Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKATEN
JEAN RICHARD DE LA TOUR
föredraget den 12 november 2020[1]

Mål C-703/19

J.K.
mot
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
i närvaro av
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(begäran om förhandsavgörande av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98 – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en eller flera reducerade mervärdesskattesatser på vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster – Klassificering av en försäljningsverksamhet som ’leverans av varor’ eller som ’tillhandahållande av tjänster’ – Punkterna 1 och 12a i bilaga III – Begreppen ’livsmedel’ samt ’restaurang- och cateringtjänster’ – Måltider färdiga för omedelbar förtäring på plats i säljarens lokaler eller i ett restaurangområde – Måltider färdiga för omedelbar förtäring för avhämtning”

I. Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,[2] jämförd med punkt 12a i bilaga III till i samma direktiv och med artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.[3]

2. Denna begäran om förhandsavgörande har ingetts inom ramen för en tvist avseende beskattning med en reducerad skattesats av livsmedelsleveranser genom olika försäljningssätt i snabbmatsrestauranger, organiserade enligt ett franchiseavtal.

3. Dessa omständigheter kommer att leda domstolen att för första gången tolka unionslagstiftarens definition av begreppet ”restaurang- och cateringtjänster”, inom ramen för medlemsstaternas möjlighet att tillämpa två reducerade mervärdesskattesatser på vissa kategorier av varor eller tjänster.

1 Originalspråk: franska.

2 EUT L 347, 2006. s. 1, nedan kallat ”mervärdesskattedirektivet”.

3 EUT L 77, 2011, s. 1.

4. Min bedömning kommer att leda mig att erinra om de villkor enligt vilka denna möjlighet kan utövas enligt domstolens praxis och att föreslå ett allmänt kriterium som gör det möjligt att särskilja begreppet ”livsmedel” från begreppet ”restaurangtjänster” vad gäller beskattning med en reducerad skattesats av leveranser av färdiga måltider med tillhörande tjänster när dessa karaktäriseras av deras varierande art och deras betydelsenivå som inte möjliggör en enkel jämförelse med de omständigheter under vilka mål tidigare har inletts vid domstolen.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Mervärdesskattedirektivet

5. Under avdelning VIII, med rubriken ”Skattesatser”, finns i kapitel 2, med rubriken ”Skattesatsernas struktur och nivåer”, ett första avsnitt avseende ”[n]ormalskattesats”, vilket innehåller artikel 96 som har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.” [4]

6. I andra avsnittet i detta kapitel 2 i mervärdesskattedirektivet, [5] som har rubriken ”Reducerade skattesatser”, ingår artikel 98, som har följande lydelse: [6]

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

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

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen [7] för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

7. I artikel 99 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. De reducerade skattesatserna skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 %.

4 Principen om enhetlig skattesats föreskrevs i artikel 12.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

5 I dess version efter ändringen genom rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11, artikel 2.2), gällande från den 1 januari 2010.

6 Bestämmelserna i artikel 98 i mervärdesskattedirektivet har sitt ursprung i bestämmelserna i rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, 1992, s. 1; svensk specialutgåva: område 9, volym 1, s. 28), särskilt dess artikel 1.1, som ersätter artikel 12.3 i sjätte direktivet, genom nya bestämmelser om reducerade skattesatser. Artikel 12.3 a i sjätte direktivet ändrades genom artikel 1.7 i rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, 1992, s. 47; svensk specialutgåva: område 9, volym 2, s. 119). Följaktligen får domstolens praxis avseende denna artikel 12.3 a införlivas för tolkningen av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet.

7 Kombinerade nomenklaturen inrättades genom rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva: område 1, volym 13, s. 22). Den uppdateras varje år och publiceras i *Europeiska unionens offentliga tidning* (serie ”L”) i form av en genomförandeförordning som antas av Europeiska kommissionen.

2. Varje reducerad skattesats skall bestämmas så, att det mervärdesskattebelopp som följer av tillämpningen av en sådan skattesats i normalfallet gör det möjligt att dra av hela den mervärdesskatt som är avdragsgill enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.”

8. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskatter som avses i artikel 98 får tillämpas”. I punkt 1 i denna bilaga anges bland annat livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människors konsumtion. I punkt 12a i denna bilaga, som infördes genom rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser,[8] nämns restaurang- och cateringtjänster. Tillhandahållande av (alkoholhaltiga och/eller alkoholfria) drycker får undantas.

2. Genomförandeförordning nr 282/2011

9. Enligt lydelsen i skäl 10 i genomförandeförordning nr 282/2011 ”är [det] nödvändigt att klart definiera restaurang- och cateringtjänster samt skillnaderna dem emellan och den ändamålsenliga behandlingen av dessa tjänster”.

10. Artikel 6 i denna genomförandeförordning har följande lydelse:

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

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

B. Polsk rätt

11. Artikel 5a i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster)[9] av den 11 mars 2004, i den version som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet,[10] har följande lydelse:

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

12. Artikel 3.1 i rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (regeringens förordning om den polska klassificeringen av varor och tjänster)[11] av den 4 september 2015 har följande lydelse:

”För uttag av

8 EUT L 116, 2009, s. 18.

9 Dz. U. 2004, nr 54, position 535.

10 Dz. U. 2011, nr 177, position 1054 (nedan kallad mervärdesskattelagen).

11 Dz. U. 2015, position 1676 (nedan kallad PKWiU).

1) mervärdesskatt,

…

ska, till och med den 31 december 2017, den polska klassificering av varor och tjänster som införts genom rozporządzeniem Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [regeringens förordning om den polska klassificeringen av varor och tjänster] [12] (nedan kallad PKWiU) av den 29 oktober 2008, tillämpas.”

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

”Den skattesats som ska tillämpas på de varor som anges i bilaga 10 till denna lag ska vara fem procent.”

14. I bilaga 10 till mervärdesskattelagen har position 28 rubriken ”Färdiga måltider, med undantag för produkter med en alkoholhalt som överstiger 1,2 procent”.

15. Artikel 3.1.1 i rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (finansministeriets förordning om varor och tjänster som är föremål för en reducerad mervärdesskattesats) [13] av den 23 december 2013 har följande lydelse:

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

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

16. I punkt III, position 7, i bilagan till denna förordning anges följande:

”Bar- och restaurangtjänster (PKWiU ex [14] 56) [15], utom försäljning av

1) alkoholdrycker med en alkoholhalt över 1,2 procent,

2) alkoholdrycker som är en blandning av öl och alkoholfria drycker, med en sammanlagd alkoholhalt över 0,5 procent,

3) drycker som innehåller kaffe eller the, oavsett deras halt i … den färdiga drycken,

4) kolsyrade drycker utan alkohol,

5) mineralvatten,

6) andra icke-behandlade produkter på vilka den skattesats som avses i artikel 41.1 i [mervärdesskattelagen] ska tillämpas.”

12 Dz. U. 2008, nr 207, position 1293.

13 Dz. U. 2013, position 1719.

14 Enligt artikel 2.30 i mervärdesskattelagen har begreppet ”ex” till syfte att beskriva en kategori av varor och tjänster PKWiU eller endast en del av varorna och tjänsterna inom motsvarande kategori.

15 Det uttryck som används i begäran om förhandsavgörande är ”Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)”. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande översatt det till ”tjänster i samband med tillhandahållande av måltider”. Det ska påpekas att uttrycket ”bar- och restaurangtjänster” motsvarar det som används för kod 56 i bilagan till kommissionens förordning (EU) nr 1209/2014 av den 29 oktober 2014 om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 451/2008 om fastställande av en ny statistisk indelning av produkter efter näringsgren (CPA) och om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 3696/93 (EUT L 336, 2014, s. 1).

17. Grupp 56.1 PKWiU, med rubriken ”Tjänster hänförliga till restauranger och andra serveringsställen”, omfattar bland annat kategorierna 56.10.11 (”Restaurangtjänster med bordsservering”), 56.10.13 (”Restaurangtjänster utan bordsservering”) och 56.10.19 (”Andra restaurangtjänster”).

18. Enligt den hänskjutande domstolen ska PKWiU tolkas med hänvisning till rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (regeringens förordning om polsk klassificering av verksamhet) [16] av den 24 december 2007 och särskilt med hänvisning till dess avsnitt 56 och de underkategorier som det omfattar. Detta avsnitt omfattar tjänsteverksamhet som har samband med ett fullständigt tillhandahållande av mat och dryck avsedd för direkt konsumtion i restauranger, inklusive restauranger med självservering och restauranger som erbjuder måltider för avhämtning, med eller utan sittplatser. Det är i detta avseende inte väsentligt vilken typ av måltider som serveras, utan det faktum att de är avsedda för direkt konsumtion. Underkategorin 56.10.A, med rubriken ”Restauranger och andra fasta serveringsställen”, omfattar tillagning och servering av måltider till gäster som sitter vid bord eller till gäster som väljer sina måltider från en meny, oavsett om de konsumerar de tillagade måltiderna på plats, tar med sig maträtterna eller får dem levererade. Denna underkategori omfattar verksamhet i restauranger, kaféer, snabbmatsrestauranger, glasskaféer, pizzerior, restauranger eller barer som inrättats i transportmedel och verksamhet som utförs av externa enheter.

19. Den hänskjutande domstolen har preciserat att denna metod för reglering av tillämpningsområdet för ”restaurangtjänster” PKWiU har påverkat det område som omfattas av kategorin ”Färdiga måltider, med undantag för produkter med en alkoholhalt som överstiger 1,2 procent” (ex 10.85.1) PKWiU. Hänvisningen till PKD förminskar denna kategori till underkategorin 10.85.Z i PKD vilken avser ”[t]illagning av måltider samt lagad mat och färdigrätter”. Denna underkategori omfattar produktion av måltider samt lagad mat och färdigrätter (det vill säga tillagade och kryddade), i fryst eller konserverad form, bestående av minst två olika ingredienser (med undantag för kryddor, etcetera), vilka normalt sett är förpackade och märkta för återförsäljning. Nämnda underkategori omfattar inte tillagning av måltider avsedda för omedelbar konsumtion, som klassificeras i motsvarande underkategorier i avsnitt 56 i PKD.

III. Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågorna

20. Enligt de skriftliga yttranden som har getts in till domstolen, är sökanden ett franchise-företag inom en snabbmatskedja, nämligen McDonald’s Polska sp. z o.o. Företaget bedriver en verksamhet som utgörs av försäljning av tillagade måltider, såsom hamburgare, raggmunkar, sallader, pommes frites, broccoli, mjukglass, milk-shake, fruktjuice etcetera Dessa produkter serveras på en bricka på vilken kunden får engångsservetter och, för vissa produkter, bestick eller ett sugrör. Måltiderna tillagas på plats utifrån halvfabrikat. De kan serveras varma eller kalla och köparen kan förtära dem på plats eller ta med dem.

21. Sökanden tillämpar, inom ramen för sin näringsverksamhet, följande olika försäljningsmetoder:

– försäljning av produkter till kunder inne i restaurangen (”in-store”),

– försäljning av produkter genom restaurangens fönster mot utsidan för konsumtion utanför restaurangen för kunder i bil eller till fots (”drive-in” eller ”walk-through”), och

– Försäljning av produkter till kunder inom angivna områden i köpcentra (”food court”).

16 Dz. U. 2007, nr 251, position 1885, (nedan kallad PKD).

22. Under september 2016 gjorde Urząd kontroli skarbowej (skattemyndigheten, Polen) en kontroll av sökandens mervärdesskattedeklarationer och av beräkningen och betalningen av denna skatt för perioden från den 1 januari till den 30 juni 2016.

23. Efter denna kontroll ansåg skattemyndigheten att alla sökandens verksamheter skulle betecknas som ”bar- och restaurangtjänster” som omfattades av mervärdesskattesatsen på åtta procent och inte som leverans av ”lagad mat och färdigrätter” på vilken en mervärdesskattesats på fem procent tillämpas, såsom sökanden hade deklarerat. Det skäl som angavs var att de varor som säljs inte klassificeras i kategorin 10.85.1 PKWiU vilken inte omfattar tjänster. Enligt denna myndighet är själva måltiden, den omständigheten att den tillagas för att förtäras på plats och möjligheten att förtära den omedelbart väsentliga omständigheter för att fastställa att det rör sig om en restaurangtjänst och inte ett tillhandahållande av en färdigrätt.

24. Skattemyndigheten rektifierade, genom beslut av den 21 april 2017, beloppet för den mervärdesskatt som sökanden skulle erlägga för den period som kontrollen avsåg.

25. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Förvaltningsdomstolen i Gliwice, Polen) ogillade, i dom av den 1 mars 2018, sökandens överklagande av skattemyndighetens beslut, varvid den angav samma skäl efter att ha beaktat bedömningen av den för kunden skattepliktiga transaktionen.

26. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som är den hänskjutande domstolen, till vilken sökanden överklagat denna dom, har uttryckt tvivel, beträffande den polska lagstiftarens införlivande av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, inbegripet dess bilaga III, på grund av att det inte hänvisas till Kombinerade nomenklaturen, utan till PKWiU, vilken är en klassificering av verksamheter i statistiksyfte som fastställer tillämpningsområdet för begreppet ”restaurangtjänster” beroende på specifika eller icke-specifika företags verksamhet och inte, såsom är fallet avseende mervärdesskatt, på grundval av syftet med beskattningen. Således är uttrycket ”bar- och restaurangtjänster”, i avsnitt 56 ex PKWiU, bredare än uttrycket ”restaurangtjänster” i mervärdesskattedirektivet. Följaktligen påverkar det tillämpningsområdet för den kategori av varor som omfattas av begreppet ”färdigrätter”. Vidare ska detta begrepp tolkas i enlighet med domstolens praxis.

27. Dessutom anser den hänskjutande domstolen att den omständigheten att sökanden har bestritt att de statistiska klassificeringarna är relevanta för fastställandet av den mervärdesskattesats som ska tillämpas på försäljning av lagad mat och färdigrätter medför en avgörande betydelse för huruvida dessa tjänster ska klassificeras som ”restaurangtjänster” eller inte. Enligt den domstolen är de olika sätt på vilka dessa säljs avgörande. För genomsnittskunden bör försäljning för konsumtion på plats i en infrastruktur som är anpassad för detta ändamål, utan specialiserad service och med begränsad personlig betjäning vid beställningen av rätterna, skilja sig från försäljning av livsmedel till kunder som med sitt fordon beger sig till en anpassad plats utanför försäljningsstället (”drive-in”) eller till fots (”walk-through”), liksom försäljning inom ett restaurangområde (”food court”). I dessa fall är den av sökanden erbjudna möjligheten att använda infrastrukturen inte för kunden någon väsentlig del av den av sökanden tillhandahållna tjänsten.

28. Vidare önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida, mot bakgrund av domstolens praxis, kriteriet avseende metoden för tillagning av rätterna skiljer rätter avsedda för konsumtion på plats från dem som inte kan konsumeras direkt. Den har i detta hänseende gjort gällande att vart och ett av systemen för försäljning av lagad mat och färdigrätter som sökanden genomför har delar som både påminner om såväl leverans av varor som tillhandhållande av tjänster. Denna andra klassificering beror emellertid på omfattningen av den infrastruktur som kunderna erbjuds och huruvida de väljer att utnyttja den.

29. Mot denna bakgrund har Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

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

– säljaren tillhandahåller köparna infrastruktur som gör det möjligt att konsumera den inköpta maträtten på plats (en avdelad plats avsedd för konsumtion, tillgång till toaletter),

– det saknas specialiserade serveringstjänster,

– det inte finns någon service i egentlig mening,

– beställningsförfarandet är förenklat och delvis automatiserat, och

– kunden har begränsad möjlighet att individualisera beställningen?

2) Har det betydelse för svaret på den första frågan hur maträtterna bereds, i synnerhet med hänsyn till att vissa av de halvfärdiga produkterna värmebehandlas och att de färdiga rätterna sammanställs av de halvfärdiga produkterna?

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

30. Sökanden, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (direktören för skatteförvaltningen i Katowice, Polen), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (ombudsmannen för små- och medelstora företag, Polen), den polska regeringen och kommissionen har ingett skriftliga yttranden. Domstolen har beslutat att avgöra målet utan förhandling.

IV. Rättslig bedömning

A. Inledande anmärkningar

31. Det följer av formuleringen av tolkningsfrågorna, vilka enligt min uppfattning ska prövas tillsammans, att den hänskjutande domstolen har bett domstolen att klargöra huruvida olika verksamheter avseende försäljning av mat som lagats för omedelbar förtäring, såsom de som är aktuella i det nationella målet, på snabbmatsrestauranger, kan klassificeras som restaurangtjänster på vilka en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas i enlighet med artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12a i bilaga III till detta direktiv och med artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011.

32. Det framgår emellertid av motiveringen till beslutet om hänskjutande att detta delvis är grundat på tvivel beträffande införlivandet av den tillämpliga unionsrätten med den polska rätten. Vissa skriftliga yttranden som inkommit till domstolen rör denna aspekt.

33. Således ska det enligt min uppfattning erinras om föremålet för den tvist inom ramen för vilken talan vid domstolen har väckts och dess bakgrund. Det rör sig om huruvida leverans av måltider ska klassificeras som ”restaurangtjänster” eller som leveranser av ”färdigrätter” på vilka olika reducerade mervärdesskattesatser är tillämpliga, nämligen åtta procent på de förstnämnda, i den mån produkten

kan konsumeras omedelbart, och fem procent på de sistnämnda, om produkten inte uppfyller detta villkor. Denna åtskillnad görs med hänvisning till en nationell statistisk klassificering av näringsverksamheter vars avgörande karaktär och skillnad i förhållande till kombinerade nomenklaturen har betonats av den hänskjutande domstolen.

34. Den hänskjutande domstolen undrar visserligen först och främst varför den polska lagstiftaren, vid tillämpningen av den möjlighet att fastställa en eller två mervärdesskattesatser som artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med bilaga III till samma direktiv, erbjuder, har valt denna metod. Den talan som den väckt vid domstolen avser emellertid inte frågan om den polska lagstiftningens förenlighet med unionsrätten på mervärdesskatteområdet och särskilt punkterna 1 och 12a i bilaga III till detta direktiv, vars gränser den anges ha överskridit.[17] Med andra ord avser inte talan vid domstolen valet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på en vara eller en tjänst som inte anges i denna bilaga III, vilket skulle ha medfört en skyldighet att tillämpa den normala mervärdesskattesatsen.

35. Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen, på grund av mångfalden i den snabbmatsverksamhet som är aktuell i det nationella målet, har uttryckt tvivel avseende selektiv tillämpning av de båda reducerade mervärdesskattesatser som den polska lagstiftaren har fastställt för att beskatta försäljning av livsmedel, med beaktande av den definition av ”restaurang- och cateringtjänster” som såväl unionslagstiftaren som domstolen har slagit fast. Det ska i detta hänseende påpekas att denna begäran om förhandsavgörande går i linje med de tidigare mål som ledde fram till dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien,[18] och dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl.,[19] som meddelats på området tillhandahållande av måltider eller livsmedel med eller utan tillhörande service.

36. Bedömningen av räckvidden av dessa beslut är emellertid i detta mål svår. Det ska nämligen understrykas dels att den lagstiftning inom ramen för vilken domstolen har lämnat avgöranden har utvecklats,[20] dels att den i det nationella målet aktuella snabbmatsverksamheten har egenskaper som, beroende på det sätt på vilket livsmedlen säljs och på kundens val, kan göra att den ska anses som en leverans av varor eller som ett tillhandhållande av tjänster. Således visar det nationella målet, enligt min uppfattning, nya svårigheter för avgränsningen mellan begreppen ”livsmedel” och ”restaurangtjänster”.

37. Mot denna bakgrund ska domstolen, eftersom klassificeringen av tillhandahållande av livsmedel som ska beskattas med reducerade skattesatser, i enlighet med bilaga III till mervärdesskattedirektivet, är en oundviklig förutsättning för prövningen av huruvida tillämpningen av olika mervärdesskattesatser på en kategori i denna bilaga, fastställa kriterierna för denna bedömning vilken ankommer på den nationella domstolen.

38. Således föreslår jag att domstolen ska fastställa att den hänskjutande domstolen i huvudsak har önskat få klarhet huruvida artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet och punkterna 1 och 12a i bilaga III till samma direktiv, jämförda med artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, ska tolkas så att de olika verksamheter avseende tillhandahållande av lagad mat och färdigrätter för omedelbar konsumtion på snabbmatsrestauranger omfattas av begreppet ”restaurang- och cateringtjänster” eller begreppet ”livsmedel” vid beskattningen med en reducerad mervärdesskattesats.

17 Se, i jämförande syfte, dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94 (nedan kallad domen Faaborg-Gelting Linien), EU:C:1996:184.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09 (nedan kallad domen Bog m.fl.), EU:C:2011:135.

20 Till skillnad från de mål som ledde fram till domarna Faaborg-Gelting Linien och Bog m.fl. är i förevarande mål mervärdesskattedirektivet, som trädde i kraft den 1 januari 2007 (se artikel 413 i detta direktiv), och den ändring av dessa som skedde den 1 juni 2009 (se artikel 3 i direktiv 2009/47), vilket gav medlemsstaterna möjligheten att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på ”restaurang- och cateringtjänster”, tillämpliga.

39. Med anledning av bakgrunden till denna begäran om förhandsavgörande som jag har understrukit ovan, motiverar prövningen av den att jag erinrar om de principer som är tillämpliga på beskattning med reducerad skattesats på mervärdesskattepliktiga transaktioner, i allmänhet, och på ”restaurang- och cateringtjänster”, i synnerhet, innan jag anger de omständigheter som ligger till grund för den tolkning som kan göras av dessa vid tillämpningen av dem på de aktuella transaktionerna.

B. Beskattning med reducerad skattesats på leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster

40. Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet, ska varje medlemsstat fastställa och tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

41. Som undantag från denna princip, föreskrivs i artikel 98 i detta direktiv en möjlighet att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. I detta syfte ges i bilaga III till nämnda direktiv en uttömmande förteckning över de kategorier av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som får vara föremål för reducerade skattesatser. [21]

42. Syftet med denna bilaga är att vissa varor, vilka betraktas som särskilt nödvändiga, ska bli billigare, så att de blir tillgängligare för slutkonsumenten, som är den som i slutändan måste betala mervärdesskatten. [22] När det gäller livsmedel, har domstolen betraktat dessa som nödvändiga varor. [23]

43. När det gäller det närmare innehållet i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, har domstolen slagit fast att unionslagstiftaren har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, eftersom lagstiftaren vid åtgärder av skatterättslig karaktär ställs inför val av politisk, ekonomisk och social art och måste rangordna motstridiga intressen och göra komplexa bedömningar. [24]

44. Domstolen har preciserat att unionslagstiftaren, inom ramen för sitt breda utrymme för skönsmässig vid antagandet av skatterättsliga åtgärder, genom att upprätta bilaga III till mervärdesskattedirektivet avsett att nödvändiga varor, samt varor och tjänster som tjänar sociala eller kulturella syften, ska kunna omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, under förutsättning att de inte, eller endast i liten utsträckning, riskerar att snedvrida konkurrensen. [25]

45. Det föreskrivs således i bilaga III till mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får tillämpa en eller flera reducerade mervärdesskattesatser på följande kategorier: ”1) … livsmedel …” och ”12a) [r]estaurang- och cateringtjänster …”.

46. Domstolen har erinrat om att det inte är obligatoriskt för medlemsstaterna att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Det är ett undantag från principen enligt vilken normalskattesatsen ska tillämpas. Enligt domstolens fasta praxis ska tillämpliga bestämmelser på detta område således tolkas restriktivt [26] och i enlighet med de aktuella uttryckens gängse innebörd. [27]

21 Se dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

22 Se dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

23 Se dom av den 3 mars 2011, kommissionen/Nederländerna (C-41/09, EU:C:2011:108, punkt 53).

24 Se dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 23 och där angiven rättspraxis), och dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Vidare är det intressant att konstatera att förteckningen i bilaga III medför att medlemsstaterna tillåts att beskatta med en reducerad skattesats eller undanta cirka 65 procent av hushållens konsumtionskostnader, enligt ett arbetsdokument från kommissionens avdelning för påverkansanalys, tillsammans med förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser [SWD(2018) 7 final] (punkt 1.2), vilket endast finns tillgängligt på engelska.

25 Se dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punkterna 31 och 32 samt där angiven rättspraxis).

26 Se dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 25 och där angiven rättspraxis), och dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 25).

27 Se dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 25).

47. Vidare får medlemsstaterna, enligt artikel 98.3 i mervärdesskattedirektivet, vid tillämpningen av *reducerade skattesatser* på de *varu*kategorier som anges i bilaga III till detta direktiv, ”använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar”.

48. Domstolen har i detta hänseende slagit fast att användning av denna kombinerade nomenklatur endast är ett av flera medel som kan användas för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar. [28]

49. Såvitt jag vet har domstolen aldrig fått frågan om under vilka omständigheter medlemsstaterna får utnyttja möjligheten att tillämpa *flera* reducerade mervärdesskattesatser beroende på om den aktuella kategorin omfattas av bilaga H till sjätte direktivet eller bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Mer allmänt avser domstolens tidigare domar, med undantag för domen av den 3 maj 2001, kommissionen/Frankrike, [29] tillämpningen av endast en reducerad mervärdesskattesats och rör en begränsning av tillämpningen av denna på vissa varor [30] eller vissa tjänster [31] inom en och samma kategori.

50. Mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet anser jag det bör påpekas att det inte i artikel 98 i mervärdesskattedirektivet anges någon begränsning beträffande fastställandet av reducerade mervärdesskattesatser och deras tillämpningsvillkor beroende på de kategorier av varor och tjänster som avses i bilaga III. [32] Således får var och en av dessa kategorier, eller en del av dessa, beskattas med två olika mervärdesskattesatser, reducerade eller inte, beroende på vilka mål medlemsstaterna eftersträvar. [33] Med andra ord får en och samma reducerade mervärdesskattesats tillämpas på leverans av en vara och tillhandahållande av tjänster. [34]

51. Det ska i detta hänseende påpekas att unionslagstiftarens harmonisering av de bestämmelser som är tillämpliga på mervärdesskatteområdet till följd av ett stort antal rättsakter, däribland sjätte direktivet som har ersatts och kodifierats av mervärdesskattedirektivet, konstant har begränsat medlemsstaternas frihet beträffande tillämpningen av dessa bestämmelser och särskilt dem som avser valet av mervärdesskattesatser som fastställs beroende på den berörda varan eller tjänsten.

52. Icke desto mindre får denna möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa olika mervärdesskattesatser på varor eller tjänster inte medföra att medlemsstaterna inte behöver iaktta de allmänna principerna. För det första ska skattepliktiga transaktioner, enligt de unionsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga på mervärdesskatteområdet, särskiljas beroende på deras föremål. [35]

28 Se dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 25).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Se punkt 33 i domen.

30 Se, bland annat, dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 36).

31 Se, bland annat, dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz (C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 60), och dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 37).

32 Det kan även konstateras att det följer av användningen, i artikel 98.3 i detta direktiv, av uttrycket ”[v]id tillämpningen av de reducerade [skattesatserna]” och inte exempelvis uttrycket ”en av de reducerade skattesatserna” att varorna får vara föremål för en beskattning med två olika reducerade skattesatser. Vidare kan det, jämfört med denna lydelse, argumenteras att det inte finns någon särskild bestämmelse avseende tillhandahållande av tjänster eller som utesluter en tillämpning av två olika skattesatser eller berättigar en olik behandling. Se för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2003, kommissionen/Frankrike (C-384/01, EU:C:2003:264, punkt 27).

33 Jag anser även att denna tolkning bekräftas av syftet med de bestämmelser om nedsatta mervärdesskatter som unionslagstiftaren har valt. Se, i detta hänseende, punkterna 43 och 44 i detta förslag till avgörande. Det skulle även kunna argumenteras att domstolen har klassificerat livsmedel som nödvändiga varor. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Reducerade mervärdesskattesatser för afrodisiakumprodukter) (C-331/19, EU:C:2020:786, punkterna 25, 26 och 35). Således kan valet mellan två reducerade mervärdesskattesatser av den lägsta av dessa vara motiverat för vissa livsmedelsprodukter utan någon tillhörande tjänst.
Vidare ska, när det gäller tjänster, artikel 101 i mervärdesskattedirektivet enligt min uppfattning nämnas som stöd för den betydelse som unionslagstiftaren har tillskrivit tjänster, inbegripet restaurangtjänster på grund av reducerade mervärdesskattesatsers betydelse för nya arbetstillfällen, ekonomisk tillväxt och en väl fungerande inre marknad.

34 Se, i detta hänseende, för en illustration av nedsatta mervärdesskattesatser tillämpliga i medlemsstaterna, kommissionens rapport med titeln ”VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020” (Taxud.c.1(2020)), tabell II, tillgänglig på följande webbplats:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (sidorna 4 och 5), på engelska.

35 Se artiklarna 14 och 24 i mervärdesskattedirektivet som definierar ”leverans av varor” respektive ”tillhandahållande av tjänster”.

53. För det andra är medlemsstaterna, enligt domstolens fasta praxis, skyldiga att iaktta principen om skatteneutralitet när de väljer att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på en av de 24 kategorierna av varor eller tjänster i bilaga III till mervärdesskattedirektivet [36] och, i förekommande fall, när de selektivt begränsar tillämpningen av denna till en del av varorna och tjänsterna i var och en av dessa kategorier, [37] vilket i övrigt ger en verklig innebörd åt den skyldighet att särskilja varor och tjänster om vilken jag erinrat i föregående punkt i detta förslag till avgörande.

54. Denna princip utgör hinder för att jämförbara, och således med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. [38]

55. Eftersom det rör sig om en princip som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, [39] anser jag att denna rättspraxis är överförbar på nationell lagstiftning i vilken fastställts *två* reducerade mervärdesskattesatser för varor och tjänster.

56. Följaktligen ankommer det, med dessa förbehåll, på medlemsstaterna att bland de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet närmare bestämma de leveranser och tillhandahållanden på vilka den reducerade mervärdesskattesatsen eller de reducerade mervärdesskattesatserna ska tillämpas. [40]

57. Vidare ska den selektiva tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen kunna motiveras av konkreta och specifika aspekter avseende den aktuella kategorin i bilaga III. [41]

58. Av erinran om dessa principer följer för det första att domstolen ska pröva den nationella lagstiftningen när den tillfrågas om huruvida tillämpningsområdet för en av kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet har iakttagits eller när ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet har gjorts gällande och den hänskjutande domstolen har lämnat domstolen uppgifter som gör det möjligt att bedöma vilka mål som den nationella lagstiftaren önskat uppnå genom sitt val av en eller flera reducerade mervärdesskattesatser.

59. Det ankommer således på den nationella domstolen att kontrollera att den nationella lagstiftarens val att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats, exempelvis som i förevarande fall, på tillhandahållande av livsmedel eller på restaurangtjänster avser transaktioner som omfattas av denna bilaga III, närmare bestämt artiklarna 1 och 12a i densamma, och att den i mervärdesskattehänseende olika behandlingen av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av samma kategori gjorts med iakttagande av principen om skatteneutralitet.

60. För det andra ska, även om dessa villkor iakttas, domstolen inte kontrollera den omständigheten att nationella bestämmelser, utan att hänvisa till den kombinerade nomenklaturen, [42] klassificerar varor och tjänster med samma reducerade mervärdesskattesats i en och samma kategori, utan att formellt göra någon åtskillnad mellan dem som omfattas av en punkt i bilaga III till mervärdesskattedirektivet som

36 Se dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

37 Se, bland annat, dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 30 och där angiven rättspraxis), och dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

38 Se i föregående fotnot nämnda rättspraxis. Se även, beträffande olika betydelser av uttrycket ”principen om skatteneutralitet” på mervärdesskatteområdet, förslag till avgörande av generaladvokaten Hogan i målet Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punkterna 55 och 56 samt fotnoterna 21 och 22).

39 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 23).

40 Se dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

41 Se dom av den 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

42 Se punkt 48 i detta förslag till avgörande.

varor och den som anges som tjänster i denna bilaga.[43] Det har vidare ingen betydelse att den nationella lagstiftaren, för att utse en kategori i den nationella klassificeringen, har valt att använda en formulering liknande den i en punkt i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och samtidigt valt ett bredare tillämpningsområde[44] eftersom de varor och tjänster som där ska beskattas med en reducerad mervärdesskattesats i enlighet med artikel 98 i mervärdesskattedirektivet och att principen om skatteneutralitet har iakttagits. Det skulle förhålla sig annorlunda om den nationella lagstiftaren i sin klassificering endast hade avsett, exempelvis, de tjänster som avses i punkt 12a i bilaga III till detta direktiv, utan att iaktta villkoren för tillämpning av den reducerade mervärdesskattesats som valts.

61. Följaktligen har, beträffande det nationella målet, frågan om den aktuella klassificeringen av transaktioner endast betydelse om denna ska leda till att de, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, helt eller delvis beskattas med en annan reducerad mervärdesskattesats, som leder den hänskjutande domstolen att undra över den polska lagstiftarens val att tillämpa en skattesats på 5 procent på kategorin ”lagad mat och färdigrätter”, som definieras som all verksamhet avseende framställning av lagad mat och färdigrätter som inte är avsedda för omedelbar konsumtion, i motsats till definitionen av verksamhet knuten till restaurangtjänster.

62. Eftersom unionslagstiftaren preciserade det kriterium som gör det möjligt att klassificera transaktionerna som restaurangtjänster och domstolen i sin praxis tidigare hade tolkat begreppet ”livsmedel” i förhållande till andra bestämmelser, bör de överväganden som är relevanta för en uniform tolkning närmare anges.

C. Beskattning med en reducerad skattesats av ”restaurang- och cateringtjänster”

63. Sedan den 1 juni 2009, datumet för ikraftträdandet av direktiv 2009/47,[45] finns i bilaga III till mervärdesskattedirektivet punkt 12a, enligt vilken medlemsstaterna, när det gäller ”restaurang- och cateringtjänster”, har en möjlighet att avvika från principen om beskattning med en normalskattesats av varor och tjänster.

64. Enligt skäl 2 i direktiv 2009/47 är syftet att främja sysselsättningen och kampen mot den informella ekonomin.

65. I artikel 6.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, vilken enligt artikel 65 i denna är tillämplig från den 1 juli 2011, angav unionslagstiftaren, i syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning av mervärdesskattesystemet,[46] de faktorer som karaktäriserar restaurang- och cateringtjänster och de som särskiljer dessa. I artikel 6.2 anges vad som medför att transaktionen inte kan klassificeras som restaurang- eller cateringtjänst.

43 Det ska erinras om att i förevarande fall fastställde den polska lagstiftaren, enligt den hänskjutande domstolen, en reducerad skattesats på fem procent för bland annat ”[f]ärdiglagade måltider” och en annan reducerad skattesats på åtta procent, tillämplig i synnerhet på ”[r]estaurangtjänster”, och att fastställandet av mervärdesskattesatsen görs med hänvisning till en statistisk klassificering av varor och tjänster (PKWiU), knuten till klassificeringen av typer av försäljningsverksamhet (PKD) som, särskilt för de reducerade skattesatserna, omfattar kategorin 10.85.1 PKWiU, ”lagad mat och färdigrätter” och gruppen 56.1 PKWiU ”tjänster hänförliga till restauranger och andra serveringsställen” (inklusive ”tjänster som innefattar tillagning och servering av måltider på restaurang”, ”tjänster som innefattar tillagning och servering av måltider i lokaler med självservering”, ”övriga tjänster för servering av måltider”). Se punkterna 13–19 i detta förslag till avgörande.

44 Det ska, i förevarande mål, påpekas att enligt den hänskjutande domstolen omfattar referensavdelningen tjänsteverksamheter knutna till tillhandahållande av måltider för omedelbar förtäring (se punkterna 18 och 19 i detta förslag till avgörande), utan villkor avseende stödtjänster.

45 Unionslagstiftaren ingrep före meddelandet av domen Bog m.fl. med tolkning av kategori 1 i bilaga H till sjätte direktivet (se punkt 8 i denna dom), nu bilaga III till mervärdesskattedirektivet, i vilken avseende beskattning med en reducerad skattesats nämndes livsmedel, bland annat ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror; varor som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel, utan att någon åtskillnad knuten till sätten för försäljning av dessa gjordes. Domstolen slog i huvudsak fast att när det gäller leverans av varor ingår maträtter eller måltider som har tillagats för omedelbar förtäring i denna kategori i bilaga H till sjätte direktivet och får beskattas med den reducerade skattesatsen.

46 Se skäl 4 i denna genomförandeförordning.

66. Följaktligen leder, i synnerhet när det gäller tillhandahållandet av livsmedel för omedelbar förtäring, som är föremål för tvisten i det nationella målet, en undersökning av lydelsen av de första båda meningarna i artikel 6.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 och av artikel 6.2 enlig min uppfattning till slutsatsen att restaurang- och cateringtjänster inte bara karaktäriseras av sättet för tillagning av maten, utan också av utförandet av tjänster som medföljer tillhandahållandet av denna mat. Vidare ska dessa medföljande tjänster vara tillräckliga och dominerande för att säkerställa en omedelbar förtäring av den tillagade maten.

67. Om detta inte är fallet anser jag att slutsatsen kan dras att tillhandahållandet av mat anses vara en leverans av varor, närmare bestämt av ”livsmedel”. [47]

68. Enligt artikel 6.1 tredje meningen i genomförandeförordning nr 282/2011 är det endast den plats på vilken de tjänster som medföljer tillhandahållandet av maten utförs som gör det möjligt att särskilja restaurangtjänster från cateringtjänster.

69. Enbart denna erinran bör räcka för att tillåta domstolen att besvara tolkningsfrågorna så som de har ställts. Bakgrunden till tvisten i det nationella målet, som bidragit till den hänskjutande domstolens tvivel, utvecklingen av de polska myndigheternas bedömningar avseende den mervärdesskattesats som är tillämplig på de aktuella transaktionerna och samstämmigheten mellan de skriftliga yttranden som inkommit till domstolen enbart i fall av försäljning utanför snabbmatsrestaurangerna visar att betydelsen av dessa definitioner behöver preciseras. [48]

70. Följaktligen ska, i enlighet med den praxis från domstolen som anges i punkt 46 i detta förslag till avgörande, begreppet ”restaurang- och cateringtjänster”, i den mening som avses i punkt 12a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, tolkas strikt. Tillämpningsområdet för denna bestämmelse ska således inte utvidgas till att gälla tjänster som inte är nära knutna till detta begrepp.

71. När det gäller lydelsen i punkt 12 a i bilaga III kan det för det första preciseras att såväl uttrycket ”restaurangtjänster”, vilket i dagligt språkbruk kan avse såväl en plats som en tjänst, som uttrycket ”cateringtjänster” överensstämmer med lydelsen i artikel 55 i mervärdesskattedirektivet, som är oförändrad sedan den 1 januari 2010, vilken är dagen för ikraftträdandet av denna bestämmelse som införts genom direktiv 2008/8. Enligt denna artikel ska platsen för beskattning av dessa tjänster vara den plats där tjänsterna faktiskt utförs, vilket i allmänhet är den plats där tjänsteleverantören är etablerad, utan någon åtskillnad mellan tjänsterna.

72. Jag anser, för det andra, att denna åtskillnad mellan restaurangtjänster och cateringtjänster på området reducerade mervärdesskattesatser, vilka, ska det erinras om, infördes i bilaga III till mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2009/47 och definierades i genomförandeförordning nr 282/2011, kan jämföras med den enhetliga tidigare definition av dessa begrepp som följde av domstolens praxis.

73. Jämförelsen mellan unionslagstiftarens val av formulering kan i detta hänseende endast göras kronologiskt med skälen till domen Faaborg-Gelting Linien som meddelades den 2 maj 1996. Domen Bog m.fl., i vilken räckvidden preciserades, meddelades nämligen den 10 mars 2011, före antagandet av genomförandeförordning nr 282/2011 av den 15 mars 2011.

47 Se beträffande skälen till denna bedömning, punkterna 80 och 86 i detta förslag till avgörande.

48 Se även, för ett liknande resonemang, rapport från kommissionen till rådet om platsen för beskattning av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, inklusive restaurangtjänster, för passagerare ombord på fartyg, luftfartyg, tåg eller bussar i enlighet med artikel 37.3 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (COM(2012) 605 final) (sidorna 7 och 10), i vilken behovet av förtydligande mot bakgrund av domstolens praxis nämns.

74. Domstolen angav i punkt 14 i domen Faaborg-Gelting Linien att ”[restaurangverksamhet] kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en *del och där tjänsterna utgör den övervägande delen*. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld ett annat om verksamheten avser livsmedel *’för avhämtning’ och inte är förenad med tjänster* som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats”. [49]

75. Det ska inledningsvis påpekas att i domen Faaborg-Gelting Linien användes endast begreppet ”restaurangverksamhet”. Föremålet för tvisten anges nämligen som uttag av mervärdesskatt på ”restaurangverksamhet” ombord på färjor. De omständigheter som karaktäriserar [50] denna är dem som i allmänhet motsvarar tjänster som erbjuds i en restaurang.

76. Den omständigheten att denna verksamhet utövas på ett fartyg skulle kunna göra det möjligt att förstå vad som berättigar åtskillnaden mellan tjänster som tillhandahålls av leverantören i dess lokaler och utanför dessa i ett restaurangområde. [51]

77. Slutligen är en prövning av skillnaderna mer upplysande. Unionslagstiftaren uteslöt, i artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, kriterierna avseende matlagning (”beredd eller oberedd”) och transport av mat (”med eller utan transport”) och valde inte uttrycket ”konsumtion på därför avsedd plats”. [52]

78. Unionslagstiftaren skingrade således tvivlen avseende räckvidden av domen Faaborg-Gelting Linien, särskilt beträffande den dominerande karaktären av de delar som är knutna till beredning av måltider och leverans av dessa, vilken, till skillnad från kriteriet avseende den kvalitativa betydelsen av tillhandahållandet av restaurangtjänsterna, kunde leda till olösliga avgränsningsproblem på grund av den stora variationen av maträtter samt rätternas sammansättning och serveringsform. [53]

79. Det kan påverkas att det föreligger en överensstämmelse mellan de beslut som fattats av unionslagstiftaren, i genomförandeförordning nr 282/2011, och av domstolen, i domen Bog m.fl., i syfte att ange precisa kriterier som särskiljer leveranser av varor från tillhandahållande av tjänster beträffande transaktioner som avser försäljning av beredda måltider för omedelbar konsumtion.

80. Mot denna bakgrund och på grund av den breda räckvidden av domen Bog m.fl. till följd av mångfalden av de faktiska omständigheter som lett till detta avgörande, anser jag, även om direktiv 2009/47 inte var tillämpligt i tiden (*rationae temporis*), [54] att artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas mot bakgrund av denna dom.

81. Domstolen uttalade sig nämligen i domen Bog m.fl. avseende fyra olika situationer avseende försäljning av färdiglagade maträtter. Det rörde sig bland annat om försäljning av korv och pommes frites i gatuköksvagnar på marknader, [55] försäljning av pop-corn och ”tortillachips” (”nachos”) i biograf-foajéer, [56] försäljning av grillat kött och pommes frites i gatukök [57] och av rätter tillagade av ett cateringföretag. [58]

49 Min kursivering.

50 Se domen Faaborg-Gelting Linien (punkt 13).

51 Se domen Faaborg-Gelting Linien (punkt 15).

52 Se domen Faaborg-Gelting Linien (punkt 14).

53 Se domen Bog m.fl. (punkterna 19, 21, 36 och 43).

54 Se domen Bog m.fl. (punkt 8).

55 Domen Bog (C-497/09), se domen Bog m.fl. (punkt 13).

56 Målet CinemaxX (tidigare kallat Flebbe Filmtheater) (C-499/09), se domen Bog m.fl. (punkt 26).

57 Målet Lohmeyer (C-501/09), se domen Bog m.fl. (punkt 32).

58 Målet Fleischerei Nier (C-502/09), se domen Bog m.fl. (punkt 38).

82. Även om kriteriet avseende existensen av ”tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats” kunde utläsas av punkt 14 i domen Faaborg-Gelting Linien, slog domstolen i domen Bog, i punkterna 70 och 71, fast att tillhandahållande av mat vid serveringsdiskar, från fordon eller på biografer, *med enkla inrättningar* som *endast kräver en obetydlig mänsklig inblandning* skulle klassificeras som *leverans av varor*. Domstolen tolkade detta begrepp så att det även omfattade maträtter eller måltider som har friterats, kokats, stekts eller på annat sätt tillagats för omedelbar förtäring. [59]

83. Däremot ska tjänster som tillhandahålls av en cateringverksamhet, såvida det inte rör sig om leveranser av standardiserade maträtter, anses *utgöra ett tillhandahållande av tjänster*, eftersom beredningen av maten, sammansättningen av menyer och ett eventuellt tillhandahållande av glas, bestick och möbler utgör huvudsakliga delar av tjänsten. [60]

84. Enligt lydelsen i artikel 6.2 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska emellertid ”en leverans av … mat … som inte åtföljs av *några* andra stödtjänster … inte anses som restaurang- och cateringtjänster”, [61] även om denna tjänst i artikel 6.1 anges bestå i att ”leverera … mat … [åtföljd] av *tillräckligt* med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av [denna] mat [som] endast [är] en del i helheten, i vilken *tjänsteaspekten ska dominera*”. [62]

85. Vilka slutsatser kan mot denna bakgrund dras av de preciseringar som domstolen gav i domarna Faaborg-Gelting Linien och Bog m.fl. beträffande de olika nivåer av medföljande tjänster som den konstaterat när de skattepliktiga transaktionerna sker under andra betingelser än dem som domstolen tidigare prövat? Det ska erinras om att tolkningsfrågorna, i förevarande mål, avser klassificeringen av snabbmatstransaktioner, vars särdrag är att dessa, beroende på kundens val kan ha egenskaperna av en restaurang- eller cateringtjänst eller vidare en försäljning för avhämtning och att försäljningsplatsen, under alla omständigheter, inte är enkelt inrättad, utan utgörs av ett varaktigt utrymme avsett för omedelbar förtäring av de sålda produkterna.

86. Enligt min uppfattning framgår det för det första tydligt av kombinationen av domarna Faaborg-Gelting Linien och Bog m.fl., mot bakgrund av vilka jag föreslår att domstolen ska tolka artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, [63] att försäljning av måltider för avhämtning ska klassificeras som leverans av varor. Denna tolkning ligger nära mervärdesskattekommitténs arbete. [64]

87. För det andra gäller samma sak för de platser på vilka möjligheten att konsumera på plats inte, ur konsumentens synpunkt, får vara en huvudsaklig del av tjänsten, på grund av de minimitjänster som leverantören erbjuder (paketering, tillhandahållande av bestick, avgränsat utrymme), vilka tillhandahålls av ett begränsat antal personer (oftast säljaren eller säljarna).

59 Se domen Bog m.fl. (punkt 88).

60 Se domen Bog m.fl. (punkterna 77, 79 och 80).

61 Min kursivering.

62 Min kursivering.

63 Se punkt 80 i detta förslag till avgörande.

64 Se de riktlinjerna från mervärdesskattekommitténs 86e möte den 18 och den 19 mars 2009 [taxud.d.1(2009)357988], tillgänglig på följande webbplats: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (sidorna 117 och 118). Där anges att följande verksamheter varken ska betraktas som restaurangtjänster eller som cateringtjänster:
– en enkel leverans av beredd eller oberedd mat (exempelvis mat för avhämtning från restauranger, stormarknader eller liknande inrättningar),
– transaktioner som endast består av beredande och transport av mat,
– i allmänhet transaktioner bestående av beredning, transport och överlämnande av mat och/eller dryck utan någon annan medföljande tjänst.
Vidare är, enligt denna kommitté, i dessa fall tillhandahållandet av mat och/eller dryck, utan stödtjänster, en leverans av varor vars plats bestäms av på grundval av artiklarna 31–37 i mervärdesskattedirektivet. Medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på tillhandahållandet av livsmedel (inklusive drycker utom alkoholhaltiga drycker), i enlighet med kategori 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

88. För det tredje ska det också av detta dras slutsatsen att klassificeringen av restaurangverksamheten kräver en precis bedömning. Det räcker inte med enbart en kvantitativt fastställande av existensen av installationer som främjar konsumtion på plats.

89. Dessa olika delar gör det emellertid inte möjligt att på ett exakt sätt besvara den hänskjutande domstolens frågor om vilken grad av tjänster som krävs för att utesluta klassificeringen av de olika aktuella försäljningarna som leverans av varor (”in-store”, ”drive-in”, ”walk-through”, ”food court”). [65]

90. Detta konstaterande motiverar, enligt min uppfattning att se till att domstolens svar lätt kan anpassa till andra typer av försäljningar av lagad mat och färdigrätter på olika snabbmatsställen, såsom dem som finns inrättade i butiker, muséer, idrottshallar, bensinstationer, marknader, i närheten av automatiska matdistributörer och dem som kan komma att utvecklas, liksom vi har kunnat konstatera i samband med den aktuella hälsokrisen. Jag tänker i detta hänseende på de fall där restauranger har sålt måltider till kunder som inte kunde stanna på plats för att förtära dem, i form av måltider som har förpackats som på tallrikar och som kunde konserveras flera dagar eller värmas upp omedelbart.

91. Enligt min uppfattning framgår det av den definition av restaurang- och catering-tjänster som ges i artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, tolkad mot bakgrund av domstolens praxis, att användningen av personal som har till uppgift att utföra tjänster som underlättar en omedelbar förtäring av den tillhandahållna maten på de inrättningar som skapats i detta syfte är ett avgörande kriterium för att precisera vad som omfattas av uttrycket ”tillräckligt med stödtjänster”. Konkret anser jag den omständigheten att mat tillhandahålls på en plats som den skattskyldige kontrollerar, på vilken materiella och mänskliga medel har organiserats och inrättats för att garantera konsumentens bekvämlighet (exempelvis med bord och stolar) och säkerhet (bland annat inrättningarnas renhet), gör det möjligt att särskilja tillhandahållande av tjänster från leverans av varor.

92. Ett sådant kriterium ska emellertid kombineras med *konsumentens* val att åtnjuta stödtjänster vid tillhandahållandet av maten som förutsätts *beroende på det sätt på vilket den omedelbart förtärbara måltiden säljs*, det vill säga inne på restaurangen eller utanför leverantörens inrättning. I det sistnämnda fallet är enligt min uppfattning enbart ett tillhandahållande av en materiell infrastruktur och personal som utför denna tjänst inte tillräckligt för att klassificera verksamheten som tillhandahållande av tjänster. Med andra ord ska det anses att tillhandahållandet av maten inte åtföljs av några andra stödtjänster.

93. Det ska erinras om att en sådan åtskillnad kan vara utan verkan på medlemsstatens val av tillämplig reducerad mervärdesskattesats. I detta fall finns det således, om två reducerade mervärdesskattesatser är tillämpliga, enligt min uppfattning, mot bakgrund av de principer som jag har erinrat om i punkterna 50 och 59 i detta förslag till avgörande, ingenting som hindrar att samma mervärdesskattesats tillämpas när kriterierna för klassificeringen av verksamheten mot bakgrund av bilaga III till direktivet iakttas.

94. Med andra ord förefaller det ekonomiskt berättigat att försäljningen av den lagade mat och de färdigrätter som inte konsumeras på plats kan beskattas på annat sätt, såsom leverans av varor, beroende på huruvida den sker i en matbutik eller, tvärtom, består i att på kundens begäran tillhandahålla dessa rätter, för en omedelbar konsumtion eller inte. Enligt min uppfattning är de inte objektivt jämförbara, eftersom de inte motsvarar samma behov hos konsumenterna och kräver olika grader av mänskligt ingripande. Denna bedömning av likheten mellan de berörda varorna eller tillhandahållanden av tjänsterna ankommer under alla omständigheter på den nationella domstolen. [66]

65 Se punkt 21 i detta förslag till avgörande.

66 Se, bland annat, dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

95. Följaktligen skulle domstolen kunna ge den hänskjutande domstolen följande svar:

– Artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12 a i bilaga III till detta direktiv och med artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011, ska tolkas så, att begreppet ”restaurang- och cateringtjänster” omfattar tillhandahållande av mat på en plats under den skattskyldiges kontroll på vilken materiella och mänskliga resurser och organiserats och inrättats för att garantera konsumentens bekvämlighet och säkerhet för en omedelbar förtäring av denna mat på plats.

– Artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 1 i bilaga III till detta direktiv ska tolkas så, att begreppet ”livsmedel” omfattar tillhandahållande av mat, för omedelbar förtäring, utanför den plats som den skattskyldige har inrättat med tillräckliga stödtjänster för att maten ska kunna konsumeras på plats.

96. Detta svar skulle, mot bakgrund av mångfalden av omständigheter i det nationella målet, med fördel kunna kompletteras, med preciseringar avseende den föregående klassificeringen av försäljningsverksamheten, så att den nationella domstolen kan besluta huruvida en skattesats på åtta procent, från en genomsnittskonsuments synpunkt, får tillämpas på försäljning av lagad mat och färdigrätter, enbart mot bakgrund av kriteriet avseende den omedelbar konsumtion av dessa, även om en skattesats på fem procent är tillämplig på tillhandahållandet av lagad mat och färdigrätter.

D. Klassificeringen av de aktuella försäljningsverksamheterna

97. Sökanden i det nationella målet tillämpar, inom ramen för sin näringsverksamhet, olika försäljningsmetoder om vilka jag erinrat i punkt 21 i detta förslag till avgörande.

98. Jag delar kommissionens uppfattning i dess skriftliga yttrande, enligt vilken det, mot bakgrund av att stödtjänsterna till försäljningen av måltider och färdigrätter skiljer sig åt beroende på det försäljningssystem som den skattskyldige tillämpar, ska dessa stödtjänster undersökas separat.

1. Försäljningen i snabbmatsrestaurangerna

99. När det gäller de försäljningar som sökanden gjort i snabbmatsrestaurangerna (”in-store”), har den hänskjutande domstolen erinrat om av skattemyndigheten angivna egenskaperna hos de sålda produkterna [67] och de tillhandahållna tjänsterna. Stödtjänsterna utgörs av följande:

”– Kunderna kan utnyttja en matsal utrustad med stolar, bord och närliggande toaletter.

– Tjänsten till kunderna består i ett antal verksamheter, från beredning av måltiden till distribution av denna, vilka utförs av utsedda anställda, som ofta är de enda som kan tillaga rätterna för att bevara produktens ursprungliga smak och särdrag.

– Kunderna åtnjuter gratis Internet-uppkoppling.

– Sökanden ställer tidningar och tidskrifter till kundernas förfogande.

– Lokalerna är luftkonditionerade på sommaren och uppvärmda på vintern.

– För att göra kundens vistelse mer angenäm, spelas musik på anläggningen.

67 Se punkt 20 i detta förslag till avgörande.

– Utöver verksamheterna avseende försäljning av måltider, tillhandahåller sökanden underhåll bestående av att rengöra, torka av bord och stolar, kasta skräp, tvätta golvet och ibland dela ut små presenter.

– Lokalerna är omgärdade av grönska, det finns lekplatser för barnen och kunden har möjlighet att parkera sin bil på för ändamålet avsedd parkeringsplats.”

100. Dessa egenskaper leder mig att, för överensstämmelse med domstolens praxis [68] och i likhet med kommissionen, anse att det tillhandahållande som den skattskyldige erbjuder kan klassificeras som tillhandahållande av restaurangtjänster, i den mening som avses i artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12a i bilaga III till detta direktiv och med artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011. En sådan verksamhet begränsar sig nämligen inte till tillhandahållandet av lagad mat och färdigrätter, utan åtföljs av tjänster som har en dominerande karaktär för konsumenten, även om tillhandahållandet vid tidpunkten för beställningen av maträtter och serveringen av dem är förenklad, eller till och med standardiserad, i syfte att uppfylla kundens krav på skyndsamhet.

101. Om konsumenten väljer att ta med den beredda rätten och inte konsumera den på plats, så ska denna verksamhet klassificeras som leverans av varor, varvid den av den skattskyldige tillhandahållna infrastrukturen inte är avgörande för kunden i denna situation. [69]

102. I ett sådant fall anser jag, i likhet med kommissionen, att det ankommer på den skattskyldige att spara de handlingar som berättigar den selektiva tillämpningen av mervärdesskattesatsen. [70]

2. Försäljningen utanför snabbmatsrestaurangerna

103. När det gäller försäljning av produkter genom ett av restaurangens fönster till konsumenter utanför i bil eller till fots (”drive-in” och ”walk-through”), karaktäriseras dessa av kundens val att inte bege sig *in i* den infrastruktur som sökanden i det nationella målet ställt till förfogande. Det förefaller således logiskt att anse att i allmänhet, från en genomsnittskonsuments perspektiv, alla de stödtjänster som tillhandahålls inne i inrättningen, i vilken denna inte befinner sig vid köpet av den lagade maten eller färdigrätten, vilket beaktas vid överlämnandet av den tillagade maten (ingen bricka, överlämnande av en påse för transport), inte är dominerande omständigheter.

104. Följaktligen förefaller villkoren för tillämpning av artikel 6.2 i genomförandeförordningen nr 282/2011 vara uppfyllda.

105. Av de sakliga skäl som har angett i punkterna 91 och 92 i detta förslag till avgörande, ska endast den omständigheten att det icke desto mindre går att åtnjuta den infrastruktur som den person som ansvarar för snabbmatsrestaurangen har ställt till förfogande är inte, enligt min uppfattning, av sådan art att den står i strid med denna bedömning. Denna förefaller, i det aktuella fallet, bekräftas av jämförelsen med de omständigheter som domstolen prövade i domen Bog m.fl. [71]

106. Den gemensamma nämnaren med försäljningar i gatuköksvagnar, biografer och snabbmatsstånd, för vilka tjänsterna är begränsade på grund av organisationen av platser avsedda för omedelbar konsumtion, är konsumentens val av en snabb tjänst och en plats avsedd att motsvara denna förväntan.

68 Se punkterna 74 och 82 i detta förslag till avgörande.

69 Se, för ett liknande resonemang, domen Bog m.fl. (punkt 64).

70 Se, i detta hänseende, de allmänna principer om vilka domstolen erinrade i punkt 31 i domen av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

71 Se punkt 81 i detta förslag till avgörande.

107. Liksom kommissionen drar jag följaktligen därav slutsatsen att den skattskyldiges försäljningar inom ramen för systemen ”drive-in” och ”walk-through” ska betraktas som leveranser av livsmedel.

3. Försäljning inne i köpcenter i restaurangavdelningar

108. När det gäller försäljning i restaurangavdelningar som inrättats i köpcentra (”food court”), har den hänskjutande domstolen förklarat att det rör sig om ett system för försäljning av rätter att förtära på plats inom områden som är särskilt designade för detta ändamål och som befinner sin inne i dessa köpcentra. Inom dessa restaurangområden finns flera olika stånd som säljer matprodukter. Vart och ett av dessa företag förfogar över en del av försäljnings- och betalningsområdet, en del av köken och ibland ett förvaringsutrymme. Det finns ett gemensamt utrymme avsett för konsumtion av måltider som kan användas av kunderna hos alla de leverantörer som säljer sina matprodukter inom restaurangområdet (”food court”). I detta område finns bord och stolar installerade, vilka inte är separerade eller tilldelade det ena eller andra av dessa företag. En kund som infinner sig vid ett av dessa stånd köper en lagad måltid som överlämnas i en engångsförpackning och som kunden kan ta med sig eller konsumera inom förtäringsområdet vilket, trots att det finns bord och stolar där, inte är en restaurangsal och inte heller förfogar över en restaurangs infrastruktur (det vill säga ett separat kök, glas, bestick, dukar, diskmaskiner, professionell serveringspersonal, kockar, etcetera) eller en garderob. Toaletterna tillhör köpcentret. Vidare kan detta område även användas som en plats att vänta och mötas på. Bordsreservation är inte möjlig.

109. Eftersom den hänskjutande domstolen anser att kundens möjlighet att använda den erbjudna infrastrukturen inte, från en genomsnittskonsuments synpunkt, förefaller utgöra en betydande del av tillhandahållandet, till skillnad från försäljningarna i en restaurang, kan av detta dras slutsatsen att denna verksamhet ska klassificeras som leverans av livsmedel, i likhet med försäljning utanför snabbmatsrestaurangen.

110. Jag delar emellertid kommissionens uppfattning att vissa av den hänskjutande domstolen beskrivna karaktärsdragen i systemet för försäljning inom restaurangområdena (”food court”) skulle kunna motivera olika klassificeringar.

111. Den ska nämligen beaktas att försäljningen av lagad mat och färdigrätter som sker inom ett område avsett för konsumtion på plats, vilket visserligen inte placerats under sökandens i det nationella målet exklusiva ansvar, men i vilket dess namn är synligt[72] och att denna förefaller erbjuda prestationer som motsvarar dem som en genomsnittskonsument kan finna inne i en snabbmatsrestaurang med samma namn. Det kan i ett sådant fall förstås att tillhandahållandet av restaurangområdet tillsammans med lämplig tjänst leder till att verksamheten ska klassificeras som tillhandahållande av tjänster, även om detta snabbmatsrestaurang-område delas med andra företag. Det ska i detta hänseende understrykas att enligt lydelsen i artikel 6.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 omfattar begreppet ”restaurangtjänster” allmänt tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.

112. Enligt min uppfattning skulle det kunna förhålla sig annorlunda om försäljningsdiskar inrättats utanför köpcentren med en organisation identisk med den i ”walk-through”-systemet och om kunden kunde konsumera den köpta produkten inom ett område som placerats under dessa köpcentras ansvar, i vilka endast bord och stolar ställts till förfogande för kunden oberoende av målet med köpet (förtäring på plats eller vänte-utrymme).

72 Konkret kan denna situation skiljas från situationen avseende restaurangutrymmen som organiserats inne i marknader och som endast innehåller bord och stolar utan att något utrymme är reserverat för den ena eller andra försäljaren.

113. Följaktligen anser jag att försäljning av lagad mat eller färdigrätter i en permanent infrastruktur avsedd för konsumtion av måltider på plats, oavsett om den delas med andra tillhandahållare av lagad mat eller färdigrätter eller inte, och som den skattskyldige ställer till kundernas förfogande, utgör en restaurangtjänst, även om den service som personalen tillhandahåller är begränsad till förvaltning av användningen av restaurangutrymmet och bekvämligheter för kunden.

114. Av detta följer att den hänskjutande domstolens fråga skulle kunna besvaras enligt följande:

– Försäljning av maträtter, som beretts enligt de metoder som är aktuella det nationella målet, i snabbmatsrestauranger i vilka de skattskyldiga ställer en infrastruktur till kundens förfogande, vilket gör det möjligt att konsumera en måltid på plats som organiseras av denne eller delas med andra leverantörer av lagad mat och färdigrätter, utgör en restaurangtjänst.

– Försäljning av maträtter, som beretts enligt de metoder som är aktuella det nationella målet, i snabbmatsrestauranger, som kunden beslutar att ta med sig och inte konsumera på plats i den infrastruktur som den skattskyldige har ställt till förfogande i detta syfte, utgör inte en restaurangtjänst, utan en leverans av livsmedel som kan beskattas med en reducerad mervärdesskattesats. Denna kan vara identisk med den som är tillämplig på restaurangtjänsten, under förutsättning att den inte inverkar på principen om skatteneutralitet.

V. Förslag till avgörande

115. Mot denna bakgrund föreslår jag att den tolkningsfråga som ställts av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) ska besvaras enligt följande:

1) Artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med punkt 12a i bilaga III till detta direktiv och med artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att begreppet ”restaurang- och cateringtjänster” omfattar tillhandahållandet av livsmedel på en plats placerad under den skattskyldiges kontroll på vilken materiella och mänskliga medel organiserats och genomförts för att garantera konsumenten en viss kvalitet på de tjänster som är nödvändiga för att säkerställa dennes bekvämlighet och säkerhet för en omedelbar konsumtion av dessa livsmedel på plats.

   Följaktligen ska försäljning av maträtter, som beretts enligt de metoder som är aktuella det nationella målet, i snabbmatsrestauranger i vilka de skattskyldige ställer en infrastruktur till kundens förfogande, vilket gör det möjligt att konsumera en måltid på plats som organiseras av denne eller delas med andra leverantörer av lagad mat och färdigrätter, anses utgöra en restaurangtjänst.

2) Artikel 98.2 i direktiv 2006/112, jämförd med punkt 1 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas så, att begreppet ”livsmedel” omfattar tillhandahållande av mat, för omedelbar konsumtion, utanför den plats som den skattskyldige ställt till förfogande med tillräckliga stödtjänster för att göra en förtäring av denna mat på plats möjlig.

   Följaktligen ska försäljning av maträtter, som beretts enligt de metoder som är aktuella det nationella målet, i snabbmatsrestauranger, som kunden beslutar att ta med sig och inte konsumera på plats i den infrastruktur som den skattskyldige har ställt till förfogande i detta syfte, inte anses utgöra en restaurangtjänst, utan en leverans av livsmedel som kan beskattas med en reducerad mervärdesskattesats. Denna kan vara identisk med den som är tillämplig på restaurangtjänsten, under förutsättning att den inte inverkar på principen om skatteneutralitet.