ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 10. marca 2011 *

V spojených veciach C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Bundesfinanzhof (Nemecko) z 15. a 27. októbra 2009 a doručené Súdnemu dvoru 3. decembra 2009, ktoré súvisia s konaniami:

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

proti

Manfredovi Bogovi,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, predtým Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09),

proti

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Jazyk konania: nemčina.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

proti

Finanzamt Minden,

a

Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09)

proti

Finanzamt Detmold,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby (spravodajca), E. Juhász, G. Arestis a T. von Danwitz,

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: K. Malaček, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. novembra 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— M. Bog, v zastúpení: H. Apking a T. Mittrach, Rechtsanwälte,

— CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, predtým Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, v zastúpení: G. Dzieyk a A. Müller, Rechtsanwälte, a A. Lukat, daňová poradkyňa,

— L. Lohmeyer, v zastúpení: K. Meger, daňový poradca,

— Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, v zastúpení: M. Becker, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica"), ako aj pojmu „potraviny", ktorý je uvedený v prílohe H kategórii 1 tejto smernice.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci štyroch sporov: medzi Finanzamt Burgdorf (Daňový úrad v Burgdorfe) a M. Bogom (vec C-497/09), medzi CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, predtým Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, (ďalej len „CinemaxX") a Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Daňový úrad v Hamburgu-Barmbeku-Uhlenhorste) (vec C-499/09), medzi L. Lohmeyerom a Finanzamt Minden (Daňový úrad v Mindene) (vec C-501/09) a medzi Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (ďalej len „Fleischerei Nier") a Finanzamt Detmold (Daňový úrad v Detmolde) (vec C-502/09), týkajúcich sa otázky, či rôzne činnosti spočívajúce v poskytovaní jedál alebo potravín pripravených na priamu konzumáciu sú dodávkou tovarov v zmysle článku 5 šiestej smernice, alebo sú poskytovaním služby v zmysle článku 6 tejto smernice, a za predpokladu, že tieto činnosti sú dodávkou tovarov, či podliehajú zníženej sadzbe dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") uvedenej v nemeckej právnej úprave ako predaj „potravín" v zmysle prílohy H kategórie 1 tejto smernice.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.“

4 Článok 5 ods. 1 šiestej smernice znie:

„Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 6 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

…“

6 Článok 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Bežnú sadzbu [DPH] stanoví každý členský štát pevne ako percento zdaniteľného základu, ktoré je rovnaké pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb. …

…

Členské štáty môžu tiež použiť jednu alebo dve znížené sadzby. Tieto sadzby sa stanovia ako percento zdaňovanej čiastky, ktoré nesmie byť menej ako 5 % a budú platiť len pre poskytovanie kategórií tovarov a služieb špecifikovaných v prílohe H."

7 Príloha H šiestej smernice s názvom „Zoznam tovarov a služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby DPH" v kategórii 1 uvádza predovšetkým „potraviny (vrátane nápojov, ale mimo alkoholických nápojov) pre spotrebu ľudí a zvierat; … prísady obvykle určené na prípravu potravín; výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín".

8 Smernica Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o znížené sadzby dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 116, s. 18), splnomocňuje členské štáty, aby zaviedli zníženú sadzbu pre „reštauračné a stravovacie služby". Táto smernica však nebola účinná v čase skutkových okolností vo veciach samých.

Vnútroštátne právo

9 § 1 ods. 1 bod 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) znie:

„Dani z obratu podliehajú tieto plnenia:

1. dodávky tovaru a ostatných služieb za protihodnotu, ktoré podnikateľ realizuje v tuzemsku v rámci svojej podnikateľskej činnosti.“

10 Podľa § 3 ods. 1 UStG „dodávky podniku sú plnenia, ktorými podnikateľ alebo tretia osoba ním splnomocnená umožní odberateľovi alebo tretej osobe, ktorú odberateľ splnomocnil, disponovať tovarom vo vlastnom mene (prevod práva nakladať s tovarom)“.

11 § 3 ods. 9 UStG stanovuje:

„Inými plneniami sú plnenia, ktoré nie sú dodávkami. … Poskytovanie jedál a nápojov na konzumáciu na mieste predstavuje iné plnenie. Jedlá a nápoje sa poskytujú na konzumáciu na mieste, ak sú vzhľadom na podmienky poskytovania určené na konzumáciu na mieste, ktoré susedí s miestom poskytovania, a sú k dispozícii špecifické zariadenia slúžiace na konzumáciu na mieste.“

12 Z § 12 ods. 2 bodu 1 UStG vyplýva, že znížená sadzba DPH sa uplatňuje najmä na dodávky „prípravkov z mäsa, rýb [atď.]“, „prípravkov z obilnín, múky, zo škrobu alebo z mlieka, [ako aj na] pekárenské výrobky“, „prípravkov zo zeleniny, z ovocia [atď.]“ a „rôznych potravinových prípravkov“ (tieto tovary sú uvedené pod číslami 28 a 31 až 33 prílohy, na ktorú odkazuje uvedené ustanovenie).

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-497/09

13 Manfred Bog predával na týždenných trhoch v troch rovnakých mobilných stánkoch s občerstvením nápoje a hotové jedlá pripravené na konzumáciu (najmä párky a hranolčeky). Tieto mobilné stánky s občerstvením mali pult s ochrannou zástenou zo skla a pod ním otočnú „dosku“ vyrobenú z materiálu dostupného v obchode pod názvom „resopal“ (laminátová drevotriesková doska), ktorá sa môže používať na konzumáciu týchto jedál na mieste. Na bokoch týchto vozidiel sa nad ojom nachádza zariadenie opísané ako výklopný „jazyk“, ktorý je skonštruovaný ako stôl v rovnakej výške a z rovnakého materiálu ako otočná „doska“. Miesto konzumácie chráni pred dažďom zaťahovacia strecha.

14 Vo svojom daňovom priznaní týkajúcom sa DPH za rok 2004 M. Bog zdanil obraty z predaja nápojov bežnou sadzbou DPH, zatiaľ čo obraty z predaja jedál zdanil zníženou sadzbou. V rámci mimoriadnej kontroly DPH kontrolór dospel k záveru, že zákazníci M. Boga výrobky spravidla skonzumovali na mieste. Pretože M. Bog nepredložil údaj o objeme konzumácie v mobilných stánkoch s občerstvením, obraty

z predaja jedál podliehajúce bežnej sadzbe dane boli odhadnuté na 70 % z celkových uvedených obratov.

15 Daňový úrad v dôsledku toho vydal 27. decembra 2006 zmenený daňový výmer za rok 2004. M. Bog podal proti tomuto rozhodnutiu námietku.

16 Príslušný Finanzgericht (finančný súd) žalobe M. Boga vyhovel a v podstate konštatoval, že pri rozlišovaní medzi plneniami z poskytovania potravín podliehajúcimi bežnej sadzbe DPH a plneniami podliehajúcimi zníženej sadzbe je rozhodujúce, či prvky poskytovania služieb kvalitatívne prevažujú. Vo veci samej ide o dodávky tovarov, pretože žalobca vo veci samej popri príprave jedál poskytuje pri svojich mobilných stánkoch s občerstvením len krytú plochu, kde môžu byť jedlá servírované a kde sú k dispozícii odpadkové koše. Naopak chýbajú iné prvky poskytovania služieb, ktoré pri návšteve reštaurácie vzbudzujú celkový dojem poskytovania služieb prevádzkovateľom reštaurácie (najmä obsluha, miesto na sedenie, uzavreté a vykurované miestnosti, ako aj možnosti konzumácie na terase, šatňa a toalety k dispozícii).

17 Daňový úrad podal proti rozhodnutiu uvedeného Finanzgericht opravný prostriedok „revision" na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), v ktorom tvrdí, že poskytovanie potravín bolo spojené s plneniami (príprava potravín na jedlá a poskytovanie krytých zariadení umožňujúcich konzumáciu), ktoré idú nad rámec samotného predaja.

18 Vnútroštátny súd poukazuje na to, že v súvislosti s rozlišovaním medzi dodávkou tovarov a poskytovaním služieb v oblasti poskytovania hotových jedál a nápojov Súdny dvor v rozsudku z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Zb. s. I-2395),

zaviedol rozlišovanie medzi reštauračnými plneniami a plneniami, ktoré sa vzťahujú na pokrmy, ktoré si možno vziať so sebou. Reštauračné plnenia (poskytovanie služieb) sú „charakterizované ako séria služieb a postupov od úpravy až po podávanie jedál", z ktorých len jedna časť je dodávkou potravín a poskytovanie služieb výrazne prevažuje, zatiaľ čo pri pokrmoch, ktoré si možno vziať so sebou (dodávka tovarov), sa okrem dodávky potravín „neposkytujú žiadne služby, ktoré by konzumáciu adekvátnym spôsobom spríjemnili".

19 Navyše Bundesfinanzhof vždy vychádzal zo skutočnosti, že nie je rozhodujúca kvantitatívna prevaha prvkov poskytovania reštauračných služieb vo vzťahu k prvkom prípravy jedál a ich dodávky, ale je dôležité, či pri celkovom posúdení kvalitatívne prevažuje poskytnutie služieb charakteristických pre pohostenie. Okrem toho by kvantitatívne posudzovanie viedlo k neriešiteľným problémom vymedzenia pre značnú mnohotvárnosť skutkovej podstaty, t. j. z dôvodu rozmanitosti a zložitosti jedál, ako aj foriem ich podávania.

20 Proces prípravy jedál alebo pokrmov na čas určený zákazníkmi považoval Bundesfinanzhof za dôležitý prvok týkajúci sa poskytovania služieb, ktorý spolu s inými prvkami poskytovania služby, napríklad vo veci samej poskytnutie stolov na státie alebo iných zariadení uľahčujúcich priamu konzumáciu, umožňuje domnievať sa, že služby kvalitatívne prevažujú.

21 Z hľadiska súčasného vývoja práva Únie týkajúceho sa DPH sa vnútroštátny súd však pýta, či príprava jedál alebo pokrmov určených na priamu konzumáciu sama osebe necharakterizuje plnenie, a preto nie je podstatné, či budú poskytnuté ešte ďalšie služby.

22 Ak poskytovanie jedál naopak treba považovať za poskytovanie služieb len v prípade poskytnutia ďalších služieb k uvedenej službe, vnútroštátny súd zdôrazňuje, že žalobca vo veci samej dal k dispozícii dodatočné zariadenia umožňujúce konzumáciu na mieste. Poukazuje však na skutočnosť, že časť zákazníkov si v prejednávanom prípade zakúpila hotové pokrmy alebo jedlá len na to, aby si ich vzali so sebou, a teda nevyužili ponúkanú možnosť konzumácie na mieste.

23 Na záver vnútroštátny súd uvádza, že ak by hotové pokrmy a jedlá pripravené na priamu konzumáciu neboli „potravinami" v zmysle prílohy H kategórie 1 šiestej smernice, členské štáty by neboli oprávnené zdaňovať takéto pokrmy a jedlá zníženou sadzbou DPH, aj keby išlo o dodávku tovarov.

24 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ide o dodávku [tovarov] v zmysle článku 5 šiestej smernice…, ak sa podávajú hotové pokrmy a jedlá pripravené na priamu konzumáciu?

2. Je na zodpovedanie prvej otázky relevantné, či sú poskytnuté dodatočné služby (poskytnutie zariadení na konzumáciu na mieste)?

3. Ak bude odpoveď na prvú otázku kladná, má sa pojem ‚potraviny' uvedený v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pod tento pojem spadajú len potraviny, ‚ktoré si berieme so sebou', ktoré sa predávajú

bežne v obchode s potravinami, alebo sem spadajú aj pokrmy a jedlá, ktoré boli pripravené vyprážaním, varením alebo nejakým iným spôsobom na priamu konzumáciu?“

Vec C-499/09

25 CinemaxX prevádzkuje kiná na rôznych miestach v Nemecku.

26 Vo foyer týchto kín si návštevníci kina môžu zakúpiť nielen cukrovinky a nápoje, ale aj porcie pukancov a tortillové čipsy („nachos“) v rôznych veľkostiach. V predajných miestach sa nenachádzajú nijaké pulty určené na konzumáciu, ale vo foyer niektorých kín možno nájsť v rôznom počte stoly na státie, barové stoličky, niekedy aj lavičky, stoličky, stoly a pulty pozdĺž stien. Avšak nie v každom kine sú všetky tieto zariadenia. V niektorých kinosálach sú na sedačkách pripevnené držiaky na nápoj.

27 Pri výrobe pukancov treba do stroja na výrobu pukancov, v ktorom prebieha ich praženie, dať v určitom pomere cukor, kukuricu, pukancovú soľ a olej. Časť pukancov sa dostáva ihneď do ohrievacích nádob nachádzajúcich sa na predajných miestach. Podľa objednávky zákazníkov sa pukance z tejto ohrievacej nádoby pomocou malej lopatky nakladajú do papierových vreciek rôznych veľkostí. Zvyšok tovaru sa uchováva vo veľkých vreciach alebo vaniach a potom sa podľa potreby presýpajú do týchto ohrievacích nádob. Tortillové čipsy sa objednávajú u dodávateľov spravidla v 500-gramových baleniach. Takisto sa dávajú do ohrievacích nádob, v ktorých sa uchovávajú

vlažné. K čipsom sa ponúkajú rôzne omáčky („dipy“). Dodávajú sa vo veľkých nádobách a sú už pripravené na servírovanie. Tieto omáčky sa ohrievajú a dávkujú.

28 Vo svojom daňovom priznaní k DPH za jún 2005 CinemaxX zdanila obrat z predaja pukancov a tortillových čipsov zníženou sadzbou DPH. Daňový úrad toto priznanie napadol a vydal rozhodnutie, ktorým tieto plnenia zdanil bežnou sadzbou.

29 Námietka smerujúca proti tomuto rozhodnutiu, ktorú podala CinemaxX na daňový úrad, bola zamietnutá, tak ako aj žaloba podaná na Finanzgericht. Tento súd zastával názor, že pri sporných plneniach nejde o dodávky tovarov, ale o „iné plnenia“ v zmysle článku 3 ods. 9 UStG, pretože CinemaxX neposkytovala potraviny na to, aby si ich zákazníci vzali so sebou, ale jedlá určené na priamu konzumáciu.

30 CinemaxX podala opravný prostriedok „revision“ na vnútroštátny súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania, v ktorom uvádza, že pokiaľ ide o poskytovanie pokrmov alebo jedál, podliehajú reštauračné plnenia bežnej sadzbe DPH len v prípade, ak prvok poskytovania služieb prevažuje. Nie je to tak pri udržovaní miernej teploty pukancov a tortillových čipsov, pretože ide len o uchovávanie týchto potravín primeraným spôsobom a/alebo zaručenie optimálnej teploty pri ich predaji. Nevadilo by ani chýbajúce zabalenie umožňujúce vziať si ich so sebou, pretože toto zistenie nemôže nahradiť ani prvok súvisiaci s poskytovaním služieb, ani vhodné prostredie na konzumáciu na mieste. Rovnako ani čistenie kinosál by nemalo byť zohľadnené v neprospech CinemaxX. Stoly na státie, barové stoličky a iné zariadenia nie sú určené na konzumáciu pukancov alebo tortillových čipsov, pretože väčšina osôb, ktoré si

tieto potraviny v kine kúpili, ich konzumuje v kinosále a nie vo foyer. Navyše obraty, ktoré dosiahla CinemaxX, sa nelíšia od obratov dosiahnutých v súvislosti s predajom potravín v supermarketoch alebo stánkoch. Z pohľadu priemerného návštevníka kina slúži tento typ predaja len na doplnenie návštevy kina. CinemaxX neposkytuje nijakú reštauračnú službu, ako napríklad obsluhu v sále.

31 Na základe úvah, ktoré sú zhodné s úvahami uvedenými v bodoch 18 až 23 tohto rozsudku vo veci C-497/09, rozhodol Bundesfinanzhof prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ide o dodávku [tovarov] v zmysle článku 5 šiestej smernice…, ak sa podávajú hotové pokrmy a jedlá pripravené na priamu konzumáciu?

2. Je na zodpovedanie prvej otázky relevantné, či sú poskytnuté dodatočné služby (poskytnutie stolov, stoličiek a ostatných zariadení na konzumáciu, premietanie filmu)?

3. Ak bude odpoveď na prvú otázku kladná, má sa pojem ‚potraviny' uvedený v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pod tento pojem spadajú len potraviny, ‚ktoré si berieme so sebou', ktoré sa predávajú bežne v obchode s potravinami, alebo sem spadajú aj pokrmy a jedlá, ktoré boli pripravené vyprážaním, varením alebo nejakým iným spôsobom na priamu konzumáciu?"

Vec C-501/09

32 Lothar Lohmeyer prevádzkoval od roku 1996 do roku 1999 viacero stánkov s občerstvením, ako aj závesný gril. Predával v nich hotové jedlá (grilované klobásy, klobásy s karí, párky v rožku, hranolčeky, steaky, bôčiky, mäso na špíze, rebierka atď.). Celkový obrat, ktorý dosiahol z predajov týchto jedál, zdanil zníženou sadzbou DPH.

33 Daňový úrad však zistil, že tieto stánky mali k dispozícii odkladacie pulty, a dospel k záveru, že ide o osobitné zariadenia určené na konzumáciu jedál na mieste, a preto sa dotknuté plnenia v zásade musia zdaniť bežnou sadzbou DPH. Keďže daňový úrad nevylúčil, že časť zákazníkov nevyužila tieto pulty určené na konzumáciu, ale kúpila si jedlá a vzala si ich so sebou, odhadol podiel obratu podliehajúci bežnej sadzbe dane na 80 % z celkového obratu.

34 V dôsledku toho vydal 28. mája 2002 zmenený daňový výmer za roky 1996 až 1999. Námietka a žaloba, ktoré L. Lohmeyerom podal proti tomuto výmeru, boli zamietnuté.

35 L. Lohmeyer podal opravný prostriedok „revision“ na vnútroštátny súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania, v ktorom v podstate uvádza, že pult namontovaný na stánku s občerstvením nie je infraštruktúrou v zmysle judikatúry Súdneho dvora.

36 Bundesfinanzhof v rozsudku z 18. decembra 2008 rozhodol, že proces prípravy pokrmov a jedál na čas stanovený jednotlivými zákazníkmi je podstatným prvkom poskytnutia služby, pričom sa odvolal na už citovaný rozsudok Faaborg-Gelting Linien.

Avšak vzhľadom na kritiku tejto judikatúry vnútroštátny súd zastáva názor, že nie je celkom isté, či sa má príprava jedla na dohodnutý čas zohľadniť ako dôležitý prvok, ktorý sám osebe, resp. spolu s ďalšou nie nepodstatnou službou v okamihu dodania zákazníkovi môže viesť k záveru, že v celkovom kontexte ide o poskytovanie služieb.

37 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚potraviny' uvedený v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice… vykladať v tom zmysle, že pod tento pojem spadajú len potraviny, ‚ktoré si berieme so sebou', ktoré sa predávajú bežne v obchode s potravinami, alebo sem spadajú aj pokrmy a jedlá, ktoré boli pripravené varením, vyprážaním, pečením alebo nejakým iným spôsobom na priamu konzumáciu?

2. Pokiaľ sú ‚potravinami' v zmysle prílohy H kategórie 1 šiestej smernice aj jedlá a pokrmy určené na priamu konzumáciu, má sa článok 6 ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že sem patrí aj výdaj čerstvo pripravených jedál a pokrmov, ktoré kupujúci skonzumuje na mieste s využitím zariadení slúžiacich na konzumáciu, ako napríklad pultov, stolov na státie alebo iných podobných zariadení, a neberie si ich so sebou?"

Vec C-502/09

38 Fleischerei Nier je komanditná spoločnosť, ktorá prevádzkuje mäsiarstvo a poskytuje párty servis. V rámci tejto činnosti sa objednané jedlá dodávajú v uzavretých nádobách udržiavajúcich teplotu, zatiaľ čo riad, príbory, stoly na státie, ako aj personál sa poskytujú podľa želaní zákazníkov.

39 Vo svojich faktúrach Fleischerei Nier uplatnila na ceny za poskytnutie riadu, príborov, stolov na státie a personálu bežnú sadzbu DPH a na ceny za dodanie jedál zníženú sadzbu DPH.

40 Daňový úrad však zastával názor, že pokiaľ boli dodávky jedla spojené s dodaním riadu, príborov, stolov na státie alebo personálu, musia sa zdaňovať bežnou sadzbou DPH, a z tohto dôvodu vydal zmenený daňový výmer.

41 V konaní o námietke sa účastníci konania zhodli na tom, že príjmy z dodávky jedla sa mali zdaňovať bežnou sadzbou DPH v prípadoch, keď Fleischerei Nier poskytla aj personál. Námietka a žaloba podané proti zmenenému výmeru boli zamietnuté.

42 V opravnom prostriedku „revision“, ktorý žalobkyňa podala, v podstate uvádza, že poskytovanie riadu a príborov je vedľajšia služba poskytovaná k dodávke jedla, ktorá neoprávňuje na to, aby sa služba ako celok posudzovala ako poskytovanie služby. Pri párty servise si zákazník zvyčajne praje, aby boli jeho hostia pohostení

v domácich priestoroch, a preto tento druh plnenia nie je porovnateľný s reštauračným plnením.

43 Bundesfinanzhof s odvolaním sa na už citovaný rozsudok Faaborg-Gelting Linien rozhodol, že plnenie zo strany podniku poskytujúceho párty servis je jediným plnením, ak sa okrem dodávky hotových jedál poskytujú aj riad a príbory, ktoré sa následne umývajú, a ak je proces prípravy jedál a pokrmov na čas určený jednotlivými zákazníkmi podstatným prvkom poskytnutia služby. Vzhľadom na tvrdenia Fleischerei Nier a kritiky obsiahnuté v odbornej literatúre sa tento súd domnieva, že nie je možné s absolútnou istotou tvrdiť, že uvedená judikatúra je v súlade so zásadami práva Únie.

44 Vnútroštátny súd sa domnieva, že podnik prevádzkujúci párty servis poskytuje svojim odberateľom jediné plnenie, a nie viacero samostatných hlavných plnení, a to bez ohľadu na skutočnosť, či si odberateľ popri dodávke jedál objednal alebo neobjednal jednu, resp. niekoľko ďalších fakultatívne ponúkaných služieb, napríklad poskytnutie príborov, riadu, stolov na státie alebo personálu.

45 Podľa vnútroštátneho súdu treba objasniť, či je v súlade s právom Únie, že sa pri kvalifikácii jediného plnenia podniku poskytujúceho párty servis považuje proces prípravy jedál z rôznych potravín za prvok poskytovania služby.

46 Vnútroštátny súd tvrdí, že kritériá, ktoré sa uplatnia v praxi, musia byť vypracované tak, aby zabezpečili dosiahnutie predvídateľných výsledkov pri kvalifikácii týchto plnení a zaistili právnu istotu pre každého dotknutého prevádzkovateľa. Podľa vnútroštátneho súdu niet pochýb, že jediné plnenie musí byť vždy kvalifikované ako poskytnutie služby, ak je poskytnutý obslužný personál, zatiaľ čo iné posudzované

plnenia nesmú byť považované za charakteristické alebo prevažujúce, pokiaľ je suma celkových skutočných nákladov značne nižšia ako náklady na hotové jedlá pripravené na konzumáciu.

47 Vnútroštátny súd sa však pýta, či je takýto prístup v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, a uvádza, že podľa rozsudku z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 28), by pri určení prevažujúcich prvkov komplexnej služby mohli byť relevantné najmä vynaložené náklady, ale podľa rozsudku z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 37), nesmú byť pri kvalifikácii komplexného plnenia rozhodujúce náklady samy osebe.

48 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚potraviny' uvedený v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice… vykladať v tom zmysle, že pod tento pojem spadajú len potraviny, ‚ktoré si berieme so sebou', ktoré sa predávajú bežne v obchode s potravinami, alebo sem spadajú aj pokrmy a jedlá, ktoré boli pripravené vyprážaním, varením alebo nejakým iným spôsobom na priamu konzumáciu?

2. Pokiaľ by boli ‚potravinami' v zmysle prílohy H kategórie 1 šiestej smernice aj jedlá a pokrmy určené na okamžitú konzumáciu, má sa proces prípravy jedál alebo pokrmov zohľadňovať ako prvok súvisiaci s poskytovaním služieb pri rozhodovaní, či sa má komplexné plnenie podniku, ktorý poskytuje párty servis (podávanie jedál a pokrmov pripravených na konzumáciu, ako aj ich doprava, prípadne poskytovanie príborov alebo riadu a/alebo stolov na státie, ako aj odvoz

poskytnutých predmetov), kvalifikovať ako daňovo zvýhodnená dodávka potravín (príloha H kategória 1 tejto smernice) alebo ako poskytnutie služby, ktoré nie je daňovo zvýhodnené (článok 6 ods. 1 tejto smernice)?

3. Ak bude odpoveď na druhú otázku záporná, je zlučiteľné s článkom 2 bodom 1 v spojení s článkom 5 ods. 1 a článkom 6 ods. 1 šiestej smernice zameriavať sa pri posudzovaní komplexného plnenia podniku, ktorý poskytuje párty servis, ako dodávky tovaru alebo ako poskytnutia služby svojho druhu len na počet prvkov s charakterom poskytovania služby (dva alebo viac) v porovnaní s podielom prvkov týkajúcich sa dodávky tovaru, alebo je potrebné prvky s charakterom poskytovania služieb posudzovať nezávisle od ich počtu – a ak áno, podľa akých kritérií?“

49 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 3. februára 2010 boli veci C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09 podľa článku 43 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora spojené na spoločné konanie na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku, keďže tieto veci spolu súvisia.

O prejudiciálnych otázkach

50 Prvými dvoma otázkami vo veciach C-497/09 a C-499/09, druhou otázkou vo veci C-501/09 a druhou a treťou otázkou vo veci C-502/09, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd Súdneho dvora v podstate pýta, či rozličné činnosti súvisiace s dodávkou jedál alebo pokrmov určených na priamu konzumáciu, sporné v štyroch

veciach samých, sú dodávkami tovarov v zmysle článku 5 šiestej smernice alebo poskytnutím služieb v zmysle článku 6 tejto smernice a ako ich v tejto súvislosti môžu ovplyvniť doplňujúce prvky poskytnutia služieb.

Úvodné pripomienky

51 Na úvod je potrebné určiť, či majú byť rôzne činnosti sporné v jednotlivých veciach samých vzhľadom na DPH považované za odlišné zdaniteľné plnenia, alebo za jediné komplexné plnenie pozostávajúce z viacerých prvkov.

52 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedno plnenie, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa predmetné plnenie vykonáva, s cieľom určiť na jednej strane, či sú tu dve alebo viacero odlišných plnení alebo jediné plnenie, a na druhej strane, či má byť v poslednom uvedenom prípade toto jediné plnenie považované za dodávku tovarov alebo za poskytnutie služby (pozri rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 19, ako aj Aktiebolaget NN, už citovaný, bod 21).

53 Súdny dvor zároveň rozhodol na jednej strane, že z článku 2 šiestej smernice vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé, a na druhej strane, že plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH. Treba konštatovať, že o jediné plnenie ide v prípade, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou v prospech klienta sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne

jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené (rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, body 20 a 22, ako aj Aktiebolaget NN, už citovaný, body 22 a 23).

54 Okrem toho o jediné plnenie ide v prípade, ak jeden alebo viaceré prvky musia byť považované za hlavné plnenie, pričom iné prvky musia byť naopak považované za vedľajšie plnenie alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Konkrétne musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (pozri najmä rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 30; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 21; z 11. júna 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Zb. s. I-4983, bod 18, ako aj z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Zb. s. I-12359, body 24 a 25).

55 V rámci spolupráce stanovenej na základe článku 267 ZFEÚ je povinnosťou vnútroštátnych súdov určiť, či je to tak aj v konkrétnom prípade, a v tejto súvislosti posúdiť všetky skutkové okolnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky CPP, už citovaný, bod 32, ako aj Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 23).

56 V prejednávanom prípade sa vo všetkých veciach dodávka jedného tovaru alebo viacerých tovarov spája s rôznymi prvkami poskytnutia služby a vnútroštátny súd sa domnieva, že táto dodávka a toto poskytnutie tvoria z hľadiska DPH jediné plnenie. Z rozhodnutí vnútroštátneho súdu a ani z pripomienok predložených Súdnemu dvoru nevyplýva, že táto kvalifikácia nebola uskutočnená v súlade s vyššie uvedenými kritériami.

57 Pokiaľ ide o plnenia poskytované v rámci činnosti podniku zabezpečujúceho párty servis, o ktorý ide vo veci C-502/09, je predovšetkým relevantné, že existencia jediného plnenia nezávisí od toho, či podnik ponúkajúci párty servis vystaví jednu faktúru, v ktorej sú uvedené všetky prvky, alebo naopak, vystaví osobitne faktúru za dodávku jedál (pozri v tomto zmysle rozsudky CPP, už citovaný, bod 31; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 25, ako aj Everything Everywhere, už citovaný, bod 29).

O kvalifikácii ako dodávka tovarov alebo poskytovanie služieb

58 Na úvod je potrebné pripomenúť, že šiesta smernica zakladá spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (pozri najmä rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 48).

59 Pokiaľ ide o pojem „dodávka tovarov“, článok 5 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že za takúto dodávku sa považuje aj prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho vlastník. Judikatúra Súdneho dvora v tejto súvislosti spresňuje, že tento pojem zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri najmä rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 51).

60 Pokiaľ ide o pojem „poskytovanie služieb“, z článku 6 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že sa vzťahuje na každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 tejto smernice.

61 Na účely určenia, či jediné komplexné plnenie, o aké ide vo veciach samých, sa má považovať za „dodávku tovarov“ alebo „poskytovanie služieb“, treba zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých sa predmetné plnenie vykonáva, aby bolo možné nájsť charakteristické prvky a medzi nimi identifikovať prevažujúce prvky (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Faaborg-Gelting Linien, už citovaný, body 12 a 14; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 27; Aktiebolaget NN, už citovaný, bod 27, ako aj z 11. februára 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Zb. s. I-1049, bod 24).

62 Súčasne treba spresniť, že prevažujúci prvok musí byť určený z pohľadu priemerného spotrebiteľa (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 22, ako aj Everything Everywhere, už citovaný, bod 26), a v rámci celkového posúdenia zohľadniť nielen kvantitatívnu, ale aj kvalitatívnu relevantnosť prvkov poskytovania služieb vo vzťahu k prvkom, ktoré sa týkajú dodávky tovarov.

63 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vzhľadom na to, že predaj tovaru je vždy spojený s minimálnym poskytovaním služieb, napríklad s vystavením výrobkov v regáloch alebo vyhotovením faktúry, môžu byť pri posudzovaní podielu poskytovania služieb na celkovom komplexnom plnení zahŕňajúcom aj dodávku tovaru zohľadnené len tie služby, ktoré sa líšia od služieb, ktoré sú nevyhnutne spojené s predajom tovaru (rozsudok z 10. marca 2005, Hermann, C-491/03, Zb. s. I-2025, bod 22).

64 Súdny dvor v bode 14 už citovaného rozsudku Faaborg-Gelting Linien konkrétne rozhodol, že reštauračné plnenie tvorí súbor krokov a úkonov, z ktorých je poskytovanie stravy len jednou zložkou a značne pritom prevažujú služby. Toto plnenie teda musí byť považované za poskytovanie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice. Inak to bude v prípade, keď sa plnenie týka potravín určených na to, aby si ich

zákazníci vzali so sebou, a nie sú s ním spojené nijaké služby určené na spríjemnenie konzumácie na mieste, v prostredí na to primerane prispôsobenom.

65 V súvislosti s reštauračnými plneniami na palube trajektov Súdny dvor zdôraznil, že výdaj hotových jedál a nápojov určených na priamu konzumáciu je výsledkom množstva poskytovaných služieb od varenia jedál až po ich distribúciu a že zákazníkovi sa pritom poskytuje infraštruktúra zahŕňajúca tak jedáleň reštaurácie spolu s príslušenstvom (šatňa atď.), ako aj nábytok a riad. Fyzické osoby, ktoré v rámci podnikateľskej činnosti poskytujú takéto reštauračné plnenia, sú prípadne vyzvaní pripraviť príbory, odporučiť zákazníkovi ponúkané jedlá a nápoje a vysvetliť mu ich, servírovať tieto produkty na stôl a napokon upratať stoly po konzumácii (rozsudok Faaborg-Gelting Linien, už citovaný, bod 13).

66 V prejednávanej veci sa podľa údajov predložených vnútroštátnym súdom sporné činnosti vo veciach C-497/09 a C-501/09 týkajú predajov párkov, hranolčekov a iných potravín určených na priamu konzumáciu v teplom stave v mobilných stánkoch alebo stánkoch s občerstvením.

67 V tejto súvislosti treba najskôr konštatovať, že dodávka týchto výrobkov vyžaduje ich varenie alebo ich zohriatie, čo predstavuje službu, ktorá musí byť zohľadnená pri komplexnom posúdení sporného plnenia na účely jeho kvalifikácie ako dodávka tovarov alebo poskytovanie služieb.

68 Keďže sa príprava teplého konečného produktu v podstate obmedzuje na jednoduché a štandardizované úkony, ktoré sa vo väčšine prípadov nevykonávajú na základe objednávky konkrétneho zákazníka, ale sa vykonávajú neustále, resp. pravidelne na základe všeobecne predpokladaného dopytu, nepredstavuje táto príprava prevažujúci prvok sporného plnenia a sama osebe nemôže dať tomuto plneniu charakter poskytovania služby.

69 Okrem toho treba v súvislosti s prvkami poskytovania služieb, ktoré sú charakteristické pre reštauračné plnenia, vyplývajúcimi z judikatúry uvedenej v bodoch 63 až 65 tohto rozsudku, konštatovať, že pri činnostiach sporných vo veciach C-497/09 a C-501/09 sa neposkytujú čašníci, skutočné poradenstvo zákazníkom, servis vo vlastnom zmysle slova spočívajúci predovšetkým v odovzdaní objednávok do kuchyne, v neskoršej prezentácii jedál a ich servírovaní zákazníkom na stôl, poskytnutí uzavretých a vykurovaných miestností určených osobitne na konzumáciu dodaných potravín a nie sú k dispozícii šatňa ani toalety a v zásade ani riad, nábytok a príbory.

70 Prvky poskytovania služieb, ktoré uvádza vnútroštátny súd, totiž spočívajú len v existencii elementárnych zariadení, t. j. jednoduchých pultov určených na konzumáciu bez možnosti sedenia, aby sa obmedzenému počtu zákazníkov umožnila konzumácia na mieste, a to vonku. Takéto elementárne zariadenia vyžadujú len minimálne ľudské nasadenie. Za týchto okolností tieto prvky predstavujú len vedľajšie minimálne plnenia a nemôžu zmeniť prevažujúci charakter hlavného plnenia, t. j. dodávky tovarov.

71 Vyššie uvedené úvahy sa uplatnia aj na predaj pukancov a tortillových čipsov vo foyer kín, ako je to vo veci C-499/09.

72 Zo skutkového stavu predloženého vnútroštátnym súdom vyplýva, že príprava pukancov, ktorá je prepojená s ich výrobou, ako aj s distribúciou zabalených pukancov a tortillových čipsov, je neoddeliteľnou súčasťou predaja týchto výrobkov, a teda nejde o plnenie oddelené od tohto predaja. Okrem toho príprava, ako aj udržovanie potravín v určitej teplote sa vykonávajú pravidelne a nie v závislosti od objednávky konkrétneho zákazníka.

73 Súčasne treba uviesť, že poskytnutie nábytku (stolov na státie, taburetiek, stoličiek a lavičiek), odhliadnuc od skutočnosti, že sa nábytok nenachádza vo všetkých kinách, spravidla nesúvisí s predajom pukancov a tortillových čipsov a že priestory vybavené týmto nábytkom slúžia aj na čakanie a ako miesto stretnutia. Prakticky sa výrobky konzumujú v kinosálach. Na tieto účely majú sedadlá v niektorých sálach držiaky na poháre, ktoré slúžia aj na zabezpečenie čistoty v kinosálach. Samotná existencia tohto nábytku, ktorý neslúži výlučne na možné uľahčenie konzumácie týchto potravín, nemôže byť považovaná za prvok poskytovania služieb, ktorý je spôsobilý zapríčiniť, že plnenie ako celok bude mať charakter poskytovania služieb.

74 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že pokiaľ ide o činnosti, ako sú činnosti vo veciach C-497/09, C-499/09 a C-501/09, prevažujúcim prvkom dotknutých plnení pri ich celkovom posúdení je dodávka jedál alebo potravín určených na priamu konzumáciu, lebo ich jednoduchá štandardizovaná príprava je s nimi nerozlučne spojená, a poskytovanie jednoduchých zariadení umožňujúcich obmedzenému počtu zákazníkov konzumáciu na mieste má len čisto vedľajší a podriadený charakter. Nezáleží na tom, či zákazníci tieto jednoduché zariadenia používajú, alebo ich nepoužívajú, lebo vzhľadom na skutočnosť, že priama konzumácia na mieste nie je podstatným znakom dotknutého plnenia, nemôže byť ani určujúca pre jeho charakter.

75 Pokiaľ ide o činnosti podniku poskytujúceho párty servis, o ktoré ide vo veci C-502/09, treba na úvod uviesť, že z bodu 38 tohto rozsudku vyplýva, že prichádzajú do úvahy viaceré kombinácie plnení v závislosti od želaní zákazníkov, počínajúc prípravou a dodávkou jedál až po komplexné plnenie, ktoré zahŕňa okrem iného poskytnutie riadu, nábytku (stoly a stoličky), prezentáciu jedál, dekoráciu, poskytnutie personálu a poradenstva vo veci zostavenia menu a prípadne výberu nápojov.

76 Ďalej treba pripomenúť, že vzhľadom na to, že ide o jediné plnenie, závisí kvalifikácia plnenia ako dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb od všetkých skutkových okolností, pričom sa zohľadnia prvky, ktoré z hľadiska spotrebiteľa kvalitatívne prevažujú.

77 Čo sa týka jedál, ktoré poskytuje podnik ponúkajúci párty servis, treba uviesť, že na rozdiel od jedál predávaných v stánkoch s občerstvením, mobilných stánkoch a kinách sa tieto jedlá spravidla nepripravujú jednoduchým štandardným spôsobom, ale vykazujú omnoho výraznejšie znaky poskytovania služieb a vyžadujú si viac práce a odbornosti. Kvalita jedál, tvorivosť, ako aj prezentácia sú v tomto prípade prvkami, ktoré pre zákazníka väčšinou majú rozhodujúci význam. Zákazník chce často využiť nielen možnosť nechať si zostaviť menu, ale takisto nechať si pripraviť špeciálne jedlá podľa vlastného želania. Tento aspekt služby je vyjadrený aj v terminológii, keďže v bežnej reči sa všeobecne hovorí o „párty servise“ ponúkanom v domácich priestoroch, ako aj o „objednaných“ jedlách a nie o „kúpených“ jedlách od podniku poskytujúceho párty servis.

78 Následne podnik jedlá dodáva v ohrievacích nádobách alebo ich zohrieva na mieste. Pre zákazníka je zároveň dôležité, že táto dodávka jedál sa uskutočňuje presne v čase, ktorý stanovil.

79 Okrem toho plnenia podniku ponúkajúceho párty servis môžu zahŕňať prvky, ktoré umožňujú konzumáciu, ako napr. poskytnutie riadu, príborov alebo nábytku. Na rozdiel od jednoduchého poskytnutia infraštruktúry v prípade stánkov s občerstvením alebo mobilných stánkov a kín si tieto prvky vyžadujú navyše aj určitú ľudskú činnosť na dovezenie, odvoz a prípadné vyčistenie materiálu.

80 Vzhľadom na tieto úvahy treba konštatovať, že s výnimkou prípadu, keď sa podnik ponúkajúci párty servis obmedzí na dodávku štandardných jedál bez iného prvku dodatočnej služby alebo ak iné osobitné okolnosti preukážu, že dodávka jedál je prevažujúcim prvkom plnenia, činnosti podniku ponúkajúceho párty servis sú poskytovaním služieb.

81 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na prvé dve otázky vo veciach C-497/09 a C-499/09, na druhú otázku vo veci C-501/09 a na druhú a tretiu otázku vo veci C-502/09 treba odpovedať, že články 5 a 6 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že:

— dodávka čerstvo pripravených jedál alebo potravín určených na priamu konzumáciu v stánkoch s občerstvením, v mobilných stánkoch alebo vo foyer kín je dodávkou tovarov v zmysle tohto článku 5, ak z kvalitatívneho preskúmania plnenia ako celku vyplynie, že neprevládajú prvky poskytovania služieb, ktoré predchádzajú dodávke potravín alebo ju súčasne dopĺňajú,

— s výnimkou prípadu, keď sa podnik ponúkajúci párty servis obmedzí na dodávku štandardných jedál bez iného prvku poskytnutia dodatočnej služby alebo ak iné osobitné okolnosti preukážu, že dodávka jedál je prevažujúcim prvkom plnenia, činnosti podniku ponúkajúceho párty servis sú poskytovaním služieb v zmysle tohto článku 6.

O pojme „potraviny“ uvedenom v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice

82 Treťou otázkou vo veciach C-497/09 a C-499/09, ako aj prvou otázkou vo veciach C-501/09 a C-502/09, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd Súdneho dvora pýta, či v prípade, že plnenia sporné v jednotlivých veciach sú dodávkami tovarov, patria pod pojem „potraviny“ uvedený v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice aj jedlá alebo pokrmy pripravené na priamu konzumáciu.

83 Vzhľadom na to, že v šiestej smernici tento pojem potraviny nie je definovaný, musí sa vykladať v kontexte, v ktorom je v šiestej smernici použitý (pozri analogicky rozsudky z 18. januára 2001, Komisia/Španielsko, C-83/99, Zb. s. I-445, bod 17, a z 18. marca 2010, Erotic Center, C-3/09, Zb. s. I-2361, bod 14).

84 V tomto smere z článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že uplatnenie jednej alebo dvoch znížených sadzieb je možnosť, ktorá je členským štátom priznaná ako výnimka zo zásady, podľa ktorej sa uplatňuje bežná sadzba. Okrem toho podľa uvedeného ustanovenia môžu byť znížené sadzby DPH uplatňované výlučne na dodávky tovarov a poskytovanie služieb uvedené v prílohe H tejto smernice (pozri rozsudky Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 18, a Erotic Center, už citovaný, bod 15). Z ustálenej judikatúry pritom vyplýva, že ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky zo zásady, musia byť vykladané doslovne, pričom treba dávať pozor na to, aby táto výnimka nestratila svoj potrebný účinok (pozri najmä rozsudky z 30. septembra 2010, EMI Group, C-581/08, Zb. s. I-8607, bod 20, a z 28. októbra 2010, AXA UK, C-175/09, Zb. s. I-10701, bod 25).

85 Z tohto hľadiska treba uviesť, že dotknuté ustanovenie sa vzťahuje na potraviny všeobecne a nerobí žiadne rozdiely ani vymedzenia podľa typu obchodovania, spôsobu predaja, balenia, prípravy alebo teploty.

86 Navyše uvedené ustanovenie vymenováva „prísady obvykle určené na prípravu potravín“, ako aj „výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín“.

87 Napokon tieto jedlá a pokrmy pripravené na priamu konzumáciu slúžia na zasýtenie spotrebiteľov.

88 Na tretiu otázku položenú vo veciach C-497/09 a C-499/09, ako aj na prvú otázku položenú vo veciach C-501/09 a C-502/09 treba odpovedať, že v prípade dodávky tovarov sa má pojem „potraviny“ uvedený v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na jedlá a pokrmy, ktoré sú uvarené, upečené, vypražené alebo iným spôsobom pripravené na priamu konzumáciu.

O trovách

89 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Články 5 a 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, sa majú vykladať v tom zmysle, že:

— dodávka čerstvo pripravených jedál alebo potravín určených na priamu konzumáciu v stánkoch s občerstvením, mobilných stánkoch alebo vo foyer kín je dodávkou tovarov v zmysle tohto článku 5, ak z kvalitatívneho preskúmania plnenia ako celku vyplynie, že neprevládajú prvky poskytovania služieb, ktoré predchádzajú dodávke potravín alebo ju súčasne dopĺňajú,

— s výnimkou prípadu, keď sa podnik ponúkajúci párty servis obmedzí na dodávku štandardných jedál bez iného prvku poskytnutia dodatočnej služby alebo ak iné osobitné okolnosti preukážu, že dodávka jedál je prevažujúcim prvkom plnenia, činnosti podniku ponúkajúceho párty servis sú poskytovaním služieb v zmysle tohto článku 6.

2. V prípade dodávky tovarov sa má pojem „potraviny“ uvedený v prílohe H kategórii 1 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 92/111, vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na jedlá a pokrmy, ktoré sú uvarené, upečené, vypražené alebo iným spôsobom pripravené na priamu konzumáciu.

Podpisy