Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JEAN RICHARD DE LA TOUR
prednesené 12. novembra 2020[1]

Vec C-703/19

J. K.
proti
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
za účasti:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 98 – Možnosť členských štátov uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH na určité dodávky tovaru a poskytovanie služieb – Kvalifikácia obchodnej činnosti ako ‚dodávky tovaru' alebo ‚poskytovania služieb' – Príloha III body 1 a 12a – Pojmy ‚potraviny' a ‚reštauračné a stravovacie služby' – Jedlá pripravené na okamžitú konzumáciu na mieste v priestoroch predávajúceho alebo v stravovacej zóne – Jedlá pripravené na okamžitú konzumáciu, ktoré si zákazníci vezmú so sebou"

I. Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[2] v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a s článkom 6 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[3].

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého predmetom je zdanenie plnení, ktoré spočívajú v poskytovaní jedál rôznymi spôsobmi predaja v zariadeniach rýchleho občerstvenia zavedenými na základe zmluvy o franchisingu, zníženou sadzbou dane.

3. Tieto okolnosti povedú Súdny dvor k tomu, aby po prvýkrát poskytol výklad definície pojmu „reštauračné a stravovacie služby", ktorý použil normotvorca Únie, v osobitnom rámci možnosti členských štátov uplatňovať dve znížené sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) na určité kategórie tovarov alebo služieb.

1 Jazyk prednesu: francúzština.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH".

3 Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1.

4. V rámci svojej analýzy pripomeniem podmienky, za akých možno túto možnosť uplatniť podľa judikatúry Súdneho dvora, a navrhnem, aby sa používalo všeobecné kritérium umožňujúce odlíšiť pojem „potraviny“ od pojmu „reštauračná a stravovacia služba“ na účely zdaňovania zníženou sadzbou vzťahujúceho sa na poskytovanie hotových pokrmov a jedál sprevádzané podpornými službami, pokiaľ sa tieto služby vyznačujú rozmanitosťou svojej povahy a stupňa významu, ktorá neumožňuje ľahké porovnanie s okolnosťami, ktoré boli v minulosti dôvodom podania návrhu na Súdny dvor.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica o DPH

5. V hlave VIII smernice o DPH, nazvanej „Sadzby“, kapitola 2 nazvaná „Skladba a výška sadzieb“ zahŕňa oddiel 1 upravujúci „štandardnú sadzbu“, ktorý obsahuje článok 96 v tomto znení:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb“ [4].

6. Oddiel 2 tejto kapitoly 2, nazvaný „Znížené sadzby“, obsahuje článok 98 smernice o DPH [5], ktorý stanovuje [6]:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

Znížené sadzby sa neuplatňujú na elektronicky poskytované služby.

3. Pri uplatňovaní znížených sadzieb uvedených v odseku 1 na kategórie tovarov môžu členské štáty použiť kombinovanú nomenklatúru[[7]] s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu.“

7. Článok 99 smernice o DPH uvádza:

„1. Znížené sadzby sa stanovia ako percento základu dane, ktoré nesmie byť nižšie ako 5 %.

2. Každá znížená sadzba sa stanoví tak, aby výška DPH vyplývajúca z uplatnenia takejto sadzby umožnila za bežných okolností úplné odpočítanie DPH odpočítateľnej v súlade s ustanoveniami článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177.“

4 Zásada jednotnosti štandardnej sadzby bola zakotvená v článku 12 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

5 V znení zmenenom smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11, článok 2 bod 2, uplatniteľný od 1. januára 2010).

6 Ustanovenia článku 98 smernice o DPH vychádzajú z ustanovení smernice Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS (zblíženie sadzieb DPH) (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 202), najmä z jej článku 1 bodu 1, ktorým sa článok 12 ods. 3 šiestej smernice nahrádza novými ustanoveniami týkajúcimi sa znížených sadzieb. Článok 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice bol zmenený a doplnený článkom 1 bodom 7 smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, 1992, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224). V dôsledku toho je možné prebrať judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa tohto článku 12 ods. 3 písm. a) na výklad článku 98 smernice o DPH.

7 Kombinovaná nomenklatúra bola stanovená nariadením Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382). Každoročne sa aktualizuje a uverejňuje v *Úradnom vestníku Európskej únie* (séria „L“) vo forme vykonávacieho nariadenia Európskej komisie.

8. Príloha III smernice o DPH má názov „Zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98“. V jej bode 1 sú uvedené najmä potraviny (vrátane nápojov okrem alkoholických nápojov) určené na ľudskú spotrebu. V bode 12a tejto prílohy, vloženom smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o znížené sadzby dane z pridanej hodnoty[8], sú uvedené reštauračné a stravovacie služby, s možnosťou vylúčiť dodávanie (alkoholických a/alebo nealkoholických) nápojov.

2. Vykonávacie nariadenie č. 282/2011

9. Podľa odôvodnenia 10 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 „je potrebné jasne definovať reštauračné a stravovacie služby, rozdiel medzi nimi a náležité zaobchádzanie s týmito službami“.

10. Článok 6 tohto vykonávacieho nariadenia stanovuje:

„1. Reštauračnými a stravovacími službami sa rozumejú služby, ktoré pozostávajú z poskytovania pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu, pričom tieto služby sú sprevádzané dostatočne podpornými službami umožňujúcimi okamžitú spotrebu takýchto jedál alebo nápojov. Poskytovanie jedla alebo nápojov alebo obidvoch predstavuje len časť celku, v ktorom prevládajú služby. Reštauračné služby sú poskytovaním týchto služieb v poskytovateľových priestoroch a stravovacie služby sú poskytovaním týchto služieb mimo poskytovateľových priestorov.

2. Poskytovanie pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, bez ohľadu na to, či zahŕňa prepravu, ale bez toho, aby sa poskytovali akékoľvek iné podporné služby, sa nepovažuje za reštauračné ani stravovacie služby v zmysle odseku 1.“

B. Poľské právo

11. § 5a ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb)[9] z 11. marca 2004 v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej[10] stanovuje:

„Tovary alebo služby, ktoré sú predmetom plnení uvedených v článku 5 a sú zahrnuté v klasifikáciách vypracovaných na základe ustanovení týkajúcich sa oficiálnych štatistík, sa identifikujú pomocou týchto klasifikácií, ak právne predpisy alebo vykonávacie regulačné opatrenia priradia týmto službám štatistické symboly.“

12. § 3 ods. 1 rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (nariadenie Rady ministrov o poľskej klasifikácii výrobkov a služieb)[11] zo 4. septembra 2015 stanovuje:

„Na účely

1. zdaňovania DPH,

…

8 Ú. v. EÚ L 116, 2009, s. 18.

9 Dz. U. z r. 2004, č. 54, položka 535.

10 Dz. U. z r. 2011, č. 177, položka 1054, ďalej len „zákon o DPH“.

11 Dz. U. z r. 2015, položka 1676, ďalej len „PKWiU“.

sa do 31. decembra 2017 uplatňuje poľská klasifikácia výrobkov a služieb, ktorú zaviedlo rozporządzenie Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [nariadenie Rady ministrov o poľskej klasifikácii výrobkov a služieb [12]] (PKWiU) z 29. októbra 2008.“

13. Podľa § 41 ods. 1 zákona o DPH je štandardná sadzba DPH 22 %. § 41 ods. 2a tohto zákona stanovuje:

„Na tovary uvedené v prílohe 10 tohto zákona sa uplatňuje sadzba dane vo výške 5 %.“

14. V prílohe 10 zákona o DPH je položka 28, nazvaná „Pripravené pokrmy a jedlá s výnimkou výrobkov s obsahom alkoholu vyšším ako 1,2 %“.

15. § 3 ods. 1 bod 1 rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (nariadenie ministra financií o tovaroch a službách, na ktoré sa vzťahuje znížená sadzba DPH, a o podmienkach uplatnenia znížených sadzieb dane) [13] z 23. decembra 2013 stanovuje:

„Sadzba DPH uvedená v § 41 ods. 1 zákona [o DPH] sa znižuje na 8 % pre:

1. tovary a služby uvedené v prílohe tohto nariadenia.“

16. Bod III položka 7 prílohy tohto nariadenia znie:

„Služby spojené s podávaním jedál a nápojov (PKWiU ex[[14]] 56)[[15]] s výnimkou predaja:

1. alkoholických nápojov s obsahom alkoholu viac ako 1,2 %,

2. alkoholických nápojov, ktoré sú zmesou piva a nealkoholických nápojov, s obsahom alkoholu viac ako 0,5 %,

3. nápojov, pri príprave ktorých sa používa kávový alebo čajový extrakt, a to bez ohľadu na percentuálny podiel tohto extraktu… v hotovom nápoji,

4. sýtených nealkoholických nápojov,

5. minerálnych vôd,

6. iných nespracovaných výrobkov podliehajúcich sadzbe dane uvedenej v § 41 ods. 1 zákona [o DPH].“

17. Skupina 56.1 PKWiU s názvom „reštauračné služby a mobilný predaj jedál“ zahŕňa najmä kategórie 56.10.11 („reštauračné služby s obsluhou“), 56.10.13 („reštauračné služby v samoobslužných zariadeniach“) a 56.10.19 („ostatné reštauračné služby“).

12 Dz. U. z r. 2008, č. 207, položka 1293.

13 Dz. U. z r. 2013, položka 1719.

14 Podľa § 2 bodu 30 zákona o DPH výraz „ex“ slúži na označenie kategórie tovarov alebo služieb PKWiU, alebo len časti tovarov alebo služieb príslušnej kategórie.

15 V návrhu na začatie prejudiciálneho konania je použitý výraz „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)“. V písomných pripomienkach Komisie je preložený ako „služby spojené s poskytovaním jedál“. Treba poznamenať, že výraz „služby spojené s podávaním jedál a nápojov“ zodpovedá výrazu použitému pre kód 56 prílohy nariadenia Komisie (EÚ) č. 1209/2014 z 29. októbra 2014, ktorým sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, ktorým sa ustanovuje nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA) a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (EHS) č. 3696/93 (Ú. v. EÚ L 336, 2014, s. 1).

18. Podľa vnútroštátneho súdu sa PKWiU vykladá s odkazom na rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (nariadenie Rady ministrov o poľskej klasifikácii činností) [16] z 24. decembra 2007, a to najmä na jeho divíziu 56 a v nej uvedené podtriedy. Táto divízia zahŕňa činnosti v oblasti služieb spojených s poskytovaním jedál určených na okamžitú konzumáciu v reštauráciách, vrátane samoobslužných reštaurácií a reštaurácií ponúkajúcich pokrmy a jedlá so sebou, s možnosťou alebo bez možnosti sedenia. V tejto súvislosti nie je dôležitý typ zariadenia, ktoré jedlá podáva, ale skutočnosť, že tieto jedlá sú určené na okamžitú konzumáciu. Podtrieda 56.10.A, nazvaná „Reštaurácie a iné stále stravovacie zariadenia“, zahŕňa reštauračné služby poskytované zákazníkom, ktorí sedia pri stole, alebo zákazníkom, ktorí si sami vyberajú pokrmy a jedlá z vystaveného jedálneho lístka, pričom nie je rozhodujúce, či ich skonzumujú na mieste, vezmú si ich so sebou, alebo si ich nechajú doručiť formou donášky. Táto podtrieda zahŕňa činnosti reštaurácií, kaviarní, zariadení rýchleho občerstvenia alebo zariadení predávajúcich jedlá so sebou, zmrzlinární, pizzerií, reštaurácií alebo barov prevádzkovaných v dopravných prostriedkoch samostatnými subjektmi.

19. Vnútroštátny súd spresňuje, že táto metóda regulácie pôsobnosti „reštauračných služieb“ v PKWiU ovplyvnila oblasť spadajúcu do kategórie „Pripravené pokrmy a jedlá, s výnimkou výrobkov, ktoré majú obsah alkoholu viac ako 1,2 %“ (ex 10.85.1). Odkaz na PKD minimalizuje túto kategóriu na podtriedu 10.85.Z PKD, ktorou je upravená „výroba pripravených jedál a pokrmov“. Táto podtrieda zahŕňa výrobu hotových (t. j. pripravených, sezónnych a varených) jedál a pokrmov v zmrazenej alebo konzervovanej forme, ktoré obsahujú najmenej dve rozdielne zložky (okrem korenín atď.) a ktoré sú obvykle zabalené a označené na ďalší predaj. Uvedená podtrieda nezahŕňa prípravu jedál určených na okamžitú konzumáciu, ktorá je zaradená do príslušných podtried divízie 56 PKD.

III. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

20. Podľa písomných pripomienok predložených Súdnemu dvoru je žalobca vo veci samej franšízantom v rámci siete zariadení rýchleho občerstvenia (alebo fast-foodu), a to konkrétne McDonald’s Polska sp. z o.o. Vykonáva činnosť predaja pripravených jedál a pokrmov, ako sú sendviče, zemiakové placky, šaláty, hranolky, brokolica, zmrzlina, mliečne koktaily, ovocné šťavy atď. Tieto výrobky sa servírujú na podnose, s ktorým zákazník dostane jednorazové obrúsky, a v prípade niektorých produktov aj príbor alebo slamku. Jedlá a pokrmy sa pripravujú na mieste z polotovarov. Možno ich podávať teplé alebo studené a kupujúci ich konzumuje na mieste alebo si ich vezme so sebou.

21. Žalobca uplatňuje v rámci svojej hospodárskej činnosti rôzne metódy predaja:

– predaj výrobkov zákazníkom v reštaurácii („in-store“),

– predaj výrobkov cez vonkajšie okienko reštaurácie, ktoré sú určené na konzumáciu mimo priestorov reštaurácie pre zákazníkov prichádzajúcich vozidlom alebo peších zákazníkov („drive-in“ alebo „walk-through“), a

– predaj výrobkov zákazníkom vo vymedzených priestoroch v rámci nákupných centier, teda v stravovacích zónach („food court“).

22. Urząd kontroli skarbowej (daňový úrad, Poľsko) vykonal v septembri 2016 daňovú kontrolu zameranú na daňové priznania k DPH podané žalobcom, ako aj na výpočet a platbu tejto dane za obdobie od 1. januára do 30. júna 2016.

16 Dz. U. z r. 2007, č. 251, položka, 1885, ďalej len „PKD“.

23. Po ukončení tejto kontroly daňový úrad dospel k záveru, že všetky činnosti žalobcu treba kvalifikovať ako „služby spojené s podávaním jedál a nápojov“, ktoré podliehajú sadzbe DPH vo výške 8 %, a nie ako dodávky „pripravených pokrmov a jedál“, na ktoré sa uplatňuje sadzba DPH vo výške 5 %, ako to uviedol žalobca v priznaniach. Dôvodom je, že predávaný tovar nie je zaradený do kategórie 10.85.1. PKWiU, ktorá nezahŕňa služby. Podľa tohto úradu fakt, že samotné jedlo sa pripravuje na konzumáciu na mieste, a možnosť jeho okamžitej konzumácie sú podstatnými skutočnosťami zakladajúcimi konštatovanie, že ide o stravovacie služby, a nie o poskytovanie pripraveného pokrmu a jedla.

24. Daňový úrad rozhodnutím z 21. apríla 2017 opravil výšku DPH splatnej žalobcom za kontrolované obdobie.

25. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice, Poľsko) rozsudkom z 1. marca 2018 zamietol žalobu, ktorú žalobca podal proti rozhodnutiu daňového úradu, pričom uviedol rovnaké dôvody a zohľadnil posúdenie zdaniteľného plnenia zákazníkom.

26. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), vnútroštátny súd, na ktorom žalobca napadol toto rozhodnutie, vyjadruje pochybnosti s ohľadom na požiadavky práva Únie, pokiaľ ide o prebratie článku 98 smernice o DPH, vrátane jej prílohy III, poľským zákonodarcom, a to z dôvodu, že odkazuje nie na kombinovanú nomenklatúru, ale na PKWiU, ktorá je klasifikáciou činností na štatistické účely definujúcou rozsah pojmu „reštauračné služby“ na základe činnosti konkrétnych subjektov, a nie na základe predmetu dane, ako je to v prípade DPH. Výraz „služby spojené s podávaním jedál a nápojov“, použitý v opise kódu PKWiU ex 56, je širší ako pojem „reštauračné služby“ uvedený v smernici o DPH. V dôsledku toho má vplyv na pôsobnosť kategórie tovaru, nazvanej „Pripravené pokrmy“. Okrem toho tento pojem treba vykladať v súlade s judikatúrou Súdneho dvora.

27. Vnútroštátny súd sa navyše domnieva, že v dôsledku skutočnosti, že žalobca spochybňuje relevantnosť štatistických klasifikácií na účely určenia sadzby DPH uplatniteľnej na predaj pripravených pokrmov a jedál, má zaradenie týchto služieb do oblasti „reštauračných služieb“ alebo ich vylúčenie z tejto oblasti rozhodujúci význam. Podľa tohto súdu sú rozhodujúce rozdielne podmienky, za akých sa predávané pokrmy a jedlá podávajú. Z hľadiska priemerného zákazníka je potrebné odlišovať predaj na účely konzumácie na mieste v infraštruktúre upravenej na tento účel bez špecializovanej obsluhy a s obmedzenou možnosťou individuálneho prispôsobenia objednávky pokrmov a jedál od predaja potravinových výrobkov zákazníkom, ktorí prichádzajú na príslušné miesto mimo interiéru predajne svojím vozidlom („drive-in“) alebo peši („walk-through“), ako aj od predaja v stravovacej zóne („food court“). V týchto prípadoch možnosť využiť infraštruktúru ponúkanú žalobcom nie je pre zákazníka podstatným prvkom služby poskytovanej žalobcom.

28. Okrem toho si vnútroštátny súd vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora kladie otázku relevantnosti kritéria založeného na metóde prípravy pokrmov a jedál, ktoré odlišuje pokrmy a jedlá určené na konzumáciu na mieste od pokrmov a jedál, ktoré nemožno priamo konzumovať. V tejto súvislosti zdôrazňuje, že každý zo systémov predaja pripravených pokrmov a jedál zavedených žalobcom sa vyznačuje prvkami, ktoré zodpovedajú súčasne dodávke tovaru aj poskytovaniu služieb. Táto druhá kvalifikácia však závisí od rozsahu infraštruktúry ponúkanej zákazníkovi a od jeho rozhodnutia využiť túto infraštruktúru.

29. Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem ‚reštauračné služby', na ktoré sa uplatňuje znížená sadzba DPH [článok 98 ods. 2 v spojení s prílohou III bodom 12a smernice o DPH] v spojení s článkom 6 [vykonávacieho nariadenia č. 282/2011], predaj pripravených pokrmov a jedál, ak sa realizuje za podmienok, aké sú v spore vo veci samej, teda ak:

– predávajúci poskytuje kupujúcim infraštruktúru umožňujúcu konzumáciu zakúpených jedál na mieste (oddelená zóna slúžiaca na konzumáciu, prístup k toaletám),

– nie je poskytovaná špecializovaná obsluha čašníkmi,

– neexistuje obsluha v úzkom zmysle,

– proces objednávky je zjednodušený a čiastočne automatizovaný,

– zákazník má obmedzenú možnosť prispôsobiť objednávku svojim potrebám?

2. Má na zodpovedanie prvej otázky význam spôsob prípravy pokrmov a jedál, najmä skutočnosť, že niektoré polotovary sa spracúvajú tepelne a pripravené pokrmy a jedlá pozostávajú z polotovarov?

3. Je na zodpovedanie prvej otázky postačujúce, že zákazník má potenciálnu možnosť využiť ponúkanú infraštruktúru, alebo je nutné preukázať, že táto skutočnosť predstavuje z hľadiska priemerného zákazníka podstatný prvok služby?"

30. Písomné pripomienky predložili žalobca, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (riaditeľ Daňového úradu Katowice, Poľsko), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (ombudsman pre malé a stredné podniky, Poľsko), poľská vláda a Komisia. Súdny dvor rozhodol, že o veci rozhodne bez pojednávania.

IV. Analýza

A. Úvodné pripomienky

31. Z formulácie prejudiciálnych otázok, ktoré podľa môjho názoru treba preskúmať spoločne, vyplýva, že vnútroštátny súd sa pýta Súdneho dvora, či rôzne činnosti predaja pokrmov a jedál pripravených na okamžitú konzumáciu, o aké ide vo veci samej, v zariadeniach rýchleho občerstvenia možno kvalifikovať ako „reštauračné služby", na ktoré možno uplatniť zníženú sadzbu DPH v súlade s článkom 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a s článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

32. Z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že toto rozhodnutie je čiastočne odôvodnené pochybnosťami o prebratí uplatniteľného práva Únie do poľského práva. Niektoré písomné pripomienky predložené Súdnemu dvoru obsahovali úvahy v tejto súvislosti.

33. Považujem preto za vhodné pripomenúť predmet sporu, v rámci ktorého Súdny dvor rozhoduje, a jeho kontext. Predmetom sporu je kvalifikácia plnení spočívajúcich v poskytovaní jedál buď ako „služieb spojených s podávaním jedál", alebo ako dodávok „pripravených pokrmov", na ktoré sa uplatňujú dve rozdielne znížené sadzby DPH, a to 8 % v prípade prvých uvedených plnení, keď

výrobok možno konzumovať okamžite, a 5 % v prípade druhých uvedených plnení, ak výrobok túto podmienku nespĺňa. Toto rozlišovanie sa zakladá na vnútroštátnej štatistickej klasifikácii hospodárskych činností, pričom vnútroštátny súd zdôrazňuje jej rozhodujúcu povahu, ako aj rozdielnosť v porovnaní s kombinovanou nomenklatúrou.

34. Je pravda, že tento súd sa najprv pýta na túto metódu, ktorú si poľský zákonodarca zvolil na účely uplatnenia možnosti stanoviť jednu alebo dve znížené sadzby DPH, ktorú ponúka článok 98 smernice o DPH v spojení s prílohou III tejto smernice. Návrh podaný na Súdny dvor sa však netýka zlučiteľnosti poľskej právnej úpravy s právom Únie v oblasti DPH a osobitne s prílohou III bodmi 1 a 12a tejto prílohy, ktorej hranice údajne prekročila.[17] Inak povedané, predmetom návrhu podaného na Súdny dvor nie je rozhodnutie uplatňovať zníženú sadzbu DPH na tovar alebo službu neuvedenú v tejto prílohe III, čo by malo za následok povinnosť uplatňovať štandardnú sadzbu DPH.

35. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že vnútroštátny súd vyjadril z dôvodu rôznorodosti plnení v oblasti rýchleho občerstvenia, o ktoré ide vo veci samej, pochybnosti o selektívnom uplatnení dvoch znížených sadzieb, ktoré poľský zákonodarca stanovil na účely zdanenia predaja jedál, vzhľadom na definíciu pojmu „reštauračné a stravovacie služby“ prijatú tak normotvorcom Únie, ako aj Súdnym dvorom. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že tento návrh priamo zapadá do kontextu skorších vecí, v ktorých boli vyhlásené rozsudky z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien[18], a z 10. marca 2011, Bog a i.[19], vydané v oblasti zdaňovania DPH uplatňovaného na poskytovanie jedál alebo potravín s podpornými službami alebo bez nich.

36. V prejednávanej veci sa však analýza významu týchto rozhodnutí javí ako chúlostivá. Treba totiž zdôrazniť, že jednak legislatívny rámec, v ktorom Súdny dvor rozhodol, sa postupne vyvíjal,[20] a jednak plnenia v oblasti rýchleho občerstvenia, o aké ide vo veci samej, sa vyznačujú charakteristikami, ktorými sa v závislosti od podmienok predaja jedál a rozhodnutia zákazníka môže vyznačovať dodávka tovaru alebo poskytovanie služieb. Podľa môjho názoru tak konanie vo veci samej poukazuje na bezprecedentné ťažkosti pri odlišovaní pojmu „potraviny“ od pojmu „reštauračné služby“.

37. Za týchto podmienok vzhľadom na to, že kvalifikácia plnení spočívajúcich v poskytovaní jedál, ktoré sa v súlade s prílohou III smernice o DPH zdaňujú zníženou sadzbou dane, je nevyhnutým predpokladom overenia uplatniteľnosti rôznych sadzieb DPH na kategóriu z tejto prílohy, Súdnemu dvoru prináleží definovať kritériá užitočné na toto posúdenie, ktorého vykonanie prislúcha vnútroštátnemu súdu.

38. Navrhujem teda, aby Súdny dvor vychádzal z toho, že vnútroštátny súd sa ho v podstate pýta, či sa má článok 98 ods. 2 smernice o DPH a príloha III body 1 a 12a tejto smernice v spojení s článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 vykladať v tom zmysle, že rôzne činnosti v oblasti poskytovania pokrmov a jedál pripravených na okamžitú konzumáciu v zariadeniach rýchleho občerstvenia spadajú na účely zdaňovania zníženou sadzbou DPH pod pojem „reštauračné a stravovacie služby“ alebo pod pojem „potraviny“.

39. Preskúmanie tohto návrhu vzhľadom na kontext, ktorý som práve opísal, odôvodňuje, aby som najprv pripomenul zásady uplatniteľné na zdaňovanie zníženou sadzbou dane plnení podliehajúcich DPH vo všeobecnosti a osobitne „reštauračných a stravovacích služieb“ a následne uviedol skutočnosti užitočné pre možný výklad týchto zásad na účely ich uplatnenia na predmetné plnenia.

17 Na porovnanie pozri rozsudok z 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 (C-231/94, ďalej len „rozsudok Faaborg-Gelting Linien“, EU:C:1996:184).

19 (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, ďalej len „rozsudok Bog a i.“, EU:C:2011:135).

20 Na rozdiel od vecí, v ktorých boli vyhlásené rozsudky Faaborg-Gelting Linien a Bog a i., sa v prejednávanej veci uplatňuje smernica o DPH, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007 (pozri článok 413 tejto smernice), ako aj jej zmena a doplnenie zo dňa 1. júna 2009 (pozri článok 3 smernice 2009/47), ktorá poskytla členským štátom možnosť uplatňovať zníženú sadzbu DPH na „reštauračné a stravovacie služby“.

B. Zdaňovanie dodávok tovaru a poskytovania služieb zníženou sadzbou dane

40. Podľa článku 96 smernice o DPH každý členský štát určí a uplatňuje štandardnú sadzbu DPH, ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.

41. Článok 98 tejto smernice stanovuje ako výnimku z tejto zásady možnosť uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Na tento účel príloha III uvedenej smernice taxatívne vymenúva kategórie dodaní tovaru a poskytovania služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby dane. [21]

42. Cieľom tejto prílohy je dosiahnuť lacnejší, a teda pre konečného spotrebiteľa znášajúceho v konečnom dôsledku DPH dostupnejší určitý tovar považovaný za mimoriadne nevyhnutný. [22] Pokiaľ ide o potraviny, Súdny dvor konštatoval, že patria medzi základné tovary. [23]

43. Pokiaľ ide o osobitný obsah prílohy III smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že normotvorcovi Únie je potrebné priznať širokú mieru voľnej úvahy, keďže sa pri prijímaní opatrenia daňovej povahy od neho vyžaduje prijatie politických, hospodárskych, ako aj sociálnych rozhodnutí, a hierarchizácia rozdielnych záujmov alebo vykonanie komplexných hodnotení. [24]

44. Súdny dvor tak spresnil, že v rámci tejto širokej miery voľnej úvahy, ktorou normotvorca Únie disponuje pri prijímaní daňového opatrenia, si tento normotvorca vypracovaním prílohy III smernice o DPH prial, aby sa na základné tovary, ako aj tovary a služby zodpovedajúce sociálnym alebo kultúrnym cieľom, za predpokladu, že vôbec nepredstavujú alebo predstavujú len veľmi malé riziko skreslenia hospodárskej súťaže, uplatnila znížená sadzba DPH. [25]

45. Príloha III smernice o DPH tak stanovuje, že členské štáty môžu uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby DPH na tieto kategórie: „1. Potraviny…“ a „12a reštauračné a stravovacie služby…“.

46. Súdny dvor pripomenul, že uplatňovanie jednej alebo dvoch znížených sadzieb DPH členskými štátmi nie je povinné a predstavuje odchýlku od zásady, podľa ktorej sa uplatňuje štandardná sadzba. V dôsledku toho sa podľa ustálenej judikatúry ustanovenia uplatniteľné v tejto oblasti musia vykladať doslovne [26] a s ohľadom na zvyčajný zmysel predmetných pojmov. [27]

47. Okrem toho podľa článku 98 ods. 3 smernice o DPH pri uplatňovaní *znížených sadzieb* na kategórie *tovarov* uvedených v prílohe III tejto smernice „môžu členské štáty použiť kombinovanú nomenklatúru s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu“.

48. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že použitie tejto kombinovanej nomenklatúry je len jedným z viacerých spôsobov na presné vymedzenie dotknutej kategórie. [28]

21 Pozri rozsudok z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 22 a citovaná judikatúra).

22 Pozri rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 22 a citovaná judikatúra).

23 Pozri rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko (C-41/09, EU:C:2011:108, bod 53).

24 Pozri rozsudky z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 23 a citovaná judikatúra), ako aj z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 31 a citovaná judikatúra). Okrem toho stojí za zmienku, že podľa pracovného dokumentu útvarov Komisie, konkrétne posúdenia vplyvu, pripojeného k návrhu smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES v súvislosti do sadzbami dane z pridanej hodnoty [SWD(2018) 7 final] (bod 1.2), dostupného iba v anglickom jazyku, má zoznam uvedený v prílohe III smernice o DPH za následok možnosť členských štátov zdaňovať nižšou sadzbou dane alebo oslobodiť od dane zhruba 65 % výdavkov domácností na spotrebu.

25 Pozri rozsudok z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, body 31 a 32, ako aj citovaná judikatúra).

26 Pozri rozsudky z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 25 a citovaná judikatúra), ako aj z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25).

27 Pozri rozsudok z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25).

28 Pozri rozsudok z 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 25).

49. Pokiaľ viem, Súdnemu dvoru nebola nikdy položená otázka týkajúca sa podmienok, za ktorých členské štáty môžu uplatňovať *znížené sadzby* DPH podľa kategórie uvedenej v prílohe H šiestej smernice alebo v prílohe III smernice o DPH. Všeobecnejšie, s výnimkou rozsudku z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko [29], sa predchádzajúce rozsudky Súdneho dvora týkajú uplatňovania jednej zníženej sadzby DPH a zaoberajú sa obmedzením jej uplatňovania na určité tovary [30] alebo určité služby [31] v jednej kategórii.

50. Vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej považujem za vhodné uviesť, že článok 98 smernice o DPH neuvádza nijaké obmedzenie týkajúce sa určenia znížených sadzieb DPH a spôsobov ich uplatňovania podľa kategórií tovarov alebo služieb uvedených v prílohe III tejto smernice. [32] Každá z týchto kategórií, či dokonca časť z nich, tak môže podliehať dvom rôznym sadzbám DPH, či už zníženým, alebo nie, podľa cieľov sledovaných členskými štátmi. [33] Inak povedané, na dodávku tovaru a na poskytovanie služieb sa môže uplatňovať rovnaká znížená sadzba DPH. [34]

51. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že harmonizácia pravidiel uplatniteľných v oblasti DPH normotvorcom Únie prostredníctvom veľmi veľkého počtu predpisov, spomedzi ktorých treba spomenúť šiestu smernicu, ktorá bola nahradená a kodifikovaná smernicou o DPH, sústavne zachovávala slobodu členských štátov, pokiaľ ide o uplatňovanie týchto pravidiel a osobitne pravidiel týkajúcich sa výberu sadzieb určených podľa dotknutého tovaru alebo služby.

52. Nič to však nemení na tom, že táto možnosť členských štátov uplatňovať rôzne sadzby DPH na tovary alebo služby nemôže mať za následok oslobodenie členských štátov od povinnosti dodržiavať spoločné zásady. Jednak v súlade s právom Únie uplatniteľným v oblasti DPH treba zdaniteľné plnenia rozlišovať podľa ich predmetu. [35]

53. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora členské štáty musia zase dodržiavať zásadu daňovej neutrality, ak sa rozhodnú uplatniť zníženú sadzbu DPH na jednu z 24 kategórií tovarov alebo služieb uvedených v prílohe III smernice o DPH, [36] a prípadne selektívne obmedziť jej uplatňovanie na časť tovarov alebo služieb každej z týchto kategórií, [37] čo navyše dáva zmysel povinnosti rozlišovať tovary a služby, pripomenutej v predchádzajúcom bode týchto návrhov.

29 (C-481/98, EU:C:2001:237. Pozri bod 33 uvedeného rozsudku).

30 Pozri najmä rozsudok z 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 36).

31 Pozri najmä rozsudky z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 60), ako aj z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 37).

32 Možno tiež poznamenať, že z použitia výrazu „pri uplatňovaní znížených sadzieb“ v článku 98 ods. 3 tejto smernice, a nie napríklad výrazu „jednej zo znížených sadzieb“ vyplýva, že tovary môžu podliehať zdaneniu zahŕňajúcemu dve rôzne znížené sadzby dane. Okrem toho na základe porovnania s týmto znením možno argumentovať chýbajúcim osobitným ustanovením, ktoré by sa týkalo poskytovania služieb, alebo vylučovalo uplatňovanie dvoch rôznych sadzieb dane na poskytovanie služieb, alebo odôvodňovalo rozdielne zaobchádzanie. Pozri v rovnakom zmysle rozsudok z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko (C-384/01, EU:C:2003:264, point 27).

33 Domnievam sa tiež, že takýto výklad je podporený účelom režimu znížených sadzieb DPH, ktorý si zvolil normotvorca Únie. Pozri v tejto súvislosti body 43 a 44 vyššie. Taktiež možno argumentovať skutočnosťou, že Súdny dvor kvalifikoval potraviny ako základné tovary. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2020, Staatssecretaris van Financiën (Znížená sadzba DPH na afrodiziaká) (C-331/19, EU:C:2020:786, body 25, 26 a 35). Pri niektorých potravinárskych výrobkoch bez akejkoľvek podpornej služby tak môže byť odôvodnené zvoliť nižšiu sadzbu spomedzi dvoch znížených sadzieb DPH.
Okrem toho, pokiaľ ide o služby, článok 101 smernice o DPH treba podľa môjho názoru citovať ako dôkaz o tom, že normotvorca Únie priznal službám, vrátane stravovacích služieb, význam z dôvodu vplyvu znížených sadzieb DPH na tvorbu pracovných miest, hospodársky rast a riadne fungovanie vnútorného trhu.

34 Pozri v tejto súvislosti ako príklad znížených sadzieb DPH uplatňovaných v členských štátoch správu Komisie, nazvanú „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020“ [Taxud.c.1(2020)], tabuľka II, dostupná na internetovej adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (s. 4 a 5) v anglickom jazyku.

35 Pozri články 14 a 24 smernice o DPH, ktoré definujú „dodanie tovaru“ a „poskytovanie služieb“.

36 Pozri rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovaná judikatúra).

37 Pozri najmä rozsudky z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatúra), ako aj z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatúra).

54. Táto zásada bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutými službami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z pohľadu DPH rozdielne. [38]

55. Keďže ide o zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, [39] domnievam sa, že táto judikatúra je uplatniteľná na vnútroštátne právne úpravy, ktoré stanovili *dve* znížené sadzby DPH na tovary alebo služby.

56. S týmito výhradami preto prináleží členským štátom, aby spomedzi dodávok tovaru a poskytnutí služieb zahrnutých do kategórií prílohy III smernice o DPH presne určili práve tie, na ktoré sa uplatňuje znížená sadzba alebo sadzby DPH. [40]

57. Okrem toho selektívne uplatňovanie zníženej sadzby DPH musí byť možné odôvodniť konkrétnymi a špecifickými aspektmi predmetnej kategórie prílohy III. [41]

58. Z pripomenutia všetkých týchto zásad na jednej strane vyplýva, že Súdny dvor vykoná preskúmanie vnútroštátneho práva, ak má rozhodnúť o dodržaní pôsobnosti jednej z kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH alebo ak sa namieta porušenie zásady daňovej neutrality a vnútroštátny súd poskytol Súdnemu dvoru informácie potrebné na posúdenie, ktoré sa týkajú cieľov sledovaných vnútroštátnym zákonodarcom pri rozhodnutí o zníženej sadzbe alebo sadzbách DPH.

59. Vnútroštátnemu súdu tak prináleží overiť, či sa rozhodnutie vnútroštátneho zákonodarcu uplatňovať zníženú sadzbu DPH, napríklad ako v prejednávanej veci, na poskytovanie jedál alebo reštauračné služby, týka plnení, na ktoré sa vzťahuje táto príloha III, konkrétne bod 1 alebo bod 12a, a či sa k rozdielnemu zaobchádzaniu z pohľadu DPH s tovarmi alebo službami, ktoré patria do rovnakej kategórie, pristúpilo v súlade so zásadou daňovej neutrality.

60. Na druhej strane, ak sú tieto podmienky splnené, Súdny dvor vôbec nepreskúmava skutočnosť, že vnútroštátne ustanovenia bez odkazu na kombinovanú nomenklatúru [42] zatrieďujú tovary a služby zdaňované rovnakou zníženou sadzbou DPH do jednej kategórie bez toho, aby formálne rozlišovali medzi tými, ktoré patria do určitého bodu uvedeného v prílohe III smernice o DPH ako tovary, a tými, ktoré sú v ňom uvedené ako služby. [43] Rovnako tak nie je dôležité, či sa vnútroštátny zákonodarca rozhodol použiť na označenie určitej kategórie vnútroštátnej klasifikácie výraz podobný tomu, ktorý je uvedený v určitom bode prílohy III smernice o DPH, pričom mu priznal širšiu pôsobnosť, [44] ak sú tovary a služby uvedené v tejto kategórii zdaniteľné nižšou sadzbou DPH v súlade s článkom 98 smernice o DPH a je dodržaná zásada daňovej neutrality. Situácia by bola iná, ak by mal vnútroštátny zákonodarca v úmysle odkázať vo svojej referenčnej klasifikácii napríklad iba na služby uvedené v prílohe III bode 12a tejto smernice bez toho, aby boli splnené podmienky uplatnenia zvolenej zníženej sadzby DPH.

38 Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou na predchádzajúcej strane. Pokiaľ ide o rôzne významy výrazu „zásada daňovej neutrality“ v oblasti DPH, pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Hogan vo veci Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, body 55 a 56, ako aj poznámky pod čiarou 21 a 22 vyššie).

39 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23).

40 Pozri rozsudok z 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23 a citovaná judikatúra).

41 Pozri najmä rozsudok z 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 24 a citovaná judikatúra).

42 Pozri bod 48 vyššie.

43 Pripomínam, že v prejednávanej veci podľa vnútroštátneho súdu poľský zákonodarca stanovil jednu zníženú sadzbu vo výške 5 % uplatniteľnú najmä na „pripravené pokrmy“ a druhú zníženú sadzbu vo výške 8 % uplatniteľnú najmä na „stravovacie služby“, pričom sadzba DPH sa určuje na základe štatistickej klasifikácie tovarov a služieb (PKWiU) v spojení s klasifikáciou typov obchodnej činnosti (PKD), ktorá zahŕňa, pokiaľ ide osobitne o znížené sadzby, kategóriu 10.85.1 PKWiU, „pripravené pokrmy“, a skupinu 56.1 PKWiU, „reštauračné služby a mobilný predaj jedál“, vrátane kategórií „reštauračné služby s obsluhou“, „reštauračné služby v samoobslužných zariadeniach“, „ostatné reštauračné služby“. Pozri body 13 až 19 vyššie.

44 Podotýkam, že v prejednávanej veci podľa vnútroštátneho súdu referenčná divízia zahŕňa činnosti v oblasti služieb spojených s poskytovaním jedál určených na okamžitú konzumáciu (pozri body 18 a 19 vyššie) bez podmienky týkajúcej sa existencie podporných služieb.

61. V dôsledku toho, pokiaľ ide o spor vo veci samej, otázka kvalifikácie predmetných plnení má význam iba vtedy, ak má vzhľadom na zásadu daňovej neutrality viesť k ich čiastočnému alebo úplnému zdaneniu inou zníženou sadzbou DPH, čo by viedlo vnútroštátny súd k tomu, aby sa zamyslel nad rozhodnutím poľského zákonodarcu zdaniť sadzbou dane vo výške 5 % kategóriu „pripravených pokrmov a jedál“ definovanú ako kategóriu zahŕňajúcu akúkoľvek činnosť výroby pripravených pokrmov a jedál, ktoré nie sú určené na okamžitú konzumáciu, v protiklade k definícii činností súvisiacich so stravovaním.

62. Keďže normotvorca Únie spresnil kritériá umožňujúce kvalifikovať plnenia ako reštauračné alebo stravovacie služby a judikatúra Únie predtým vykladala pojem „potraviny“ v odlišnom legislatívnom rámci, je potrebné spresniť skutočnosti užitočné pre jednotné uplatňovanie týchto pojmov.

C. Zdaňovanie „reštauračných a stravovacích služieb“ zníženou sadzbou dane

63. Od 1. júna 2009, t. j. od dátumu nadobudnutia účinnosti smernice 2009/47,[45] sa v prílohe III smernice o DPH nachádza bod 12a, podľa ktorého, pokiaľ ide o „reštauračné a stravovacie služby“, členské štáty majú možnosť odchýliť sa od zásady zdaňovania tovarov a služieb štandardnou sadzbou.

64. Podľa odôvodnenia 2 smernice 2009/47 je sledovaným cieľom tvorba pracovných miest a boj proti neoficiálnej ekonomike.

65. V článku 6 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, ktoré sa podľa jeho článku 65 uplatňuje od 1. júla 2011, normotvorca Únie uviedol na účely zabezpečenia jednotného uplatňovania systému DPH[46] prvky, ktorými sa vyznačujú reštauračné a stravovacie služby, ako aj prvky, ktorými sa tieto služby navzájom líšia. V odseku 2 tohto článku sa uvádza, čo konkrétne neumožňuje kvalifikovať plnenie ako reštauračnú alebo stravovaciu službu.

66. V dôsledku toho, pokiaľ ide konkrétne o poskytovanie jedál určených na okamžitú konzumáciu, ktoré je predmetom sporu vo veci samej, preskúmanie znenia prvých dvoch viet článku 6 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 a odseku 2 tohto článku vedie podľa môjho názoru nutne k záveru, že reštauračné a stravovacie služby sú charakteristické nie spôsobom prípravy jedál, ale poskytovaním podporných služieb sprevádzajúcich poskytovanie týchto jedál. Okrem toho tieto podporné služby musia byť dostatočné a prevládajúce na účely zabezpečenia okamžitej konzumácie pripravených jedál.

67. V opačnom prípade z toho treba podľa môjho názoru vyvodiť, že poskytovanie jedál sa považuje za dodávku tovaru, presnejšie „potravín“[47].

68. Podľa článku 6 ods. 1 tretej vety vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 jediným faktorom, ktorý umožňuje rozlišovať reštauračné služby od stravovacích služieb, je miesto poskytovania služieb sprevádzajúcich poskytovanie jedál.

45 Normotvorca Únie prijal túto právnu úpravu ešte pred vydaním rozsudku vo veci Bog a i., ktorý poskytol výklad kategórie 1 prílohy H šiestej smernice (pozri bod 8 tohto rozsudku), teraz prílohy III smernice o DPH, ktorá na účely zdanenia zníženou sadzbou DPH uvádzala potraviny, najmä prísady určené na prípravu týchto potravín a výrobky určené ako doplnok alebo náhrada týchto potravín, bez ohľadu na podmienky ich predaja. Súdny dvor v podstate rozhodol, že v prípade dodávky tovarov patria pokrmy a jedlá pripravené na priamu konzumáciu do tejto kategórie prílohy H šiestej smernice a môže sa na ne uplatniť znížená sadzba DPH.

46 Pozri odôvodnenie 4 tohto nariadenia.

47 Pozri, pokiaľ ide o dôvody tejto analýzy, body 80 a 86 vyššie.

69. Toto samotné pripomenutie by malo stačiť na to, aby Súdny dvor mohol odpovedať na položené prejudiciálne otázky. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej, ktoré vyvolali pochybnosti vnútroštátneho súdu, vývoj analýz poľských orgánov, pokiaľ ide o sadzbu DPH uplatniteľnú na predmetné plnenia, a zhoda písomných pripomienok predložených Súdnemu dvoru iba v prípade predaja mimo interiéru prevádzok rýchleho občerstvenia však poukazujú na potrebu spresniť zmysel týchto definícií. [48]

70. V dôsledku toho treba v súlade s judikatúrou Súdneho dvora citovanou v bode 46 vyššie vykladať pojem „reštauračné služby“ v zmysle prílohy III bodu 12a smernice o DPH v spojení s článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 reštriktívne a nerozširovať pôsobnosť tohto ustanovenia na plnenia, ktoré nie sú s týmto pojmom neoddeliteľne spojené.

71. Pokiaľ ide o znenie uvedenej prílohy III bodu 12a, v prvom rade možno spresniť, že výraz „reštauračné služby“, ktorý môže v bežnom jazyku označovať miesto aj službu, ako aj výraz „… stravovacie služby“ sú v súlade so znením článku 55 smernice o DPH, ktoré sa nezmenilo od 1. januára 2010, kedy toto ustanovenie zavedené smernicou 2008/8 nadobudlo účinnosť. Tento článok definuje miesto zdanenia týchto služieb ako miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú a ktorým je obvykle miesto prevádzky poskytovateľa služieb, pričom nerozlišuje medzi týmito službami.

72. V druhom rade sa domnievam, že toto rozlišovanie medzi reštauračnou službou a stravovacou službou v oblasti znížených sadzieb DPH, ktoré, pripomínam, bolo zaradené do prílohy III smernice o DPH smernicou 2009/47 a vymedzené vykonávacím nariadením č. 282/2011, treba zosúladiť s jedinou skoršou definíciou týchto pojmov vyplývajúcou z judikatúry Súdneho dvora.

73. V tejto súvislosti možno porovnanie rozhodnutí normotvorcu Únie týkajúcich sa znenia príslušného ustanovenia vykonať chronologicky len s odôvodnením rozsudku Faaborg-Gelting Linien, ktorý bol vyhlásený 2. mája 1996. Rozsudok Bog a i., ktorý spresnil jeho rozsah, bol totiž vydaný 10. marca 2011, teda pred prijatím vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 z 15. marca 2011.

74. Súdny dvor v bode 14 rozsudku Faaborg-Gelting Linien rozhodol, že „reštauračné plnenie tvorí súbor krokov a úkonov, z ktorých je poskytovanie stravy len jednou *zložkou a značne pritom prevažujú služby*. Toto plnenie teda musí byť považované za poskytovanie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice. Inak to bude v prípade, keď sa plnenie týka jedál *určených na to, aby si ich zákazníci ‚vzali so sebou‘, a nie sú s ním spojené nijaké služby* určené na spríjemnenie konzumácie na mieste, v prostredí na to primerane prispôsobenom“ [49].

75. V prvom rade poznamenávam, že v rozsudku Faaborg-Gelting Linien sa používa iba pojem „reštauračné“. Predmet sporu je totiž definovaný ako zdanenie DPH „reštauračných plnení“ na palube trajektov. Okolnosti, ktorými sa tieto plnenia vyznačujú, [50] však vo všeobecnosti zodpovedajú okolnostiam charakteristickým pre plnenia v oblasti služieb ponúkaných v reštaurácii.

76. Ďalej skutočnosť, že tieto plnenia sa uskutočňovali na lodi, by mohla umožniť porozumieť, čo odôvodňuje rozlišovanie medzi službami, ktoré poskytovateľ poskytuje vo svojich priestoroch, a tými, ktoré poskytuje mimo svojich priestorov v stravovacej zóne. [51]

48 V tomto zmysle pozri tiež správu Komisie Rade o mieste zdanenia dodania tovaru a poskytovania služieb vrátane reštauračných služieb určených cestujúcim na palube lodí, lietadiel, vo vlakoch alebo v autobusoch vypracovanú v súlade s článkom 37 ods. 3 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [COM(2012) 605 final] (s. 7 a 10), ktorá hovorí o potrebe objasnenia s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora.

49 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

50 Pozri rozsudok Faaborg-Gelting Linien (bod 13).

51 Pozri rozsudok Faaborg-Gelting Linien (bod 15).

77. Poučnejšie je napokon preskúmanie rozdielov. Normotvorca Únie v článku 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 neuplatnil kritériá založené na príprave jedla („pripraveného alebo nepripraveného“) alebo na preprave jedla („bez ohľadu na to, či zahŕňa prepravu“) a nepoužil kritérium „konzumácie na mieste“ [52].

78. Normotvorca Únie tak ukončil pochybnosti o rozsahu rozsudku Faaborg-Gelting Linien, najmä pokiaľ ide o prevažujúcu povahu prvkov súvisiacich s prípravou jedál a ich dodávkou, ktorá na rozdiel od kritéria kvalitatívneho významu prvkov poskytovania reštauračných služieb mohla viesť k neriešiteľným problémom vymedzenia z dôvodu rozmanitosti a zložitosti jedál, ako aj foriem ich podávania. [53]

79. V tejto súvislosti možno pozorovať zhodujúce sa rozhodnutia normotvorcu Únie vo vykonávacom nariadení č. 282/2011 a Súdneho dvora v rozsudku Bog a i. s cieľom stanoviť presné kritériá, ktorými sa dodávky tovaru líšia od poskytovania služieb v prípade predaja pripravených pokrmov a jedál na okamžitú konzumáciu.

80. Za týchto podmienok a z dôvodu širokého rozsahu rozsudku Bog a i. vyplývajúceho z rozmanitosti skutkových okolností vecí, v ktorých bolo toto rozhodnutie vydané, aj keď smernica 2009/47 nebola uplatniteľná *rationae temporis*, [54] zastávam názor, že článok 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 treba vykladať s prihliadnutím na tento rozsudok.

81. V rozsudku Bog a i. totiž Súdny dvor rozhodol s ohľadom na štyri rôzne situácie predaja jedál pripravených na konzumáciu. Išlo najmä o predaj párkov a hranolčekov v mobilných stánkoch s občerstvením na trhoch, [55] predaj pukancov a „tortilových“ čipsov („nachos“) vo foyer kín, [56] predaj grilovaného mäsa a hranolčekov v stánkoch s občerstvením [57] a dodávky pripravených jedál podnikom poskytujúcim párty servis. [58]

82. Hoci z bodu 14 rozsudku Faaborg-Gelting Linien možno vyvodiť kritérium existencie „služieb určených na spríjemnenie konzumácie na mieste, v prostredí na to primerane prispôsobenom“, v bodoch 70 a 71 rozsudku Bog a i. Súdny dvor uviedol, že poskytovanie jedál v stánkoch, mobilných stánkoch alebo kinách, *v spojení s elementárnymi zariadeniami*, ktoré vyžadujú *len minimálne ľudské nasadenie*, treba kvalifikovať ako *dodávky tovarov*. Súdny dvor poskytol výklad tohto pojmu v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na jedlá a pokrmy, ktoré sú uvarené, upečené, vypražené alebo iným spôsobom pripravené na priamu konzumáciu. [59]

83. Plnenia poskytované podnikom ponúkajúcim párty servis, pokiaľ nejde o dodávky štandardných jedál, naopak *predstavujú poskytovanie služieb*, keďže príprava jedál, zostavenie menu a prípadné poskytnutie riadu, príborov a nábytku, sú prevažujúcimi prvkami služby. [60]

52 Pozri rozsudok Faaborg-Gelting Linien (bod 14).

53 Pozri rozsudok Bog a i. (body 19, 21, 36 a 43).

54 Pozri rozsudok Bog a i. (bod 8).

55 Vec Bog (C-497/09), pozri rozsudok Bog a i. (bod 13).

56 Vec CinemaxX (predtým Flebbe Filmtheater) (C-499/09), pozri rozsudok Bog a i. (bod 26).

57 Vec Lohmeyer (C-501/09), pozri rozsudok Bog a i. (bod 32).

58 Vec Fleischerei Nier (C-502/09), pozri rozsudok Bog a i. (bod 38).

59 Pozri rozsudok Bog a i. (bod 88).

60 Pozri rozsudok Bog a i. (body 77, 79 a 80).

84. Podľa článku 6 ods. 2 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 však „poskytovanie… jedla… bez toho, aby sa poskytovali *akékoľvek* iné podporné služby… sa nepovažuje za reštauračné ani stravovacie služby“ [61], zatiaľ čo tieto služby sú definované v odseku 1 tohto článku ako služby, ktorá pozostávajú z „poskytovania… jedla… pričom tieto služby sú sprevádzané *dostatočne* podpornými službami umožňujúcimi okamžitú spotrebu takýchto jedál… [ktorá] predstavuje len časť celku, v ktorom *prevládajú služby*“ [62].

85. Aké závery možno za týchto podmienok vyvodiť zo spresnení uvedených v rozsudkoch Faaborg-Gelting Linien a Bog a i. s ohľadom na rôzne úrovne podporných služieb konštatované Súdnym dvorom, ak k zdaniteľným plneniam dochádza za iných podmienok, než aké predtým skúmal Súdny dvor? Treba pripomenúť, že v prejednávanej veci sa prejudiciálne otázky týkajú kvalifikácie plnení v oblasti rýchleho občerstvenia, ktorých osobitosť spočíva v tom, že v závislosti od rozhodnutia zákazníka sa môžu vyznačovať charakteristikami reštauračnej alebo stravovacej služby, alebo tiež predaja so sebou, ako aj že vo všetkých prípadoch nie je predajné miesto zriadené elementárnym spôsobom, ale v stálom priestore určenom na okamžitú konzumáciu predávaných výrobkov.

86. Domnievam sa, že po prvé z kombinácie rozsudkov Faaborg-Gelting Linien a Bog a i., na ktoré by mal Súdny dvor podľa môjho návrhu prihliadať pri výklade článku 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, [63] jasne vyplýva, že predaj pokrmov a jedál so sebou treba kvalifikovať ako dodávku tovarov. Tento výklad je porovnateľný s prácami Výboru pre DPH. [64]

87. Po druhé to isté platí pre miesta, v ktorých možnosť konzumácie na mieste nemôže byť z hľadiska spotrebiteľa prevažujúcim prvkom služby z dôvodu, že poskytovateľ ponúka minimálne služby (obal, poskytnutie príboru, malý priestor), ktoré zabezpečuje obmedzený počet osôb (vo všeobecnosti jeden alebo viacerí predávajúci).

88. Po tretie z toho treba tiež vyvodiť, že kvalifikácia reštauračných plnení si vyžaduje podrobné preskúmanie a samotné kvantitatívne konštatovanie existencie priestorov podporujúcich konzumáciu na mieste je nedostatočné.

89. Tieto rôzne prvky však neumožňujú presne odpovedať na otázky vnútroštátneho súdu, ktorými sa pýta na rozsah služieb potrebný na vylúčenie rôznych dotknutých predajov („in-store“, „drive-in“, „walk-through“, „food court“) [65] z kvalifikácie dodávky tovaru.

90. Na základe tohto konštatovania je podľa môjho názoru opodstatnené dbať na to, aby odpoveď Súdneho dvora bolo možné jednoducho prispôsobiť na iné typy predaja pripravených pokrmov a jedál v rôznych zariadeniach rýchleho občerstvenia, ako sú zariadenia v obchodoch, múzeách, športových areáloch, na čerpacích staniciach, trhoch, v blízkosti predajných automatov s občerstvením, ako aj typy

61 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

62 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

63 Pozri bod 80 vyššie.

64 Pozri usmernenia vyplývajúce z 86. zasadnutia Výboru pre DPH z 18. a 19. marca 2009 [taxud.d.1(2009) 357988], dostupné na internetovej adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (s. 117 a 118). V týchto usmerneniach sa spresňuje, že za reštauračné služby ani za stravovacie služby sa nepovažujú tieto plnenia:
– jednoduchá dodávka pripravených alebo nepripravených pokrmov (napríklad pokrmov určených na vzatie so sebou z reštaurácií, supermarketov alebo podobných zariadení),
– plnenia spočívajúce len v príprave a preprave pokrmov,
– vo všeobecnosti plnenia spočívajúce v príprave, preprave a doručení pokrmov a/alebo nápojov bez akejkoľvek inej podpornej služby.
Na druhej strane podľa tohto výboru v týchto prípadoch poskytovanie pokrmov a/alebo nápojov bez sprievodných služieb je dodaním tovaru, ktorého miesto sa určuje na základe článkov 31 až 37 smernice o DPH. Členské štáty môžu uplatňovať zníženú sadzbu na dodávky potravín (vrátane nápojov, avšak s výnimkou alkoholických nápojov) v súlade s kategóriou 1 prílohy III smernice o DPH.

65 Pozri bod 21 vyššie.

predaja, ktoré sa môžu vyvíjať, ako sme to mali možnosť vidieť v súvislosti s aktuálnou krízou v oblasti verejného zdravia. V tejto súvislosti mám na mysli prípady, keď reštaurácie predávali jedlo zákazníkom, ktorí na účely ich konzumácie nemohli zostať na mieste, vo forme hotových jedál, ktoré boli zabalené do obalov ako na tanieroch a ktoré bolo možné niekoľko dní uchovať alebo si ich hneď opäť ohriať.

91. Podľa môjho názoru z definície reštauračných a stravovacích služieb uvedenej v článku 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 v spojení s judikatúrou Súdneho dvora vyplýva, že rozhodujúcim kritériom na spresnenie toho, čo zahŕňa výraz „dostatočne podporné služby“, je využívanie pracovníkov poverených zabezpečením služieb, ktoré spríjemňujú okamžitú konzumáciu jedál poskytovaných v priestoroch zriadených na tento účel. Konkrétne zastávam názor, že vo väčšine prípadov umožňuje odlíšiť poskytovanie služieb od dodávky tovaru skutočnosť, že jedlá sa poskytujú na mieste, ktoré riadi a kontroluje zdaniteľná osoba a na ktorom sú zabezpečené a využívané materiálne a ľudské prostriedky na to, aby sa spotrebiteľovi zaručilo jeho pohodlie (napríklad stoly a stoličky) a bezpečnosť (najmä čistota priestorov).

92. Takéto kritérium však treba spojiť s *rozhodnutím spotrebiteľa* využívať podporné služby k poskytovaniu jedál, ktoré sa predpokladá *podľa spôsobu predaja jedál určených na okamžitú konzumáciu*, teda v priestoroch poskytovateľa alebo mimo priestorov poskytovateľa. V prípade predaja mimo priestorov poskytovateľa samotné poskytnutie materiálnej a ľudskej infraštruktúry poskytujúcej služby podľa môjho názoru nepostačuje na to, aby sa plnenie kvalifikovalo ako poskytovanie služieb. Inými slovami, je potrebné domnievať sa, že poskytovanie jedla nie je sprevádzané žiadnou inou podpornou službou.

93. Pripomínam, že takéto rozlišovanie nemusí mať nijaký vplyv na rozhodnutie členského štátu o uplatniteľnej zníženej sadzbe DPH. Aj keď sú v tomto prípade uplatniteľné dve znížené sadzby DPH, vzhľadom na zásady pripomenuté v bodoch 50 a 59 vyššie podľa môjho názoru nič nebráni tomu, aby sa uplatnila rovnaká sadzba DPH, pokiaľ sú dodržané kritériá kvalifikácie plnenia s ohľadom na prílohu III smernice o DPH.

94. Inak povedané, považujem za odôvodnené z hospodárskeho hľadiska, že predaj pripravených pokrmov a jedál, ktoré sa nekonzumujú na mieste, sa môže zdaňovať ako dodávka tovaru rozdielne podľa toho, či sa uskutočňuje v obchode s potravinami, alebo naopak spočíva v poskytnutí týchto pokrmov a jedál zákazníkovi na jeho požiadanie, či už s cieľom ich okamžitej konzumácie, alebo nie. Podľa môjho názoru tieto dodávky nie sú objektívne porovnateľné, keďže neuspokojujú rovnaké potreby spotrebiteľov a zahŕňajú rozdielne úrovne zapojenia ľudských zdrojov. V každom prípade prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vykonal toto posúdenie podobnosti dotknutých tovarov alebo služieb. [66]

95. V dôsledku toho by Súdny dvor mohol vnútroštátnemu súdu odpovedať takto:

– Článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a s článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „reštauračné a stravovacie služby“ sa vzťahuje na poskytovanie jedál na mieste, ktoré riadi a kontroluje zdaniteľná osoba a na ktorom sú zabezpečené a využívané materiálne a ľudské prostriedky na to, aby sa spotrebiteľovi zaručila kvalita dostatočných služieb zameraných na zabezpečenie jeho pohodlia a bezpečnosti pri okamžitej konzumácii týchto jedál na mieste.

– Článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „potraviny“ zahŕňa poskytovanie jedál na okamžitú konzumáciu mimo miesta, ktoré zdaniteľná osoba poskytuje k dispozícii spolu s dostatočnými podpornými službami umožňujúcimi okamžitú konzumáciu týchto jedál na mieste.

66 Pozri najmä rozsudok z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i. (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 48 a citovaná judikatúra).

96. Táto odpoveď by mohla byť vzhľadom na rôznorodosť okolností sporu vo veci samej užitočne doplnená o spresnenia týkajúce sa predchádzajúcej kvalifikácie predaja, aby vnútroštátny súd mohol rozhodnúť, či je z hľadiska priemerného spotrebiteľa možné uplatniť na predaj pripravených pokrmov a jedál sadzbu dane vo výške 8 % len na základe kritéria ich okamžitej konzumácie, hoci na dodávku pripravených pokrmov a jedál sa uplatňuje sadzba dane vo výške 5 %.

D. Kvalifikácia dotknutých predajov

97. Žalobca vo veci samej uplatňuje v rámci svojej hospodárskej činnosti rôzne metódy predaja, ktoré som pripomenul v bode 21 vyššie.

98. Súhlasím s názorom, ktorý vyjadrila Komisia vo svojich písomných pripomienkach a podľa ktorého vzhľadom na to, že podporné služby k predaju pokrmov a jedál sa líšia podľa systému predaja uplatňovaného zdaniteľnou osobou, je potrebné preskúmať tieto systémy predaja samostatne.

1. Predaj v zariadeniach rýchleho občerstvenia

99. Pokiaľ ide o predaj, ktorý žalobca uskutočňuje v zariadeniach rýchleho občerstvenia („in-store“), vnútroštátny súd pripomenul charakteristiky predávaných výrobkov [67] a charakteristiky poskytovaných služieb, ktoré uviedol daňový úrad. Ide o tieto podporné služby:

„– zákazníci môžu využívať reštauračný priestor vybavený stoličkami, stolmi a susediacim sanitárnym priestorom (toalety),

– služby zákazníkom spočívajú vo viacerých činnostiach, od prípravy jedál až po ich distribúciu, vykonávaných určenými zamestnancami, ktorí v záujme zachovania pôvodnej a charakteristickej chuti výrobku častokrát ako jediní môžu poskytovať tieto služby,

– zákazníci majú bezplatný prístup na internet,

– žalobca poskytuje svojim zákazníkom k dispozícii denníky alebo periodiká,

– priestory sú v lete klimatizované a v zime vykurované,

– na spríjemnenie pobytu zákazníkov hrá v priestoroch hudba,

– žalobca zabezpečuje popri činnostiach spojených s predajom jedál aj údržbu, spočívajúcu v čistení, utieraní stolov a stoličiek, vyhadzovaní odpadkov, umývaní podláh, a príležitostne rozdáva drobné darčeky,

– priestory sú obklopené zeleňou, ponúkajú detské kútiky a možnosť odložiť bicykel na parkovisku vyhradenom na tento účel.“

100. Uvedené charakteristiky ma v záujme zachovania súladu s judikatúrou Súdneho dvora [68] a rovnako ako Komisiu vedú k záveru, že službu takto ponúkanú zdaniteľnou osobou možno kvalifikovať ako poskytovanie reštauračných služieb v zmysle článku 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a s článkom 6 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011. Takéto plnenie sa totiž

67 Pozri bod 20 vyššie.

68 Pozri body 74 a 82 vyššie.

neobmedzuje na poskytovanie pripravených jedál, ale je sprevádzané službami, ktoré majú pre spotrebiteľa prevládajúcu povahu, aj keď je poskytovanie služby v okamihu objednávky jedál a ich podávania zjednodušené, ba dokonca štandardizované s cieľom splniť požiadavku zákazníka na rýchle vybavenie.

101. Ak sa spotrebiteľ rozhodne vziať si pripravené jedlo so sebou a nekonzumovať ho na mieste, takéto plnenie treba kvalifikovať ako dodávku tovaru, takže infraštruktúra, ktorú zdaniteľná osoba ponúka, nie je v tejto situácii pre zákazníka rozhodujúca. [69]

102. Domnievam sa, že v takom prípade, ako spresnila Komisia, zdaniteľnej osobe prináleží uchovávať evidenciu odôvodňujúcu selektívne uplatnenie sadzby DPH. [70]

2. Predaj mimo interiéru zariadení rýchleho občerstvenia

103. Pokiaľ ide o predaj výrobkov cez vonkajšie okienka reštaurácie motorizovaným alebo peším zákazníkom („drive-in“ a „walk-through“), vyznačuje sa tým, že zákazník sa rozhodne nevstupovať *do* infraštruktúry, ktorý poskytuje žalobca vo veci samej. Zdá sa preto logické domnievať sa, že všetky podporné služby poskytované vo vnútri zariadenia, v ktorom sa zákazník pri kúpe pripraveného jedla nenachádza, čo sa zohľadňuje pri odovzdaní pripraveného jedla (bez podnosu, poskytnutie tašky na prepravu), vo všeobecnosti nie sú z hľadiska priemerného spotrebiteľa prevládajúce.

104. V dôsledku toho sa domnievam, že sú splnené podmienky uplatnenia článku 6 ods. 2 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

105. Samotná možnosť využitia infraštruktúry poskytovanej osobou zodpovednou za prevádzku rýchleho občerstvenia nemôže podľa môjho názoru odporovať tejto analýze, a to z vecných dôvodov uvedených v bodoch 91 a 92 vyššie. Domnievam sa, že v prejednávanej veci túto analýzu potvrdzuje porovnanie s okolnosťami, ktoré Súdny dvor preskúmal v rozsudku Bog a i. [71]

106. Spoločným bodom s predajom v mobilných stánkoch, kinách a stánkoch s občerstvením, v rámci ktorého sú služby veľmi obmedzené z dôvodu usporiadania priestorov určených na priamu konzumáciu, je rozhodnutie spotrebiteľa využiť rýchlu a obmedzenú službu na mieste určenom na naplnenie tohto očakávania.

107. Z uvedeného preto rovnako ako Komisia vyvodzujem záver, že predaj, ktorý zdaniteľná osoba uskutočňuje v rámci systémov „drive-in“ a „walk-through“, treba považovať za dodávky potravín.

3. Predaj v stravovacích zónach v rámci obchodných centier

108. Pokiaľ ide o predaj v stravovacích zónach zriadených v obchodných centrách („food court“), vnútroštátny súd vysvetľuje, že ide o systém predaja pokrmov a jedál určených na konzumáciu na mieste v osobitných sektoroch vyhradených na tento účel, ktoré sa nachádzajú sa vo vnútri týchto centier. V týchto stravovacích zónach sa nachádza viacero stánkov rôznych značiek, ktoré predávajú potravinárske výrobky. Každá značka má k dispozícii časť priestoru na predaj a platbu, časť kuchýň a niekedy aj skladovací priestor. Ďalej je tu spoločná časť určená na konzumáciu jedál zákazníkmi všetkých poskytovateľov, ktorí predávajú svoje potravinové výrobky v stravovacej zóne („food court“). V tomto priestore sú umiestnené stoly a stoličky, ktoré nie sú nijakým spôsobom oddelené alebo pridelené tej-ktorej z týchto značiek. Zákazník, ktorý príde k jednému z týchto stánkov, si zakúpi

69 Pozri v tomto zmysle rozsudok Bog a i. (bod 64).

70 Pozri v tejto súvislosti všeobecné zásady pripomenuté v bode 31 rozsudku z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

71 Pozri bod 81 vyššie.

pripravené jedlo poskytnuté v jednorazovom obale, ktoré si môže vziať so sebou alebo skonzumovať v priestore určenom na konzumáciu, ktoré napriek prítomnosti stolov a stoličiek nie je reštauráciou a nedisponuje infraštruktúrou reštaurácie (teda samostatnou kuchyňou, riadom, príbormi, obrúskami, umývačkami riadu, profesionálnymi čašníkmi, kuchármi atď.) ani šatňou. Toalety patria obchodnému centru. Okrem toho toto miesto možno využívať aj na čakanie a stretnutia. Rezervácia stola nie je možná.

109. Keďže vnútroštátny súd sa domnieva, že možnosť ponúknutá zákazníkovi využívať poskytovanú infraštruktúru zrejme nepredstavuje z hľadiska priemerného zákazníka na rozdiel od predaja v reštaurácii významný prvok plnenia, treba z toho vyvodiť, že toto plnenie sa má, rovnako ako predaj mimo interiéru zariadenia rýchleho občerstvenia, kvalifikovať ako dodávka potravín.

110. Súhlasím však s názorom Komisie, podľa ktorého určité charakteristiky systému predaja v stravovacích zónach („food court“) opísané vnútroštátnym súdom by mohli odôvodňovať odlišné kvalifikácie.

111. Beriem totiž do úvahy skutočnosť, že k predaju pripravených jedál dochádza v priestore určenom na konzumáciu na mieste, za ktorý síce nezodpovedá výlučne žalobca vo veci samej, ale v ktorom je jeho obchodná značka viditeľná [72] a ktorý zdá sa ponúka služby rovnocenné službám, ktoré môže priemerný spotrebiteľ nájsť v zariadení rýchleho občerstvenia rovnakej značky. V takom prípade si možno predstaviť, že poskytnutie stravovacej zóny spolu s primeranou službou vedie k potrebe kvalifikovať toto plnenie ako poskytovanie služieb, hoci priestor rýchleho občerstvenia je spoločný s ostatnými značkami. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa znenia článku 6 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 pojem „stravovacie služby“ zahŕňa vo všeobecnosti všetky služby tohto druhu poskytované mimo priestorov poskytovateľa.

112. Domnievam sa, že inak by to bolo v prípade, keby predajné pulty boli umiestnené v obchodných centrách s rovnakou organizáciou ako pri systéme „walk-through“ a zákazník by mohol skonzumovať zakúpený výrobok na mieste, za ktoré by zodpovedali centrá a kde by mal zákazník k dispozícii iba stoly a stoličky bez ohľadu na účel kúpy (konzumácia na mieste alebo miesto na čakanie).

113. Preto zastávam názor, že predaj pripravených pokrmov a jedál v stálej infraštruktúre určenej na konzumáciu jedál na mieste, bez ohľadu na to, či je, alebo nie je spoločná s ostatnými poskytovateľmi pripravených pokrmov a jedál, ktorú zdaniteľná osoba poskytuje k dispozícii zákazníkom, predstavuje reštauračnú službu, aj keď sa služba poskytovaná personálom obmedzuje len na riadenie využívania stravovacích priestorov a vybavenia zákazníkmi.

114. Zo všetkých týchto skutočností vyplýva, že vnútroštátnemu súdu možno poskytnúť takúto odpoveď:

– predaj pokrmov a jedál pripravených za podmienok, o aké ide v spore vo veci samej, v zariadeniach rýchleho občerstvenia, v ktorých zdaniteľná osoba poskytuje zákazníkovi k dispozícii infraštruktúru umožňujúcu konzumovať jedlá na mieste, ktoré si zriadi sama alebo ktoré je spoločné s ostatnými poskytovateľmi pripravených pokrmov a jedál, predstavuje reštauračnú službu a

– predaj pokrmov a jedál pripravených za podmienok, o aké ide v spore vo veci samej, v zariadeniach rýchleho občerstvenia, ktoré sa zákazník rozhodne vziať so sebou a nekonzumovať ich na mieste v rámci infraštruktúry, ktorú zdaniteľná osoba poskytuje k dispozícii na tento účel, nepredstavuje reštauračnú službu, ale dodávku potravín, ktorá môže byť zdanená zníženou sadzbou DPH. Táto sadzba DPH môže byť rovnaká ako sadzba uplatniteľná na reštauračnú službu pod podmienkou, že sa tým neporušuje zásada daňovej neutrality.

72 Túto situáciu možno konkrétne odlíšiť od situácie stravovacích sektorov zriadených na trhoch, ktoré zahŕňajú len stoly a stoličky bez priestorov určených pre každého predajcu.

V. Návrh

115. S ohľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), takto:

1. Článok 98 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s prílohou III bodom 12a tejto smernice a s článkom 6 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „reštauračné a stravovacie služby“ sa vzťahuje na poskytovanie jedál na mieste, ktoré riadi a kontroluje zdaniteľná osoba a na ktorom sú zabezpečené a využívané materiálne a ľudské prostriedky na to, aby sa spotrebiteľovi zaručila kvalita dostatočných služieb zameraných na zabezpečenie jeho pohodlia a bezpečnosti pri okamžitej konzumácii týchto jedál na mieste.

   V dôsledku toho predaj pokrmov a jedál pripravených za podmienok, o aké ide v spore vo veci samej, v zariadeniach rýchleho občerstvenia, v ktorých zdaniteľná osoba poskytuje zákazníkovi k dispozícii infraštruktúru umožňujúcu konzumovať jedlá na mieste, ktoré si zriadi sama alebo ktoré je spoločné s ostatnými poskytovateľmi pripravených pokrmov a jedál, predstavuje reštauračnú službu.

2. Článok 98 ods. 2 smernice 2006/112 v spojení s prílohou III bodom 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „potraviny“ zahŕňa poskytovanie jedál na okamžitú konzumáciu mimo miesta, ktoré zdaniteľná osoba poskytuje k dispozícii spolu s dostatočnými podpornými službami umožňujúcimi okamžitú konzumáciu týchto jedál na mieste.

   V dôsledku toho predaj pokrmov a jedál pripravených za podmienok, o aké ide v spore vo veci samej, v zariadeniach rýchleho občerstvenia, ktoré sa zákazník rozhodne vziať so sebou a nekonzumovať ich na mieste v rámci infraštruktúry, ktorú zdaniteľná osoba poskytuje k dispozícii na tento účel, nepredstavuje reštauračnú službu, ale dodávku potravín, ktorá môže byť zdanená zníženou sadzbou dane z pridanej hodnoty. Táto sadzba dane z pridanej hodnoty môže byť rovnaká ako sadzba uplatniteľná na reštauračnú službu pod podmienkou, že sa tým neporušuje zásada daňovej neutrality.