Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 22 april 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98.2 – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en eller flera reducerade mervärdesskattesatser på vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster – Fråga huruvida en näringsverksamhet ska anses utgöra ’tillhandahållande av tjänster’ – Punkt 12a i bilaga III – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artikel 6 – Begreppet ’restaurang- och cateringtjänster’ – Färdiglagade måltider för omedelbar förtäring på stället i säljarens lokaler eller i ett restaurangområde – Färdiglagade måltider för avhämtning”

I mål C?703/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny S?d Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 6 juni 2019, som inkom till domstolen den 24 september 2019, i målet

J.K.

mot

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

ytterligare deltagare i rättegången:

Rzecznik Ma?ych i ?rednich przedsi?biorców,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan och N. Jääskinen (referent),

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– J.K., genom R. Baraniewicz, doradca podatkowy, och A. Zubik, radca prawny,

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, genom P. Selera, B. Ko?odziej,T. Wojciechowski och M. Kowalewska,

– Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców, genom P. Chrupek och A. Zar?ba-Faracik, radcowie prawni,

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskait? och M. Siekierzy?ska, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 november 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 (EUT L 116, 2009, s. 18) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförd med punkt 12a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan J.K. och Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (direktören för skattemyndigheten i Katowice, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör resultatet av en skatterevision som genomfördes år 2016 angående mervärdesskattesatsen på transaktioner – för vilka J.K. är skattskyldig – avseende försäljning av färdiglagad mat och färdiglagade måltider för omedelbar förtäring på stället eller för avhämtning.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Artikel 96 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

4 I artikel 98 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

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

…

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som anges i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen [som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 1031/2008 av den 19 september 2008 (EUT L 291, 2008, s. 1)] för att med exakthet

avgränsa den berörda kategorin.”

5 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskatter som avses i artikel 98 får tillämpas”. Punkterna 1 och 12a i nämnda bilaga innehåller följande uppräkningar:

”1. De livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människors och djurs konsumtion, de levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel. De produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel.

…

12a. Restaurang- och cateringtjänster, varvid tillhandahållande av (alkoholhaltiga och/eller alkoholfria) drycker får undantas”.

Genomförandeförordning nr 282/2011

6 I artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande:

”1. Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.

2. En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1.”

Kombinerade nomenklaturen

7 Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till förordning nr 2658/87, i dess lydelse enligt förordning nr 1031/2008 (nedan kallad KN), grundas på systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering, som utarbetades av Tullsamarbetsrådet, sedermera Världstullorganisationen, och inrättades genom den internationella konventionen om systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering som ingicks i Bryssel den 14 juni 1983. Konventionen godkändes, tillsammans med sitt ändringsprotokoll av den 24 juni 1986, på Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 87/369/EEG av den 7 april 1987 (EGT L 198, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 12, s. 3).

Polsk rätt

8 I artikel 5a i ustawa o podatku od towarów i us?ug (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2004, nr 54, position 535), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”De varor eller tjänster som är föremål för sådana transaktioner som avses i artikel 5 och som nämns i den klassificering som upprättats på grundval av bestämmelserna om officiell statistik, ska identifieras med denna statistiska klassificering i den mån de relevanta bestämmelserna anger statistikrubriker för dessa varor eller tjänster.”

9 Enligt artikel 41.1 i mervärdesskattelagen ska den normala mervärdesskattesatsen vara 22 procent. I artikel 41.2a i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Skattesatsen ska vara 5 procent för de varor som anges i uppräkningen i bilaga 10 till denna lag.”

10 Punkt 28 i uppräkningen i bilaga 10 till mervärdesskattelagen avser ”[f]ärdiglagade måltider och maträtter, med undantag för varor med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent”, som omfattas av underklass 10.85.1 i Rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Us?ug (regeringens förordning om den polska klassificeringen av varor och tjänster) av den 4 september 2015 (Dz. U. 2015, position 1676) (nedan kallad PKWiU).

11 Artikel 3.1.1 i rozporz?dzenie 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 (finansministeriets förordning om varor och tjänster som är föremål för en reducerad mervärdesskattesats samt tillämpningsvillkoren för den reducerade skattesatsen) av den 23 december 2013 (Dz. U. 2013, position 1719) har följande lydelse:

”Den mervärdesskattesats som anges i artikel 41.1 i [mervärdesskattelagen] ska vara åtta procent för

1) de varor och tjänster som anges i uppräkningen i bilagan till denna förordning.”

12 Punkt III, position 7, i uppräkningen i bilagan till nämnda förordning avser följande tjänster:

”Bar- och restaurangtjänster (PKWiU ex 56), med undantag för försäljning av 1) alkoholdrycker med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent, 2) alkoholdrycker som är en blandning av öl och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som överstiger 0,5 volymprocent, 3) drycker som är baserade på kaffe eller te, oavsett halt i den färdiga drycken, 4) kolsyrade alkoholfria drycker, 5) mineralvatten, 6) andra obearbetade produkter som omfattas av den skattesats som avses i artikel 41.1 i [mervärdesskattelagen].”

13 Enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat omfattar rubrik ex 56 PKWiU (”Bar- och restaurangtjänster”) underkategorin 56.1. I denna underkategori ingår restaurang- och hämtmatstjänster, däribland restaurangtjänster med bordsservering, restaurangtjänster med självservering och andra restaurangtjänster (nedan kallade ”restaurangtjänster” i den mening som avses i rubrik ex 56 i PKWiU).

14 Den hänskjutande domstolen har även preciserat att tolkningen av bestämmelserna i PKWiU görs genom hänvisning till rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Dzia?alno?ci (regeringens förordning om polsk klassificering av verksamhet) av den 24 december 2007 (Dz. U. 2007, nr 251, position 1885) och särskilt med hänvisning till rubrik ex 56 i PKWiU och de underkategorier som den omfattar. Rubrik ex 56 i PKWiU omfattar tjänsteverksamhet som har samband med tillhandahållande av färdiga måltider för förtäring i restauranger, inklusive restauranger med självservering och restauranger som erbjuder måltider för avhämtning, med eller utan sittplatser. Det är i det avseendet inte avgörande vilken typ av serveringsställe det är som erbjuder måltiderna, utan det förhållandet att måltiderna är avsedda för omedelbar förtäring. Underkategorin 56.10.A, med rubriken ”Restauranger och andra fasta serveringsställen”, omfattar restaurangtjänster som tillhandahålls gäster som sitter vid bord eller till gäster som väljer rätter från en meny, oavsett om de förtär maten på stället, tar med sig den eller får den hemlevererad. Denna underkategori omfattar följande verksamheter: restauranger, kaféer, snabbmatsställen, glassbarer, pizzerior, hämtmatställen, restauranger eller barer ombord på transportmedel och verksamhet och som utförs av externa enheter.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 J.K. är franchisetagare till en kedja av snabbmatsrestauranger. Han bedriver verksamhet bestående i försäljning av färdiglagade måltider och maträtter, såsom hamburgare, sallader, pommes frites, mjukglass etcetera. Allt serveras på en plastbricka på vilken kunden får pappersservetter och, för vissa varor, plastbestick och/eller ett sugrör. Måltiderna och maträtterna tillagas på stället av halvfabrikat. De kan serveras varma eller kalla och kunderna kan antingen förtära dem på stället eller ta med dem.

16 J.K. använder, inom ramen för sin näringsverksamhet, följande olika försäljningsmetoder. Varorna säljs antingen inne i restaurangen eller från en lucka mot utsidan av restaurangen, eller i restaurangområden som ligger inne i köpcentrum.

17 I september 2016 gjorde skattemyndigheten en kontroll av J.K:s mervärdesskattedeklarationer och av beräkningen och betalningen av denna skatt för perioden från den 1 januari till den 30 juni 2016.

18 Efter denna kontroll ansåg skattemyndigheten att alla J.K:s verksamheter skulle betecknas som ”restaurangtjänster”, som omfattas av mervärdesskattesatsen på åtta procent, och inte – såsom J.K. hade deklarerat – som ”leveranser av färdiglagade maträtter”, som omfattas av mervärdesskattesatsen på fem procent. Genom beslut av den 21 april 2017 justerade skattemyndigheten därför det mervärdesskattebelopp som J.K. var skyldig att betala för referensperioden. Detta beslut fastställdes av skattemyndigheten i andra instans.

19 J.K. överklagade sistnämnda beslut till Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice, Polen), som genom dom av den 1 mars 2018 avslog överklagandet och fastställde skattemyndighetens beslut.

20 Nämnda domstol anförde i domskälen, i likhet med vad skattemyndigheten hade gjort gällande, att det förhållandet att kunderna ges möjlighet att förtära den inköpta maträtten på stället, utan att några ytterligare förberedelser är nödvändiga, går utöver att enbart tillhandahålla en maträtt. Visserligen kräver maträtten inga ytterligare matlagningsförberedelser, men den måste ändå värmas upp eller tillblandas för att den ska kunna förtäras omedelbart.

21 J.K. överklagade domen från Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice) till den hänskjutande domstolen, Naczelny S?d

Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen).

22 Den hänskjutande domstolen har preciserat att Republiken Polen, i artikel 5a i mervärdesskattelagen, har utnyttjat den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet att sänka mervärdesskattesatsen för de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som anges i bilaga III till direktivet. Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på huruvida artikel 98 i direktivet och bilaga III till detta direktiv har införlivats med polsk rätt på ett korrekt sätt. I polsk rätt hänvisas nämligen inte till KN, utan till PKWiU, som är en klassificering av verksamhet för statistiska ändamål som bland annat definierar tillämpningsområdet för de begrepp som anges däri utifrån den verksamhet som bedrivs av specifika eller icke-specifika företag och inte, såsom är fallet i fråga om mervärdesskatt, på grundval av föremålet för denna skatt.

23 Enligt det system som inrättats i polsk rätt fastställs således den reducerade skattesats som är tillämplig på en beskattningsbar transaktion enbart på grundval av den rubrik i PKWiU som den omfattas av, vilket innebär att frågan huruvida transaktionen ska anses utgöra ”leverans av varor” eller ”tillhandahållande av tjänster” saknar betydelse. Enligt nämnda system omfattas beskattningsbara transaktioner som ingår i kategorin ”färdiglagade måltider och maträtter”, i den mening som avses i underkategori 10.85.1 i PKWiU, av en reducerad mervärdesskattesats på 5 procent, medan transaktioner som ingår i kategorin ”restaurangtjänster”, i den mening som avses i rubrik ex 56 i PKWiU, omfattas av en reducerad mervärdesskattesats på 8 procent.

24 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att enligt den klassificeringsmetod som används i Polen utgör ”restaurangtjänster”, i den mening som avses i rubrik ex 56 i PKWiU, en bredare kategori än ”restaurang- och cateringtjänster”, i den mening som avses i punkt 12a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

25 Vad beträffar begreppet ”färdiglagade måltider och maträtter” har den hänskjutande domstolen angett att det ska tolkas i enlighet med EU-domstolens praxis. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i på vilket sätt kriteriet avseende metoden för tillagning av maträtter, som tillämpats av skattemyndigheten och Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice), är relevant för att särskilja det begreppet från begreppet ”restaurangtjänst”. Den hänskjutande domstolen anser nämligen att det följer av EU-domstolens praxis att beredningen av en färdig varm maträtt inte i sig kan medföra att den aktuella transaktionen ska anses utgöra tillhandahållande av tjänster (dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkterna 68 och 69).

26 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att kriterierna för att skilja mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster på området för försäljning av mat och dryck fastställdes av EU-domstolen i domen av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184), som meddelades innan begreppet ”restaurang- och cateringtjänster” definierades i unionsrätten i artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011. Enligt den hänskjutande domstolen uppkommer således frågan huruvida dessa kriterier fortfarande gäller.

27 Till sist har den hänskjutande domstolen framhållit att det är nödvändigt att beakta samtliga försäljningsmetoder som J.K. har använt vid bedömningen av huruvida det ska anses vara fråga om leverans av varor eller om tillhandahållande av tjänster. Den har preciserat att var och en av dessa metoder innehåller faktorer som avser både den förstnämnda transaktionstypen och den sistnämnda. Enligt den hänskjutande domstolen består den enda skillnaden i omfattningen av den infrastruktur som säljaren erbjuder och i kundernas förväntningar i fråga om betydelsen av de faktorer som omfattas av transaktionstypen tillhandahållande av tjänster.

28 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att oavsett vilken försäljningsmetod som

används är tillhandahållandet av tjänster, särskilt möjligheten att på stället förtära den inköpta maträtten eller måltiden, endast av potentiell karaktär och beror på kundens val. På grund av det förenklade försäljningssystemet och det sätt på vilket maträtterna eller måltiderna serveras och förpackas är det inte möjligt att i försäljningsskedet avgöra om maträtten eller måltiden kommer att förtäras på stället eller om det rör sig om försäljning för avhämtning.

29 Mot denna bakgrund har Naczelny S?d Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Omfattar begreppet ’restaurangtjänster’, på vilka den reducerade mervärdesskattesatsen ska tillämpas (artikel 98.2 jämförd med punkt 12a i bilaga III till [mervärdesskattedirektivet] och artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011) försäljning av färdiglagade maträtter under omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, det vill säga när

– säljaren ställer en infrastruktur till köparnas förfogande som gör det möjligt för dem att förtära den inköpta maträtten på stället (ett avskilt utrymme där maten kan förtäras och tillgång till toaletter),

– det saknas specialiserade serveringstjänster,

– det inte finns någon service i egentlig mening,

– beställningsförfarandet är förenklat och delvis automatiserat, och

– kunden har begränsade möjligheter att individualisera beställningen?

2) Har det betydelse för svaret på den första frågan hur maträtterna tillagas, i synnerhet med hänsyn till att vissa av halvfabrikaten värmebehandlas och att de färdiga maträtterna tillagas av halvfabrikat?

3) Är det, för att besvara den första frågan, tillräckligt att kunden har möjlighet att utnyttja den erbjudna infrastrukturen, eller är det nödvändigt att fastställa att denna del, ur genomsnittskonsumentens synvinkel, utgör en väsentlig del av tillhandahållandet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

30 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tolkningsfrågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar persons verksamhet bestående i att med hjälp av olika försäljningsmetoder sälja färdiglagade maträtter och måltider omfattas av kategorin ”restaurang- och cateringtjänster” på vilka en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas enligt artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12a i bilaga III till detta direktiv och artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011.

31 EU-domstolen gör följande bedömning. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att tolkningsfrågorna har föranletts av att den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida den polska lagstiftaren på ett korrekt sätt har införlivat artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med bilaga III till samma direktiv, med nationell rätt.

32 Den hänskjutande domstolens tvivel beror bland annat på att den anser att ”restaurangtjänster”, i den mening som avses i rubrik ex 56 i PKWiU, utgör en bredare kategori än ”restaurang- och cateringtjänster”, i den mening som avses i punkt 12a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

33 Det framgår nämligen av handlingarna i målet att rubrik ex 56 i PKWiU omfattar både en del

av de tjänster som omfattas av begreppet ”restaurang- och cateringtjänster”, i den mening som avses i punkt 12a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, och en del av de varor som omfattas av begreppet ”livsmedel”, i den mening som avses i punkt 1 i bilaga III till direktivet.

34 Enligt den hänskjutande domstolen medför således den klassificeringsmetod som Republiken Polen har valt att olika beskattningsbara transaktioner, som omfattas av två olika kategorier i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, på nationell nivå kan klassificeras i en och samma kategori och omfattas av samma reducerade skattesats. Vidare innebär denna metod att två olika reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas på en och samma kategori i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, eftersom innehållet i denna kategori, på nationell nivå, omfattas av olika rubriker i PKWiU.

35 Det ska i det avseendet erinras om att enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska en och samma mervärdesskatteskattesats, nämligen den normalskattesats som fastställts av varje medlemsstat, i princip tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

36 Som ett undantag från denna princip finns det, enligt artikel 98 i direktivet, en möjlighet att tillämpa reducerade skattesatser. För detta ändamål innehåller bilaga III till mervärdesskattedirektivet en uttömmande uppräkning av de kategorier av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som kan omfattas av dessa reducerade skattesatser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, punkt 22).

37 Syftet med att ge medlemsstaterna möjlighet att föreskriva reducerade mervärdesskattesatser är att göra vissa varor och tjänster som betraktas som särskilt nödvändiga billigare och därmed mer tillgängliga för slutkonsumenten, som är den som i slutändan betalar skatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

38 Enligt domstolens fasta praxis ankommer det på medlemsstaterna – under förutsättning att de iakttar den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet – att bland de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet närmare fastställa på vilka av dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som den reducerade skattesatsen ska tillämpas (dom av den 9 november 2017, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

39 Domstolen konstaterar i det avseendet att enligt artikel 98.3 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna använda KN när de tillämpar reducerade skattesatser på kategorier som avser leverans av varor, för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar. Det ska emellertid påpekas att användning av KN endast är ett av flera sätt att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 25).

40 Av det nyss anförda följer att under förutsättning att de transaktioner på vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas ingår i en av kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och att principen om skatteneutralitet iakttas, så står det de nationella lagstiftarna fritt att vid avgränsningen, i respektive nationella rätt, av de kategorier på vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas klassificera de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet enligt den metod som de anser vara lämpligast.

41 Under förutsättning att de nationella lagstiftarna iakttar de villkor som anges i föregående

punkt, har de rätt att klassificera olika beskattningsbara transaktioner, vilka ingår i olika kategorier i bilaga III, i en och samma kategori, utan att göra någon formell åtskillnad mellan leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 60 i sitt förslag till avgörande saknar det likaså betydelse att en nationell lagstiftare har valt att vid benämningen av en kategori i sin klassificering använda en liknande formulering som i en av punkterna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och samtidigt har gett kategorin ett bredare tillämpningsområde än den kategori som avses i den aktuella punkten i bilagan, eftersom de varor och tjänster som avses där ska beskattas med en reducerad mervärdesskattesats.

42 Domstolen delar även generaladvokatens bedömning i punkt 50 i förslaget till avgörande – med beaktande av bland annat domen av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz (C?454/12 och C?455/12, EU:C:2014:111, punkterna 43 och 44) – att mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för att två olika reducerade mervärdesskattesatser tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som ingår i samma kategori i bilaga III till direktivet.

43 Sedan detta klargjorts ska det emellertid erinras om att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta principen om skatteneutralitet om de väljer att tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser på en av de 24 kategorier av leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet eller, i förekommande fall, att selektivt begränsa tillämpningen av dem till att omfatta endast en del av leveranserna av varor eller tillhandahållandena av tjänster i var och en av dessa kategorier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

44 Principen om skatteneutralitet utgör hinder för att jämförbara och med varandra konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 30 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

45 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 59 i sitt förslag till avgörande ankommer det vid sådana förhållanden på de nationella domstolarna att inte endast kontrollera att de nationella lagstiftarnas val att tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser avser transaktioner som ingår i en eller flera av de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, utan även att principen om skatteneutralitet iakttas i fall där leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som ingår i en och samma kategori i bilaga III behandlas olika i mervärdesskattehänseende.

46 Eftersom klassificering av vilka transaktioner som ska beskattas med reducerade skattesatser enligt kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet är en nödvändig förutsättning för att det ska kunna prövas huruvida en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas, ankommer det på EU-domstolen att fastställa vilka kriterier som gäller för denna prövning, som det ankommer på den nationella domstolen att göra.

47 I det avseendet ska det erinras om att det genom mervärdesskattedirektivet har inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör beskattningsbara transaktioner (dom av den 13 juni 2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, punkt 27, och dom av den 11 maj 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

48 Det följer av domstolens fasta praxis att när det är fråga om en sammansatt transaktion som består av en mängd inslag och handlingar som har ett nära samband och som objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion, ska det vid prövningen av huruvida transaktionen ska

anses utgöra leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster tas hänsyn till samtliga omständigheter kring hur transaktionen genomförs för att undersöka vilka som är dess karakteristiska och dominerande inslag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

49 Domstolen har även slagit fast att det dominerande inslaget i en sammansatt transaktion ska fastställas på grundval av genomsnittskonsumentens uppfattning. Det ska därvid göras en helhetsbedömning, vid vilken det ska tas hänsyn inte endast till den kvantitativa utan även till den kvalitativa betydelsen av de inslag i transaktionen som utgör tillhandahållande av tjänst i förhållande till de inslag som utgör leverans av varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 62).

50 I det avseendet gäller att försäljningen av en vara alltid åtföljs av ett minimalt mått av tillhandahållande av tjänster, såsom att visa varorna på hyllor eller att överlämna en faktura till kunden. Detta innebär att det endast är andra tjänster än de som måste åtfölja försäljningen av en vara som kan beaktas vid bedömningen av hur stor del som utgör tillhandahållande av tjänster i helheten av en sammansatt transaktion som även innefattar leverans av en vara (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

51 Domstolen har särskilt slagit fast att transaktioner i restaurangverksamhet består av en mängd inslag och handlingar – varav leverans av mat endast är en beståndsdel – där tjänster i stor utsträckning är dominerande. Enligt domstolen ska således sådana transaktioner anses utgöra ”tillhandahållande av tjänster”, i den mening som avses i artikel 24 i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28)). Annat gäller däremot om den aktuella transaktionen avser mat för avhämtning och den inte åtföljs av tjänster som är avsedda att underlätta förtäring på stället i en lämplig miljö (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, punkt 14, och dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

52 Vad beträffar transaktioner i restaurangverksamhet ombord på färjor har domstolen slagit fast att tillhandahållande av färdiglagad mat och drycker för omedelbar förtäring är resultatet av en rad tjänster, som innefattar allt från tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande, och att detta åtföljs av att en infrastruktur ställs till gästernas förfogande, som innefattar såväl matsal med biutrymmen (exempelvis en garderob) som möbler och porslin. Personer som arbetar med att utföra transaktioner i restaurangverksamhet har i förekommande fall till uppgift att duka borden, att ge gästerna råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, att servera dessa vid bordet och att duka av bordet efter måltiden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, punkt 13).

53 Domstolen har gjort närmare preciseringar beträffande de inslag av tillhandahållande av tjänster som kännetecknar transaktioner i restaurangverksamhet och särskilt beträffande den infrastruktur som ställs till gästernas förfogande. Den har därvid slagit fast att om leveransen av mat endast åtföljs av att enklare inrättningar ställs till gästernas förfogande, det vill säga enklare bord där man äter stående, utan möjlighet att sitta, och som endast ger möjlighet till förtäring på

stället och utomhus för ett begränsat antal gäster, vilket endast kräver en obetydlig inblandning av personal, så utgör dessa inslag endast obetydliga sidotjänster som inte kan anses ändra vad som är dominerande i den huvudsakliga prestationen, nämligen en leverans av varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 70).

54 Vad beträffar beredningen av de varor som säljs framgår det av domstolens praxis att den omständigheten att tillhandahållandet av färdiglagad mat förutsätter att maten tillagas eller värms upp – vilket utgör tillhandahållande av tjänster – ska beaktas vid helhetsbedömningen av den aktuella transaktionen för att fastställa huruvida den ska kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Om beredningen av en färdig varm maträtt, i allt väsentligt, är begränsad till enkla och standardiserade åtgärder som för det mesta inte sker på beställning av en enskild kund, utan ständigt eller regelbundet utifrån förväntad efterfrågan, utgör den inte det dominerande inslaget i den aktuella transaktionen och kan inte i sig anses medföra att transaktionen ska kvalificeras som tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkterna 67 och 68).

55 Härtill kommer, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, att unionslagstiftaren i syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning av mervärdesskattesystemet har ansett det lämpligt att precisera ett kriterium som gör det möjligt att kvalificera transaktioner som restaurang- och cateringtjänster. Detta gjordes i genomförandeförordning nr 282/2011, som enligt artikel 65 i samma förordning är tillämplig sedan den 1 juli 2011.

56 I artikel 6.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande: ”Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler”.

57 I artikel 6.2 i genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande: ”En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1.”

58 Det framgår således av ordalydelsen i artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011 att unionslagstiftaren, vid kvalificeringen av en skattepliktig transaktion som ”restaurang- och cateringtjänster”, har ansett att det som är av avgörande betydelse är utförandet av stödtjänster som åtföljer tillhandahållandet av färdiglagad mat och inte hur maten tillagas eller levereras samt att stödtjänsterna ska vara tillräckliga för att maten ska kunna förtäras omedelbart och vara dominerande i förhållande till tillhandahållandet av maten.

59 Det följer således av definitionen av ”restaurang- och cateringtjänster” i artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, jämförd den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 52–54 ovan, att de avgörande kriterierna för att bedöma huruvida tjänster som åtföljer tillhandahållandet av färdiglagad mat kan anses utgöra ”[tillräckliga] stödtjänster” har att göra med vilka tjänster som erbjuds konsumenten.

60 Det framgår av rättspraxis att domstolen i det avseendet bland annat tar hänsyn till omständigheter som att det finns serveringspersonal, att gästerna erbjuds en tjänst som särskilt består i att deras beställningar överlämnas till köket där maten läggs upp på tallrikar som sedan serveras vid bordet, att serveringsstället har slutna lokaler med lämplig temperatur som är särskilt

avsedda för matförtäring eller att det i lokalerna finns garderober och toaletter samt att gästerna erbjuds porslin, möbler och bordskuvert (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C?497/09, C?499/09, C?501/09 och C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 69).

61 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 92 i sitt förslag till avgörande måste det vid tillämpningen av nyss nämnda kriterier dock även tas hänsyn till konsumentens val att utnyttja stödtjänster i samband med ett tillhandahållande av mat och dryck, som får anses vara presumerat beroende på hur försäljningen av den färdiglagade måltiden sker.

62 Såsom angetts i punkt 49 ovan gäller nämligen för sammansatta transaktioner att det dominerande inslaget i en transaktion ska fastställas på grundval av konsumentens uppfattning. Om konsumenten emellertid väljer att inte utnyttja de resurser i form av lokaler och faciliteter samt personal som den beskattningsbara personen har ställt till konsumentens förfogande, är dessa resurser inte avgörande för konsumenten. I det fallet ska således ingen stödtjänst anses åtfölja tillhandahållandet av maten eller drycken, och den aktuella transaktionen ska anses utgöra leverans av varor.

63 Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de kriterier som anges i punkt 60 ovan, avgöra huruvida de olika försäljningssystem som den beskattningsbara personen har infört omfattas av begreppet ”restaurang- och cateringtjänster”.

64 I det avseendet ska det för det första erinras om att den omständigheten att de aktuella transaktionerna omfattas av begreppet ”restaurang- och cateringtjänster” eller av begreppet ”livsmedel”, i den mening som avses i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, kan sakna betydelse för medlemsstatens val av vilken reducerad mervärdesskattesats som ska tillämpas. Såsom angetts i punkt 41 ovan står det nämligen varje medlemsstat fritt att klassificera olika beskattningsbara transaktioner i en och samma kategori och beskatta dem enligt samma reducerade mervärdesskattesats, utan att göra någon formell åtskillnad mellan leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster.

65 För det andra gäller – såsom Europeiska kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande – att om olika reducerade mervärdesskattesatser tillämpas för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster eller för en del av dessa, ankommer det på de beskattningsbara personerna att hålla lämplig bokföring och, i synnerhet, att lagra en kopia av alla fakturor de utfärdat som visar att det är motiverat att tillämpa dessa skattesatser (se, analogt, dom av den 21 november 2018, Fontana, C?648/16, EU:C:2018:932, punkt 31).

66 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12a i bilaga III till det direktivet och artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, ska tolkas på så sätt att begreppet ”restaurang- och cateringtjänster” omfattar tillhandahållande av mat som åtföljs av tillräckligt med stödtjänster för att slutkonsumenten ska kunna konsumera maten omedelbart. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida så är fallet i det nationella målet. Om slutkonsumenten väljer att inte utnyttja de resurser i form av lokaler och faciliteter samt personal som den beskattningsbara personen har ställt till konsumentens förfogande för konsumtion av den tillhandahållna maten, ska ingen stödtjänst anses åtfölja tillhandahållandet av maten.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009, jämförd med punkt 12a i bilaga III till direktiv 2006/112 och artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112, ska tolkas på så sätt att begreppet ”restaurang- och cateringtjänster” omfattar tillhandahållande av mat eller dryck som åtföljs av tillräckligt med stödtjänster för att slutkonsumenten ska kunna konsumera maten omedelbart. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida så är fallet i det nationella målet. Om slutkonsumenten väljer att inte utnyttja de resurser i form av lokaler och faciliteter samt personal som den beskattningsbara personen har ställt till konsumentens förfogande för konsumtion av den tillhandahållna maten, ska ingen stödtjänst anses åtfölja tillhandahållandet av maten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.