Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. RICHARD DE LA TOUR
представено на 12 ноември 2020 година [1]

Дело C-703/19

J.K.
срещу
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
в присъствието на
Rzecznik Małych i Średnich przedsiębiorców

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 98 — Възможност за държавите членки да прилагат една или две намалени ставки на ДДС за някои доставки на стоки и услуги — Квалифициране на търговска дейност като „доставка на стоки“ или „доставка на услуги“ — Точки 1 и 12а от приложение III — Понятия „хранителни продукти“ и „ресторантьорски и кетъринг услуги“ — Храни, готови за непосредствена консумация на място в помещенията на продавача или в зона за хранене — Готови за непосредствена консумация храни за вкъщи“

I. Въведение

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 98, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [2] във връзка с точка 12а от приложение III към тази директива и член 6 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност [3].

2. Запитването е отправено в рамките на спор относно облагането с намалена ставка на сделки по доставка на храни посредством различни методи на продажба в места за бързо хранене, организирани съгласно договор за франчайзинг.

3. Тези обстоятелства ще дадат повод на Съда да тълкува за първи път възприетото от законодателя на Съюза определение за понятието „ресторантьорски и кетъринг услуги“ в специфичния контекст на предоставената на държавите членки възможност да прилагат две намалени ставки на данък върху добавената стойност (ДДС) за определени категории стоки или услуги.

1 Език на оригиналния текст: френски.

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“.

3 ОВ L 77, 2011 г., стр. 1.

4. В хода на анализа си ще припомня условията, при които може да се упражни тази възможност според на практиката на Съда, и ще предложа да се възприеме общ критерий, даващ възможност за разграничаване на понятието „хранителни продукти“ от понятието „ресторантьорски и кетъринг услуги“ за целите на облагането с намалени ставки на доставката на готови ястия, съпроводена от помощни услуги, доколкото последните се характеризират с многообразие от гледна точка на естеството и степента си на значимост, което затруднява сравняването им с обстоятелствата, които по-рано са дали повод за сезиране на Съда.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директивата за ДДС

5. Член 96, който се намира в дял VIII („Данъчни ставки“), глава 2 („Структура и размер на данъчните ставки“), раздел 1, посветен на „[с]тандартна[та] данъчна ставка“, от Директивата за ДДС има следния текст:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“ [4].

6. Член 98 от Директивата за ДДС [5], който се намира в раздел 2 („Намалени ставки“) от глава 2, гласи [6]:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

Намалените ставки не се прилагат към услуги, извършвани по електронен път.

3. Когато се прилагат намалените ставки, предвидени в параграф 1 за категориите на стоките, държавите членки могат да използват Комбинираната номенклатура [7] за установяване на точния обхват на съответната категория“.

4 Принципът на единност на стандартната данъчна ставка е закрепен в член 12, параграф 3 от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

5 В нейната редакция след изменението ѝ с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11, член 2, точка 2), приложима от 1 януари 2010 г.

6 Разпоредбите на член 98 от Директивата за ДДС произхождат от тези на Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за допълване на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО (сближаване на ставките на ДДС) (ОВ L 316, 1992 г., стр. 1), и по-специално член 1, точка 1 от нея, който заменя член 12, параграф 3 от Шеста директива, като въвежда нови разпоредби относно намалените ставки. Член 12, параграф 3, буква а) от Шеста директива е изменен с член 1, точка 7 от Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност (ОВ L 384, 1992 г., стр. 47). Следователно практиката на Съда, която се отнася до член 12, параграф 3, буква а), може да се приложи при тълкуването на член 98 от Директивата за ДДС.

7 Комбинираната номенклатура е въведена с Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3). Тя се актуализира всяка година и се публикува в *Официален вестник на Европейския съюз* (серия „L“) под формата на регламент за изпълнение на Европейската комисия.

7. Член 99 от Директивата за ДДС гласи:

„1. Намалените ставки се определят като процент от данъчната основа, който не може да бъде под 5 %.

2. Всяка намалена ставка се определя така, че сумата на ДДС, получена в резултат от прилагането ѝ, е такава, че ДДС, който подлежи на приспадане по членове 167—171 и членове 173—177, може нормално да бъде приспаднат напълно“.

8. Приложение III към Директивата за ДДС е озаглавено „Списък на доставките на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки, посочени в член 98“. В точка 1 са включени по-специално хранителните продукти (включително напитки, но с изключение на алкохолни напитки) за човешко потребление. В точка 12а от това приложение, добавена с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност[8], се споменават ресторантьорските и кетъринг услугите. Доставката на (алкохолни и/или безалкохолни) напитки може да се изключи.

2. Регламент за изпълнение № 282/2011

9. Съгласно съображение 10 от Регламент за изпълнение № 282/2011 „[е н]еобходимо [...] да се даде ясно определение на ресторантьорските услуги и на кетъринг услугите, да се направи разграничение между тях и да се определи съответният начин на третиране на тези услуги“.

10. Член 6 от този регламент за изпълнение предвижда:

„1. Ресторантьорските услуги и кетъринг услугите са услуги, които се състоят в доставката на приготвени или неприготвени храни или напитки, или и на двете, за консумация от човека, придружени от достатъчно помощни услуги, за да могат да се консумират непосредствено. Доставката на храна, на напитки, или и на двете е само един компонент от едно цяло, в което услугите играят по-голяма роля. Ресторантьорски услуги е доставката на такива услуги в заведенията на доставчика, а кетъринг е доставката на такива услуги извън помещенията на доставчика.

2. Доставката на приготвени или неприготвени храни или напитки или и на двете, независимо дали е включен превозът, но без каквито и да било други помощни услуги, не се смята за ресторантьорска услуга, нито за кетъринг услуга по смисъла на параграф 1“.

Б. Полското право

11. Член 5а от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите)[9] от 11 март 2004 г., в редакцията му, приложима към фактите по спора в главното производство[10], гласи:

„Стоките или услугите, предмет на сделките по член 5, които са посочени в класификациите, изготвени въз основа на разпоредбите относно официалните статистики, се идентифицират с помощта на тези класификации, ако законовите разпоредби или подзаконовите мерки за изпълнение определят статистически категории за тези стоки или услуги“.

8 OB L 116, 2009 г., стр. 18.

9 Dz. U., 2004 г., бр. 54, позиция 535.

10 Dz. U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, наричан по-нататък „Законът за ДДС“.

12. Член 3, параграф 1 от Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Наредба на Министерския съвет за полската класификация на стоките и услугите)[11] от 4 септември 2015 г. гласи:

„За целите на:

1) облагането с ДДС

[…]

до 31 декември 2017 г. се прилага полската класификация на стоките и услугите, установена с Rozporządzeniem Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Наредба на Министерския съвет за полската класификация на стоките и услугите[12]) (PKWiU) от 28 ноември 2008 г.“.

13. Съгласно член 41, параграф 1 от Закона за ДДС стандартната ставка на ДДС е 22 %. Член 41, параграф 2а от този закон предвижда:

„За стоките, изброени в приложение 10 към настоящия закон, данъчната ставка е в размер на 5 %“.

14. Позиция 28 от приложение 10 към Закона за ДДС е озаглавена „Готови ястия, с изключение на продуктите с алкохолно съдържание над 1,2 %“.

15. Член 3, параграф 1, точка 1 от Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Наредба на министъра на финансите за стоките и услугите, за които се прилага намалена ставка на ДДС, и за условията за прилагане на намалените ставки)[13] от 23 декември 2013 г. гласи:

„Ставката на ДДС, посочена в член 41, параграф 1 от Закона [за ДДС], се намалява на 8 % за:

1) стоките и услугите, изброени в приложението към настоящата наредба“.

16. Точка III, позиция 7 от приложението към този регламент има следния текст:

„Услуги, свързани с обществено хранене (PKWiU ex[14] 56)[15], с изключение на продажбата на:

1) алкохолни напитки с алкохолно съдържание над 1,2 %,

2) алкохолни напитки, които са смес от бира и безалкохолни напитки, в които алкохолното съдържание надвишава 0,5 %,

11 Dz. U., 2015 г., позиция 1676, наричана по-нататък „PKWiU“.

12 Dz. U., 2008 г., бр. 207, позиция 1293.

13 Dz. U., 2013 г., позиция 1719.

14 Съгласно член 2, точка 30 от Закона за ДДС терминът „ex“ се отнася до категория стоки или услуги в рамките на PKWiU или само до част от стоките или услугите в съответната категория.

15 Използваният в преюдициалното запитване израз е „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)“. В писменото становище на Комисията той е преведен като „услуги, свързани с доставката на храни“. Следва да се отбележи, че изразът „услуги, свързани с обществено хранене“ съответства на използвания за код 56 от приложението към Регламент (ЕС) № 1209/2014 на Комисията от 29 октомври 2014 година за изменение на Регламент (ЕО) № 451/2008 на Европейския парламент и на Съвета за установяване на нова статистическа класификация на продуктите по дейности (КПД) и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 3696/93 на Съвета (ОВ L 336, 2014 г., стр. 1).

3) напитки, в чието приготвяне се използват варено кафе или чай, независимо от процентния дял […] в приготвената напитка,

4) газирани безалкохолни напитки,

5) минерални води,

6) други стоки в необработен вид, облагани със ставката по член 41, параграф 1 от Закона [за ДДС]“.

17. В група 56.1 от PKWiU, озаглавена „услуги, предоставяни от ресторанти и други заведения за хранене“, са включени по-специално категории 56.10.11 („услуги за приготвяне и предлагане на храна в ресторанти“), 56.10.13 („услуги за приготвяне и предлагане на храна в заведения на самообслужване“) и 56.10.19 („други услуги за предлагане на храна“).

18. Според запитващата юрисдикция тълкуването на PKWiU се прави чрез позоваване на Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Наредба на Министерския съвет за полската класификация на дейностите)[16] от 24 декември 2007 г., и по-специално на глава 56 и съдържащите се в нея подкласове. Тази глава включва дейности по предоставяне на услуги, свързани с осигуряване на целодневно хранене, предназначено за пряка консумация в ресторанти, включително ресторанти на самообслужване и предлагащи храна „за вкъщи“, със или без седящи места. В случая не е от съществено значение видът на обекта, в който се сервира храна, а обстоятелството, че тя е предназначена за пряка консумация. Подклас 56.10.A, озаглавен „Ресторанти и други постоянни заведения за хранене“, включва приготвяне и предлагане на храна на клиенти, седящи на маса, или на клиенти, които правят собствен избор на ястия от налично меню, без значение дали я консумират на място, вземат я за вкъщи или им се доставя. Този подклас включва дейностите на ресторанти, кафенета, заведения за бързо хранене или за храна за вкъщи, сладкарници, пицарии, ресторанти или барове в обществения транспорт, извършвани от самостоятелни организации.

19. Запитващата юрисдикция уточнява, че този способ за регламентиране на обхвата на „ресторантьорските услуги“ в рамките на PKWiU е оказал влияние върху обхвата на категория „Готови ястия, с изключение на продукти с алкохолно съдържание над 1,2 %“ (ex 10.85.1). Позоваването на PKD стеснява тази категория до подклас 10.85.Z на PKD, който се отнася до „[п]роизводство[то] на готови храни и ястия“. Този подклас включва производството на готови храни и ястия (т.е. приготвени, овкусени и варени), замразени или консервирани, съдържащи поне две различни съставки (с изключение на подправките и т.н.), които обикновено се опаковат и етикетират с цел препродажба. Посоченият подклас не включва приготвянето на храни за пряка консумация, класифицирано в съответните подкласове на глава 56 от PKD.

III. Фактите по спора в главното производство и преюдициалните въпроси

20. Според представеното на Съда писмено становище жалбоподателят по главното производство разполага с франчайз в рамките на верига заведения за бързо хранене (или fast-food), а именно McDonald’s Polska sp. z o.o. Той осъществява дейност по продажба на готови храни и ястия, като сандвичи, картофени кюфтета, салати, пържени картофи, броколи, сладоледи, млечни шейкове, плодови сокове и т.н. Тези продукти се сервират на поднос, ведно с който клиентът получава салфетки за еднократна употреба, а за някои продукти — прибори или сламка. Храните и ястията се приготвят на място от полуготови продукти. Те могат да се сервират топли или студени и купувачът ги консумира на място или ги взема за вкъщи.

16 Dz. U., 2007 г., бр. 251, позиция 1885, наричана по-нататък „PKD“.

21. В рамките на икономическата си дейност жалбоподателят прилага различни методи на продажба:

– продажба на продукти на клиентите в ресторанта („in-store“),

– продажба на продукти от външно гише за консумация извън ресторанта на потребители, дошли с автомобили или пеша („drive-in“ или „walk-through“), и

– продажба на продукти на клиенти в някои търговски центрове, в определени за целта зони, а именно зони за хранене („food court“).

22. През септември 2016 г. Urząd kontroli skarbowej (данъчна администрация, Полша) извършва проверка на декларациите по ДДС на жалбоподателя, както и на начина на изчисляване и плащане на този данък за периода от 1 януари до 30 юни 2016 г.

23. В края на тази проверка данъчната администрация приема, че всички дейности на жалбоподателя трябва да се квалифицират като „услуги, свързани с обществено хранене“, които се облагат със ставка на ДДС от 8 %, а не като доставки на „готови ястия“, които се облагат със ставка на ДДС от 5 %, както е декларирал жалбоподателят. Мотивът за това е, че продадените стоки не са класифицирани в категория 10.85.1. от PKWiU, която не включва услуги. Според тази администрация храната като такава, фактът, че същата е приготвена, за да се консумира на място, и възможността за непосредствена консумация са съществени елементи, които позволяват да се приеме, че е налице ресторантьорска услуга, а не доставка на готово ястие.

24. С решение от 21 април 2017 г. данъчната администрация коригира размера на ДДС, дължим от жалбоподателя за ревизирания период.

25. С решение от 1 март 2018 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Областен административен съд Гливице, Полша) отхвърля жалбата на жалбоподателя срещу решението на данъчната администрация, като изтъква същите мотиви и след като взема предвид преценката на клиента за облагаемата сделка.

26. Запитващата юрисдикция, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), която е сезирана от жалбоподателя с касационна жалба срещу това решение, изразява съмнения — от гледна точка на изискванията на правото на Съюза — относно начина, по който полският законодател е транспонирал член 98 от Директивата за ДДС, включително приложение III към нея, поради това че се препраща не към Комбинираната номенклатура, а към PKWiU — класификация на дейностите за статистически цели, в която обхватът на понятието „ресторантьорски услуги“ се определя въз основа на дейността на конкретни субекти, а не както при ДДС, на базата на предмета на облагане. Така понятието „услуги, свързани с обществено хранене“, използвано за обозначаване на кода PKWiU ex 56, е с по-широк обхват от понятието „ресторантьорски услуги“, фигуриращо в Директивата за ДДС. Вследствие на това то засягало обхвата на категорията стоки, озаглавена „Готови храни и ястия“. По-нататък, това понятие трябвало да се тълкува в съответствие с практиката на Съда.

27. Освен това запитващата юрисдикция счита, че оспорването от жалбоподателя на релевантността на статистическите класификации за определянето на приложимата ставка на ДДС при продажбата на готови ястия води до придаване на решаващо значение на класирането на тези услуги в обхвата на „ресторантьорските услуги“ или тяхното изключване от него. Според тази юрисдикция определящи са различните условия, при които се сервират продаваните ястия. От гледна точка на средностатистическия клиент продажбата с цел консумация на място в пригодена за тази цел инфраструктура, без специализирано обслужване и с ограничена възможност за персонализиране на поръчката на ястия, трябвало да се разграничи от продажбата на хранителни продукти на клиенти, пристигащи на съответното място извън

обекта за продажба с автомобила си („drive in“) или пеша („walk-through“), както и от продажбата в зона за хранене („food court“). В тези случаи за клиента възможността да ползва предлаганата от жалбоподателя инфраструктура не била съществена част от услугата, която същият предоставя.

28. Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи, с оглед на практиката на Съда, релевантността на критерия, изведен от метода на приготвяне на ястията, при който ястията, предназначени за консумация на място, се разграничават от тези, които не могат да се консумират директно. В това отношение тя подчертава, че във всяка от прилаганите от жалбоподателя системи за продажба на готови ястия се откриват елементи с характер едновременно на доставка на стоки и на доставка на услуги. Втората квалификация обаче зависи от обхвата на предлаганата на клиента инфраструктура и от това дали той ще избере да се възползва от нея.

29. При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Попада ли в обхвата на понятието „ресторантьорски услуги“, за които се прилага намалена ставка на ДДС [член 98, параграф 2 във връзка с точка 12а от приложение III към Директивата за ДДС] във връзка с член 6 от Регламент [за изпълнение № 282/2011], продажбата на готови ястия при условия като тези по спора в главното производство, тоест ако:

– продавачът предоставя на купувачите достъп до инфраструктура, осигуряваща възможност за консумация на закупеното ястие на място (в нарочно пространство, предназначено за консумация, и с достъп до тоалетна),

– липсва специализирано обслужване от сервитьор,

– няма сервиране в тесен смисъл,

– процесът на поръчване е опростен и частично автоматизиран,

– клиентът има ограничена възможност да персонализира поръчката?

2) Има ли значение за отговора на първия въпрос начинът на приготвяне на ястията, включващ по-специално термична обработка на някои от полуготовите продукти и съчетаване на полуготовите продукти в готови ястия?

3) Достатъчно ли е за отговор на първия въпрос клиентът да има възможност евентуално да ползва предлаганата инфраструктура, или е необходимо да се констатира, че от гледна точка на средностатистическия клиент този елемент представлява съществена част от услугата?“.

30. Жалбоподателят, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Директор на камарата на данъчната администрация в Катовице, Полша), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (омбудсман по въпросите на малките и средните предприятия, Полша), полското правителство и Комисията представят писмени становища. Съдът решава да се произнесе по делото, без да провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

31. От формулировката на преюдициалните въпроси, които според мен трябва да се разгледат заедно, следва, че запитващата юрисдикция иска от Съда да установи дали различните дейности по продажба на ястия, приготвени за непосредствена консумация в заведения за бързо хранене, като тези по делото в главното производство, могат да бъдат квалифицирани като ресторантьорски услуги, за които може да се прилага намалена ставка на ДДС в съответствие с член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС във връзка с точка 12а от приложение III към тази директива и с член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011.

32. От мотивите на акта за преюдициално запитване обаче личи, че той почива отчасти на съмнения относно транспонирането на приложимото право на Съюза в полското право. Съображения по този въпрос се съдържат в някои от предоставените на Съда писмени становища.

33. При това положение ми се струва уместно да припомня предмета на спора, с който е сезиран Съдът, и неговия контекст. Той се отнася до квалифицирането на сделки по доставка на храни било като „ресторантьорски услуги“, било като доставки на „готови ястия“, за които са приложими две различни намалени ставки на ДДС, а именно 8 % за първите, когато продуктът може да се консумира незабавно, и 5 % за вторите, ако продуктът не изпълнява това условие. Това разграничение е направено чрез позоваване на национална статистическа класификация на икономическите дейности, чийто определящ характер се подчертава от запитващата юрисдикция наред с разликата спрямо Комбинираната номенклатура.

34. Несъмнено тази юрисдикция си поставя на първо място въпроса за този метод, избран от полския законодател, за да приложи възможността за определяне на една или две намалени ставки на ДДС, предоставена с член 98 от Директивата за ДДС във връзка с приложение III към нея. Същевременно сезирането на Съда не се отнася до съвместимостта на полското законодателство с правото на Съюза в областта на ДДС, и по-специално предполагаемото превишаване на границите на точки 1 и 12а от приложение III към тази директива[17]. С други думи, сезирането на Съда няма за предмет изборът да се прилага намалена ставка на ДДС за стока или услуга, която не е посочена в това приложение III — обстоятелство, което би довело до задължение за прилагане на стандартната ставка на ДДС.

35. От преюдициалното запитване обаче е видно, че поради многообразието на разглежданите в главното производство сделки по бързо хранене запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно селективното прилагане на две намалени ставки, установени от полския законодател за целите на облагането на продажбата на храни, с оглед на определението за „ресторантьорски и кетъринг услуги“, възприето както от законодателя на Съюза, така и от Съда. В това отношение следва да се подчертае, че това запитване се нарежда до предходни дела, довели до постановяването на решения от 2 май 1996 г., Faaborg-Gelting Linien[18], и от 10 март 2011 г., Bog и др.[19], в материята на облагането с ДДС на доставка на ястия или храни със или без помощна услуга.

17 Вж. за сравнение решение от 9 ноември 2017 г., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, наричано по-нататък „решение Faaborg-Gelting Linien“, EU:C:1996:184.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, наричано по-нататък „решение Bog и др.“, EU:C:2011:135.

36. Независимо от това, в настоящият случай анализът на обхвата на тези решения се оказва деликатен. Действително, следва да се подчертае, от една страна, че законодателната рамка, действала към момента на произнасянето на Съда, е претърпяла развитие [20], и от друга страна, че разглежданите в главното производство сделки по бързо хранене имат характеристики, които в зависимост от условията на продажбата на храни и избора на клиента могат да бъдат отнесени било към доставката на стоки, било към предоставянето на услуги. Така според мен делото в главното производство поставя неразглеждани досега трудности при разграничаването на понятието „хранителни продукти“ от понятието „ресторантьорски услуги“.

37. При тези условия, щом като квалифицирането на сделките по доставка на храни, подлежащи на облагане с намалени ставки в съответствие с приложение III към Директивата за ДДС, е необходима предпоставка за проверка на приложимостта на различни ставки на ДДС към дадена категория от това приложение, Съдът следва да определи полезните критерии за тази преценка, която трябва да се направи от националния съд.

38. Затова предлагам на Съда да приеме, че запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС и точки 1 и 12а от приложение III към нея във връзка с член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че различните дейности по доставка на ястия, приготвени за непосредствена консумация в места за бързо хранене, попадат в обхвата на понятието „ресторантьорски и кетъринг услуги“ или в този на понятието „хранителни продукти“ за целите на облагане с намалена ставка на ДДС.

39. Предвид току-що подчертания контекст на това запитване, неговият анализ оправдава да се припомнят принципите, приложими към облагането с намалена ставка на сделките, подлежащи на облагане с ДДС, като цяло, и на „ресторантьорските и кетъринг услугите“, в частност, преди да се изложат обстоятелствата, полезни за тълкуването, което би могло да им се даде с оглед на прилагането им към разглежданите сделки.

Б. Облагането с намалена ставка на доставките на стоки и доставките на услуги

40. Съгласно член 96 от Директивата за ДДС всяка държава членка определя и прилага стандартна ставка на ДДС, която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги.

41. В отклонение от този принцип член 98 от тази директива предвижда възможност за прилагане на една или две намалени ставки на ДДС. За тази цел в приложение III към посочената директива са изчерпателно изброени категориите доставки на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки [21].

42. Целта на това приложение е да намали разходите и следователно да направи по-достъпни за крайния потребител — който понася в крайна сметка ДДС — определени стоки, счетени за особено необходими [22]. Що се отнася до хранителните продукти, Съдът ги счита за основни блага [23].

20 За разлика от делата, довели до постановяването на решения Faaborg-Gelting Linien и Bog и др., приложими в настоящия случай са Директивата за ДДС, влязла в сила на 1 януари 2007 г. (вж. член 413 от тази директива), както и изменението ѝ от 1 юни 2009 г. (вж. член 3 от Директива 2009/47), довело до възможността за държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС за „ресторантьорските и кетъринг услугите“.

21 Вж. решение от 19 декември 2019 г., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 22 и цитираната съдебна практика).

22 Вж. решение от 9 март 2017 г., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, т. 22 и цитираната съдебна практика).

23 Вж. решение от 3 март 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-41/09, EU:C:2011:108, т. 53).

43. Колкото до специфичното съдържание на приложение III към Директивата за ДДС, Съдът постановява, че следва да се признае широко право на преценка на законодателя на Съюза, като се има предвид, че когато приема данъчна мярка, той следва да взема политически, икономически и социални решения и да подрежда йерархично различните интереси или да извършва сложни преценки[24].

44. Съдът уточнява, че в рамките на това широко право на преценка, с което разполага законодателят на Съюза, когато приема данъчна мярка, с изготвянето на приложение III към Директивата за ДДС той е искал да даде възможност за облагане с намалена ставка на ДДС на основните блага и на стоките и услугите със социална или културна цел, доколкото те или не биха могли да доведат до нарушаване на конкуренцията, или създават незначителен риск в това отношение[25].

45. Така в приложение III към Директивата за ДДС е предвидено, че държавите членки могат да прилагат една или няколко намалени ставки на ДДС за следните категории: „1) [х]ранителни продукти […]“. и „12a) ресторантьорски и кетъринг услуги […]“.

46. Съдът припомня, че прилагането от държавите членки на една или две намалени ставки на ДДС не е задължително и представлява изключение от принципа, че се прилага стандартната ставка на ДДС. Следователно според постоянната съдебна практика приложимите в тази област разпоредби трябва да се тълкуват стриктно[26] и в съответствие с обичайния смисъл на разглежданите термини[27].

47. Освен това съгласно член 98, параграф 3 от Директивата за ДДС при прилагането на *намалените ставки* за категориите *стоки*, предвидени в списъка от приложение III към тази директива, държавите членки „могат да използват Комбинираната номенклатура за установяване на точния обхват на съответната категория“.

48. В това отношение Съдът постановява, че използването на тази комбинирана номенклатура е само един от възможните начини за установяване на точния обхват на съответната категория[28].

49. Доколкото ми е известно, на Съда никога не е бил поставян въпрос за условията, при които държавите членки могат да упражнят възможността за прилагане на *няколко* намалени ставки на ДДС в зависимост от категорията, предвидена в приложение 3 към Шеста директива или в приложение III към Директивата за ДДС. Като цяло, предходните решения на Съда, като се изключи това от 3 май 2001 г., Комисия/Франция[29], се отнасят до прилагането на една-единствена намалена ставка на ДДС и касаят ограничаването на прилагането ѝ до определени стоки[30] или услуги[31] от една и съща категория.

24 Вж. решения от 9 март 2017 г., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, т. 23 и цитираната съдебна практика), и от 19 декември 2019 г., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 31 и цитираната съдебна практика). Впрочем интересно е да се отбележи, че списъкът в приложение III към Директивата за ДДС позволява на държавите членки да обложат с намалена ставка или да освободят от данък около 65 % от разходите за потребление на домакинствата, както се посочва в работния документ на службите на Комисията, оценка на въздействието, придружаваща предложението за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на ставките на данъка върху добавената стойност (SWD (2018) 7 окончателен), достъпен само на английски език.

25 Вж. решение от 19 декември 2019 г., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 31 и 32 и цитираната съдебна практика).

26 Вж. решения от 9 март 2017 г., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, т. 25 и цитираната съдебна практика), и от 19 декември 2019 г., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 25).

27 Вж. решение от 19 декември 2019 г., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 25).

28 Вж. решение от 9 ноември 2017 г., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, т. 25).

29 C-481/98, EC:C:2001:237. Вж. т. 33 от това решение.

30 Вж. по-специално решение от 9 ноември 2017 г., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, т. 36).

31 Вж. по-специално решения от 27 февруари 2014 г., Pro Med Logistik и Pongratz (C-454/12 и C-455/12, EU:C:2014:111, т. 60), и от 9 март 2017 г., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, т. 37).

50. С оглед на обстоятелствата по делото в главното производство ми се струва уместно да отбележа, че в член 98 от Директивата за ДДС не се предвижда никакво ограничение, що се отнася до определянето на намалените ставки на ДДС и условията за тяхното прилагане в зависимост от категориите на стоките или услугите, посочени в приложение III към тази директива [32]. Така всяка от тези категории, и дори част от тях, може да подлежи на облагане с две различни ставки на ДДС, намалени или не, според преследваните от държавите членки цели [33]. С други думи, една и съща намалена ставка на ДДС може да се приложи и за доставката на стока, и за доставка на услуга [34].

51. В това отношение следва да се подчертае, че хармонизирането на правилата, които законодателят на Съюза прилага в областта на ДДС посредством ефекта на доста голям брой текстове, сред които трябва да се открои Шеста директива, заменена и кодифицирана с Директивата за ДДС, постоянно е съумявало да запази свободата на държавите членки по отношение на прилагането на тези правила, и по-специално на правилата относно избора на ставките, определяни в зависимост от съответната стока или услуга.

52. Това не променя факта, че тази предоставена на държавите членки възможност да прилагат различни ставки на ДДС за стоки или за услуги, не може да доведе до освобождаване от задължението им да спазват общи принципи. От една страна, в съответствие с правото на Съюза, приложимо в областта на ДДС, облагаемите сделки трябва да се разграничават с оглед на техния предмет [35].

53. От друга страна, според постоянната практика на Съда държавите членки трябва да спазват принципа на данъчна неутралност, когато вземат решение да прилагат намалена ставка на ДДС за една от 24-те категории стоки или услуги, посочени в приложение III към Директивата за ДДС [36], и при необходимост да ограничат селективното ѝ прилагане до част от стоките или услугите във всяка от тези категории [37], което впрочем изцяло придава смисъл на припомненото в предходната точка от това заключение задължение за разграничаване на стоките от услугите.

54. Този принцип не допуска сходни стоки или услуги, които са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС [38].

32 Може също така да се отбележи, че от употребата в член 98, параграф 3 от тази директива на израза „[к]огато се прилагат намалените ставки“, а не например на израза „една от намалените ставки“, следва, че стоките могат да се облагат с две различни намалени ставки. По-нататък, чрез съпоставяне с този текст може да се изведе довод за липсата на специална разпоредба, отнасяща се до доставките на услуги или изключваща прилагането на две различни ставки за доставките на услуги, или обосноваваща различно третиране. Вж. в същия смисъл решение от 8 май 2003 г., Комисия/Франция (C-384/01, EU:C:2003:264, т. 27).

33 Считам също, че в подкрепа на такова тълкуване е целта на избрания от законодателя на Съюза режим на намалените ставки на ДДС. Вж. в това отношение точки 43 и 44 от настоящото заключение. Довод може да се изведе и от квалифицирането от Съда на хранителните продукти като основни блага. Вж. в този смисъл решение от 1 октомври 2020 г., Staatssecretaris van Financiën (Намалена ставка на ДДС за афродизиаци) (C-331/19, EU:C:2020:786, т. 25, 26 и 35). Така изборът на по-малката от две намалени ставки на ДДС може да се обоснове за някои хранителни продукти, непридружени от никаква помощна услуга.
Освен това, що се отнася до услугите, член 101 от Директивата за ДДС според мен трябва да се посочи като свидетелство за значението, което законодателят на Съюза придава на услугите, включително ресторантьорските такива, с оглед на въздействието на намалените ставки на ДДС върху създаването на нови работни места, икономическия растеж и правилното функциониране на вътрешния пазар.

34 Вж. в това отношение като пример за намалени ставки на ДДС, прилагани в държавите членки, доклад на Комисията, озаглавен „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020“ [Taxud.c.1(2020)], таблица II, достъпен на следния интернет адрес:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (стр. 4 и 5), на английски език.

35 Вж. членове 14 и 24 от Директивата за ДДС, които определят съответно „доставката на стоки“ и „доставката на услуги“.

36 Вж. решение от 9 март 2017 г., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, т. 28 и цитираната съдебна практика).

37 Вж. по-конкретно решения от 9 март 2017 г., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, т. 30 и цитираната съдебна практика), и от 19 декември 2019 г., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 36 и цитираната съдебна практика).

38 Вж. съдебната практика, цитирана в предходната бележка под линия. Относно различните значения на израза „принцип на данъчна неутралност“ в областта на ДДС вж. също заключението на генералния адвокат Hogan по дело Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, т. 55 и 56, както и бележки под линия 21 и 22).

55. Щом като става въпрос за принцип, вътрешноприсъщ на общата система на ДДС[39], считам, че тази съдебна практика може да се пренесе към националните законодателства, определили *две* намалени ставки на ДДС за стоки или услуги.

56. Следователно при спазване на тези уговорки, държавите членки са компетентни да определят кои конкретно от доставките на стоки и услуги, включени в категориите от приложение III към Директивата за ДДС, ще се облагат с намалената или намалените ставки на ДДС[40].

57. По-нататък, селективното прилагане на намалената ставка на ДДС трябва да може да се обоснове с конкретни и специфични аспекти на съответната категория от приложение III[41].

58. От припомнянето на всички тези принципи произтича, от една страна, че Съдът извършва проверка на националното право, когато му е отправен въпрос за спазването на приложното поле на някоя от категориите, фигуриращи в приложение III към Директивата за ДДС, или когато е направено позоваване на нарушение на принципа на данъчна неутралност и запитващата юрисдикция е предоставила на Съда данни за преценка на целите, преследвани от националния законодател с избора на намалената ставка/намалените ставки на ДДС.

59. Така задача на националния съд е да провери дали изборът на националния законодател да приложи намалена ставка на ДДС, както например в настоящия случай, за доставката на хранителни продукти или за ресторантьорски услуги, се отнася до сделки, попадащи в обхвата на това приложение III, и по-точно на точка 1 или точка 12а от него, и дали различното третиране от гледна точка на ДДС на стоките или на доставките на услуги, попадащи в една и съща категория, е извършено при спазване на принципа на данъчна неутралност.

60. От друга страна, ако тези условия са спазени, на контрол от страна на Съда не подлежи класифицирането по силата на национални разпоредби, без позоваване на Комбинираната номенклатура[42] на стоки и услуги, облагани с една и съща намалена ставка на ДДС, в една категория, без да се извърши формално разграничение между тези, които се числят към точка, фигурираща в приложение III към Директивата за ДДС като стоки, и тези, които присъстват в това приложение като услуги[43]. По същия начин, без значение е, че при посочването на категория от националната класификация националният законодател е избрал да използва термини, подобни на използваните в точка, фигурираща в приложение III към Директивата за ДДС, като същевременно им дава по-широк обхват[44], при положение че стоките и услугите в нея подлежат на облагане с намалена ставка на ДДС в съответствие с член 98 от Директивата за ДДС и че е спазен принципът на данъчна неутралност. Различно би било, ако в референтната си класификация националният законодател е възнамерявал да се позове например само на услугите, посочени в точка 12а от приложение III към тази директива, без да спази условията за прилагане на избраната намалена ставка на ДДС.

39 Вж. в този смисъл решение от 9 ноември 2017 г., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, т. 23).

40 Вж. решение от 9 ноември 2017 г., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, т. 23 и цитираната съдебна практика).

41 Вж. по-специално решение от 9 ноември 2017 г., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, т. 24 и цитираната съдебна практика).

42 Вж. т. 48 от настоящото заключение.

43 Припомням, че в случая според запитващата юрисдикция полският законодател е определил една намалена ставка от 5 %, приложима по-специално за „[г]отовите храни“, и друга намалена ставка от 8 %, приложима в частност за „[р]есторантьорските услуги“, и че определянето на ставката на ДДС се извършва чрез позоваване на статистическа класификация на стоките и услугите (PKWiU), свързана с класификацията на видовете търговски дейности (PKD), която по-специално за намалените ставки включва категорията 10.85.1. от PKWiU, „готови ястия“, и групата 56.1 от PKWiU, „услуги, предоставяни от ресторанти и други заведения за хранене“, сред които „услуги за приготвяне и предлагане на храна в ресторанти“, „услуги за приготвяне и предлагане на храна в заведения на самообслужване“ и „други услуги за предлагане на храна“. Вж. точки 13—19 от настоящото заключение.

44 В случая отбелязвам, че според запитващата юрисдикция референтната глава обхваща дейностите по предоставяне на услуги, свързани с осигуряване на целодневно хранене (вж. т. 18 и 19 от настоящото заключение), без условие за наличие на помощни услуги.

61. Следователно, що се отнася до делото в главното производство, въпросът за квалифицирането на разглежданите сделки има смисъл само ако ще доведе до тяхното частично или цялостно облагане с друга намалена ставка на ДДС с оглед на принципа на данъчна неутралност, което би довело запитващата юрисдикция до необходимостта да разгледа избора на полския законодател да обложи с 5 % категорията „готови ястия“, която по дефиниция обхваща всяка дейност по производство на готови ястия, които не са предназначени за непосредствена консумация, за разлика от определението на дейностите по ресторантьорство.

62. При положение че законодателят на Съюза е уточнил критерия, позволяващ квалифицирането на сделките по ресторантьорски или кетъринг услуги, и че предходната практика на Съда е тълкувала понятието „хранителни продукти“ в контекста на различна законодателна рамка, следва да се уточнят елементите, които биха били полезни за еднообразното прилагане на тези понятия.

B. Облагането с намалена ставка на „ресторантьорските и кетъринг услугите“

63. Считано от 1 юни 2009 г. — датата на влизане в сила на Директива 2009/47[45], в приложение III към Директивата за ДДС фигурира точка 12a, по силата на която държавите членки могат да се отклонят от принципа на облагане на стоките и услугите със стандартната ставка по отношение на „ресторантьорските и кетъринг услугите“.

64. Според съображение 2 от Директива 2009/47 преследваната цел е да се улесни създаването на работни места и да се води борба срещу сивата икономика.

65. В член 6, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011, който съгласно член 65 от същия се прилага от 1 юли 2011 г., законодателят на Съюза посочва, с цел да се гарантира еднаквото прилагане на системата на ДДС[46], елементите, които характеризират ресторантьорските услуги и кетъринг услугите, и тези, които ги разграничават помежду им. В параграф 2 от този член се уточнява кое е това, което не позволява сделката да се квалифицира като ресторантьорска услуга или като кетъринг услуга.

66. Следователно, що се отнася по-специално до доставката на готови за непосредствена консумация храни, която е предмет на спора по делото в главното производство, анализът на текста на първите две изречения на член 6, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 и на текста на параграф 2 от този член според мен позволява да се приеме, че ресторантьорските и кетъринг услугите се характеризират не с начина на приготвяне на храните, а с извършването на помощни услуги, съпровождащи доставката на тези храни. Освен това тези помощни услуги трябва да бъдат достатъчни и доминиращи, за да се осигури незабавната консумация на приготвените храни.

67. В противен случай според мен следва да се направи изводът, че доставката на храни се счита за доставка на стоки, и по-конкретно на „хранителни продукти“[47].

45 Намесата на законодателя на Съюза предшества постановяването на решение Bog и др., тълкуващо категория 1 от приложение 3 към Шеста директива (вж. т. 8 от това решение), понастоящем приложение III към Директивата за ДДС, в което за целите на облагането с намалена ставка на ДДС се посочват хранителните продукти, и по-специално съставките, които обикновено са предназначени за приготвяне на хранителни продукти, и продуктите, използвани като добавки или като заместители на тези хранителни продукти, без разграничение относно начините на тяхната продажба. Съдът е постановил по същество, че при доставка на стоки ястията и храните, приготвени за непосредствена консумация, попадат в тази категория от приложение 3 към Шеста директива и могат да се ползват от намалената ставка на ДДС.

46 Вж. съображение 4 от този регламент за изпълнение.

47 Относно мотивите за този анализ вж. точки 80 и 86 от настоящото заключение.

68. Съгласно член 6, параграф 1, трето изречение от Регламент за изпълнение № 282/2011 разграничаването между ресторантьорските услуги и кетъринга се прави само въз основа на мястото на услугите, придружаващи доставката на храните.

69. Това припомняне би трябвало само по себе си да е достатъчно, за да позволи на Съда да отговори на преюдициалните въпроси във вида, в който са поставени. Въпреки това фактическите обстоятелства по спора в главното производство, които подхранват съмненията на запитващата юрисдикция, развитието в анализите на полските органи относно ставката на ДДС, приложима към разглежданите сделки, и това, че предоставените на Съда писмени становища са в един и същ смисъл само що се отнася до продажбите извън местата за бързо хранене, разкриват необходимостта от уточняване на смисъла на тези определения [48].

70. Следователно в съответствие с цитираната в точка 46 от това заключение практика на Съда понятието „ресторантьорски услуги“ по смисъла на точка 12а от приложение III към Директивата за ДДС във връзка с член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011 следва да се тълкува стриктно и да не се разширява приложното поле на тази разпоредба към доставките, които нямат вътрешноприсъща връзка с това понятие.

71. Що се отнася до текста на посочената точка 12а от приложение III, може да се уточни, на първо място, че изразът „ресторантьорски […] услуги“, който в говоримия език може да се отнася едновременно до място и до услуга, както и изразът „кетъринг услуги“, са в съответствие с текста на член 55 от Директивата за ДДС, който не е изменян след 1 януари 2010 г. — датата на влизане в сила на тази разпоредба, въведена с Директива 2008/8. Този член определя мястото на облагане на тези услуги като мястото, където те се извършват физически и което обикновено е мястото на установяване на доставчика, без да прави разграничение между услугите.

72. На второ място, считам, че това разграничение между ресторантьорските и кетъринг услугите в областта на намалените ставки на ДДС, което, припомням, е въведено в приложение III към Директивата за ДДС с Директива 2009/47 и дефинирано в Регламент за изпълнение № 282/2011, трябва да се съпостави с единственото предходно определение на тези понятия, което произтича от практиката на Съда.

73. В това отношение редакционните избори на законодателя на Съюза могат хронологично да се сравнят само с мотивите на решение Faaborg-Gelting Linien, постановено на 2 май 1996 г. Всъщност решение Bog и др., което уточнява неговия обхват, е постановено на 10 март 2011 г., преди приемането на Регламент за изпълнение № 282/2011 от 15 март 2011 г.

74. В точка 14 от решение Faaborg-Gelting Linien Съдът приема, че „ресторантьорските сделки се характеризират със съвкупност от елементи и действия, от която доставката на храна е само *съставна част, и в рамките на тази съвкупност услугите подчертано доминират*. Следователно тези сделки трябва да се считат за доставка на услуги по смисъла на член 6, параграф 1 от Шеста директива. Положението обаче е различно, когато сделката е свързана с храна *„за вкъщи“ и не е съпроводена с услуги*, чието предназначение е да способстват за консумацията на място в подходяща обстановка“ [49].

48 Вж. също в този смисъл доклад на Комисията до Съвета за мястото на облагане на доставките на стоки и услуги, в т.ч. ресторантьорски услуги, за пътниците на борда на кораби, въздухоплавателни съдове, влакове или автобуси, изготвен съгласно член 37, параграф 3 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (COM(2012) 605 окончателен) (стр. 7 и 10), в който се посочва необходимостта от разяснения от гледна точка на практиката на Съда.

49 Курсивът е мой.

75. Отбелязвам най-напред, че в решение Faaborg-Gelting Linien е използван само терминът „ресторантьорство“. Всъщност предметът на спора е определен като облагането с ДДС на осъществяваните на борда на фериботи „ресторантьорски сделки“. Обстоятелствата, които ги характеризират обаче[50], обикновено съответстват на тези на услуги, предлагани в ресторант.

76. По-нататък, фактът, че тези сделки са осъществявани на плавателен съд, може да позволи да се разбере какво налага разграничаването между услугите, които доставчикът предоставя в собствените си заведения, и онези, които предлага в място за хранене извън тях[51].

77. Накрая, анализът на различията е по-показателен. В член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011 законодателят на Съюза изключва критериите, изведени от приготвянето на храните („приготвени или неприготвени“) или от превоза им („независимо дали е включен превозът“), и не взема предвид критерия за „консумацията на място“[52].

78. С това законодателят на Съюза слага край на съмненията относно обхвата на решение Faaborg-Gelting Linien, по-конкретно що се отнася до по-голямата тежест на елементите, свързани с приготвянето на ястията и тяхната доставка, която, за разлика от критерия за качественото значение на елементите, свързани с предоставянето на ресторантьорски услуги, би могла да доведе до нерешими проблеми с разграничаването предвид големия брой и сложността на ястията и тяхното оформяне[53].

79. В това отношение може да се наблюдават съвпадащи решения на законодателя на Съюза, в Регламент за изпълнение № 282/2011, и на Съда — в решение Bog и др., за да се изведат точни критерии, разграничаващи доставките на стоки от доставките на услуги в случаи на сделки по продажба на ястия, приготвени за непосредствена консумация.

80. При тези условия и поради широкия обхват на решение Bog и др., произтичащ от многообразието на фактическите обстоятелства по делата, довели до постановяването на това решение и независимо от неприложимостта на Директива 2009/47 rationae temporis[54], считам, че член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкува в светлината на това решение.

81. Всъщност в решение Bog и др. Съдът се произнася по четири различни ситуации на продажба на готови за консумация ястия. Става въпрос за продажба по-конкретно на наденички и пържени картофи в паркирани на пазари каравани[55], за продажба на пуканки и чипсове „тортия“ („начос“) във фоайета на кина[56], за продажба на печено на скара или грил месо и пържени картофи на щандове за хранене[57] и за ястия, приготвяни от предприятие за кетъринг[58].

50 Вж. решение Faaborg-Gelting Linien (т. 13).

51 Вж. решение Faaborg-Gelting Linien (т. 15).

52 Вж. решение Faaborg-Gelting Linien (т. 14).

53 Вж. решение Bog и др. (т. 19, 21, 36, 43).

54 Вж. решение Bog и др. (т. 8).

55 Дело Bog (C-497/09), вж. решение Bog и др. (т. 13).

56 Дело CinemaxX (по-рано Flebbe Filmtheater) (C-499/09), вж. решение Bog и др. (т. 26).

57 Дело Lohmeyer (C-501/09), вж. решение Bog и др. (т. 32).

58 Дело Fleischerei Nier (C-502/09), вж. решение Bog и др. (т. 38).

82. Ако от точка 14 от решение Faaborg-Gelting Linien може да се изведе критерият за наличието на „услуги, чието предназначение е да способстват за консумацията на място в подходяща обстановка“, в точки 70 и 71 от решение Bog и др. Съдът приема, че доставката на храни на щандове, каравани или в кина, *съпроводена от елементарно оборудване*, изискващо *само незначителна човешка намеса*, трябва да се квалифицира като *доставка на стоки*. Съдът тълкува това понятие в смисъл, че включва и ястията и храните, които са приготвени за непосредствена консумация чрез варене, печене, пържене или по друг начин[59].

83. За сметка на това доставките, осъществявани от предприятие за кетъринг, освен ако не става дума за доставки на стандартни ястия, *представляват доставки на услуги*, когато доминиращите елементи на услугата са приготвянето на ястията, съставянето на менюто и евентуалното предоставяне на съдове, прибори и мебели[60].

84. Същевременно съгласно член 6, параграф 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011 „[д]оставката на […] храни […] без *каквито и да било* други помощни услуги, не се смята за ресторантьорска услуга, нито за кетъринг услуга“[61], доколкото тази услуга е определена в параграф 1 от този член като услуга, състояща се в „доставката на […] храни […], придружени от *достатъчно* помощни услуги, за да могат да се консумират непосредствено[…], [съставляваща] само един компонент от едно цяло, в което *услугите играят по-голяма роля*[62].

85. При тези условия какви изводи могат да се направят от уточненията, дадени в решения Faaborg-Gelting Linien и Bog и др., предвид различните равнища на констатираните от Съда помощни услуги, когато облагаемите сделки се извършват в условия, различни от по-рано анализираните от него? Следва да се припомни, че в случая преюдициалните въпроси се отнасят до квалифицирането като сделки по бързо хранене, чиято особеност се състои в това, че в зависимост от избора на клиента могат да имат характеристиките на ресторантьорски или на кетъринг услуги, или дори на продажба за вкъщи, и че във всички случаи мястото на продажба не е организирано по елементарен начин, а заема трайно оформено пространство, специално предназначено за непосредствената консумация на продаваните продукти.

86. Според мен, първо, от съчетаването на решения Faaborg-Gelting Linien и Bog и др., в светлината на които предлагам на Съда да тълкува член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011[63], ясно следва, че продажбата на ястия за вкъщи трябва да се квалифицира като доставка на стоки. Това тълкуване може да се съпостави с работата на Комитета по ДДС[64].

59 Вж. решение Bog и др. (т. 88).

60 Вж. решение Bog и др. (т. 77, 79 и 80).

61 Курсивът е мой.

62 Курсивът е мой.

63 Вж. т. 80 от настоящото заключение.

64 Вж. Насоки, произтичащи от 86-ото заседание на Комитета по ДДС от 18 и 19 март 2009 г. (taxud.d.1 (2009) 357988), достъпни на следния интернет адрес: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (стр. 117 и 118). В тях се посочва, от една страна, че следните сделки не се считат нито за кетъринг, нито за ресторантьорски услуги:
– обикновената доставка на приготвени или неприготвени храни (например храна за вкъщи от ресторанти, супермаркети или подобни заведения),
– сделките, състоящи се само в приготвянето и превоза на храни,
– по принцип сделките, състоящи се в приготвянето, превоза и доставката на храни и/или напитки без каквито и да било други помощни услуги.
От друга страна, според този комитет в тези случаи доставката на храни и/или напитки без услуги, които да ги съпровождат, е доставка на стоки, чието място се определя въз основа на членове 31—37 от Директивата за ДДС. Държавите членки могат да прилагат намалена ставка за доставката на хранителни продукти (включително напитки, но с изключение на алкохолни напитки) в съответствие с категория 1 от приложение III към Директивата за ДДС.

87. Второ, това важи и за местата, в които възможността за консумация на място не може да представлява елемент на услуга, имащ по-голяма тежест от гледна точка на потребителя, предвид минималните услуги, които доставчикът предлага (опаковане, доставяне на прибори, ограничена площ) и които се осигуряват от ограничен брой лица (обикновено продавача или продавачите).

88. Трето, от това трябва да се изведе по дедуктивен път и че квалифицирането на ресторантьорските сделки изисква точен анализ и че количествената констатация за наличието на оборудване, улесняващо консумацията на място, само по себе си е недостатъчно.

89. Тези различни елементи обаче не позволяват да се даде точен отговор на въпросите на запитващата юрисдикция относно нивото на услугите, необходимо за изключването на различните разглеждани продажби („in-store“, „drive-in“, „walk-through“, „food court“) от квалификацията „доставка на стоки“ [65].

90. Тази констатация според мен обосновава необходимостта да се гарантира, че отговорът на Съда ще може лесно да се адаптира към други видове продажби на ястия, приготвяни на различни места за бърза консумация, като тези, разположени в магазини, музеи, спортни зали, бензиностанции, пазари, в близост до автомати за продажба на храни, и такива, които биха могли да се разработят, както можахме да установим по повод настоящата здравна криза. В това отношение мисля за случаите на ресторантьори, продаващи храни на клиенти, които не могат да останат на място, за да ги консумират, под формата на готови ястия, поставени било в опаковки, било в чинии, които могат да се съхраняват няколко дни или да се притоплят веднага.

91. Според мен от определението на ресторантьорските и кетъринг услугите, съдържащо се в член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011, при прочита му в светлината на практиката на Съда, следва, че използването на персонал, натоварен с осигуряването на услуги, които способстват за непосредствената консумация на храните, доставяни в създадени за тази цел помещения, е определящ критерий, за да се уточни обхватът на израза „достатъчно помощни услуги“. По-конкретно считам, че в повечето случаи фактът, че храните се доставят на място, поставено под контрола на данъчнозадълженото лице, в което се организират и използват материални и човешки ресурси, за да се гарантира удобството на потребителя (например с маси и столове) и неговата сигурност (по-специално чистотата на помещенията), позволява доставката на услуги да се разграничи от доставката на стоки.

92. Такъв критерий обаче трябва да се съчетае с *избора на потребителя* да се възползва от услугите, явяващи се помощни към доставката на храни, който може да се презумира *според начина на продажба на подлежащата на непосредствена консумация храна*, а именно във или извън помещенията на доставчика. В последния случай предоставянето на достъп до осигуряващото услугите материално и човешко оборудване според мен е недостатъчно само по себе си за квалифицирането на сделката като доставка на услуги. С други думи, следва да се счита, че доставката на храни не е съпроводена с никаква друга помощна услуга.

93. Припомням, че такова разграничение може да няма никакво значение за избора на прилаганата от държавата членка намалена ставка на ДДС. Затова при тази хипотеза, ако се прилагат две намалени ставки на ДДС, според мен с оглед на припомнените в точки 50 и 59 от това заключение принципи няма пречка да се приложи същата ставка на ДДС, стига да са спазени критериите за квалифициране на сделката от гледна точка на приложение III към Директивата за ДДС.

65 Вж. т. 21 от настоящото заключение.

94. С други думи, струва ми се, че е икономически обосновано продажбата на готови ястия, които не се консумират на място, да може да се облага различно, като доставка на стоки, в зависимост от това дали се извършва в хранителен магазин или, напротив, се състои в предоставяне на тези ястия на клиента по негово желание за непосредствена или по-късна консумация. Според мен обективно погледнато тези продажби не са подобни, тъй като не отговарят на едни и същи нужди на потребителите и мобилизират различни степени на човешка намеса. Във всеки случай тази преценка на сходството между съответните стоки или услуги е задача на националния съд [66].

95. Следователно Съдът може да отговори на запитващата юрисдикция, че:

— Член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС във връзка с точка 12а от приложение III към тази директива и с член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „ресторантьорски и кетъринг услуги“ обхваща доставката на храни на място, поставено под контрола на данъчнозадълженото лице, в което се организират и използват материални и човешки ресурси, за да се гарантира на потребителя качеството на достатъчно услуги, предназначени да осигурят неговото удобство и безопасност с оглед на непосредствената консумация на тези храни на място.

— Член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС във връзка с точка 1 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „хранителни продукти“ обхваща доставката на храни за целите на непосредствената им консумация извън мястото, в което данъчнозадълженото лице предлага достъп до достатъчно помощни услуги, позволяващи консумацията на тези храни на място.

96. Предвид многообразието на обстоятелствата по делото в главното производство този отговор може да бъде полезно допълнен с уточнения относно предварителното квалифициране на сделките по продажба, така че националният съд да може да реши дали от гледна точка на средностатистическия потребител продажбата на готови ястия може да се обложи със ставка от 8 % само с оглед на критерия за непосредствената им консумация, независимо че доставката на готови ястия се облага със ставка от 5 %.

Г. Квалифицирането на разглежданите сделки по продажба

97. В рамките на икономическата си дейност жалбоподателят в главното производство прилага различни методи на продажба, които припомних в точка 21 от това заключение.

98. Споделям мнението, изразено от Комисията в писменото ѝ становище, че тъй като услугите, свързани с продажбата на ястия и храни, са различни в зависимост от прилаганите от данъчнозадълженото лице системи на продажба, същите трябва да се разгледат поотделно.

66 Вж. по-специално решение от 27 юни 2019 т., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie и др. (C-597/17, EU:C:2019:544, т. 48 и цитираната съдебна практика).

1. Продажбите в заведенията за бързо хранене

99. Що се отнася до продажбите, които жалбоподателят осъществява в заведенията за бързо хранене („in-store“), запитващата юрисдикция припомня характеристиките на продаваните продукти[67] и на предоставените услуги, установени от данъчната администрация. Помощните услуги са следните:

„– клиентите могат да използват зала за хранене, оборудвана със столове, маси и прилежащо сервизно помещение (тоалетна),

– услугата за клиентите се състои в поредица от действия — от приготвянето на ястието до неговото раздаване — осъществявани от определени служители, които често са единствените, които могат да ги изпълняват, така че да се запази оригиналният и характерен вкус на продукта,

– клиентите ползват безплатен достъп до интернет,

– жалбоподателят дава достъп на клиентите си до ежедневен или периодичен печат,

– помещенията са климатизирани през лятото и отоплявани през зимата,

– за да се направи престоят на клиента по-приятен, в обекта се пуска музика,

– освен дейностите, свързани с продажбата на ястия жалбоподателят осигурява услуга по поддръжка, състояща се в почистване, бърсане на масите и столовете, изхвърляне на отпадъците, измиване на подовете и понякога раздаване на малки подаръци,

– около помещенията има зеленина, за децата са предвидени зони за игра и клиентът има възможност да остави колата си на предвидения за тази цел паркинг“.

100. Тези характеристики ме карат за считам, от съображения за съответствие с практиката на Съда[68] и подобно на Комисията, че така предложената от данъчнозадълженото лице доставка може да се квалифицира като доставка на ресторантьорски услуги по смисъла на член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС във връзка с точка 12а от приложение III към тази директива и с член 6 от Регламент за изпълнение № 282/2011. Всъщност подобна сделка не се ограничава до доставката на готови храни, а е съпроводена с услуги, които придобиват доминиращо значение за потребителя, макар доставката в момента на поръчката на ястията и на тяхното сервиране да е опростена, и дори стандартизирана, за да се изпълни търсеното от клиента изискване за бързина.

101. В случай че потребителят избере да вземе приготвеното ястие за вкъщи и да не го консумира на място, тази сделка трябва да се квалифицира като доставка на стоки, тъй като тогава предлаганата от данъчнозадълженото лице инфраструктура не е от решаващо значение за клиента в това положение[69].

102. В такъв случай, както уточнява Комисията, считам, че данъчнозадълженото лице трябва да запази елементите, обосноваващи селективното прилагане на ставката на ДДС[70].

67 Вж. т. 20 от настоящото заключение.

68 Вж. точки 74 и 82 от настоящото заключение.

69 Вж. в този смисъл решение Bog и др. (т. 64).

70 Вж. в това отношение общите принципи, припомнени в точка 31 от решение от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

2. Продажбите извън заведенията за бързо хранене

103. Що се отнася до продажбите на стоки от гишета извън ресторанта на потребители, дошли с автомобили или пеша („drive-in“ и „walk-through“), характерен за тях е изборът на клиента да не влиза *в* инфраструктурата, предоставена на негово разположение от жалбоподателя в главното производство. При това положение изглежда логично да се приеме, че от гледна точка на средностатистическия потребител по принцип всички помощни услуги, осигурявани в заведението, в което той не се намира при закупуването на готовото ястие — обстоятелство, взето предвид при предаването на същото (липса на поднос, осигуряване на плик за превоза), не са доминиращи.

104. Следователно условията за прилагане на член 6, параграф 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011 според мен са изпълнени.

105. Предвид съображенията по същество, изложени в точки 91 и 92 от това заключение, според мен самата възможност клиентът все пак да се ползва от инфраструктурата, предоставена на разположение от лицето, което отговаря за мястото за бързо хранене, не противоречи на този анализ. В случая той ми се струва подкрепен от сравнението с обстоятелствата, разгледани от Съда в решение Bog и др.[71].

106. Всъщност общото с продажбите в каравани, кина и на щандове за хранене, при които услугите са много ограничени поради организацията на предназначените за непосредствена консумация места, е изборът на потребителя да ползва бърза и ограничена услуга на място, предназначено да отговори на това очакване.

107. Следователно от това правя извода, подобно на Комисията, че продажбите, осъществявани от данъчнозадълженото лице в рамките на системите „drive-in“ и „walk-through“, трябва да се считат за доставки на хранителни продукти.

3. Продажбите в разположени в търговски центрове зони за хранене

108. Колкото до продажбите в разположени в търговски центрове зони за хранене („food court“), запитващата юрисдикция обяснява, че това е система за продажба на ястия за консумация на място в специални зони, предназначени за тази цел и разположени във вътрешността на тези центрове. В тези зони за хранене може да се намерят множество щандове на различни субекти, продаващи хранителни продукти. Всеки субект разполага с касово-продажбена част, с кухненска част и понякога със зона за складиране. На разположение е обща част, предназначена за консумацията на храни от клиентите на всички доставчици, продаващи хранителните си продукти в зоната за хранене („food court“). В това пространство са разположени маси и столове, които не са разделени по никакъв начин, нито предоставени на един или друг от тези субекти. Клиентът, който пристига на един от тези щандове, купува готова храна в опаковка за еднократна употреба, която може да вземе за вкъщи или да консумира в пространството за консумация, което не е ресторант въпреки наличието на маси и столове и не разполага с ресторантска инфраструктура (тоест с отделена кухня, съдове, прибори, покривки, миялна машина, професионални сервитьори, готвачи и т.н.), нито с гардероб. Тоалетните са към търговския център. Освен това пространството може да се използва и като място за изчакване и срещи. Резервирането на маса не е възможно.

71 Вж. т. 81 от настоящото заключение.

109. Тъй като запитващата юрисдикция счита, че от гледна точка на средностатистическия клиент предоставената на клиента възможност да използва предлаганата инфраструктура изглежда не представлява съществен елемент от доставката, за разлика от продажбите в ресторант, от това може да се изведе по дедуктивен път, че тази сделка трябва да се квалифицира като доставка на хранителни продукти, подобно на продажбите извън заведението за бързо хранене.

110. Споделям обаче становището на Комисията, че някои описани от запитващата юрисдикция характеристики на системата за продажба в зоните за хранене („food court“) могат да дадат основание за различни квалификации.

111. Всъщност вземам предвид факта, че продажбата на готови ястия се извършва в пространство, предназначено за консумация на място, което несъмнено е поставено извън изключителната отговорност на жалбоподателя в главното производство, но където логото му е видимо[72], и че той изглежда предлага услуги, равностойни на услугите, които средностатистическият потребител може да намери в заведенията за бързо хранене на същата верига. В такъв случай може да се предположи, че предоставянето на достъп в зоната за хранене, съпроводено от подходящата услуга, води до това, че сделката трябва да се квалифицира като доставка на услуги, макар мястото за бързо хранене да се ползва заедно с други субекти. В това отношение следва да се подчертае, че съгласно текста на член 6, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 понятието „ресторантьорски услуги“ по принцип обхваща всяка услуга от този вид, предоставяна извън помещенията на доставчика.

112. Според мен положението би било различно, ако гишетата за продажба бяха разположени в търговските центрове и организирани по начин, идентичен с този на системата „walk-through“, и ако клиентът можеше да консумира закупения продукт в пространство, поставено под отговорността на тези центрове, в което на разположение на клиента са предоставени само маси и столове, независимо от целта на покупката (консумация на място или място за изчакване).

113. Вследствие на това считам, че продажбата на готови ястия в трайно оформена инфраструктура, предоставена на разположение на клиентите от данъчнозадълженото лице, която е предназначена за консумация на храни на място и се споделя или не с други доставчици на готови ястия, представлява ресторантьорска услуга, макар предлаганата от персонала услуга да се ограничава до организацията на използването на пространството за хранене и на съоръженията от клиентите.

114. От всички тези съображения следва, че на запитващата юрисдикция може да се отговори, че:

– продажбата на ястия, приготвени по начини като разглежданите по делото в главното производство в места за бързо хранене, в които данъчнозадълженото лице предоставя на клиента достъп до инфраструктура, позволяваща да се консумират храни на място и организирана от него или споделена с други доставчици на готови ястия, представлява ресторантьорска услуга, и

– продажбата на ястия, приготвени по начини като разглежданите по делото в главното производство в места за бързо хранене, които клиентът решава да вземе за вкъщи, а не да консумира на място в инфраструктурата, предоставена за тази цел от данъчнозадълженото лице, не представлява ресторантьорска услуга, а доставка на хранителни продукти, която

72 Конкретно, това положение може да се разграничи от положението на местата за хранене, организирани на пазари и разполагащи само с маси и столове без пространство, запазено за един или друг продавач.

може да се облага с намалена ставка на ДДС. Тя може да бъде същата като тази, която се прилага за ресторантьорските услуги, стига да не се нарушава принципът на данъчна неутралност.

V. Заключение

115. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) въпроси по следния начин:

„1) Член 98, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с точка 12а от приложение III към тази директива и с член 6 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „ресторантьорски и кетъринг услуги“ обхваща доставката на храни на място, поставено под контрола на данъчнозадълженото лице, в което се организират и използват материални и човешки ресурси, за да се гарантира на потребителя качеството на достатъчно услуги, предназначени да осигурят неговото удобство и безопасност с оглед на непосредствената консумация на тези храни на място.

Следователно продажбата на ястия, приготвени по начини като разглежданите по делото в главното производство в места за бързо хранене, в които данъчнозадълженото лице предоставя на клиента достъп до инфраструктура, позволяваща да се консумират храни на място и организирана от него или споделена с други доставчици на готови ястия, представлява ресторантьорска услуга.

2) Член 98, параграф 2 от Директива 2006/112 във връзка с точка 1 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „хранителни продукти“ обхваща доставката на храни с цел непосредствената им консумация извън мястото, предоставено от данъчнозадълженото лице, с достатъчно помощни услуги, позволяващи консумацията на тези храни на място.

Следователно продажбата на ястия, приготвени по начини като разглежданите по делото в главното производство в места за бързо хранене, които клиентът решава да вземе за вкъщи, а не да консумира на място в инфраструктурата, предоставена за тази цел от данъчнозадълженото лице, не представлява ресторантьорска услуга, а доставка на хранителни продукти, която може да се облага с намалена ставка на данъка върху добавената стойност. Тя може да бъде същата като тази, която се прилага за ресторантьорските услуги, стига да не се нарушава принципът на данъчна неутралност“.