Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
JEANA RICHARDA DE LA TOUR
přednesené dne 12. listopadu 2020[1]

Věc C-703/19

J. K.
proti
Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
za účasti
Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 – Možnost členských států uplatnit jednu nebo dvě snížené sazby DPH na určitá dodání zboží nebo poskytnutí služeb – Kvalifikace obchodní činnosti jako ‚dodání zboží' nebo ‚poskytnutí služeb' – Příloha III body 1 a 12a – Pojmy ‚potraviny' a ‚restaurační a cateringové služby' – Jídla určená k okamžité spotřebě na místě v prostorách prodávajícího nebo v prostorách restaurace – Jídla určená k okamžité spotřebě ‚k odnesení s sebou' "

I. Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[2] ve spojení s přílohou III bodem 12a této směrnice a s článkem 6 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty[3].

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu, jehož předmětem je zdanění dodání jídel různými prodejními postupy v prostorách rychlého občerstvení na základě franšízové smlouvy sníženou sazbou daně.

3. Tyto okolnosti povedou poprvé Soudní dvůr k výkladu definice pojmu „restaurační a cateringové služby", který použil unijní normotvůrce ve zvláštním rámci oprávnění členských států uplatnit dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty (DPH) na určité kategorie zboží nebo služeb.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH".

3 – Úř. věst. 2011, L 77, s. 1.

4. Na základě své analýzy připomenu, za jakých podmínek může být toto oprávnění vykonáno podle judikatury Soudního dvora, a navrhnu stanovení obecného kritéria, které umožní rozlišit mezi pojmem „potraviny“ a pojmem „restaurační a cateringové služby“ pro účely zdanění dodání připravených pokrmů spolu s podpůrnými službami sníženými sazbami daně, jelikož se tyto pojmy vyznačují různorodostí svých povah a stupně významu, což neumožňuje snadné srovnání s okolnostmi, které dříve odůvodnily předložení věci Soudnímu dvoru.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice o DPH

5. V hlavě VIII směrnice o DPH, nadepsané „Sazby“, obsahuje kapitola 2, nadepsaná „Struktura a výše sazeb“, oddíl 1, který se týká „[z]ákladní sazby“ a který obsahuje článek 96, který stanoví následující:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“ [4]

6. Oddíl 2 této kapitoly 2, nadepsaný „Snížené sazby“, obsahuje článek 98 směrnice o DPH [5], který stanoví [6]:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

Snížené sazby se neuplatňují u elektronicky poskytovaných služeb.

3. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu[[7]].“

7. Článek 99 směrnice o DPH stanoví:

„1. Snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmějí být nižší než 5 %.

2. Každá snížená sazba je stanovena tak, aby výše daně vyplývající z jejího uplatnění obvykle umožnila odpočet celé daně, pro niž byl přiznán nárok na odpočet podle článků 167 až 171 a článků 173 až 177.“

4 – Zásada jedné základní sazby byla zakotvena v čl. 12 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

5 – Ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11, čl. 2 bod 2), použitelné od 1. ledna 2010.

6 – Ustanovení článku 98 směrnice o DPH mají původ v ustanoveních směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH) (Úř. věst. 1992, L 316, s. 1), zejména čl. 1 bod 1 této směrnice, který nahradil čl. 12 odst. 3 šesté směrnice novými ustanoveními týkajícími se snížených sazeb. Článek 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice byl změněn čl. 1 bodem 7 směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. 1992, L 384, s. 47). Judikaturu Soudního dvora týkající se tohoto čl. 12 odst. 3 písm. a) lze tedy použít na výklad článku 98 směrnice o DPH.

7 – Kombinovaná nomenklatura byla zavedena nařízením Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382). Nomenklatura je každoročně aktualizována a zveřejněna v *Úředním věstníku Evropské unie* (řada „L“) ve formě prováděcího nařízení Evropské komise.

8. Příloha III směrnice o DPH je nadepsána „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“. V bodě 1 této přílohy jsou obsaženy zejména potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou spotřebu. V bodě 12a této přílohy, vloženém směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty[8], jsou uvedeny restaurační a cateringové služby. Dodání (alkoholických nebo nealkoholických) nápojů je možné vyloučit.

2. Prováděcí nařízení č. 282/2011

9. Podle bodu 10 odůvodnění prováděcího nařízení č. 282/2011 „[j]e třeba jasně vymezit restaurační a cateringové služby, rozdíl mezi nimi a vhodné zacházení s těmito službami“.

10. Článek 6 tohoto prováděcího nařízení stanoví:

„1. Restauračními a cateringovými službami se rozumí služby spočívající v dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího určených pro lidskou spotřebu spolu s dostatečnými podpůrnými službami umožňujícími jejich okamžitou spotřebu. Dodání jídel nebo nápojů či obojího je pouze jednou složkou celku, v němž služby převažují. Restaurační služby jsou poskytnutím takových služeb v prostorách poskytovatele a cateringové služby jsou poskytnutím takových služeb mimo prostory poskytovatele.

2. Za restaurační ani cateringovou službu ve smyslu odstavce 1 se nepovažuje dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího, bez ohledu na to, zda s přepravou, či bez ní, které však nezahrnuje žádné další podpůrné služby.“

B. Polské právo

11. Článek 5a ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb)[9] ze dne 11. března 2004, ve znění použitelném na skutkové okolnosti sporu v původním řízení[10], stanoví:

„Zboží nebo služby, které jsou předmětem plnění, na něž se vztahuje článek 5, a které jsou uvedeny v klasifikacích na základě ustanovení týkajících se oficiálních statistik, je třeba identifikovat pomocí těchto klasifikací, pokud příslušné právní předpisy nebo prováděcí opatření uvádějí u tohoto zboží nebo služeb statistické položky.“

12. Článek 3 odst. 1 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (nařízení Rady ministrů o polské klasifikaci výrobků a služeb)[11] ze dne 4. září 2015 stanoví:

„Pro účely:

1) zdanění DPH,

[…]

8 – Úř. věst. 2009, L 116, s. 18.

9 – Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535.

10 – Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054, dále jen „zákon o DPH“.

11 – Dz. U. z roku 2015, položka 1676, dále jen „PKWiU“.

se do 31. prosince 2017 uplatní polská klasifikace výrobků a služeb zavedená rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [nařízení Rady ministrů o polské klasifikaci výrobků a služeb [12]] (PKWiU) ze dne 29. října 2008.“

13. Podle článku 41 odst. 1 zákona o DPH činí základní sazba DPH 22 %. Článek 41 odst. 2a tohoto zákona stanoví:

„U zboží uvedeného v příloze 10 tohoto zákona se uplatňuje sazba ve výši 5 %.“

14. V příloze 10 zákona o DPH je položka 28 nadepsána „Hotové pokrmy s výjimkou výrobků s obsahem alkoholu více než 1,2 %“.

15. Článek 3 odst. 1 bod rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (nařízení ministra financí o zboží a službách, u kterých je snížená sazba DPH, a o podmínkách uplatňování snížených sazeb) [13] ze dne 23. prosince 2013 stanoví:

„Sazba DPH uvedená v čl. 41 odst. 1 zákona [o DPH] se snižuje na 8 %:

1) u zboží a služeb uvedených v příloze tohoto nařízení.“

16. Bod III položka 7 přílohy tohoto nařízení zní takto:

„Restaurační služby a podávání nápojů (PKWiU ex[[14]] 56)[[15]], s výjimkou prodeje:

1) alkoholických nápojů s obsahem alkoholu více než 1,2 %,

2) alkoholických nápojů, které jsou směsí piva a nealkoholických nápojů, s obsahem alkoholu více než 0,5 %,

3) nápojů, k jejichž přípravě je používán extrakt z kávy nebo čaje, nezávisle na jeho procentním poměru […] k připravovanému nápoji,

4) nealkoholických perlivých nápojů,

5) minerálek,

6) jiných nezpracovaných výrobků zdaněných sazbou uvedenou v čl. 41 odst. 1 zákona [o DPH].“

17. Oddíl 56.1 PKWiU, nadepsaný „restaurační služby a mobilní stravovací služby“, zahrnuje zejména kategorie 56.10.11 („služby přípravy a podávaní jídel v restauracích“), 56.10.13 („služby přípravy a podávání jídel v samoobslužných restauracích“) a 56.10.19 („ostatní restaurační služby“).

12 – Dz. U. z roku 2008, č. 207, položka 1293.

13 – Dz. U. z roku 2013, položka 1719.

14 – V souladu s čl. 2 bodem 30 zákona o DPH výraz „ex“ slouží k označení kategorie zboží nebo služeb PKWiU nebo pouze části zboží nebo služeb odpovídající kategorie.

15 – Výraz použitý v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)“. V písemném vyjádření Komise je přeložen jako „služby spojené s dodáním jídel“. Je třeba uvést, že výraz „stravovací služby, podávání nápojů“ odpovídá výrazu použitému v položce pod kódem 56 přílohy nařízení Komise (EU) č. 1209/2014 ze dne 29. října 2014, kterým se mění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, kterým se zavádí nová statistická klasifikace produkce podle činností (CPA) a zrušuje nařízení Rady (EHS) č. 3696/93 (Úř. věst. 2014, L 336, s. 1).

18. Podle předkládajícího soudu je výklad PKWiU prováděn pomocí odkazu na rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (nařízení Rady ministrů o polské klasifikaci činností) [16] ze dne 24. prosince 2007, a zejména na oddíl 56 a podtřídy v něm obsažené. Tento oddíl zahrnuje činnosti služeb spojené se zajišťováním plného stravování určeného pro okamžitou spotřebu v restauracích, včetně samoobslužných restaurací a restaurací, které nabízejí občerstvení „s sebou“, přičemž mohou, ale nemusí mít místa k sezení. V tomto ohledu není podstatný druh provozoven, které podávají pokrmy, ale skutečnost, že jsou tyto pokrmy určeny k okamžité spotřebě. Podtřída 56.10.A, nadepsaná „Restaurace a jiné stálé restaurační provozovny“, zahrnuje restaurační služby zákazníkům sedícím u stolů nebo zákazníkům, kteří si vybírají z pokrmů z jídelního lístku bez ohledu na to, zda pokrm konzumují na místě, vezmou si jej s sebou nebo si jej nechají dovézt. Tato podtřída zahrnuje činnosti restaurací, kaváren, míst s rychlým občerstvením a s pokrmy k odnesení „s sebou“, zmrzlináren, pizzerií, restaurací nebo barů provozovaných v dopravních prostředcích a provozovaných samostatnými jednotkami.

19. Předkládající soud uvádí, že takový způsob právní úpravy působnosti „restauračních služeb“ v PKWiU ovlivnil oblast zahrnutou v kategorii „Hotové pokrmy s výjimkou výrobků obsahujících více než 1,2 % alkoholu“ (ex 10.85.1). Odkaz na PKD omezuje tuto kategorii na podtřídu 10.85.Z PKD, která se týká „[p]řípravy hotových jídel a pokrmů“. Tato podtřída zahrnuje přípravu hotových (tedy připravených, ochucených a uvařených), zmrazených nebo konzervovaných jídel a pokrmů, které se skládají alespoň ze dvou různých přísad (s výjimkou koření, atd.) a jsou běžně zabaleny a označeny etiketou k dalšímu prodeji. Uvedená podtřída nezahrnuje přípravu jídel určených k okamžité spotřebě, zařazených do odpovídajících podtříd oddílu 56 PKD.

III. Skutkové okolnosti sporu a předběžné otázky

20. Podle písemného vyjádření předaného Soudnímu dvoru je navrhovatel v původním řízení franšízou v rámci řetězce provozoven rychlého občerstvení (nebo fast-food), a sice McDonald’s Polska sp. z o.o. Vykonává činnost, která spočívá v prodeji hotových jídel a pokrmů, jako jsou sendviče, bramborové placky, saláty, hranolky, brokolice, zmrzliny, mléčné koktejly, ovocné džusy, atd. Tyto výrobky jsou servírovány na tácu, se kterým zákazník obdrží papírové ubrousky a u některých výrobků příbory nebo brčko. Jídla a pokrmy jsou připravovány na místě z polotovarů. Mohou být podávány ke konzumaci v teplém nebo studeném stavu a jsou určeny ke konzumaci na místě nebo si je kupující může odnést s sebou.

21. V rámci své hospodářské činnosti navrhovatel používá různé způsoby prodeje:

– prodej výrobků zákazníkům uvnitř restaurace („in-store“),

– prodej výrobků z výdejních oken restaurací určených pro spotřebu mimo restauraci spotřebitelům ve vozidle nebo pěším spotřebitelům („drive in“ nebo „walk-through“) a

– prodej výrobků zákazníkům uvnitř obchodních center v zónách k tomu určených, a sice v restauračních prostorách („food court“).

22. V září 2016 Urząd kontroli skarbowej (finanční kontrolní úřad, Polsko) provedl u navrhovatele kontrolu přiznání k DPH, jakož i výpočtu a platby této daně za období od 1. ledna do 30. června 2016.

16 – Dz. U. z roku 2007, č. 251, položka 1885, dále jen „PKD“.

23. Po ukončení této kontroly měl finanční úřad za to, že všechny činnosti navrhovatele musí být kvalifikovány jako „stravovací služby, podávání nápojů“, které podléhají sazbě DPH ve výši 8 %, a nikoli jako dodání „hotových pokrmů“, na které se uplatní sazba DPH ve výši 5 %, jak uvedl navrhovatel v přiznáních k této dani. Jako důvod uvedl, že prodávané zboží není zařazeno do kategorie 10.85.1. PKWiU, která nezahrnuje služby. Podle tohoto úřadu samotný pokrm, skutečnost, že je připravován za účelem konzumace na místě, a možnost, že bude okamžitě konzumován, jsou zásadní pro konstatování, že se jedná o stravovací službu, a nikoli o dodání hotového pokrmu.

24. Finanční úřad rozhodnutím ze dne 21. dubna 2017 opravil výši DPH dlužnou navrhovatelem za kontrolované období.

25. Rozsudkem ze dne 1. března 2018 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (vojvodský správní soud v Gliwicích, Polsko) zamítl žalobu podanou navrhovatelem proti rozhodnutí finančního úřadu, když přijal totéž odůvodnění a zohlednil posouzení zdanitelného plnění zákazníkem.

26. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko), předkládající soud, kterému byla věc předložena na základě opravného prostředku podaného proti tomuto rozhodnutí navrhovatelem, vyjadřuje pochybnosti z hlediska požadavků unijního práva ohledně provedení článku 98 směrnice o DPH, včetně přílohy III této směrnice, polským zákonodárcem z důvodu odkazu nikoli na kombinovanou nomenklaturu, ale na PKWiU, která je klasifikací činností pro statistické účely a vymezuje působnost pojmu „restaurační služby“ v závislosti na činnosti konkrétních subjektů, a nikoli, jako je tomu v oblasti DPH, na základě předmětu daně. Výraz „stravovací služby, podávání nápojů“ použitý k označení kódu PKWiU ex 56 je tedy širší než výraz „restaurační služby“ obsažený ve směrnici o DPH. V důsledku toho se dotýká působnosti kategorie zboží nadepsané „Hotové pokrmy“. Mimoto tento pojem musí být vykládán v souladu s judikaturou Soudního dvora.

27. Navíc předkládající soud má za to, že skutečnost, že navrhovatel zpochybňuje relevanci statistických klasifikací pro určení sazby DPH použitelné na prodej hotových pokrmů, vede k tomu, že rozhodující význam je přiznán skutečnosti, že tyto služby jsou zařazeny do působnosti „restauračních služeb“ nebo jsou z této působnosti vyloučeny. Podle tohoto soudu jsou rozhodující rozdílné podmínky, za kterých jsou servírována prodávaná jídla. Z hlediska průměrného zákazníka je třeba od prodeje za účelem spotřeby na místě v zařízení přizpůsobeném za tímto účelem, bez specializované služby a s omezenou personalizací objednávky jídel, odlišit prodej potravin zákazníkům, kteří se dostaví na příslušné místo mimo prodejní místo se svým vozidlem („drive-in“) nebo pěšky („walk-through“), jakož i prodej v restauračních prostorách („food court“). V těchto případech není možnost zákazníka využít infrastrukturu nabízenou navrhovatelem zásadní skutečností pro plnění poskytnuté navrhovatelem.

28. Mimoto si předkládající soud s ohledem na judikaturu Soudního dvora klade otázku ohledně relevance kritéria, které vychází ze způsobu přípravy jídel, které odlišuje jídla určená ke spotřebě na místě od jídel, která nelze konzumovat přímo. V tomto ohledu zdůrazňuje, že každý ze systémů prodeje hotových pokrmů používaný navrhovatelem vykazuje skutečnosti, které spočívají současně v dodání zboží a poskytnutí služby. Nicméně tato druhá kvalifikace závisí na rozsahu infrastruktury nabízené zákazníkovi a na volbě zákazníka, zda ji využije.

29. Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vztahuje se pojem ‚restaurační služba', u níž je uplatňována snížená sazba DPH [čl. 98 odst. 2 ve spojení s přílohou III bodem 12a směrnice o DPH], ve spojení s článkem 6 [prováděcího] nařízení [č. 282/2011,] na prodej hotových pokrmů za takových podmínek, jaké nastaly ve sporu v původním řízení, tj. za situace kdy prodávající:

– zpřístupňuje kupujícím infrastrukturu umožňující spotřebu zakoupeného občerstvení na místě (zóna vymezená pro spotřebu, přístup k toaletám);

– chybí odborná číšnická obsluha;

– chybí servis v úzkém slova smyslu;

– proces objednávek je zjednodušený a částečně zautomatizovaný;

– zákazník má omezenou možnost personalizace objednávky?

2) Má pro zodpovězení první otázky význam způsob přípravy jídel, jenž spočívá zejména v tepelné úpravě některých polotovarů a v sestavení hotových pokrmů z polotovarů?

3) Je pro zodpovězení první otázky dostačující, aby zákazník měl potenciální možnost využít nabízenou infrastrukturu, nebo je nutné prokázat, že z pohledu průměrného zákazníka je prvek infrastruktury důležitou součástí plnění?"

30. Navrhovatel, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (ředitel finanční správy v Katovicích, Polsko), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (ochránce práv pro malé a střední podniky, Polsko), polská vláda a Komise předložily písemné vyjádření. Soudní dvůr rozhodl, že ve věci rozhodne bez jednání.

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky

31. Z formulace předběžných otázek, které je třeba podle mého názoru posoudit společně, vyplývá, že předkládající soud se obrací na Soudní dvůr s otázkou, zda takové různé činnosti prodeje hotových pokrmů za účelem jejich okamžité spotřeby, jako jsou činnosti, o které jde ve věci v původním řízení, v prostorách rychlého občerstvení, lze kvalifikovat jako restaurační služby, na které lze uplatnit sníženou sazbu DPH v souladu s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III bodem 12a této směrnice a s článkem 6 prováděcího nařízení č. 282/2011.

32. Z odůvodnění předkládacího rozhodnutí však vyplývá, že se zčásti zakládá na pochybnostech o provedení použitelného unijního práva do polského práva. Touto otázkou se zabývala některá písemná vyjádření předložená Soudnímu dvoru.

33. Považuji proto za vhodné připomenout předmět sporu, v jehož rámci je Soudní dvůr osloven, a jeho kontext. Jedná se o kvalifikaci plnění, která spočívají v dodání jídel, buď jako „restauračních služeb“, nebo jako dodání „hotových pokrmů“, na které se použijí dvě různé snížené sazby DPH, a sice 8 % u první kategorie, pokud lze výrobek konzumovat okamžitě, a 5 % u druhé kategorie, pokud výrobek tuto podmínku nesplňuje. Toto rozlišení je provedeno odkazem na národní statistickou klasifikaci hospodářských činností, jejíž rozhodující povahu a rozdíl oproti kombinované nomenklatuře zdůrazňuje předkládající soud.

34. Tento soud se sice úvodem zabývá otázkou ohledně tohoto způsobu zvoleného polským zákonodárcem k využití možnosti stanovit jednu nebo dvě snížené sazby DPH poskytnutou článkem 98 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III této směrnice. Otázky položené Soudnímu dvoru se však netýkají slučitelnosti polských právních předpisů s unijním právem v oblasti DPH a speciálně s přílohou III body 1 a 12a této směrnice, jejichž meze by byly překročeny [17]. Jinými slovy, předmětem návrhu předloženého Soudnímu dvoru není volba týkající se použití snížené sazby DPH na zboží nebo na službu, které nejsou obsaženy v této příloze III, což by mělo za následek povinnost použít základní sazbu DPH.

35. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nicméně vyplývá, že z důvodu různorodosti plnění rychlého občerstvení, o které jde ve věci v původním řízení, předkládající soud vyjadřuje pochybnosti o selektivním použití dvou snížených sazeb stanovených polským zákonodárcem za účelem zdanění prodeje potravin s přihlédnutím k vymezení „restauračních a cateringových služeb“ použitého unijním normotvůrcem i Soudním dvorem. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že tato žádost navazuje na předchozí věci, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien [18], a ze dne 10. března 2011, Bog a další [19], vydané v oblasti zdanění DPH u dodání pokrmů a jídel s podpůrnými službami či bez nich.

36. Přesto je v projednávané věci analýza dosahu těchto rozhodnutí obtížná. Je totiž třeba zdůraznit jednak, že došlo k vývoji [20] legislativního rámce, ve kterém Soudní dvůr rozhodoval, a jednak, že plnění rychlého občerstvení, o která jde v původním řízení, vykazují rysy, které v závislosti na podmínkách prodeje potravin a na volbě zákazníka mohou představovat rysy dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Podle mého názoru tak z věci v původním řízení vyplývají nové obtíže, ke kterým dochází při rozlišení mezi pojmy „potraviny“ a „restaurační služby“.

37. Za těchto podmínek, vzhledem k tomu, že kvalifikace plnění jako dodání jídel, zdanitelného sníženými sazbami v souladu s přílohou III směrnice o DPH, je nezbytným předpokladem pro ověření použitelnosti různých sazeb DPH na kategorii z této přílohy, je věcí Soudního dvora, aby vymezil kritéria užitečná pro toto posouzení, ke kterému je příslušný vnitrostátní soud.

38. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby měl za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH a příloha III body 1 a 12a této směrnice, ve spojení s článkem 6 prováděcího nařízení č. 282/2011, vykládány v tom smyslu, že různé činnosti dodání hotových pokrmů za účelem jejich okamžité spotřeby v prostorách rychlého občerstvení spadají pod pojem „restaurační a cateringové služby“ nebo pod pojem „potraviny“, za účelem zdanění sníženou sazbou DPH.

17 – Pro srovnání viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 – C-231/94, dále jen „rozsudek Faaborg-Gelting Linien“, EU:C:1996:184.

19 – C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, dále jen „rozsudek Bog a další“, EU:C:2011:135.

20 – Na rozdíl od věcí, ve kterých byly vydány rozsudky Faaborg-Gelting Linien a Bog a další, se v projednávané věci použije směrnice o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007 (viz článek 413 této směrnice), jakož i její změna, ke které došlo dne 1. června 2009 (viz článek 3 směrnice 2009/47), která přiznala členským státům možnost použít sníženou sazbu DPH na „restaurační a cateringové služby“.

39. Z důvodu kontextu této žádosti, který jsem právě zdůraznil, její posouzení odůvodňuje připomenutí zásad použitelných na zdanění plnění podléhajících DPH sníženou sazbou obecně a na „restaurační a cateringové služby“ konkrétně před tím, než budou uvedeny skutečnosti, které jsou důležité pro jejich možný výklad za účelem jejich použití na dotčená plnění.

B. Zdanění dodání zboží a poskytnutí služeb sníženou sazbou

40. Podle článku 96 směrnice o DPH každý členský stát stanoví a uplatňuje základní sazbu DPH, která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.

41. Odchylně od této zásady stanoví článek 98 této směrnice možnost uplatňovat jednu či dvě snížené sazby DPH. Příloha III uvedené směrnice za tímto účelem vyjmenovává taxativně kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížených sazeb [21].

42. Cílem této přílohy je snížit náklady určitých výrobků, považovaných za nezbytné a usnadnit tím konečnému spotřebiteli, který v konečném důsledku bude zatížen DPH, přístup k těmto výrobkům [22]. Pokud jde o potraviny, Soudní dvůr je považoval za základní zboží [23].

43. Pokud jde o konkrétní obsah přílohy III směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že je třeba unijnímu normotvůrci přiznat širokou posuzovací pravomoc, neboť se z jeho strany při přijímání opatření daňové povahy předpokládají rozhodnutí politické, hospodářské a sociální povahy, v jejichž rámci má hierarchicky uspořádat rozdílné zájmy a provést komplexní hodnocení [24].

44. Soudní dvůr uvedl, že v rámci této široké posuzovací pravomoci, kterou má unijní normotvůrce při přijímání opatření daňové povahy, bylo záměrem unijního normotvůrce při vypracovávání přílohy III směrnice o DPH, aby základní zboží, jakož i zboží a služby odpovídající sociálním nebo kulturním cílům, pokud nepředstavují riziko nebo představují jen velmi malé riziko narušení hospodářské soutěže, mohly být předmětem snížené sazby DPH [25].

45. V příloze III směrnice o DPH je tedy stanoveno, že členské státy mohou uplatnit jednu nebo dvě snížené sazby DPH na následující kategorie: „1) [p]otraviny […]“ a „12a) restaurační a cateringové služby […]“.

46. Soudní dvůr připomněl, že uplatnění jedné či dvou snížených sazeb DPH členskými státy není povinné a představuje výjimku ze zásady, že se uplatní základní sazba. V důsledku toho musí být podle ustálené judikatury ustanovení použitelná v dané oblasti vykládána striktně [26] a v souladu s obvyklým významem daných výrazů [27].

47. Mimoto podle čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH platí, že při uplatňování *snížených sazeb* na kategorie týkající se *zboží* obsaženého na seznamu v příloze III této směrnice členské státy „mohou použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu“.

21 – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 22 a citovaná judikatura).

22 – Viz rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 22 a citovaná judikatura).

23 – Viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko (C-41/09, EU:C:2011:108, bod 53).

24 – Viz rozsudky ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 23 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 31 a citovaná judikatura). Kromě toho je zajímavé poznamenat, že seznam obsažený v příloze III směrnice o DPH má za následek, že členské státy mají možnost zdanit sníženou sazbou nebo osvobodit od daně přibližně 65 % spotřebních výdajů domácnosti podle pracovního dokumentu služeb Komise, posouzení dopadů, které doprovázelo návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty [SWD(2018) 7 final] (bod 1.2), dostupný pouze v anglickém jazyce.

25 – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, body 31 a 32, jakož i citovaná judikatura).

26 – Viz rozsudky ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 25 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25).

27 – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25).

48. V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že použití této kombinované nomenklatury je pouze jedním ze způsobů, jak přesně vymezit rozsah dané kategorie [28].

49. Podle mých informací nebyl Soudní dvůr nikdy dotazován na podmínky, za kterých mohou členské státy využít možnosti uplatnit *dvě* snížené sazby DPH podle kategorie obsažené v příloze H šesté směrnice nebo v příloze III směrnice o DPH. Obecně, s výjimkou rozsudku ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie [29], se předchozí rozsudky vydané Soudním dvorem týkají uplatnění jediné snížené sazby DPH a vztahují se na omezení uplatnění této sazby na určité zboží [30] nebo určité služby [31] v jediné kategorii.

50. S ohledem na okolnosti věci v původním řízení považuji za vhodné uvést, že v článku 98 směrnice o DPH není obsaženo žádné omezení týkající se stanovení snížených sazeb DPH a podmínek pro jejich uplatnění podle kategorií zboží nebo služeb uvedených v příloze III této směrnice [32]. Každá z těchto kategorií, či dokonce jejich část tedy může podléhat dvěma různým sazbám DPH, sníženým či nikoli, podle cílů sledovaných členskými státy [33]. Jinými slovy, stejná snížená sazba DPH může být uplatněna na dodání zboží i poskytnutí služeb [34].

51. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že harmonizace pravidel použitelných v oblasti DPH ze strany unijního normotvůrce prostřednictvím značného množství předpisů, mezi nimiž je třeba uvést šestou směrnici, která byla nahrazena a kodifikována směrnicí o DPH, soustavně zabezpečovala svobodu členských států v uplatnění těchto pravidel a zvláště těch pravidel, která se týkají volby sazeb stanovených podle daného zboží nebo služby.

52. Nic to však nemění na tom, že tato možnost poskytnutá členským státům uplatnit různé sazby DPH na zboží a služby nemůže mít za následek zproštění členských států povinnosti dodržovat obecné zásady. Jednak v souladu s unijním právem použitelným v oblasti DPH musí být zdanitelná plnění rozlišována podle jejich předmětu [35].

53. Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora musí členské státy dodržovat zásadu daňové neutrality, pokud se rozhodnou uplatňovat sníženou sazbu DPH na některou z 24 kategorií zboží nebo služeb uvedených v příloze III směrnice o DPH [36], a případně omezit uplatnění takové snížené sazby selektivně na část zboží nebo služeb z každé z těchto kategorií [37], což kromě toho dává smysl povinnosti rozlišovat mezi zbožím a službami, připomenuté v předchozím bodě tohoto stanoviska.

28 – Viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 25).

29 – C-481/98, EU:C:2001:237. Viz bod 33 tohoto rozsudku.

30 – Viz zejména rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 36).

31 – Viz zejména rozsudky ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 60), jakož i ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 37).

32 – Lze rovněž uvést, že z použití výrazu „při uplatňování snížených sazeb“ v čl. 98 odst. 3 této směrnice, a nikoli například výrazu „některé ze snížených sazeb“, lze vyvodit, že zboží může podléhat zdanění dvěma rozdílnými sníženými sazbami. Mimoto na základě srovnání s tímto zněním lze argumentovat neexistencí zvláštního ustanovení týkajícího se poskytnutí služeb nebo vylučujícího uplatnění dvou různých sazeb na poskytnutí služeb nebo odůvodňujícího různé zacházení. V témže smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (C-384/01, EU:C:2003:264, bod 27).

33 – Mám rovněž za to, že takový výklad je potvrzen účelem režimu snížených sazeb DPH zvoleného unijním normotvůrcem. V tomto ohledu viz body 43 a 44 tohoto stanoviska. Argumentovat lze rovněž kvalifikací potravin jako základního zboží ze strany Soudního dvora. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2020, Staatssecretaris van Financiën (Snížená sazba DPH pro afrodiziaka) (C-331/19, EU:C:2020:786, body 25, 26 a 35). Volba nižší sazby ze dvou snížených sazeb DPH může být odůvodněna u určitých potravin bez jakékoli podpůrné služby. Mimoto pokud jde o služby, musí být podle mého názoru článek 101 směrnice o DPH citován jako článek, který svědčí o významu přikládanému unijním normotvůrcem službám, včetně restauračních služeb, z důvodu dopadu snížených sazeb DPH na vytváření pracovních míst, hospodářský růst a řádné fungování vnitřního trhu.

34 – V tomto ohledu jako příklad snížených sazeb DPH uplatněných členskými státy, viz zpráva Komise, nadepsaná „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020“ [Taxud.c.1(2020)], tabulka II, dostupná na následující internetové adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (p. 4 et 5), v anglickém jazyce.

35 – Viz články 14 a 24 směrnice o DPH, které vymezují „dodání zboží“ a „poskytnutí služby“.

36 – Viz rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovaná judikatura).

37 – Viz zejména rozsudky ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatura).

54. Tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně [38].

55. Jelikož se jedná o zásadu vlastní společnému systému DPH [39], domnívám se, že je tato judikatura použitelná na vnitrostátní právní předpisy, které stanoví *dvě* snížené sazby DPH na zboží nebo služby.

56. V důsledku toho a s těmito výhradami členským státům přísluší, aby mezi dodáními zboží a poskytnutími služeb zařazenými do kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH, určily konkrétní dodání a poskytnutí, na něž se snížená sazba uplatní [40].

57. Selektivní uplatnění snížené sazby DPH musí být mimoto odůvodněno konkrétními a zvláštními aspekty dotčené kategorie v příloze III [41].

58. Z připomenutí všech těchto zásad na jedné straně vyplývá, že Soudní dvůr provádí přezkum vnitrostátního zákona, pokud je dotázán na dodržení působnosti některé z kategorií obsažených v příloze III směrnice o DPH nebo je-li uplatňováno porušení zásady daňové neutrality a předkládající soud poskytl Soudnímu dvoru informace potřebné pro posouzení, které se týkají cílů sledovaných vnitrostátním zákonodárcem při volbě jedné nebo dvou snížených sazeb DPH.

59. Je tak věcí vnitrostátního soudu, aby posoudil, že zda se rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce uplatnit sníženou sazbu DPH, například jako v projednávané věci na dodání jídel nebo restauračních služeb, vztahuje na plnění, která spadají do této přílohy III, přesněji do bodu 1 nebo do bodu 12a, a zda rozdílné zacházení z hlediska DPH se zbožím nebo službami, které spadají do stejné kategorie, bylo v souladu se zásadou daňové neutrality.

60. Na druhé straně, pokud jsou tyto podmínky dodrženy, Soudní dvůr vůbec nezkoumá skutečnost, že vnitrostátní ustanovení práva zařazují, aniž odkazují na kombinovanou nomenklaturu [42], zboží a služby zdaněné toutéž sníženou sazbou DPH do jediné kategorie, aniž formálně rozlišují mezi těmi, které spadají do bodu obsaženého v příloze III směrnice o DPH jako zboží, a těmi, které jsou uvedeny v této příloze jako služby [43]. Stejně tak nemá význam, že se vnitrostátní zákonodárce rozhodl, že pro označení kategorie národní klasifikace použije podobné výrazy, jako jsou výrazy v bodě, který je obsažený v příloze III směrnice o DPH, s tím, že současně použije širší působnost [44], pokud jsou zboží a služby, které jsou v ní uvedeny, zdanitelné sníženou sazbou DPH v souladu s článkem 98 směrnice o DPH a pokud je dodržena zásada daňové neutrality. Jinak by tomu bylo v případě, kdyby záměrem vnitrostátního zákonodárce bylo odkázat ve své referenční klasifikaci výlučně například na služby uvedené v příloze III bodu 12a této směrnice, aniž by byly dodrženy podmínky pro uplatnění zvolené snížené sazby DPH.

38 – Viz judikatura citovaná v předchozí poznámce pod čarou. Ohledně různých významů výrazu „zásady daňové neutrality“ v oblasti DPH, viz rovněž stanovisko generálního advokáta G. Hogana ve věci Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, body 55 a 56, jakož i poznámky pod čarou 21 a 22).

39 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23).

40 – Viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23 a citovaná judikatura).

41 – Viz zejména rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 24 a citovaná judikatura).

42 – Viz bod 48 tohoto stanoviska.

43 – Připomínám, že v projednávané věci podle předkládajícího soudu polský zákonodárce stanovil sníženou sazbu ve výši 5 % použitelnou zejména na „[h]otové pokrmy“ a jinou sníženou sazbu ve výši 8 % použitelnou zejména na „[r]estaurační služby“ a že stanovení sazby DPH je provedeno odkazem na statistickou klasifikaci zboží a služeb (PKWiU), spojenou s klasifikací druhů hospodářských činností (PKD), která zejména u snížených sazeb zahrnuje kategorii 10.85.1 PKWiU, „[h]otové pokrmy“ a skupinu 56.1 PKWiU, „restaurační služby a mobilní stravovací služby“, která zahrnuje „služby přípravy a podávaní jídel v restauracích“; „služby přípravy a podávání jídel v samoobslužných restauracích“, „ostatní služby podávání jídel”. Viz body 13 až 19 tohoto stanoviska.

44 – V projednávané věci podotýkám, že podle předkládajícího soudu referenční položka zahrnuje služby spojené s poskytováním pokrmů určených k okamžité spotřebě (viz body 18 a 19 tohoto stanoviska), bez podmínky týkající se existence podpůrných služeb.

61. V důsledku toho má ve věci v původním řízení otázka kvalifikace dotčených plnění význam pouze tehdy, pokud musí vést k jejich zdanění jinou sníženou sazbou DPH zčásti nebo zcela s ohledem na zásadu daňové neutrality, která vede předkládající soud k tomu, aby se zabýval volbou polského zákonodárce zdanit sazbou ve výši 5 % kategorii „hotových pokrmů“, vymezenou tak, že zahrnuje jakoukoli činnost výroby hotových pokrmů, které nejsou určeny k okamžité spotřebě, v protikladu k vymezení činností spojených se stravováním.

62. Jelikož unijní normotvůrce upřesnil kritérium, které umožňuje kvalifikovat restaurační a cateringové služby jako plnění, a judikatura Soudního dvora již dříve poskytla výklad pojmu „potraviny“ v odlišném legislativním rámci, je třeba uvést informace potřebné pro jednotné používání těchto pojmů.

C. Zdanění „restauračních a cateringových služeb“ sníženou sazbou

63. Od 1. června 2009, data vstupu v platnost směrnice 2009/47 [45], je v příloze III směrnice o DPH obsažen bod 12a, na základě kterého mají členské státy u „restauračních a cateringových služeb“ možnost odchýlit se od zásady zdanění zboží a služeb základní sazbou.

64. Podle bodu 2 odůvodnění směrnice 2009/47 je sledovaným cílem podpořit tvorbu pracovních míst a boj proti šedé ekonomice.

65. V článku 6 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011, použitelného podle článku 65 tohoto nařízení od 1. července 2011, unijní normotvůrce stanovil za účelem zajištění jednotného uplatňování systému DPH [46] prvky, kterými se vyznačují restaurační a cateringové služby, a prvky, které je navzájem odlišují. V odstavci 2 tohoto článku jsou uvedeny případy, kdy není možné kvalifikovat plnění jako restaurační nebo cateringovou službu.

66. V důsledku toho, pokud jde zejména o dodání jídel připravených k okamžité spotřebě, které je předmětem sporu ve věci v původním řízení, vede posouzení znění obou prvních vět čl. 6 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 a znění odstavce 2 tohoto článku podle mého názoru k tomu, že je třeba konstatovat, že restaurační a cateringové služby se vyznačují nikoli způsobem přípravy jídel, ale provedením podpůrných služeb, které doprovázejí dodání těchto jídel. Mimoto tyto podpůrné služby musí být dostatečné a převažující za účelem zajištění okamžité spotřeby hotových jídel.

67. Pokud tomu tak není, musí z toho být podle mého názoru vyvozeno, že dodání jídel se považuje za dodání zboží, přesněji „potravin“ [47].

68. Podle čl. 6 odst. 1 třetí věty prováděcího nařízení č. 282/2011 se restaurační a cateringové služby liší pouze místem, kde jsou poskytnuty služby, které jsou poskytovány spolu s dodáním jídel.

45 – Unijní normotvůrce zasáhl předtím, než byl vydán rozsudek Bog a další, který vyložil kategorii 1 přílohy H šesté směrnice (viz bod 8 tohoto rozsudku), která je nyní přílohou III směrnice o DPH, která uváděla pro účely zdanění sníženou sazbou DPH potraviny, zejména přísady určené k přípravě těchto potravin a výrobky použité k doplnění nebo nahrazení těchto potravin, bez rozlišení spojeného se způsoby jejich prodeje. Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že v případě dodání zboží spadají hotová jídla a pokrmy k okamžité spotřebě do působnosti této kategorie v příloze H šesté směrnice a může se na ně vztahovat snížená sazba TVA.

46 – Viz bod 4 odůvodnění tohoto prováděcího nařízení.

47 – Ohledně odůvodnění této analýzy viz body 80 a 86 tohoto stanoviska.

69. Pouze toto připomenutí by mělo stačit pro to, aby Soudní dvůr mohl zodpovědět na předběžné otázky ve znění, ve kterém byly položeny. Nicméně skutkové okolnosti sporu v původním řízení, které vyvolaly pochybnosti předkládajícího soudu, vývoj analýz polských orgánů ohledně sazby DPH použitelné na dotčená plnění a skutečnost, že se písemná vyjádření předložená Soudnímu dvoru shodovala pouze v případě prodeje mimo prostory rychlého občerstvení, vyvolávají nutnost upřesnit význam těchto definic [48].

70. Proto je třeba vyložit v souladu s judikaturou Soudního dvora citovanou v bodě 46 tohoto stanoviska pojem „restaurační služby" ve smyslu přílohy III bodu 12a směrnice o DHH, ve spojení s článkem 6 prováděcího nařízení č. 282/2011, striktně a nerozšiřovat působnost tohoto ustanovení na plnění, které nejsou svou samotnou podstatou spjata s tímto pojmem.

71. Pokud jde o znění uvedené přílohy III bodu 12a, lze zaprvé uvést, že výraz „restaurační služby", který může v běžném jazyce označovat současně místo a službu, jakož i výraz „[…] cateringové služby" jsou v souladu se zněním článku 55 směrnice o DPH, nezměněným ode dne 1. ledna 2010, data vstupu v platnost tohoto ustanovení zavedeného směrnicí 2008/8. Tento článek definuje místo zdanění této služby jako místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta, což je zpravidla místo provozovny poskytovatele, aniž je rozlišováno mezi službami.

72. Zadruhé se domnívám, že toto rozlišení mezi restaurační službou a cateringovou službou v oblasti snížených sazeb DPH, u kterého připomínám, že bylo zavedeno v příloze III směrnice o DPH směrnicí 2009/47 a vymezeno prováděcím nařízením č. 282/2011, musí být uvedeno do souladu s jedinou starší definicí těchto pojmů, která vyplývá z judikatury Soudního dvora.

73. V tomto ohledu lze provést srovnání volby unijního normotvůrce ohledně znění příslušného ustanovení chronologicky pouze s odůvodněním rozsudku Faaborg-Gelting Linien vydaného dne 2. května 1996. Rozsudek Bog a další, který upřesnil jeho dosah, byl totiž vydán dne 10. března 2011, před přijetím prováděcího nařízení č. 282/2011 ze dne 15. března 2011.

74. V bodě 14 rozsudku Faaborg-Gelting Linien Soudní dvůr rozhodl, že „cateringové plnění se vyznačuje souborem dílčích plnění a úkonů, z nichž pouze jedna *složka* spočívá v dodání potravin, *služby přitom* zdaleka *převažují*. Takové plnění musí být tedy považováno za poskytování služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Naopak k jinému výsledku dochází, pokud se plnění týká potravin určených k *odnesení s sebou a není spojeno se službami* určenými ke zpříjemnění konzumace na místě v odpovídajícím prostředí" [49].

75. Nejprve podotýkám, že v rozsudku Faaborg-Gelting Linien je použit pouze výraz „catering". Předmět sporu je totiž vymezen jako zdanění DPH u „cateringového plnění" na palubě trajektů. Nicméně okolnosti, kterými se toto plnění vyznačuje [50], jsou obecně srovnatelné s okolnostmi týkajícími se služeb nabízených v restauraci.

76. Dále, skutečnost, že k tomuto plnění docházelo na lodi, by mohla umožnit porozumět tomu, co odůvodňuje rozlišení mezi plněními poskytovanými poskytovatelem v jeho prostorách a mimo ně v prostorách pro catering [51].

48 – V tomto smyslu viz rovněž zpráva Komise Radě o místě zdanění při dodání zboží a poskytnutí služeb, včetně restauračních služeb, cestujícím na palubě lodi nebo letadla, ve vlaku nebo v autobuse, vypracovaná v souladu s čl. 37 odst. 3 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [COM(2012) 605 final] (s. 7 a 10), která poukazuje na potřeby objasnění s ohledem na judikaturu Soudního dvora.

49 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

50 – Viz rozsudek Faaborg-Gelting Linien (bod 13).

51 – Viz rozsudek Faaborg-Gelting Linien (bod 15).

77. Konečně posouzení rozdílů je poučnější. Unijní normotvůrce v článku 6 prováděcího nařízení č. 282/2011 upustil od kritérií, která vycházejí z přípravy jídel („připravených nebo nepřipravených“) nebo z přepravy jídel („bez ohledu na to, zda s přepravou, či bez ní“) a nepřijal kritérium „spotřeby na místě“ [52].

78. Unijní normotvůrce tak odstranil pochybnosti o dosahu rozsudku Faaborg-Gelting Linien zejména ohledně převažující povahy prvků spojených s přípravou jídel a jejich dodáním, která na rozdíl od kritéria kvalitativního významu prvků poskytování cateringových služeb mohla z důvodu různorodosti a složitosti jídel a jejich forem podávání vést k neřešitelným rozlišovacím problémům [53].

79. V tomto ohledu lze poukázat na konvergentní rozhodnutí unijního normotvůrce v prováděcím nařízení č. 282/2011 a Soudního dvora v rozsudku Bog a další za účelem stanovení přesných kritérií pro rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služeb v případě prodeje hotových pokrmů k okamžité spotřebě.

80. Za těchto podmínek a z důvodu širokého dosahu rozsudku Bog a další plynoucího z různorodosti skutkových okolností věcí, ve kterých bylo vydáno toto rozhodnutí, i když se z hlediska časové působnosti směrnice 2009/47 nepoužila [54], domnívám se, že článek 6 prováděcího nařízení č. 282/2011 musí být vykládán s přihlédnutím k tomuto rozsudku.

81. V rozsudku Bog a další totiž Soudní dvůr rozhodoval o čtyřech různých situacích prodeje hotových pokrmů ke konzumaci. Jednalo se o prodej zejména klobás a hranolek ve vozidlech na trzích [55], prodej popcornu a chipsů „tortila“ („nachos“) ve foyer kin [56], prodej grilovaného masa a hranolek ve stáncích s občerstvením [57] a pokrmů připravených podnikem poskytujícím služby „party service“ [58].

82. Lze-li kritérium existence „služeb určených ke zpříjemnění konzumace na místě v odpovídajícím prostředí“ vyvodit z bodu 14 rozsudku Faaborg-Gelting Linien, v rozsudku Bog a další v bodech 70 a 71 Soudní dvůr rozhodl, že dodání jídel ve stáncích, vozidlech nebo kinech s *jednoduchým zařízením*, které vyžaduje *pouze zanedbatelnou pracovní činnost*, je třeba kvalifikovat jako *dodání zboží*. Soudní dvůr vyložil tento pojem tak, že pod něj spadají i jídla a pokrmy, které byly vařením, pečením, smažením nebo jiným způsobem připraveny k okamžité konzumaci [59].

83. Naopak plnění poskytovaná podnikem poskytujícím služby „party service“, s výjimkou případů, kdy se jedná o dodání standardizovaných jídel, *představují poskytování služeb*, jelikož příprava jídel, složení jídelníčků a případné dodání nádobí, příborů a nábytku představují převládající prvky služby [60].

84. Nicméně podle čl. 6 odst. 2 prováděcího nařízení č. 282/2011 „[z]a restaurační ani cateringovou službu […] se nepovažuje dodání […] jídel […], které […] nezahrnuje *žádné* další podpůrné služby“ [61], zatímco tato služba je vymezena v odstavci 1 tohoto článku tak, že spočívá v „dodání […] jídel […] spolu s *dostatečnými* podpůrnými službami umožňujícími […] okamžitou spotřebu [těchto jídel], […] [které] je pouze jednou složkou celku, v němž *služby převažují*“ [62].

52 – Viz rozsudek Faaborg-Gelting Linien (bod 14).

53 – Viz rozsudek Bog a další (body 19, 21, 36 a 43).

54 – Viz rozsudek Bog a další (bod 8).

55 – Věc Bog (C-497/09), viz rozsudek Bog a další (bod 13).

56 – Věc CinemaxX (dříve Flebbe Filmtheater) (C-499/09), viz rozsudek Bog a další (bod 26).

57 – Věc Lohmeyer (C-501/09), viz rozsudek Bog a další (bod 32).

58 – Věc Fleischerei Nier (C-502/09), viz rozsudek Bog a další (bod 38).

59 – Viz rozsudek Bog a další (bod 88).

60 – Viz rozsudek Bog a další (body 77, 79 a 80).

61 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

62 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

85. Jaké závěry je třeba za těchto podmínek vyvodit z upřesnění poskytnutých v rozsudcích Faaborg-Gelting Linien a Bog a další s ohledem na různé úrovně podpůrných služeb konstatované Soudním dvorem, pokud ke zdanitelným plněním dochází za jiných podmínek, než jsou ty, které Soudní dvůr posuzoval dříve? Je třeba připomenout, že v projednávané věci se předběžné otázky vztahují ke kvalifikaci plnění rychlého občerstvení, jejichž zvláštnost spočívá v tom, že podle volby zákazníka se mohou vyznačovat rysy restaurační nebo cateringové služby nebo dále prodeje k odnesení s sebou a že ve všech případech není prodejní místo uspořádáno jednoduše, ale v trvale zařízeném prostoru speciálně vyhrazeném k okamžité konzumaci prodávaného zboží.

86. Zaprvé podle mého názoru ze spojení rozsudků Faaborg-Gelting Linien a Bog a další, na jejichž základě navrhuji Soudnímu dvoru vykládat článek 6 prováděcího nařízení č. 282/2011 [63], jasně vyplývá, že prodej jídel k odnesení s sebou musí být kvalifikován jako dodání zboží. Tento výklad je v souladu s prací výboru pro DPH [64].

87. Zadruhé totéž platí pro prostory, ve kterých nemůže být možnost konzumace na místě převažujícím prvkem služby z hlediska spotřebitele z důvodu minimálních služeb nabízených poskytovatelem (obal, poskytování příborů, omezený prostor), které jsou zajišťovány omezeným počtem osob (zpravidla prodávajícím nebo prodávajícími).

88. Zatřetí z toho musí být rovněž vyvozeno, že kvalifikace cateringového plnění vyžaduje důkladné posouzení a že pouhý kvantitativní závěr týkající se existence prostor, které podporují konzumaci na místě, není dostačující.

89. Tyto různé skutečnosti přesto neumožňují přesně odpovědět na dotazy předkládajícího soudu ohledně úrovní služeb vyžadovaných pro vyloučení kvalifikace různých dotčených prodejů („in-store“, „drive-in“, „walk-through“, „food court“) jako dodání zboží [65].

90. Na základě tohoto závěru je podle mého názoru opodstatněné dbát na to, aby odpověď Soudního dvora mohla být snadno přizpůsobena jiným druhům prodeje hotových pokrmů v různých prostorách rychlého občerstvení, jako jsou prostory v obchodech, muzeích, sportovních zařízeních, čerpacích stanicích, na trzích, v blízkosti jídelních automatů, a prostory, které se mohou vyvíjet, jak se ukázalo v rámci stávající zdravotní krize. V tomto ohledu mám na mysli případy, kdy majitelé restaurací prodávali pokrmy svým zákazníkům, kteří nemohli zůstat na místě za účelem jejich konzumace, ve formě hotových jídel v obalu i na talíři, která bylo možné několik dnů uchovat nebo okamžitě ohřát.

91. Domnívám se, že z definice restauračních a cateringových služeb uvedené v článku 6 prováděcího nařízení č. 282/2011, vykládané s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora, vyplývá, že použití zaměstnanců zodpovědných za zajišťování služeb, které zpříjemňují okamžitou konzumaci jídel dodaných v prostorách vytvořených za tímto účelem, je určující kritérium pro upřesnění, co zahrnuje výraz „dostatečné podpůrné služby“. Konkrétně mám za to, že ve většině případů umožňuje

63 – Viz bod 80 tohoto stanoviska.

64 – Viz pokyny plynoucí z 86. zasedání výboru pro DPH ze dne 18. a 19. března 2009 [taxud.d.1(2009)357988], dostupné na následující internetové adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (s. 117 a 118). Je v nich jednak stanoveno, že následující plnění se nepovažují za cateringové služby, ani za restaurační služby:
– jednorázové dodání zpracovaných či nezpracovaných jídel (např. jídlo k odnesení s sebou v restauracích, supermarketech nebo podobných zařízeních);
– plnění spočívající v pouhé přípravě a dovozu jídel;
– obecně plnění spočívající v přípravě, dovozu a předání jídel a nápojů bez jakékoli další podpůrné služby.
Kromě toho podle tohoto výboru představuje v těchto případech dodání jídel a nápojů bez doprovázejících služeb dodání zboží, jehož místo je určeno na základě článků 31 až 37 směrnice o DPH. Členské státy mohou uplatnit sníženou sazbu na dodání potravin (včetně nápojů, nicméně s výjimkou alkoholických nápojů) v souladu s kategorií 1 v příloze III směrnice o DPH.

65 – Viz bod 21 tohoto stanoviska.

skutečnost, že jsou jídla dodávána v prostorách pod dohledem osoby povinné k dani, ve kterých jsou hmotné a lidské prostředky organizovány a používány k zajištění komfortu spotřebitele (například se stoly a židlemi) a jeho bezpečnosti (zejména čistota prostor), rozlišit poskytnutí služeb od dodání zboží.

92. Nicméně takové kritérium musí být spojeno s *volbou spotřebitele* využít podpůrné služby pro dodání jídel, která bude předpokládána *podle způsobu prodeje pokrmu určeného k okamžité konzumaci*, a sice v prostorách poskytovatele nebo mimo ně. V posledně uvedeném případě je pouhé poskytnutí hmotné a lidské infrastruktury k obstarání služby nedostatečné ke kvalifikaci plnění jako poskytnutí služeb. Jinými slovy, je třeba mít za to, že dodání jídel nedoprovází žádná další podpůrná služba.

93. Připomínám, že takové rozlišení nemůže mít žádný vliv na zvolenou sníženou sazbu DPH použitelnou v členském státě. V tomto případě, kdy se použijí dvě snížené sazby DPH, tak podle mého názoru nic nebrání z hlediska zásad připomenutých v bodech 50 a 59 tohoto stanoviska tomu, aby byla použita tatáž sazba DPH, pokud jsou dodržena kritéria kvalifikace plnění z hlediska přílohy III směrnice o DPH.

94. Jinými slovy, podle mého názoru je hospodářsky odůvodněné, aby prodej hotových pokrmů, které nejsou konzumovány na místě, mohl být zdaněn jakožto dodání zboží různě, podle toho, zda k dodání dochází v obchodu s potravinami nebo naopak pokud spočívá v dodání těchto jídel zákazníkovi na jeho žádost za účelem okamžité spotřeby či nikoli. Tato dodání nejsou podle mého názoru objektivně podobná, jelikož neodpovídají stejným potřebám spotřebitelů a mobilizují odlišné stupně lidské činnosti. V každém případě toto posouzení podobnosti dotčeného zboží nebo poskytnutí služeb přísluší vnitrostátnímu soudu [66].

95. V důsledku toho by Soudní dvůr mohl předkládajícímu soudu odpovědět tak, že:

– Článek 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III bodem 12a této směrnice a s článkem 6 prováděcího nařízení č. 282/2011, musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „restaurační a cateringové služby“ zahrnuje dodání jídel v prostorách pod dohledem osoby povinné k dani, ve kterých jsou hmotné a lidské prostředky organizovány a používány tak, aby byla spotřebiteli zajištěna kvalita dostatečných služeb určených k zajištění jeho komfortu a jeho bezpečnosti za účelem okamžité konzumace těchto jídel na místě.

– Článek 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III bodem 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „potraviny“ zahrnuje dodání jídel za účelem jejich okamžité konzumace mimo prostory poskytované osobou povinnou k dani spolu s dostatečnými podpůrnými službami, které umožňují konzumaci těchto jídel na místě.

96. Tuto odpověď lze užitečně doplnit, s ohledem na různorodost okolností věci v původním řízení, o upřesnění předběžné kvalifikace prodeje proto, aby vnitrostátní soud mohl rozhodnout, zda z hlediska průměrného spotřebitele může být sazba 8 % uplatněna na prodej hotových pokrmů pouze s přihlédnutím ke kritériu jejich okamžité spotřeby, zatímco sazba 5 % je použitelná na dodání hotových pokrmů.

D. Kvalifikace dotčených prodejů

97. V rámci své hospodářské činnosti používá navrhovatel v původním řízení různé způsoby prodeje, které jsem připomenul v bodě 21 tohoto stanoviska.

66 – Viz zejména rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 48 a citovaná judikatura).

98. Souhlasím se stanoviskem Komise obsaženém v jejím písemném vyjádření, podle kterého je třeba z důvodu, že jsou podpůrné služby z hlediska prodeje jídel a pokrmů odlišné v závislosti na systému prodeje používaného osobou povinnou k dani, posoudit tyto systémy prodeje odděleně.

1. Prodej v prostorách rychlého občerstvení

99. Ohledně prodeje uskutečňovaného navrhovatelem v prostorách rychlého občerstvení („in-store“) předkládající soud připomněl rysy prodávaného zboží[67] a rysy poskytovaných služeb zjištěné finanční správou. Podpůrnými službami jsou následující služby:

„– zákazníci mohou využít jídelnu vybavenou židlemi, stoly a sanitárním zařízením (toaletami);

– služba pro zákazníky, která spočívá v řadě plnění od přípravy pokrmů až po jejich distribuci, poskytovaných určenými zaměstnanci, kteří jsou často jediní oprávnění k této činnosti proto, aby byla zachována původní chuť a vlastnost výrobku;

– zákazníci mají bezplatný přístup k internetu;

– navrhovatel poskytuje svým zákazníkům noviny nebo časopisy;

– prostory jsou v létě klimatizovány a v zimě vyhřívány;

– proto, aby byl pobyt zákazníka příjemnější, je v prostorách přehrávána hudba;

– mimo činností spojených s prodejem jídel navrhovatel zajišťuje úklid, který spočívá v čištění a otření stolů a židlí, vyhazování odpadků, umývání podlah, a příležitostně rozdává malé dárky;

– prostory jsou obklopeny zelení, nachází se zde hřiště pro děti a zákazník má možnost zanechat své vozidlo na parkovišti k tomu určeném.“

100. Tyto rysy mě v zájmu zajištění soudržnosti s judikaturou Soudního dvora[68] stejně jako Komisi vedou k závěru, že plnění takto poskytované osobou povinnou k dani lze kvalifikovat jako poskytování restauračních služeb ve smyslu čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III bodem 12a této směrnice a s článkem 6 prováděcího nařízení č. 282/2011. Takové plnění se totiž neomezuje na dodání hotových jídel, ale je doprovázeno službami, které mají převažující povahu pro spotřebitele, i když je plnění v okamžiku objednávky jídel a jejich servírování zjednodušené, či dokonce standardizované za účelem uspokojení požadavku zákazníka na rychlost.

101. Pokud se spotřebitel rozhodne, že si vezme hotový pokrm s sebou a nebude jej konzumovat na místě, mělo by být toto plnění kvalifikováno jako dodání zboží, neboť v této situaci není infrastruktura poskytovaná osobou povinnou k dani pro zákazníka rozhodující[69].

102. V takovém případě, jak uvedla Komise, je podle mého názoru věcí osoby povinné k dani, aby si uchovávala doklady odůvodňující selektivní uplatnění sazby DPH[70].

67 – Viz bod 20 tohoto stanoviska.

68 – Viz body 74 a 82 tohoto stanoviska.

69 – V tomto smyslu viz rozsudek Bog a další (bod 64).

70 – V tomto ohledu viz obecné zásady připomenuté v bodě 31 rozsudku ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

2. Prodej mimo prostory rychlého občerstvení

103. Pokud jde o prodej zboží z výdejních oken restaurace spotřebitelům, kteří jsou ve vozidle nebo jdou pěšky („drive-in“ a „walk-through“), tento prodej se vyznačuje volbou zákazníka nevstoupit *do* infrastruktury poskytované navrhovatelem v původním řízení. Je tudíž logické se domnívat, že z hlediska průměrného spotřebitele nejsou zpravidla všechny podpůrné služby zajišťované uvnitř prostor, ve kterých se nenachází při koupi hotového pokrmu, což je zohledněno při předání hotového pokrmu (bez tácu, předání tašky pro přepravu), převažující.

104. V důsledku toho považuji podmínky pro uplatnění čl. 6 odst. 2 prováděcího nařízení č. 282/2011 za splněné.

105. Z věcných důvodů uvedených v bodech 91 a 92 tohoto stanoviska nemůže podle mého názoru pouhá možnost využít infrastrukturu poskytovanou osobou zodpovědnou za prostory rychlého občerstvení nicméně vyvrátit tuto analýzu. V projednávané věci je tato analýza potvrzena srovnáním s okolnostmi posouzenými Soudním dvorem v rozsudku Bog a další[71].

106. Společným bodem s prodejem v dodávkách, kinech a stáncích s občerstvením, u kterých jsou služby velmi omezené z důvodu organizace prostor určených k okamžité konzumaci, je volba spotřebitele využít rychlou službu, která je omezená na místo, které odpovídá tomuto očekávání.

107. Stejně jako Komise z toho tedy vyvozuji, že prodej uskutečňovaný osobou povinnou k dani v rámci systémů „drive-in“ a „walk-through“ musí být považován za dodání potravin.

3. Prodej v restauračních prostorách v obchodních centrech

108. Ohledně prodeje v restauračních prostorách v obchodních centrech („food court“) předkládající soud objasňuje, že se jedná o systém prodeje jídel ke konzumaci na místě ve zvláštních zónách určených k tomuto účelu, umístěných v rámci těchto center. V těchto restauračních prostorách lze nalézt několik stánků různých značek, ve kterých jsou prodávány potraviny. Každá značka má část prostoru pro prodej a část pro placení, část pro kuchyň a někdy část jako sklad. Existuje společná část, která je určena ke konzumaci pokrmů zákazníky všech poskytovatelů, kteří prodávají své potraviny v restauračních prostorách („food court“). V tomto prostoru jsou umístěny stoly a židle, které nejsou nijak odděleny nebo přiděleny k některé z těchto značek. Zákazník, který přijde k některému z těchto stánků, si koupí hotové jídlo předané v jednorázovém obalu, které si může odnést s sebou nebo zkonzumovat v restauračním prostoru, který i přes existenci stolů a židlí není restaurační místností a nemá ani k dispozici restaurační infrastrukturu (tedy oddělenou kuchyň, nádobí, příbory, ubrusy, myčky nádobí, profesionální obsluhu, kuchaře, atd.) ani šatnu. Toalety patří obchodnímu centru. Místo může být mimoto rovněž využito k čekání nebo k setkání. Rezervace stolu není možná.

109. Vzhledem k tomu, že předkládající soud má za to, že možnost poskytnutá zákazníkovi využít nabízenou infrastrukturu nepředstavuje z hlediska průměrného zákazníka významný prvek plnění, na rozdíl od prodeje v restauraci, je třeba z toho vyvodit, že toto plnění musí být kvalifikováno jako dodání potravin stejně jako prodej mimo prostory rychlého občerstvení.

110. Souhlasím však s názorem Komise, podle kterého určité rysy systému prodeje v restauračních prostorách („food court“) popsané předkládajícím soudem mohou odůvodňovat různé kvalifikace.

71 – Viz bod 81 tohoto stanoviska.

111. Beru totiž v úvahu skutečnost, že k prodeji hotových jídel dochází v prostoru určeném ke konzumaci na místě, sice nikoli pod výlučnou odpovědností navrhovatele v původním řízení, ale ve kterém je jeho značka viditelná [72], a že navrhovatel v původním řízení pravděpodobně poskytuje plnění postavená naroveň plněním, která může průměrný spotřebitel obdržet v prostorách rychlého občerstvení stejné značky. V takovém případě si lze představit, že poskytnutí restauračního prostoru spolu s odpovídající službou musí vést ke kvalifikaci plnění jako poskytnutí služby, i když jsou prostory rychlého občerstvení sdíleny s jinými značkami. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podle znění čl. 6 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 pojem „cateringové služby“ zahrnuje obecně jakoukoli službu tohoto druhu poskytnutou mimo prostory poskytovatele.

112. Domnívám se, že jinak by tomu mohlo být v případě, že by výdejní okna byla umístěna v obchodních centrech s totožnou organizací jako je organizace v systému „walk-through“, a pokud by zákazník mohl zkonzumovat zakoupené zboží v prostoru pod odpovědností těchto center, ve kterém jsou poskytnuty pouze stoly a židle zákazníkovi bez ohledu na účel nákupu (konzumace na místě nebo místo pro čekání).

113. Z toho důvodu mám za to, že prodej hotových pokrmů ve stálé infrastruktuře určené ke konzumaci pokrmů na místě, sdílené s jinými dodavateli hotových pokrmů či nikoli, poskytnuté zákazníkům osobou povinnou k dani, představuje restaurační službu, i když se služba poskytovaná zaměstnanci omezuje na správu užívání restauračního prostoru a vybavení zákazníky.

114. Ze všech těchto skutečností vyplývá, že lze předkládajícímu soudu odpovědět tak, že:

– prodej pokrmů připravených za takových podmínek, jako jsou podmínky dotčené ve věci v původním řízení, v restauračních prostorách rychlého občerstvení, ve kterých osoba povinná k dani poskytuje zákazníkovi infrastrukturu umožňující konzumovat pokrmy na místě, jež si řídí sama nebo ji sdílí s jinými dodavateli hotových pokrmů, představuje restaurační službu, a

– prodej pokrmů připravených za takových podmínek, jako jsou podmínky dotčené ve věci v původním řízení, v restauračních prostorách rychlého občerstvení, které se zákazník rozhodne si odnést s sebou a nekonzumovat na místě v infrastruktuře poskytnuté osobou povinnou k dani za tímto účelem, nepředstavuje restaurační službu, ale dodání potravin, které může být zdaněno sníženou sazbou DPH. Tato sazba může být totožná se sazbou použitelnou na restaurační službu, nedochází-li k porušení zásady daňové neutrality.

V. Závěry

115. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji odpovědět na předběžné otázky položené Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko) následovně:

„1) Článek 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s přílohou III bodem 12a této směrnice a s článkem 6 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „restaurační a cateringové služby“ zahrnuje dodání jídel v prostorách pod dohledem osoby povinné k dani, ve kterých jsou hmotné a lidské prostředky organizovány a používány k zajištění kvality dostatečných služeb spotřebiteli, které mají zajistit jeho komfort a jeho bezpečnost za účelem okamžité konzumace těchto jídel na místě.

72 – Tuto situaci lze konkrétně odlišit od situace restauračních prostor na trzích, kde jsou pouze stoly a židle bez prostoru vyhrazeného pro konkrétního prodávajícího.

Z toho důvodu prodej pokrmů připravených za takových podmínek, jako jsou podmínky dotčené ve věci v původním řízení, v restauračních prostorách rychlého občerstvení, ve kterých osoba povinná k dani poskytuje zákazníkovi infrastrukturu umožňující konzumovat pokrmy na místě, jež si řídí sama nebo ji sdílí s jinými dodavateli hotových jídel, představuje restaurační službu.

2) Článek 98 odst. 2 směrnice 2006/112 ve spojení s přílohou III bodem 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že pojem ‚potraviny' zahrnuje dodání jídel za účelem jejich okamžité konzumace mimo prostory poskytnuté osobou povinnou k dani spolu s dostatečnými podpůrnými službami, které umožňují konzumaci těchto jídel na místě.

Z toho důvodu prodej pokrmů připravených za takových podmínek, jako jsou podmínky dotčené ve věci v původním řízení, v restauračních prostorách rychlého občerstvení, které se zákazník rozhodne si odnést s sebou a nekonzumovat na místě v infrastruktuře poskytnuté osobou povinnou k dani za tímto účelem, nepředstavuje restaurační službu, ale dodání potravin, které může být zdaněno sníženou sazbou daně z přidané hodnoty. Tato sazba může být totožná se sazbou použitelnou na restaurační službu, nedochází-li k porušení zásady daňové neutrality."