudio da je, kada je riječ o transakcijama cateringa koje se obavljaju na palubi trajekata, isporuka pripremljene hrane i pića koji su spremni za izravnu konzumaciju rezultat niza usluga, od pripreme jela do njihova fizičkog posluživanja, i da je ta isporuka popraćena stavljanjem gostu na raspolaganje infrastrukture koja se sastoji od restoranske dvorane s pripadajućim sporednim prostorijama, poput garderobe, namještaja i posuđa. Po potrebi, fizičke osobe čija se profesionalna aktivnost sastoji od obavljanja tih transakcija cateringa mogu postaviti pribor za jelo, gostu dati preporuke ili objašnjenja o ponuđenim jelima i pićima, poslužiti te proizvode na stolu i, naposljetku, očistiti stolove nakon konzumacije (vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. svibnja 1996., Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, t. 13.).

53 U pogledu elemenata pružanja usluga svojstvenih transakcijama cateringa, a osobito u pogledu infrastrukture koja se gostu stavlja na raspolaganje, Sud je pojasnio da u slučaju kada je posluživanje hrane popraćeno samo stavljanjem na raspolaganje osnovne opreme, odnosno pultova za konzumaciju, bez mogućnosti sjedenja, pri čemu je samo ograničenom broju gostiju

omogućena konzumacija na licu mjesta i na otvorenom, što pretpostavlja samo ograničenu ljudsku intervenciju, tada ti elementi čine tek minimalne pomoćne usluge koje ne mogu promijeniti prevladavajući karakter glavnog elementa, to nije isporuke robe (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 70.).

54 Što se tiče pripreme proizvoda, iz sudske prakse Suda proizlazi da činjenicu da je pretpostavka za posluživanje pripremljene hrane njezino kuhanje ili podgrijavanje, što čini pružanje usluga, treba uzeti u obzir u okviru opće ocjene dotične transakcije u svrhu njezine kvalifikacije kao isporuke robe ili pružanja usluga. Međutim, ako je priprema gotovog toplog proizvoda u bitnome ograničena na kratke i standardne radnje, koje se najčešće ne obavljaju povodom narudžbe konkretnog gosta, nego stalno i redovito s obzirom na općenito predvidljivu potražnju, tada ona ne čini prevladavajući element dotične transakcije i ne može sama po sebi toj transakciji dati karakter pružanja usluga (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 67. i 68.).

55 Osim toga, kao što je to primijetio sud koji je uputio zahtjev, zakonodavac Unije je također, u želji da zajamči ujednačenu primjenu sustava PDV-a, intervenirao kako bi pojasnio kriterije kvalifikacije transakcija usluga restorana i cateringa, pomoću Provedbene uredbe br. 282/2011, koja se, na temelju njezina članka 65., primjenjuje od 1. srpnja 2011.

56 Članak 6. stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 predviđa da su: „[u]sluge restorana i dostave pripremljene hrane i pića [catering] usluge koje uključuju isporuku pripremljene ili nepripremljene hrane ili pića ili oboje, za prehranu ljudi, popraćene dostatnim popratnim uslugama koje omogućuju njihovu izravnu potrošnju”, da „[i]sporuka hrane ili pića ili oboje predstavlja samo jednu komponentu cjelovite ponude, pri čemu prevladavaju usluge” i da su „[u]sluge restorana [...] isporuke takvih usluga u prostorijama isporučitelja, dok usluge dostave pripremljene hrane i pića predstavljaju isporuku takvih usluga izvan prostorija isporučitelja”.

57 Članak 6. stavak 2. te provedbene uredbe pojašnjava da se „[i]sporuka pripremljene ili nepripremljene hrane ili pića ili oboje, uključujući prijevoz ili bez njega, no bez drugih dodatnih usluga, [...] ne smatraju uslugama restorana ili opskrbe pripremljenom hranom i pićima u smislu stavka 1.”.

58 Iz sadržaja članka 6. navedene provedbene uredbe tako proizlazi da zakonodavac Unije, u svrhu kvalifikacije oporezive transakcije kao „usluge restorana i cateringa”, odlučujuću važnost nije želio dati načinu pripreme hrane ili njezinoj isporuci, nego provođenju popratnih usluga koje prate isporuku pripremljene hrane, pri čemu te usluge moraju biti dostatne radi osiguravanja njihove izravne potrošnje i prevladavajuće u odnosu na njihovu isporuku.

59 Prema tome, iz definicije „usluga restorana i dostave pripremljene hrane i pića [catering]” iz članka 6. Provedbene uredbe br. 282/2011, u vezi sa sudskom praksom navedenom u točkama 52. do 54. ove presude, proizlazi da se odlučujući kriteriji za ocjenu toga može li se usluge koje prate isporuku pripremljene hrane smatrati „dostatnim popratnim uslugama” odnose na razinu usluge ponuđene potrošaču.

60 U tom pogledu Sud vodi računa, među ostalim, o elementima kao što su prisutnost poslužiteljskog osoblja, postojanje usluge koja se konkretno sastoji od prijenosa narudžbi u kuhinju, naknadnog predstavljanja jela i njihova posluživanja na stolovima gostiju, postojanje klimatiziranih zatvorenih prostorija za konzumaciju poslužene hrane ili postojanje garderoba ili toaletnih prostorija, kao i stavljanje na raspolaganje posuđa, namještaja i pribora za jelo (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 69.).

61 Imaju li to pojašnjenje u vidu, a kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 92. svojeg mišljenja, primjenu tih kriterija treba kombinirati s potrošačevom odlukom da se koristi popratnim uslugama uz isporuku hrane ili pića, koja se pretpostavlja ovisno o načinu prodaje obroka koji se mogu izravno konzumirati.

62 Kao što je to navedeno u točki 49. ove presude, doista, kada je riječ o složenim transakcijama, prevladavajući element transakcije treba odrediti iz perspektive potrošača. Kada potonji pak odluči da se neće koristiti materijalnim i ljudskim resursima koje mu je porezni obveznik stavio na raspolaganje, ti resursi za tog potrošača nisu odlučujući. Prema tome, u tom slučaju valja smatrati da nijedna popratna usluga ne prati isporuku hrane i pića i da dotična transakcija treba biti kvalificirana kao isporuka robe.

63 Na nacionalnom sudu je da utvrdi, imaju li u vidu kriterije iznesene u točki 60. ove presude, jesu li različiti sustavi prodaje koje je uveo porezni obveznik obuhvaćeni pojmom „usluge restorana i cateringa”.

64 U tom pogledu, s jedne strane, valja podsjetiti na to da činjenica da su dotične transakcije obuhvaćene pojmom „usluge restorana i cateringa” ili pojmom „hrana” u smislu Priloga III. Direktivi o PDV-u možda neće utjecati na izbor snižene stope PDV-a koju primjenjuje država članica. Naime, kao što je to pojašnjeno u točki 41. ove presude, svaka država članica može u istu kategoriju svrstati, i istom sniženom stopom PDV-a oporezivati, različite oporezive transakcije, uključene u različite kategorije tog priloga, a da pritom formalno ne razlikuje isporuke robe od pružanja usluga.

65 S druge strane, ako se primjenjuju različite snižene stope PDV-a na isporuke robe i usluga ili na jedan njihov dio, tada porezni obveznik ima obvezu, kao što je to Europska komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima, na odgovarajući način voditi knjige, a osobito pohraniti kopije svih računa koje je izdao, a koji opravdavaju primjenu tih stopa (vidjeti, po analogiji, presudu od 21. studenoga 2018., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, t. 31.).

66 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 12.a Priloga III. tog direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011, treba tumačiti na način da pojam „usluge restorana i cateringa” obuhvaća isporuku hrane i pića popraćenju dostatnim popratnim uslugama, namijenjenima omogućavanju njihove izravne konzumacije od strane konačnog konzumenta, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri. Kada konačni konzument odluči da se neće koristiti materijalnim i ljudskim resursima koje mu je porezni obveznik stavio na raspolaganje za konzumaciju isporučene hrane, valja smatrati da isporuka te hrane nije popraćena nikakvim popratnim uslugama.

Troškovi

67 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 98. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2009/47/EZ Vijeća od 5. svibnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost, u vezi s točkom 12.a Priloga III. tog direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112, treba tumačiti na način da pojam „usluge restorana i cateringa” obuhvaća isporuku hrane i pića popraćenju dostatnim popratnim uslugama, namijenjenima

omogućavanju njihove izravne konzumacije od strane konačnog konzumenta, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri. Kada konačni konzument odluči da se neće koristiti materijalnim i ljudskim resursima koje mu je porezni obveznik stavio na raspolaganje za konzumaciju isporučene hrane, valja smatrati da isporuka te hrane nije popraćena nikakvim popratnim uslugama.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski