

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. RICHARD DE LA TOUR

fremSAT den 12. november 2020 (1)

Sag C-703/19

J.K.

mod

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en eller to nedsatte satser på levering af visse varer og ydelser – kvalifikation af en handelsmæssig virksomhed som »levering af varer« eller som »levering af ydelser« – bilag III, punkt 1) og 12a) – begreberne »levnedsmidler« og »restaurant- og cateringydelser« – tilberedte måltider til umiddelbar indtagelse på stedet i sælgerens lokaler eller i et restaurationsområde – tilberedte måltider til umiddelbar indtagelse til at tage med«

I. Indledning

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2), sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 12a), og med artikel 6 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (3).

2. Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist vedrørende anvendelse af en nedsat sats ved opkrævning af moms på levering af fødevarer ved forskellige salgsmetoder i fastfoodrestauranter, som drives på en franchisekontrakt.

3. Disse omstændigheder giver Domstolen anledning til for første gang at fortolke definitionen af begrebet »restaurant- og cateringydelser«, som EU-lovgiver har fastsat i forbindelse med netop

den mulighed, som medlemsstaterne har for at anvende to nedsatte satser for merværdiafgift (moms) på visse varer eller ydelser.

4. Min analyse vil munde ud i, at jeg gør opmærksom på, på hvilke betingelser denne mulighed kan benyttes ifølge Domstolens praksis, og at jeg foreslår at vælge et generelt kriterium, som gør det muligt at sondre mellem begreberne »levnedsmidler« og »restaurant- og cateringydelser« med henblik på anvendelse af nedsatte momssatser på levering af færdigretter tillige med levering af støtteydelser, eftersom de er kendetegnet ved deres forskelligartethed og varierende omfang, som vanskeliggør en sammenligning med de omstændigheder, som tidligere har begrundet en indbringelse for Domstolen.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. *Momsdirektivet*

5. I momsdirektivets afsnit VIII med overskriften »Satser«, kapitel 2 med overskriften »Satsernes struktur og niveau«, afdeling 1 vedrørende »[n]ormalsatser«, har artikel 96 følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser« (4).

6. I momsdirektivets (5) kapitel 2, afdeling 2 med overskriften »Nedsatte satser«, bestemmes følgende i artikel 98 (6):

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

De nedsatte satser finder ikke anvendelse på elektronisk leverede tjenesteydelser.

3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur[(7)] til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.«

7. Momsdirektivets artikel 99 fastsætter:

»1. De nedsatte satser fastsættes som en procentsats af afgiftsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%.

2. Hver nedsat sats fastsættes således, at det normalt vil være muligt i det momsbeløb, der fremkommer ved anvendelsen af denne sats, at foretage fradrag af den samlede afgift, der er fradragsberettiget i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177.«

8. Bilag III til momsdirektivet har overskriften »Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser«. I bilagets punkt 1) er bl.a. anført levnedsmidler (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer). I dette bilags punkt 12a), som blev indsat ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009 om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (8), er anført restaurations- og cateringydelser. Det er muligt at udelukke levering af (alkoholholdige og/eller ikke-alkoholholdige)

drikkevarer.

2. **Gennemførelsesforordning nr. 282/2011**

9. Ifølge tiende betragtning til gennemførelsesforordning nr. 282/2011 er det »nødvendigt med en klar definition af restaurant- og cateringydelser og forskellen mellem disse to typer ydelser, og det bør fastlægges, hvordan de skal behandles«.

10. Denne gennemførelsesforordnings artikel 6 bestemmer:

»1. Ved restaurant- og cateringydelser forstås levering af fødevarer eller drikkevarer, også tilberedte, eller begge dele til human konsum, tillige med levering af de støtteydelser, der kræves, for at varerne umiddelbart kan konsumeres. Levering af fødevarer eller drikkevarer eller begge dele er kun en enkelt del af et hele, som overvejende består af ydelser. Ved restaurantydelser forstås levering af sådanne ydelser hos leverandøren, og ved cateringydelser forstås levering af sådanne ydelser andre steder end hos leverandøren.

2. Levering af fødevarer eller drikkevarer, eller begge dele, også tilberedte, uanset om transport er inkluderet, men uden andre støtteydelser, betragtes ikke som restaurant- og cateringydelser som omhandlet i stk. 1.«

B. **Polsk ret**

11. Artikel 5a i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) (9) af 11. marts 2004 bestemmer i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (10):

»De varer eller tjenesteydelser, der anvendes til de i artikel 5 omhandlede transaktioner, og som er klassificeret på grundlag af bestemmelserne om de officielle statistikker, skal identificeres ved hjælp af denne klassificering, såfremt de retlige bestemmelser eller gennemførelsesforanstaltningerne henviser til disse varer eller tjenesteydelser.«

12. Artikel 3, stk. 1, i rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (ministerrådets bekendtgørelse om den polske klassificering af varer og tjenesteydelser) (11) af 4. september 2015 bestemmer:

»Med henblik på:

1) pålæggelse af moms

[...]

er den polske vareklassificering af varer og tjenesteydelser, som er indført ved rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [ministerrådets bekendtgørelse om den polske klassificering af varer og tjenesteydelser (12)] (PKWiU) af 29. oktober 2008, gældende indtil den 31. december 2017.«

13. I overensstemmelse med momslovens artikel 41, stk. 1, er normalsatsen for moms 22%. Denne lovs artikel 41, stk. 2a, bestemmer:

»En afgiftssats på 5% anvendes på de varer, der er opregnet i lovens bilag 10.«

14. Pos. 28 i momslovens bilag 10 har overskriften »Færdigretter med udelukkelse af fødevarer med et alkoholindhold på mere end 1,2%«.

15. Artikel 3, stk. 1, første punktum, i rozporz?dzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obni?a si? stawka podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obni?onych (finansministerens bekendtgørelse om varer og tjenesteydelser, for hvilke afgiftssatsen nedsættes, og betingelserne for anvendelse af nedsatte satser) (13) af 23. december 2013 bestemmer:

»Den momssats, som er angivet i artikel 41, stk. 1, i [momsloven], nedsættes til 8% for:

1) de varer og tjenesteydelser, der er opført i bilag I til nærværende bekendtgørelse.«

16. Punkt III, pos. 7, i bilaget til denne bekendtgørelse har følgende ordlyd:

»Restaurationstjenester (PKWiU ex[(14)] 56)[(15)], dog ikke salg af:

1) alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold på mere end 1,2% vol.

2) alkoholholdige drikkevarer, der er en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold på mere end 0,5% vol.

3) drikkevarer, for hvilke der anvendes kaffe eller te, uanset den procentvise andel heraf i drikkevarerne

4) kulsyreholdige alkoholfrie drikkevarer

5) mineralvand

6) andre uforarbejdede varer, der pålægges afgift med den i [momslovens] artikel 41, stk. 1, nævnte sats«.

17. Kode 56.1 i PKWiU med betegnelsen »restauranter og mobile madudsalg« omfatter bl.a. kategori 56.10.11 (»madservering i restauranter med fuld betjening«), 56.10.13 (»madservering i selvbetjeningsrestauranter«) og 56.10.19 (»anden madservering«).

18. Ifølge den forelæggende ret sker fortolkningen af PKWiU ved henvisning til rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (ministerrådets bekendtgørelse om den polske klassifikation af erhvervsmæssige aktiviteter) (16) af 24. december 2007 og navnlig kapitel 56 heri med undergrupper. Dette kapitel omfatter aktiviteter i form af tjenesteydelser, der ydes i forbindelse med levering af måltider til umiddelbar indtagelse i restauranter, herunder selvbetjeningsrestauranter og sådanne spisesteder med eller uden siddepladser, som tilbyder mad ud af huset. Det vigtige i denne henseende er ikke, hvilken type virksomhed der serverer måltiderne, men det forhold, at disse måltider er beregnet til umiddelbar indtagelse. Undergruppe 56.10.A med betegnelsen »restauranter og andre permanente spisesteder« omfatter restaurationstjenester leveret til gæster, der sidder ved borde, eller gæster, der bestiller deres retter fra en menu, uanset om sidstnævnte indtager måltidet på stedet, tager det med hjem eller får det leveret. Denne undergruppe omfatter den virksomhed, der drives fra restauranter, caféer, fastfood- eller take-away-restauranter, ishuse, pizzeriaer og transportmidler, hvorfra særskilte enheder serverer mad eller udskænker drikkevarer.

19. Den forelæggende ret har præciseret, at denne måde at regulere anvendelsesområdet for »restaurationstjenester« i PKWiU på har påvirket det område, der er omfattet af kategorien

»Færdigretter, undtagen varer med et alkoholindhold på mere end 1,2%« (ex 10.85.1). Henvisningen til PKD indskrænker denne kategori til undergruppe 10.85.Z i PKD vedrørende »[f]remstilling af måltider og færdigretter«. Denne undergruppe omfatter fremstilling af måltider og færdigretter (dvs. tilberedt, krydret og bagt), frosne eller konserverede og sammensat af mindst to forskellige ingredienser (ud over krydderier osv.), som normalt emballeres og etiketteres inden salg. Denne undergruppe omfatter ikke tilberedning af måltider til umiddelbar indtagelse, som er klassificeret i de relevante undergrupper i PKD's kapitel 56.

III. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20. Ifølge de skriftlige bemærkninger, der er fremsendt til Domstolen, er appellanten i hovedsagen franchisetager i en fastfoodkæde, nemlig McDonald's Polska sp. z o.o. Han driver virksomhed i form af salg af måltider og færdigretter som sandwicher, kartoffeltærter, salater, pommes frites, broccoli, is, milkshakes, frugtjuice osv. Disse produkter serveres for gæsten på en bakke sammen med engangsservietter og til visse produkter med bestik eller sugerør. Måltider og retter tilberedes på stedet af halvfabrikata. De kan serveres varme eller kolde og er beregnet til, at køberen indtager dem på stedet eller tager dem med.

21. Appellanten anvender i forbindelse med sin virksomhed forskellige salgsmetoder:

- salg af produkter til gæster inde i restauranten (»in-store«)
- salg af produkter til forbrugere i bil eller til fods fra restaurantens udvendige skranke beregnet til indtagelse uden for restauranten (»drive-in« eller »walk-through«) og
- salg af produkter til gæster inde i butikcentre i anviste områder, nemlig restaurationsområder (»food court«).

22. I september 2016 foretog urzęd kontroli skarbowej (skatteforvaltningen, Polen) en kontrol af appellantens momsangivelser og af beregningen og betalingen af denne moms for perioden fra 1. januar til 30. juni 2016.

23. Skatteforvaltningen fandt efter denne kontrol, at al appellantens virksomhed skulle betegnes som »restaurationstjenester«, som er omfattet af en momssats på 8%, og at der ikke var tale om levering af »færdigretter«, hvor satsen udgør 5%, sådan som appellanten havde angivet i opgørelsen. Begrundelsen var, at de solgte varer ikke var klassificeret i kategori 10.85.1 i PKWiU, som ikke omfattede tjenesteydelser. Ifølge denne forvaltning er selve måltidet og det forhold, at det tilberedes til at blive indtaget på stedet, samt muligheden for umiddelbar indtagelse af måltidet væsentlige elementer ved vurderingen af, at der er tale om en restaurationstjeneste og ikke om levering af en færdigret.

24. Skatteforvaltningen korrigerede ved afgørelse af 21. april 2017 appellantens skyldige momsbeløb for den kontrollerede periode.

25. Ved dom af 1. marts 2018 forkastede Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice, Polen) det søgsmål, som appellanten havde anlagt til prøvelse af skatteforvaltningens afgørelse, med samme begrundelse, og idet den havde taget hensyn til kundens opfattelse af den afgiftspligtige transaktion.

26. Den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), for hvilken appellanten har iværksat appel af denne dom, har udtrykt tvivl med hensyn til de EU-retlige krav for så vidt angår gennemførelsen i polsk ret af momsdirektivets artikel 98, herunder dette direktivs bilag III, på grund af henvisningen, ikke til den kombinerede

nomenklatur, men til PKWiU, som er en klassifikation af erhvervsmæssige aktiviteter i statistisk øjemed, som definerer anvendelsesområdet for begrebet »restaurationsyndelser« på baggrund af specifikke enheders aktivitet og ikke, som det er tilfældet på momsområdet, på grundlag af genstanden for afgiftspålæggelsen. Udtrykket »restaurationstjenester«, der benyttes om PKWiU's kode ex 56, er således bredere end udtrykket »restaurationsyndelser« i momsdirektivet. Følgelig påvirker det anvendelsesområdet for varekategorien med betegnelsen »Færdigretter«. Dette begreb bør endvidere fortolkes i overensstemmelse med Domstolens retspraksis.

27. Den forelæggende ret er endvidere af den opfattelse, at det forhold, at appellanten har bestridt relevansen af de statistiske klassificeringer for fastsættelsen af den momssats, der finder anvendelse på salg af færdigretter, bevirker, at det får afgørende vægt, om disse tjenesteydelser klassificeres som »restaurationsyndelser« eller udelukkes fra denne kategori. Ifølge den forelæggende ret er de forskellige betingelser, hvorunder de solgte retter serveres, afgørende. Set med den gennemsnitlige kundes øjne bør der sondres mellem salg med henblik på indtagelse på stedet i en infrastruktur indrettet til formålet uden specialiseret tjenerservice og med begrænset mulighed for at individualisere sin bestilling på den ene side og salg af fødevarer til kunder, som indfinder sig i bil (»drive-in«) eller til fods (»walk-through«) ved salgsstedets udvendige skranke, og salg i et restaurationsområde (»food court«) på den anden side. I disse tilfælde er kundens mulighed for at benytte den infrastruktur, som appellantens tilbyder, ikke en væsentlig del af den ydelse, som leveres af appellantens.

28. I henseende til Domstolens praksis ønsker den forelæggende ret endvidere oplyst, om kriteriet om tilberedningsmetoden, hvorved der sondres mellem retter beregnet til indtagelse på stedet og retter, som ikke kan indtages direkte, er relevant. Den forelæggende ret har i denne forbindelse fremhævet, at de systemer til salg af færdigretter, som appellantens driver, både rummer elementer af levering af varer og levering af ydelser. Denne anden kvalificering afhænger imidlertid af størrelsen af den infrastruktur og det udvalg af retter, som tilbydes kunden.

29. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet »restaurationsydelse«, som den nedsatte momssats finder anvendelse på [jf. artikel 98, stk. 2, sammenholdt med punkt 12a) i bilag III til [momsdirektivet], sammenholdt med artikel 6 i [gennemførelsesforordning nr. 282/2011]] også salg af færdigretter under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor:

- sælgeren stiller infrastruktur til rådighed for køberne, der tillader indtagelse af det indkøbte måltid på stedet (et anvist område til indtagelse, adgang til toiletter)
- sælgeren ikke stiller en specialiseret tjenerservice til rådighed
- sælgeren ikke yder nogen egentlig betjening
- sælgeren har en forenklet og delvis automatiseret bestillingsprocedure, og
- sælgeren giver kunden begrænsede muligheder for at individualisere sin bestilling?

2) Har den måde, som færdigretterne tilberedes på, herunder bl.a. varmebehandling af visse halvfabrikata og forberedelse af færdigretter på grundlag af disse halvfabrikata, betydning for besvarelsen af det første spørgsmål?

3) Er det med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål tilstrækkeligt, at kunden potentielt kan benytte den tilbudte infrastruktur, eller vil det være nødvendigt at vurdere, om den tilbudte

infrastruktur – set ud fra den gennemsnitlige kundes synspunkt – udgør en væsentlig del af ydelsen?»

30. Appellanten, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (direktør for skatteforvaltningen i Katowice, Polen), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (ombudsmand for små og mellemstore virksomheder, Polen), den polske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har besluttet at behandle sagen uden mundtlig forhandling.

IV. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

31. Det følger af affattelsen af de præjudicielle spørgsmål, som efter min opfattelse bør undersøges samlet, at den forelæggende ret har anmodet Domstolen om at oplyse, om de forskellige typer salg af færdigretter med henblik på umiddelbar indtagelse, f.eks. som de i hovedsagen omhandlede, på fastfoodrestauranter kan betegnes som restaurationsyndelser, hvorpå der kan anvendes en nedsat momssats i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 12a), og sammenholdt med artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

32. Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsens begrundelse, at forelæggelsen til dels er begrundet i tvivl om gennemførelsen i polsk ret af den gældende EU-ret. I visse af de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, gøres der nærmere rede for dette.

33. Det er derfor efter min opfattelse hensigtsmæssigt at minde om genstanden for den tvist, som er indbragt for Domstolen, og den sammenhæng, hvori den indgår. Der er tale om kvalificeringen af levering af måltider som enten »restaurationsyndelser« eller levering af »færdigretter«, hvorpå der anvendes to forskellige nedsatte momssatser, nemlig 8% på de førstnævnte, fordi produktet kan indtages umiddelbart, og 5% på de sidstnævnte, hvis produktet ikke opfylder denne betingelse. Denne sondring sker med henvisning til en national statistisk klassifikation af erhvervsmæssige aktiviteter, hvis afgørende karakter fremhæves af den forelæggende ret anført sammen med forskellen på denne klassifikation og den kombinerede nomenklatur.

34. Den forelæggende ret har ganske vist indledningsvis været i tvivl om denne metode, som den polske lovgiver har valgt med henblik på anvendelsen af den mulighed for at fastsætte en eller to nedsatte momssatser, som momsdirektivets artikel 98 giver, sammenholdt med samme direktivs bilag III. Forelæggelsen for Domstolen vedrører imidlertid ikke den polske lovgivnings forenelighed med de EU-retlige momsregler og i særdeleshed med dette direktivs bilag III, punkt 1) og 12a), hvis grænser den angiveligt har overskredet (17). Genstanden for forelæggelsen for Domstolen er med andre ord ikke anvendelsen af en nedsat momssats på en vare eller en tjenesteydelse, som ikke er anført i dette bilag III, hvilket ville betyde, at den normale momssats skulle anvendes.

35. Det følger ikke desto mindre af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret på grund af de i hovedsagen omhandlede fastfoodrestauranters forskelligartethed har udtrykt tvivl om den selektive anvendelse af de to nedsatte satser, som den polske lovgiver har fastsat til pålæggelse af moms på salg af fødevarer, i henseende til definitionen af »restaurant- og cateringyndelser«, som både EU-lovgiver og Domstolen har fastlagt. I denne forbindelse skal det fremhæves, at denne anmodning følger i lige linje efter tidligere sager, som har givet anledning til dom af 2. maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (18), og af 10. marts 2011, Bog m.fl. (19), om pålæggelse af moms på levering af måltider eller fødevarer med eller uden

støtteyder.

36. I den foreliggende sag viser det sig dog at være vanskeligt at analysere rækkevidden af disse afgørelser. Det bør nemlig for det første fremhæves, at den retlige ramme for Domstolens afgørelser har udviklet sig (20), og for det andet, at den i hovedsagen omhandlede fastfoodvirksomhed har en række egenskaber, som alt efter forholdene ved salget af fødevarer og kundens valgmuligheder kan være knyttet til levering af varer eller levering af ydelser. Det er således min opfattelse, at hovedsagen bringer hidtil usete vanskeligheder frem i lyset med hensyn til at sondre mellem begrebet »levnedsmidler« og begrebet »restaurationsydelser«.

37. Når kvalificeringen af levering af fødevarer, hvorpå der kan anvendes nedsatte afgiftssatser i overensstemmelse med momsdirektivets bilag III, er en afgørende forudsætning for kontrollen af, om forskellige momssatser kan anvendes på en af disse bilags kategorier, tilkommer det under disse omstændigheder Domstolen at definere de relevante kriterier for denne vurdering, som det påhviler den nationale ret at foretage.

38. Jeg foreslår således, at Domstolen lægger til grund, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 98, stk. 2, og dette direktivs bilag III, punkt 1) og 12a), sammenholdt med artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at de forskellige typer salg af færdigretter med henblik på umiddelbar indtagelse i fastfoodrestauranter kan falde ind under begrebet »restaurant- og cateringydelser« eller »levnedsmidler« med henblik på pålæggelse af en nedsat momssats.

39. På grund af denne anmodnings sammenhæng, som jeg netop har fremhævet, begrundes undersøgelsen heraf, at jeg henleder opmærksomheden på de principper, der er gældende for anvendelsen af en nedsat sats på momspligtige transaktioner i almindelighed og for »restaurant- og cateringydelser« i særdeleshed, før jeg gør rede for de elementer, der er nyttige for den fortolkning heraf, som kunne foretages med henblik på anvendelse af disse elementer på de omtvistede transaktioner.

B. Anvendelse af en nedsat sats på levering af varer eller ydelser

40. Ifølge momsdirektivets artikel 96 fastsætter og anvender hver enkelt medlemsstat en normalsats for momsen, som skal være ens for levering af varer og for levering af ydelser.

41. Som en undtagelse til dette princip er der i direktivets artikel 98 givet mulighed for at anvende en eller to nedsatte momssatser. Direktivets bilag III indeholder med henblik herpå en udtømmende opregning af de kategorier af varer og ydelser, på hvis levering nedsatte momssatser kan anvendes (21).

42. Formålet med dette bilag er at nedbringe omkostningerne ved visse varer, som anses for særligt nødvendige, og dermed gøre disse varer mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen (22). For så vidt angår levnedsmidler har Domstolen fastslået, at der er tale om nødvendige varer (23).

43. For så vidt angår det specifikke indhold af momsdirektivets bilag III har Domstolen fastslået, at der må indrømmes EU-lovgiver et vidt skøn, idet lovgiver ved vedtagelsen af afgiftsmæssige tiltag skal foretage valg af politisk, økonomisk og social karakter og indordne forskellige interesser efter deres vigtighed eller foretage komplekse vurderinger (24).

44. Domstolen har præciseret, at EU-lovgiver inden for dette vide skøn, som indrømmes EU-lovgiver ved vedtagelsen af afgiftsmæssige tiltag, med fastsættelsen af bilag III til momsdirektivet har haft til hensigt at opnå, at dagligvarer samt de varer og ydelser, der følger sociale eller

kulturelle formål, for så vidt som de ikke eller kun i begrænset omfang indebærer en risiko for konkurrencefordrejning, kan belægges med en nedsat momssats (25).

45. Det er således bestemt i bilag III til momsdirektivet, at medlemsstaterne kan anvende en eller flere nedsatte momssatser på følgende kategorier: »1) Levnedsmidler [...]« og »12a) restaurations- og cateringydelser [...]«.

46. Domstolen har fremhævet, at det ikke er obligatorisk for medlemsstaterne at anvende en eller to nedsatte momssatser, og at en sådan anvendelse er en undtagelse fra princippet om, at det er den almindelige momssats, der finder anvendelse. De bestemmelser, der finder anvendelse på området, skal følgelig fortolkes strengt (26) og i overensstemmelse med de pågældende ords almindelige betydning (27).

47. Ifølge momsdirektivets artikel 98, stk. 3, kan medlemsstaterne ved anvendelse af *de nedsatte satser* på de *varekategorier*, der er opført i dette direktivs bilag III, »anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker«.

48. Domstolen har i denne henseende fastslået, at denne kombinerede nomenklatur kun er én blandt flere måder at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker (28).

49. Domstolen er, så vidt jeg ved, aldrig blevet spurgt om de omstændigheder, hvorunder muligheden for at anvende *nedsatte momssatser* kan benyttes af medlemsstaterne alt efter den kategori, der er anført i bilag I til sjette direktiv eller i bilag III til momsdirektivet. Mere generelt vedrører Domstolens tidligere domme med undtagelse af dom af 3. maj 2001, Kommissionen mod Frankrig (29), anvendelsen af én nedsat momssats og begrænsningen af anvendelsen heraf til visse varer (30) eller visse ydelser (31) i en enkelt kategori.

50. Henset til omstændighederne i hovedsagen finder jeg det hensigtsmæssigt at anføre, at der i momsdirektivets artikel 98 ikke sættes nogen begrænsning for fastlæggelsen af nedsatte momssatser og de nærmere bestemmelser om anvendelsen heraf alt efter de kategorier af varer eller ydelser, som er omfattet af dette direktivs bilag III (32). Hver af disse kategorier, eller en del af dem, kan således pålægges to forskellige momssatser, også nedsatte, alt efter de mål, som medlemsstaterne forfølger (33). Med andre ord kan samme nedsatte momssats anvendes på levering af en vare og levering af en ydelse (34).

51. I denne henseende bør det fremhæves, at EU-lovgivers harmonisering af de gældende momsregler gennem et meget betydeligt antal retsakter, heriblandt ikke mindst sjette direktiv, som blev erstattet af og kodificeret ved momsdirektivet, konstant har taget hensyn til medlemsstaternes frihed med hensyn til anvendelsen af disse regler og især reglerne om valget af faste satser alt efter den berørte vare eller ydelse.

52. Denne mulighed, som medlemsstaterne har for at anvende forskellige momssatser på varer eller på ydelser, kan dog ikke fritage dem for at overholde almindelige principper. For det første skal der i overensstemmelse med de EU-retlige momsregler sondres mellem afgiftspligtige transaktioner alt efter deres genstand (35).

53. For det andet skal medlemsstaterne ifølge Domstolens faste praksis overholde princippet om afgiftsneutralitet, når de vælger at anvende en nedsat momssats på en af de 24 kategorier af varer eller ydelser i bilag III til momsdirektivet (36), og i givet fald begrænse anvendelsen heraf på selektiv vis til en del af varerne eller ydelserne i hver af disse kategorier (37), hvilket i øvrigt udgør det fulde indhold af den pligt til at sondre mellem varer og ydelser, som er fremhævet i det foregående punkt i dette forslag til afgørelse.

54. Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (38).

55. Eftersom der er tale om et princip, som udgør et led i det fælles momssystem (39), er jeg af den opfattelse, at denne retspraksis kan anvendes på de nationale lovgivninger, hvori der er fastsat to nedsatte momssatser på varer eller ydelser.

56. Med disse forbehold tilkommer det følgelig medlemsstaterne at fastsætte mere præcist, på hvilke af de varer og tjenesteydelser, som er omfattet af bilag III til momsdirektivet, de vil anvende den nedsatte momssats (40).

57. Den selektive anvendelse af den nedsatte momssats skal endvidere være begrundet i konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser (41).

58. Det følger af opsummeringen af samtlige disse principper for det første, at Domstolen foretager en kontrol af den nationale lov, når den bliver spurgt om overholdelsen af anvendelsesområdet for en af kategorierne i bilag III til momsdirektivet, eller når der påberåbes en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, og den forelæggende ret har oplyst Domstolen om sin vurdering af de mål, som den nationale lovgiver forfølger med valget af den eller de nedsatte momssatser.

59. Det påhviler således den nationale ret at kontrollere, at den nationale lovgivers anvendelse af en nedsat momssats, f.eks. som i den foreliggende sag, på levering af fødevarer eller restaurationsydelser vedrører transaktioner, som falder ind under dette bilag III, nærmere bestemt punkt 1) eller 12a), og at den momsmæssigt forskellige behandling af varer eller ydelser, som henhører under samme kategori, er sket under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet.

60. For det andet undgår det enhver prøvelse fra Domstolens side, selv om disse betingelser overholdes, når der i nationale bestemmelser, uden at der henvises til den kombinerede nomenklatur (42), klassificeres varer og ydelser, som pålægges samme nedsatte momssats inden for én kategori, uden at der formelt foretages en sondring mellem dem, som falder ind under et punkt i bilag III til momsdirektivet i egenskab af varer, og dem, som er omhandlet som ydelser i dette bilag (43). Det har heller ikke nogen betydning, at den nationale lovgiver har valgt at benytte formuleringer til at betegne en kategori i den nationale klassifikation, som ligner de formuleringer, der er opført i et punkt i bilag III til momsdirektivet, og samtidig har fastsat et bredere anvendelsesområde herfor (44), når de varer og ydelser, som er omhandlet deri, pålægges den nedsatte momssats i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 98, og princippet om afgiftsneutralitet er overholdt. Det havde forholdt sig anderledes, hvis den nationale lovgiver i sin referenceklassifikation havde haft til hensigt alene at henvise til f.eks. de ydelser, der er omfattet af dette direktivs bilag III, punkt 12a), uden at overholde betingelserne for anvendelsen af den valgte nedsatte momssats.

61. For så vidt angår hovedsagen er spørgsmålet om kvalificeringen af de omtvistede transaktioner følgelig kun relevant, hvis det skal føre til, at transaktionerne helt eller delvis pålægges en anden nedsat momssats under hensyn til princippet om afgiftsneutralitet, som vil foranledige den forelæggende ret til at undersøge den polske lovgivers valg af en momssats på 5% for kategorien »færdigretter« defineret som enhver type fremstilling af færdigretter, som ikke er beregnet til umiddelbar indtagelse, i modsætning til definitionen af restaurationsrelaterede aktiviteter.

62. Eftersom EU-lovgiver har præciseret kriteriet for at kunne kvalificere restaurant- og cateringydelser, og begrebet »levnedsmidler« tidligere i Domstolens praksis er blevet fortolket i en

anden retlig ramme, bør de elementer, der er relevante for en ensartet anvendelse af disse begreber, præciseres.

C. Anvendelse af en nedsat sats på »restaurant- og cateringydelser«

63. Siden den 1. juni 2009, da direktiv 2009/47 (45) trådte i kraft, har der i bilag III til momsdirektivet været anført et punkt 12a), hvorefter medlemsstaterne med hensyn til »restaurations- og cateringydelser« har mulighed for at fravige princippet om, at varer og ydelser belægges med moms til normalsatsen.

64. Ifølge anden betragtning til direktiv 2009/47 er det forfulgte mål at fremme jobskabelse og bekæmpe sort arbejde.

65. I artikel 6, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som ifølge samme forordnings artikel 65 trådte i kraft den 1. juli 2011, fastsatte EU-lovgiver, for at sikre en ensartet anvendelse af momssystemet (46), de elementer, der kendetegner både restaurant- og cateringydelser, og dem, der adskiller dem. I denne artikels stk. 2 præciseres det, hvad der hindrer transaktionen i at blive kvalificeret som en restaurant- eller cateringydelse.

66. For så vidt angår navnlig levering af tilberedte fødevarer til umiddelbar indtagelse, som er genstanden for tvisten i hovedsagen, fører undersøgelsen af ordlyden af de to første punktummer i artikel 6, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 og samme artikels stk. 2 følgelig efter min opfattelse til den konklusion, at restaurant- og cateringydelser er kendetegnet, ikke ved måden at tilberede fødevarerne på, men ved leveringen af støtteydelser, der ledsager leveringen af fødevarerne. Disse støtteydelser skal endvidere være tilstrækkelige og væsentlige med henblik på at sikre den umiddelbare indtagelse af de tilberedte fødevarer.

67. I modsat fald må det efter min opfattelse udledes heraf, at leveringen af fødevarer anses for at være en levering af varer, nærmere betegnet »levnedsmidler« (47).

68. Ifølge artikel 6, stk. 1, tredje punktum, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 kan kun det sted, hvor leveringen af fødevarerne sker, gøre det muligt at sondre mellem restaurantydelserne og cateringydelserne.

69. Denne ene præcisering bør være tilstrækkelig til, at Domstolen kan besvare de præjudicielle spørgsmål, således som de er forelagt. Omstændighederne i tvisten i hovedsagen, som har bragt den forelæggende ret i tvivl, de polske myndigheders analyser med hensyn til den momssats, der finder anvendelse på de omtvistede transaktioner, og det forhold, at der alene for så vidt angår salg uden for fastfoodrestauranter er sammenfald mellem de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, viser imidlertid, at det er nødvendigt at præcisere disse definitioners betydning (48).

70. Det er følgelig hensigtsmæssigt at foretage en streng fortolkning, i overensstemmelse med Domstolens praksis som anført i punkt 46 i dette forslag til afgørelse, af begrebet »restaurantydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i bilag III, punkt 12a), til momsdirektivet, sammenholdt med artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, og ikke udvide anvendelsesområdet for denne bestemmelse til at omfatte de ydelser, som ikke er en del af dette begreb.

71. For så vidt angår ordlyden af det nævnte bilag III, punkt 12a), kan det for det første præciseres, at udtrykket »restaurantydelser«, som i daglig tale både kan betegne et sted og en ydelse, og udtrykket »cateringydelser« er i overensstemmelse med ordlyden af momsdirektivets artikel 55, som ikke har været ændret siden den 1. januar 2010, da denne bestemmelse blev

indført ved direktiv 2008/8. Denne artikel definerer beskatningsstedet for disse ydelser som værende det sted, hvor de fysisk udføres, hvilket generelt er på tjenesteyderens forretningssted, uden at der sondres mellem ydelserne.

72. For det andet er jeg af den opfattelse, at denne sondring – som jo blev indført i bilag III til momsdirektivet ved direktiv 2009/47 og defineret ved gennemførelsesforordning nr. 282/2011 – mellem restaurantydelsen og cateringydelsen med hensyn til nedsatte momssatser bør tilnærmes til den tidligere fælles definition af disse begreber, der følger af Domstolens praksis.

73. I denne forbindelse kan sammenligningen af EU-lovgivers redaktionelle valg kun foretages kronologisk ved hjælp af præmisserne i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien af 2. maj 1996. Dommen i sagen Bog m.fl., som præciserede rækkevidden heraf, blev nemlig afsagt den 10. marts 2011 før vedtagelsen af gennemførelsesforordning nr. 282/2011 af 15. marts 2011.

74. I præmis 14 i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien fastslog Domstolen, at »restaurationsvirksomhed karakteriseres af en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser«. Den skal følgelig anses for at være en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1. Det modsatte er derimod tilfældet, såfremt transaktionen vedrører spisevarer, der sælges »ud af huset«, hvortil der ikke er knyttet tjenesteydelser der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser (49).

75. Jeg anfører indledningsvis, at alene ordet »restauration« [»restaurations-«] benyttes i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien. Genstanden for tvisten er nemlig defineret som pålæggelse af moms på »restaurationsvirksomhed« om bord på færger. De omstændigheder, som kendetegner denne restaurationsvirksomhed (50), er imidlertid dem, som generelt svarer til de tjenesteydelser, der tilbydes i en restaurant.

76. Endvidere kunne det forhold, at denne virksomhed foregik om bord på en færge, gøre det muligt at forstå, hvad der begrundet sondringen mellem ydelser leveret hos leverandøren selv og ydelser leveret andre steder i et restaurationslokale (51).

77. Endelig er undersøgelsen af forskellene mere oplysende. EU-lovgiver har i artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 fjernet kriteriet om tilberedning af fødevarerne (»også tilberedte«) og om transporten af fødevarerne (»uanset om transport er inkluderet«) og har ikke fastsat kriteriet om »indtagelsen på stedet« (52).

78. EU-lovgiver har således fjernet tvivlen vedrørende rækkevidden af dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, navnlig for så vidt angår den væsentlige karakter af de elementer, der knytter sig til tilberedningen af retterne og leveringen heraf, hvilket til forskel fra kriteriet om den kvalitative betydning af elementerne i restaurationsydelser kunne medføre ikke gennemførlige afgrænsninger på grund af såvel retternes som serveringsformernes forskellighed og kompleksitet (53).

79. I denne henseende kan det konstateres, at EU-lovgiver i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 og Domstolen i dommen i sagen Bog m.fl. har truffet konvergerende afgørelser med henblik på at finde præcise kriterier til sondring mellem levering af varer og levering af ydelser i forbindelse med salg af færdigretter til umiddelbar indtagelse.

80. Under disse omstændigheder og på grund af den brede rækkevidde af dommen i sagen Bog m.fl., som er en følge af de mange forskellige faktiske omstændigheder i de sager, der gav anledning til denne dom, er det min opfattelse, selv om direktiv 2009/47 ikke kunne finde anvendelse rationae temporis (54), at artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal

fortolkes i lyset af denne dom.

81. I dommen i sagen Bog m.fl. tog Domstolen nemlig stilling til fire forskellige situationer med salg af færdigtilberedte spisevarer. Der var bl.a. tale om salg af forskellige pølser og pommes frites fra snackboder på markeder (55), salg af popcorn og tortillachips (»nachos«) i biograffoyerer (56), salg af grillvarer og pommes frites fra snackboder (57) og en cateringvirksomheds salg af spisevarer (58).

82. Selv om kriteriet om forekomsten af »tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser« kunne udledes af præmis 14 i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, fastslog Domstolen i præmis 70 og 71 i dommen i sagen Bog m.fl., at levering af fødevarer ved boder, køretøjer eller i biografer med *tilrådgighedsstillelse af enkle indretninger*, som *kun forudsætter en ringe menneskelig indsats*, skulle betegnes som *levering af goder*. Domstolen fortolkede dette begreb således, at det også dækkede spisevarer og måltider, der – ved kogning, stegning, bagning eller på anden vis – er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet (59).

83. Til gengæld *udgør cateringvirksomhed en tjenesteydelse*, medmindre det drejer sig om standardiserede retter, idet tilberedningen af maden, sammensætningen af menuerne og eventuel levering af service, bestik og møbler er væsentlige elementer i tjenesteydelsen (60).

84. I henhold til artikel 6, stk. 2, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 betragtes imidlertid »[l]evering af fødevarer [...] *uden* andre støtteydelser [...] ikke som restaurant- og cateringydelser« (61), mens denne levering defineres i denne artikels stk. 1 som »levering af fødevarer [...] tillige med levering af de støtteydelser, *der kræves*, for at varerne umiddelbart kan konsumeres [...] [idet disse varer] [kun er] en enkelt del af et hele, som *overvejende består af ydelser*« (62).

85. Hvilken vejledning kan der på denne baggrund udledes af præciseringerne i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien og dommen i sagen Bog m.fl. i henseende til de forskellige niveauer af støtteydelser, som Domstolen har fastslået, når de afgiftspligtige transaktioner optræder under andre omstændigheder end dem, som Domstolen tidligere har undersøgt? Det bør fremhæves, at de præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag vedrører kvalificeringen af fastfoodtransaktioner, som er særlige derved, at de alt efter kundens valg kan have karakter af restaurant- eller cateringydelser eller take-away-salg, og at salgsstedet under alle omstændigheder ikke kun er enkelt indrettet, men har et fast anvist areal, der er specielt beregnet til umiddelbar indtagelse af de solgte produkter.

86. For det første følger det efter min opfattelse klart af kombinationen af dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien og dommen i sagen Bog m.fl., i lyset af hvilke jeg foreslår Domstolen at fortolke artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 (63), at take-away-salg skal kvalificeres som levering af varer. Denne fortolkning er på linje med Momsudvalgets arbejde (64).

87. For det andet forholder det sig på samme måde for de steder, hvor muligheden for indtagelse på stedet ikke kan være et væsentligt element set fra forbrugerens synspunkt på grund af de minimale ydelser, som leverandøren tilbyder (emballage, udlevering af bestik og begrænset plads), og som leveres af et begrænset antal personer (normalt sælgeren eller sælgerne).

88. For det tredje må det ligeledes heraf udledes, at kvalificeringen af »restaurationsvirksomhed« fordrer en præcis undersøgelse, og at det ikke er tilstrækkeligt alene kvantitativt at konstatere, at der er indrettet plads til indtagelse på stedet.

89. Disse forskellige elementer gør det dog alligevel ikke muligt præcist at besvare den forelæggende rets spørgsmål med hensyn til det niveau af ydelser, der er nødvendigt for at udelukke de forskellige omhandlede salgsformer (»in-store«, »drive-in«, »walk-through«, »food court«)

fra kvalificeringen som levering af varer (65).

90. Denne konstatering begrundes efter min opfattelse, at det sikres, at Domstolens svar let kan anvendes på andre typer salg af færdigretter på steder, der er beregnet til indtagelse af fastfood, f.eks. dem, der er indrettet i butikker, museer, idrætsanlæg, tankstationer og markedshaller, ved siden af automater med mad- og drikkevarer og under former, der endnu er under udvikling, som vi ser det under den aktuelle sundhedskrise. Jeg tænker i denne forbindelse på de tilfælde, hvor restauratører har solgt måltider til kunder, som ikke kunne blive på stedet for at indtage dem, i form af tilberedte retter i tallerkenlignende emballage, som kunne gemmes i flere dage eller umiddelbart genopvarmes.

91. Efter min opfattelse følger det af definitionen af restaurant- og cateringydelser i artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, sammenholdt med Domstolens praksis, at anvendelsen af det personale, som skal udføre tjenesteydelser, der skal ledsage den umiddelbare indtagelse af de fødevarer, der er leveret i omgivelser, der er indrettet til dette formål, er et afgørende kriterium ved præciseringen af, hvad formuleringen »de støtteydelser, der kræves« dækker. Konkret er det min opfattelse, at det forhold, at fødevarer leveres på et sted, der er placeret under den afgiftspligtige persons kontrol, og hvor de materielle og menneskelige ressourcer er organiseret og igangsat for at garantere forbrugeren en behagelig (f.eks. borde og stole) og sikker (navnlig renlighed) oplevelse, i de fleste tilfælde gør det muligt at sondre mellem levering af ydelser og levering af varer.

92. Et sådant kriterium skal imidlertid også kombineres med det *valg, som forbrugeren træffer* om at benytte sig af støtteydelserne til leveringen af fødevarerne, som må formodes at ske *alt efter salgsmetoden for det måltid, der kan indtages umiddelbart*, nemlig i eller uden for leverandørens lokaler. I sidstnævnte tilfælde er den blotte tilrådighedsstillelse af den materielle og menneskelige infrastruktur til levering af tjenesteydelser efter min opfattelse ikke tilstrækkelig til at kvalificere transaktionen som en levering af ydelser. Det bør med andre ord antages, at leveringen af fødevarer foregår uden andre støtteydelser.

93. Jeg gør opmærksom på, at en sådan sondring kan være irrelevant for medlemsstatens valg af den nedsatte momssats, der skal være gældende. Hvis der findes to gældende nedsatte momssatser, er der i en sådan situation efter min opfattelse, henset til de principper, der er nævnt i punkt 50 og 59 i dette forslag til afgørelse, således intet til hinder for, at den samme momssats finder anvendelse, når kriterierne for kvalificeringen af transaktionen i henhold til bilag III til momsdirektivet er opfyldt.

94. Det er efter min opfattelse med andre ord økonomisk begrundet, at salg af færdigretter, som ikke indtages på stedet, kan afgiftsbelægges forskelligt som levering af varer, alt efter om salget foregår i en fødevarerbutik, eller om salget tværtimod består i tilrådighedsstillelsen for kunden af disse retter på kundens anmodning, også med henblik på umiddelbar indtagelse. De svarer i min øjne ikke objektivt til hinanden, da de ikke opfylder samme behov hos forbrugerne, og idet den menneskelige medvirken er af forskelligt omfang. Under alle omstændigheder påhviler det den nationale ret at foretage denne vurdering af lighederne mellem de omhandlede varer og ydelser (66).

95. Domstolen kan følgelig besvare den forelæggende rets spørgsmål således:

– Momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 12a), og med artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, skal fortolkes således, at begrebet »restaurant- og cateringydelser« dækker levering af fødevarer på et sted, der er placeret under den afgiftspligtige persons kontrol, og hvor de materielle og menneskelige ressourcer er organiseret og igangsat for at garantere forbrugeren den støtteydelseskvalitet, der kræves for at sikre

forbrugerens komfort og sikkerhed med henblik på umiddelbar indtagelse af disse fødevarer på stedet.

– Momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 1), skal fortolkes således, at begrebet »levnedsmidler« dækker levering af fødevarer med henblik på umiddelbar indtagelse uden for det sted, som den afgiftspligtige person har stillet til rådighed, med de støtteydelse, der kræves med henblik på indtagelse af disse fødevarer på stedet.

96. Dette svar kunne, henset til de forskelligartede omstændigheder i hovedsagen, med fordel suppleres med præciseringer for så vidt angår den forudgående kvalificering af salgstransaktionerne, således at den nationale ret kan afgøre, om en sats på 8% set fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt kan anvendes på salg af færdigretter under anvendelse af alene kriteriet om umiddelbar indtagelse heraf, selv om levering af færdigretter kan belægges med en sats på 5%.

D. Kvalificeringen af de omtvistede salgstransaktioner

97. I forbindelse med sin virksomhed anvender appellantens i hovedsagen forskellige salgsmetoder, som jeg har gjort rede for i punkt 21 i dette forslag til afgørelse.

98. Jeg deler den opfattelse, som Kommissionen har givet udtryk for i sine skriftlige indlæg, nemlig at det forhold, at støtteydelse til salg af retter og måltider er forskellige alt efter de salgsmetoder, som den afgiftspligtige person anvender, gør det hensigtsmæssigt at undersøge dem særskilt.

1. *Salg i fastfoodrestauranter*

99. For så vidt angår det salg, som appellantens udøver i sine fastfoodrestauranter (»in-store«), har den forelæggende ret fremhævet egenskaberne ved de solgte produkter (67) og egenskaberne ved de leverede ydelser, som skatteforvaltningen har bemærket. Der er tale om følgende støtteydelse:

»– Kunderne kan benytte en spisesal indrettet med stole og borde og et tilstødende toilet.

– Den service, der ydes kunderne, består i en række transaktioner, fra tilberedning af måltidet til udleveringen heraf, som udføres af dertil udpegede medarbejdere, som ofte er de eneste, der kan udføre dem, for at produktets originale og karakteristiske smag kan bevares.

– Kunderne får gratis internetadgang.

– Appellantens stiller aviser og magasiner til rådighed for sine kunder.

– Lokalerne afkøles eller opvarmes alt efter årstiden.

– Der spilles musik for at gøre kundernes ophold mere behageligt.

– Appellantens sikrer ud over selve salget af måltider også vedligeholdelse bestående i rengøring, aftørring af borde og stole, oprydning og affaldshåndtering, gulvvask og til tider uddeling af små gaver.

– Lokalerne er omgivet af grønne planter, der er legeområder til børn, og kunden har mulighed for at parkere sin bil på den dertil indrettede p-plads.«

100. Disse egenskaber bringer mig frem til den antagelse, af hensyn til sammenhængen med

Domstolens praksis (68) og i lighed med Kommissionen, at den ydelse, der således tilbydes af den afgiftspligtige person, kan kvalificeres som levering af en restaurantydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 12a), og med artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011. En sådan transaktion er nemlig ikke begrænset til levering af tilberedte måltider, men ledsages af ydelser, som har væsentlig betydning for forbrugeren, selv om ydelsen på tidspunktet for bestillingen af retterne og serveringen af dem er forenklet, endda standardiseret, med henblik på at opfylde kundens ønske om hurtig betjening.

101. Hvis forbrugeren vælger at tage færdigretten med hjem og ikke indtage den på stedet, skal denne transaktion kvalificeres som levering af varer, idet den infrastruktur, som den afgiftspligtige person tilbyder, da ikke er afgørende for kunden i denne situation (69).

102. I et sådant tilfælde, således som Kommissionen har præciseret, er det min opfattelse, at det tilkommer den afgiftspligtige person at opbevare de oplysninger, som begrundet den selektive anvendelse af momssatsen (70).

2. *Salg uden for fastfoodrestauranter*

103. For så vidt angår salg af produkter til forbrugere i bil eller til fods (»drive-in« og »walk-through«) fra restaurantens udvendige skranke er dette kendetegnet ved, at kunden har valgt ikke at indfinde sig *inde i* den infrastruktur, som stilles til rådighed af appellantens i hovedsagen. Det forekommer derfor logisk at antage, at alle de støtteydelser, der leveres inde i restauranten, hvor kunden ikke befinder sig ved købet af færdigretten, hvilket der tages hensyn til ved udleveringen af færdigretten (ingen bakke, men udlevering af en pose til transporten), set fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt generelt ikke er væsentlige.

104. Betingelserne for anvendelse af artikel 6, stk. 2, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 forekommer følgelig at være opfyldt.

105. Af de materielle grunde, som jeg har anført i punkt 91 og 92 i dette forslag til afgørelse, kan den blotte mulighed for alligevel at benytte den infrastruktur, der er stillet til rådighed af den person, der har ansvaret for fastfoodrestauranten, efter min opfattelse ikke anfægte denne analyse. I den foreliggende sag forekommer denne analyse mig at blive bekræftet ved sammenligningen med de omstændigheder, som Domstolen undersøgte i dommen i sagen Bog m.fl. (71).

106. Det, som er fælles for salg fra varebiler, biografer og madboder, hvor der ydes en meget begrænset betjening på grund af stedets indretning til umiddelbar indtagelse, er nemlig forbrugers valg af en hurtig og begrænset betjening på et sted, der er beregnet til at opfylde denne forventning.

107. Jeg udleder følgelig heraf, i lighed med Kommissionen, at salg foretaget af den afgiftspligtige person i form af »drive-in«- og »walk-through«-salg skal betragtes som levering af levnedsmidler.

3. *Salg i butikcentre i restaurationsområder*

108. For så vidt angår salg i et restaurationsområde (»food court«) indrettet i butikcentre har den forelæggende ret forklaret, at der er tale om et system til salg af retter til indtagelse på stedet i særlige områder, der er anvist til dette formål og placeret inde i disse centre. I disse restaurationsområder finder man flere boder under forskellige forretningsnavne, som sælger fødevarer. Hver bod råder over en del af salgs- og betalingsområdet, en del af køkkenkapaciteten og til tider af et lagerområde. Der findes et fællesareal beregnet til indtagelse af måltiderne for kunderne hos samtlige de tjenesteydere, der sælger fødevarer i restaurationsområdet (»food

court«). I dette område er der opsat borde og stole, som på ingen måde er adskilt eller tildelt den ene eller den anden af disse udbydere. Kunden, som indfinder sig ved en af boderne, køber et tilberedt måltid, som udleveres i en engangsemballage, som kunden kan tage med hjem eller spise måltidet af i spisearealet, som trods opstillingen af borde og stole ikke er et restaurantlokale og heller ikke har en restaurants infrastruktur (dvs. eget køkken, service, bestik, servietter, opvaskemaskine, uddannede tjenere og kokke osv.) eller en garderobe. Toiletterne er butikscentrets. Stedet kan endvidere ligeledes anvendes som ventesal eller mødested. Det er ikke muligt at reservere et bord.

109. Da den forelæggende ret har vurderet, at den mulighed, som kunden får for at benytte den tilbudte infrastruktur, ikke synes at være en væsentlig del af ydelsen set med den gennemsnitlige kundes øjne i modsætning til salg i en restaurant, bør det heraf udledes, at denne transaktion bør kvalificeres som levering af levnedsmidler i lighed med salg uden for fastfoodrestauranter.

110. Jeg er imidlertid enig med Kommissionen i, at visse egenskaber ved salgssystemet i restaurationsområder (»food court«), som den forelæggende ret har beskrevet, kunne begrunde en differentieret kvalificering.

111. Jeg tager nemlig i betragtning, at salget af færdigretter foregår i et område, som er beregnet til indtagelse på stedet, og som appellantens i hovedsagen ikke alene er ansvarlig for, men hvor appellantens forretningsnavn er synligt (72), og hvor denne synes at tilbyde den samme type ydelser, som den gennemsnitlige forbruger kan finde inde i fastfoodrestauranter under samme navn. I et sådant tilfælde er det tænkeligt, at tilrådighedsstillelsen af restaurationsområdet ledsaget af de tilstrækkelige støtteydelser gør det nødvendigt at kvalificere transaktionen som en levering af ydelser, selv om fastfoodområdet er fælles med andre forretningsnavne. I denne henseende bør det fremhæves, at begrebet »cateringydelse« ifølge ordlyden af artikel 6, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 generelt omfatter alle tjenesteydelser af denne type, der ydes andre steder end hos leverandøren.

112. Efter min opfattelse kunne det forholde sig anderledes, hvis salgsdiskene var etableret i butikscentrene med samme organisering som »walk-through«-systemet, og hvis kunden kunne indtage det købte produkt i et areal placeret under disse centres ansvar, hvor der kun stilles borde og stole til rådighed for kunderne uanset formålet med købet (indtagelse på stedet eller ventesal).

113. Jeg er følgelig af den opfattelse, at salget af færdigretter i en fast infrastruktur, der er indrettet til indtagelse på stedet af måltider, også fælles med andre leverandører af færdigretter, som stilles til rådighed for kunderne af den afgiftspligtige person, udgør en restaurandydelse, selv om den tjenesteydelse, der leveres af personalet, er begrænset til forvaltningen af kundernes anvendelse af restaurationsområdet og bekvemmelighederne.

114. Det følger af samtlige disse elementer, at den forelæggende rets spørgsmål kan besvares med, at:

- salg af retter, tilberedt efter metoder som de i hovedsagen omhandlede, i fastfoodrestauranter, hvori den afgiftspligtige person stiller en infrastruktur til rådighed for kunden, der gør det muligt at indtage måltidet på stedet, og som er indrettet af den afgiftspligtige person eller deles med andre leverandører af færdigretter, udgør en restaurandydelse, og at
- salg af retter, tilberedt efter metoder som de i hovedsagen omhandlede, i fastfoodrestauranter, som kunden vælger at tage med hjem og ikke indtage på stedet i den infrastruktur, som stilles til rådighed af den afgiftspligtige person i dette øjemed, ikke udgør en restaurandydelse, men en levering af levnedsmidler, som kan belægges med en nedsat momssats. Denne sats kan være den samme som den, der lægges på restaurandydelser, såfremt dette ikke

tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet.

V. Forslag til afgørelse

115. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Naczelný Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) har forelagt, således:

»1) Artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 12a), og med artikel 6 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, skal fortolkes således, at begrebet »restaurant- og cateringydelser« dækker levering af fødevarer på et sted, der er placeret under den afgiftspligtige persons kontrol, og hvor de materielle og menneskelige ressourcer er organiseret og igangsat for at garantere forbrugeren den støtteydelseskvalitet, der kræves for at sikre forbrugernes komfort og sikkerhed med henblik på umiddelbar indtagelse af disse fødevarer på stedet.

Følgelig udgør salg af retter, tilberedt efter metoder som de i hovedsagen omhandlede, i fastfoodrestauranter, hvor den afgiftspligtige person stiller en infrastruktur til rådighed for kunden, der gør det muligt at indtage måltidet på stedet, og som er indrettet af den afgiftspligtige person eller deles med andre leverandører af færdigretter, en restaurandydelse.

2) Artikel 98, stk. 2, i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 1), skal fortolkes således, at begrebet »levnedsmidler« dækker levering af fødevarer med henblik på umiddelbar indtagelse uden for det sted, som den afgiftspligtige person har stillet til rådighed med de støtteydelser, der kræves med henblik på indtagelse af disse fødevarer på stedet.

Følgelig udgør salg af retter, tilberedt efter metoder som de i hovedsagen omhandlede, i fastfoodrestauranter, som kunden vælger at tage med hjem og ikke indtage på stedet i den infrastruktur, som stilles til rådighed af den afgiftspligtige person i dette øjemed, ikke en restaurandydelse, men en levering af levnedsmidler, som kan belægges med en nedsat merværdiafgiftssats. Denne sats kan være den samme som den, der lægges på restaurandydelser, såfremt dette ikke tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1 (herefter »momsdirektivet«).

3 – EUT 2011, L 77, s. 1.

4 – Princippet om normalsatsens ensartethed er fastsat i artikel 12, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

5 – I den affattelse, der følger af ændringen heraf ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser [EUT 2008, L 44, s. 11, artikel 2, nr. 2)], gældende fra den 1.1.2010.

6 – Bestemmelserne i momsdirektivets artikel 98 udspringer af bestemmelserne i Rådets direktiv 92/77/EØF af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (EFT 1992, L 316, s. 1), navnlig artikel 1, nr. 1), som erstattede sjette direktivs artikel 12, stk. 3, med nye bestemmelser om de

nedsatte satser. Sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), blev ændret ved artikel 1, nr. 7), i Rådets direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 om ændring af direktiv 77/388/EF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT 1992, L 384, s. 47). Følgelig kan Domstolens retspraksis vedrørende denne artikel 12, stk. 3, litra a), overføres ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 98.

7 – Den kombinerede nomenklatur blev indført ved Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23.7.1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1). Den ajourføres årligt og offentliggøres i *Den Europæiske Unions Tidende* (L-udgaven) i form af Europa-Kommissionens gennemførelsesforordning.

8 – EUT 2009, L 116, s. 18.

9 – Dz.U. 2004, nr. 54, pos. 535.

10 – Dz.U. 2011, nr. 177, pos. 1054 (herefter »momsloven«).

11 – Dz.U. 2015, pos. 1676 (herefter »PKWiU«).

12 – Dz.U. 2008, nr. 207, pos. 1293.

13 – Dz.U. 2013, pos. 1719.

14 – I overensstemmelse med momslovens artikel 2, nr. 30), henviser ordet »ex« til en kategori af varer eller tjenesteydelser i PKWiU eller alene en del af de varer eller tjenesteydelser, der er omfattet af den tilhørende kategori.

15 – Det udtryk, som benyttes i anmodningen om præjudiciel afgørelse, er »Us?ugi zwi?zane z wy?ywieniem (PKWiU ex 56)« (restaurationstjenester). I Kommissionens skriftlige indlæg er dette udtryk blevet oversat til »tjenesteydelser i forbindelse med levering af måltider«. Jeg gør opmærksom på, at udtrykket »restaurationstjenester« svarer til det, der anvendes for kode 56 i bilaget til Kommissionens forordning (EU) nr. 1209/2014 af 29.10.2014 om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 451/2008 om oprettelse af en ny statistisk aktivitetstilknyttet produktklassifikation (CPA) og om ophævelse af Rådets forordning (EØF) nr. 3696/93 (EUT 2014, L 336, s. 1).

16 – Dz.U. 2007, nr. 251, pos. 188 (herefter »PKD«).

17 – Jf. til sammenligning dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 – C-231/94 (herefter »dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien«, EU:C:1996:184).

19 – C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09 8herefter »dommen i sagen Bog m.fl.«, EU:C:2011:135).

20 – Til forskel fra de sager, der gav anledning til dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien og dommen i sagen Bog m.fl., kan momsdirektivet, der trådte i kraft den 1.1.2007 (jf. dette direktivs artikel 413), og den ændring, der trådte i kraft den 1.6.2009 (jf. artikel 3 i direktiv 2009/47), som gav medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats på restaurant- og cateringydelser, finde anvendelse på den foreliggende sag.

21 – Jf. dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

- 22 – Jf. dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 – Jf. dom af 3.3.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 53).
- 24 – Jf. dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis). Det er i øvrigt interessant at bemærke, at den liste, der er angivet i bilag III til momsdirektivet, giver medlemsstaterne lov til at anvende en nedsat sats eller at afgiftsfritage ca. 65% af husholdningernes udgifter til forbrug ifølge arbejdsdokumentet fra Kommissionens tjenestegrene med en konsekvensanalyse, der ledsagede Rådets forslag til direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår merværdiafgiftssatserne (SWD(2018) 7 final) (punkt 1.2), kun tilgængeligt på engelsk.
- 25 – Jf. dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 31 og 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 – Jf. dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 25).
- 27 – Jf. dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 25).
- 28 – Jf. dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 25).
- 29 – C-481/98 (EU:C:2001:237). Jf. denne doms præmis 33.
- 30 – Jf. bl.a. dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 36).
- 31 – Jf. bl.a. dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 60), og af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 37).
- 32 – Det kan ligeledes bemærkes, at det følger af anvendelsen af formuleringen »[v]ed anvendelse af de nedsatte satser« i dette direktivs artikel 98, stk. 3, og ikke f.eks. formuleringen »en af de nedsatte satser«, at varerne kan omfattes af momspålæggelse med to forskellige nedsatte satser. Ved sammenligning med ordlyden kan der endvidere udledes et argument af fraværet af en særlig bestemmelse om levering af ydelser, eller som udelukker anvendelsen af to forskellige satser på leveringen af ydelser, eller som begrundet en forskelsbehandling. Jf. i samme retning dom af 8.5.2003, Kommissionen mod Frankrig (C-384/01, EU:C:2003:264, præmis 27).
- 33 – Det er ligeledes min opfattelse, at en sådan fortolkning underbygges af formålet med ordningen med nedsatte momssatser, som EU-lovgiver har vedtaget. Jf. i denne henseende punkt 43 og 44 i dette forslag til afgørelse. Der kan også udledes et argument af Domstolens kvalificering af levnedsmidler som dagligvarer. Jf. i denne retning dom af 1.10.2020, Staatssecretaris van Financiën (Reduceret afgiftssats på afrodisiske produkter) (C-331/19, EU:C:2020:786, præmis 25, 26 og 35). Valget af den laveste af to nedsatte momssatser kunne således været begrundet for visse levnedsmidler uden støtteydelse.

For så vidt angår ydelser bør momsdirektivets artikel 101 efter min opfattelse endvidere nævnes som signal om den betydning, som EU-lovgiver har tillagt ydelserne, herunder

restaurationsydelser, på grund af de nedsatte momssatsers virkning for jobskabelsen, den økonomiske vækst og et velfungerende indre marked.

34 – Jf. i denne forbindelse som illustration af de nedsatte momssatser, der anvendes i medlemsstaterne, Kommissionens rapport med titlen »VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020« (Taxud.c.1(2020)), tabel II, tilgængelig på engelsk på følgende webadresse:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works (s. 4 og 5).

35 – Jf. momsdirektivets artikel 14 og 24, hvori begreberne »levering af varer« og »levering af ydelser« defineres.

36 – Jf. dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

37 – Jf. bl.a. dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

38 – Jf. den i foregående fodnote nævnte retspraksis. Jf. ligeledes, for så vidt angår de forskellige betydninger af udtrykket »princippet om afgiftsneutralitet« vedrørende moms, generaladvokat Hogans forslag til afgørelse Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punkt 55 og 56 samt fodnote 21 og 22).

39 – Jf. i denne retning dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 23).

40 – Jf. dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

41 – Jf. bl.a. dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

42 – Jf. punkt 48 i dette forslag til afgørelse.

43 – Jeg gør opmærksom på, at den forelæggende ret i den foreliggende sag har anført, at den polske lovgiver har fastsat en nedsat sats på 5% gældende for bl.a. »[f]ærdigretter« og en anden nedsat sats på 8% for især »[r]estaurationsydelser«, og at fastsættelsen af momssatsen sker ved henvisning til en statistisk klassifikation af varer og tjenesteydelser (PKWiU), der knytter sig til klassificeringen af erhvervsmæssige aktiviteter efter type (PKD), som navnlig for de nedsatte satser omfatter kategori 10.85.1. i PKWiU, »[f]ærdigretter«, og kode 56.1 i PKWiU, »restauranter og mobile madudsalg«, herunder »madservering i restauranter med fuld betjening«, »madservering i selvbetjeningsrestauranter« og »anden madservering«. Jf. punkt 13-19 i dette forslag til afgørelse.

44 – I den foreliggende sag anfører jeg, at referencekapitlet omfatter de typer ydelser, der knytter sig til levering af måltider til umiddelbar indtagelse (jf. punkt 18 og 19 i dette forslag til afgørelse) uden tilhørende betingelser om, at der findes støtteydelser.

45 – EU-lovgiver handlede inden afsigelsen af dommen i sagen Bog m.fl., som vedrørte fortolkningen af kategori 1 i bilag H til sjette direktiv (jf. denne doms præmis 8), der er blevet til bilag III til momsdirektivet, hvori der med henblik på anvendelse af en nedsat momssats bl.a. blev nævnt levnedsmidler, ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler, og produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler, uden sondring knyttet til omstændighederne ved salget. Domstolen

fastslog i det væsentlige med hensyn til levering af varer, at retter og måltider tilberedt til umiddelbar indtagelse faldt ind under denne kategori i bilag H til sjette direktiv og kunne belægges med den nedsatte momssats.

46 – Jf. fjerde betragtning til denne gennemførelsesforordning.

47 – Med hensyn til begrundelserne for denne analyse, jf. punkt 80 og 86 i dette forslag til afgørelse.

48 – Jf. ligeledes i denne retning Kommissionens rapport til Rådet om beskatningsstedet for levering af varer og ydelser, herunder restaurandydelser, til passagerer om bord på skibe, fly, tog eller busser udfærdiget i henhold til artikel 37, stk. 3, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (COM(2012) 605 final) (s. 7 og 10), som nævner behovet for præcisering i henseende til Domstolens retspraksis.

49 – Min fremhævelse.

50 – Jf. dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, præmis 13.

51 – Jf. dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, præmis 15.

52 – Jf. dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, præmis 14.

53 – Jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 19, 21, 36 og 43.

54 – Jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 8.

55 – sagen Bog m.fl. (sag C-497/09); jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 13.

56 – CinemaxX-sagen (tidligere Flebbe Filmtheater) (sag C-499/09); jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 26.

57 – Lohmeyer-sagen (sag C-501/09); jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 32.

58 – Fleischerei Nier-sagen (sag C-502/09); jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 38.

59 – Jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 88.

60 – Jf. dommen i sagen Bog m.fl., præmis 77, 79 og 80.

61 – Min fremhævelse.

62 – Min fremhævelse.

63 – Jf. punkt 80 i dette forslag til afgørelse.

64 – Jf. de retningslinjer, der fulgte af det 86. møde i Momsudvalget den 18. og 19.3.2009 (taxud.d.1(2009)357988), tilgængelige på følgende webadresse:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (s. 117 og 118). Heri er det for det første præciseret, at følgende transaktioner hverken betragtes som cateringydelser eller som restaurandydelser:

– ren levering af madvarer, også tilberedte (f.eks. take-away-mad fra restauranter, supermarkeder og lignende steder)

– transaktioner bestående i tilberedning og transport af madvarer

– transaktioner generelt bestående i tilberedning, transport og udlevering af mad- og/eller drikkevarer uden andre støtteydelse.

For det andet er levering af mad- og/eller drikkevarer uden støtteydelse i disse tilfælde ifølge udvalget en levering af varer, hvor leveringsstedet bestemmes på grundlag af momsdirektivets artikel 31-37. Medlemsstaterne kan anvende en nedsat sats på levering af levnedsmidler (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer) i overensstemmelse med kategori 1 i bilag III til momsdirektivet.

65 – Jf. punkt 21 i dette forslag til afgørelse.

66 – Jf. bl.a. dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

67 – Jf. punkt 20 i dette forslag til afgørelse.

68 – Jf. punkt 74 og 82 i dette forslag til afgørelse.

69 – Jf. i denne retning dommen i sagen Bog m.fl., præmis 64.

70 – Jf. i denne retning de generelle principper, hvortil der henvises i præmis 31 i dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

71 – Jf. punkt 81 i dette forslag til afgørelse.

72 – Konkret kan denne situation adskilles fra de restaurationsområder, der er indrettet på markeder alene med borde og stole i arealer, der er afsat til den ene eller den anden sælger.