Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
JEANA RICHARDA DE LA TOURA,
predstavljeni 12. novembra 2020[1]

Zadeva C-703/19

J. K.
proti
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
ob udeležbi
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 98 – Možnost držav članic, da uporabijo eno ali dve nižji stopnji DDV za določeno dobavo blaga ali opravljanje storitev – Opredelitev gospodarske dejavnosti kot ‚dobave blaga' ali ‚opravljanja storitev' – Priloga III, točki 1 in 12a – Pojma ‚živila' ter ‚restavracijske storitve in storitve cateringa' – Obroki, pripravljeni za takojšnje zaužitje v prostorih prodajalca ali na območju, namenjenem prehranjevanju – Obroki za takojšnje zaužitje, ki se odnesejo s seboj"

I. Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[2] v povezavi s Prilogo III, točka 12a, k tej direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.[3]

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora v zvezi z nižjo stopnjo obdavčitve dejavnosti dobave hrane z različnimi prodajnimi postopki v lokalih s hitro prehrano na podlagi franšizne pogodbe.

3. V teh okoliščinah bo Sodišče prvič razložilo opredelitev pojma „restavracijske storitve in storitve cateringa", ki ga je uporabil zakonodajalec Unije, v posebnem okviru možnosti držav članic, da uporabijo dve nižji stopnji davka na dodano vrednost (DDV) za določeno dobavo blaga ali opravljanje storitev.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV.

3 UL 2011, L 77, str. 1.

4. Z analizo bom spomnil, v katerih pogojih je mogoče to možnost uporabiti v skladu s sodno prakso Sodišča, in predlagal, naj se ohrani splošno merilo, ki omogoča razlikovanje med pojmoma „živila“ in „restavracijske storitve in storitve cateringa“ za uporabo nižje stopnje obdavčitve dobave pripravljene hrane, ki jo spremljajo podporne storitve, kadar sta zanje značilni raznovrstnost in različna stopnja pomembnosti, kar ne omogoča preproste primerjave z okoliščinami, s katerimi je bila predhodno upravičena predložitev zadeve Sodišču.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva o DDV

5. Direktiva o DDV pod naslovom VIII, „Stopnje“, vsebuje poglavje 2, naslovljeno „Struktura in višina stopenj“, ki vključuje oddelek 1, v katerem se obravnava „[s]plošna stopnja“, v njem pa je člen 96, ki določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“ [4]

6. Poglavje 2 vsebuje tudi oddelek 2, naslovljen, „Nižje stopnje“, v katerem člen 98 Direktive o DDV [5] določa [6]:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

Nižje davčne stopnje se ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve.

3. Pri uporabi nižjih stopenj iz odstavka 1 za kategorije, ki se nanašajo na blago, lahko države članice uporabljajo kombinirano nomenklaturo,[[7]] da določijo natančen obseg vsake kategorije.“

7. Člen 99 Direktive o DDV določa:

„1. Nižje stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 %.

4 Načelo enake splošne stopnje je bilo določeno v členu 12(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

5 V različici, ki izhaja iz spremembe, izvedene z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11, člen 2, točka 2, ki se uporablja od 1. januarja 2010).

6 Določbe člena 98 Direktive o DDV temeljijo na tistih iz Direktive Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (približevanje stopenj DDV) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 202), zlasti na njenem členu 1, točka 1, ki člen 12(3) Šeste direktive nadomešča z novimi določbami o nižjih stopnjah. Člen 12(3)(a) Šeste direktive je bil spremenjen s členom 1, točka 7, Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 224). Zato je sodno prakso Sodišča v zvezi s tem členom 12(3)(a) mogoče prenesti za razlago člena 98 Direktive o DDV.

7 Kombinirana nomenklatura je bila vzpostavljena z Uredbo Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382). Vsako leto se posodobi in objavi v *Uradnem listu Evropske unije* (serija L) kot izvedbena uredba Evropske komisije.

2. Vsaka nižja stopnja se določi tako, da je pri uporabi take nižje stopnje znesek DDV takšen, da je od njega mogoče na običajen način odbiti celoten DDV, ki je odbiten v skladu s členi 167 do 171 in s členi 173 do 177.“

8. Naslov Priloge III k Direktivi o DDV je „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98“. V točki 1 so med drugim navedena živila (vključno s pijačami, razen alkoholnih pijač) za prehrano ljudi. V točki 12a te priloge, ki je bila vstavljena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost,[8] so navedene restavracijske storitve in storitve cateringa. Dobavo (alkoholnih in/ali brezalkoholnih) pijač je možno izključiti.“

2. Izvedbena uredba št. 282/2011

9. V skladu z uvodno izjavo 10 izvedbene uredbe št. 282/2011 je treba „[…] jasno opredeliti restavracijske storitve in storitve cateringa, razliko med obema in ustrezno obravnavo teh storitev“.

10. Člen 6 te izvedbene uredbe določa:

„1. Restavracijske storitve in storitve cateringa so storitve, ki vključujejo dobavo pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega za prehrano ljudi, spremljajo pa jih zadostne podporne storitve, ki omogočajo takojšno potrošnjo. Zagotavljanje hrane ali pijače ali obojega je samo del celotne ponudbe, pri čemer prevladujejo storitve. Restavracijske storitve pomenijo opravljanje takšnih storitev v prostorih izvajalca storitev, storitve cateringa pa pomenijo opravljanje takšnih storitev izven prostorov izvajalca storitev.

2. Dobava pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega, vključno s prevozom ali brez njega, vendar brez drugih podpornih storitev, se ne šteje za restavracijske storitve ali storitve cateringa v smislu odstavka 1.“

B. Poljsko pravo

11. Člen 5a ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve)[9] z dne 11. marca 2004 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari,[10] določa:

„Izdelki ali storitve, ki so predmet transakcij iz člena 5 in navedeni v klasifikacijah, opredeljenih na podlagi določb o uradnih statističnih podatkih, se identificirajo ob uporabi teh klasifikacij, če so v zakonskih določbah ali izvedbenih predpisih za to blago ali storitve dodeljene statistične oznake.“

12. Člen 3(1) rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [uredba vlade o poljski klasifikaciji izdelkov in storitev[11]] z dne 4. septembra 2015 določa:

„Za:

1. obdavčitev z DDV:

[…]

8 UL 2009, L 116, str. 18.

9 Dz. U. 2004, št. 54, pozicija 535.

10 Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054; v nadaljevanju: zakon o DDV.

11 Dz. U. 2015, pozicija 1676; v nadaljevanju: PKWiU.

se do 31. decembra 2017 uporablja poljska klasifikacija izdelkov in storitev, uvedena z rozporządzenie Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [uredba vlade o poljski klasifikaciji izdelkov in storitev [12]] (PKWiU) z dne 29. oktobra 2008."

13. V skladu s členom 41(1) zakona o DDV znaša splošna stopnja DDV 22 %. Člen 41(2a) tega zakona določa:

„Stopnja, ki se uporablja za izdelke, navedene v Prilogi 10 k temu zakonu, znaša 5 %".

14. V Prilogi 10 k zakonu o DDV je navedena postavka 28, naslovljena „Pripravljeni obroki in jedi, razen izdelkov z vsebnostjo alkohola več kot 1,2 %".

15. Člen 3(1), točka 1, rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (uredba ministra za finance o izdelkih in storitvah, za katere velja nižja stopnja DDV, in pogojih za uporabo nižjih stopenj) [13] z dne 23. decembra 2013 določa:

„Stopnja DDV iz člena 41(1) zakona [o DDV] se zniža na 8 % za:

1. izdelke in storitve iz priloge k tej uredbi."

16. Točka III, številka 7, priloge k tej uredbi določa:

„Strežba jedi in pijač (PKWiU ex[[14]] 56),[[15]] razen prodaje:

1. alkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola več kot 1,2 %,

2. alkoholnih pijač, ki so mešanica piva in brezalkoholnih pijač, z vsebnostjo alkohola več kot 0,5 %,

3. pijač, za katerih pripravo se uporabi poparek iz kave ali čaja, ne glede na odstotni delež tega poparka v pripravljeni pijači,

4. gaziranih brezalkoholnih pijač,

5. mineralnih vod,

6. drugega blaga v nepredelanem stanju, obdavčenega po stopnji iz člena 41(1) zakona [o DDV]."

17. Skupina 56.1 PKWiU z naslovom „storitve restavracij in ostalih gostinskih lokalov" med drugim zajema kategorije 56.10.11 („storitve priprave in strežbe obrokov v restavracijah"), 56.10.13 („storitve priprave in strežbe obrokov v samopostrežnih lokalih") in 56.10.19 („preostale storitve strežbe obrokov").

12 Dz. U. 2008, št. 207, pozicija 1293.

13 Dz. U. 2013, pozicija 1719.

14 V skladu s členom 2, točka 30, zakona o DDV izraz „ex" označuje kategorijo izdelkov ali storitev v PKWiU ali samo del izdelkov in storitev iz ustrezne kategorije.

15 Izraz, uporabljen v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, je „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)". V pisnih stališčih Komisije je preveden kot „storitve v zvezi z dobavo hrane". Navesti je treba, da je izraz „strežba jedi in pijač" enak izrazu v oznaki 56 Priloge k Uredbi Komisije (EU) št. 1209/2014 z dne 29. oktobra 2014 o spremembi Uredbe (ES) št. 451/2008 Evropskega parlamenta in Sveta o novi statistični klasifikaciji proizvodov po dejavnosti (CPA) in razveljavitvi Uredbe Sveta (EGS) št. 3696/93 (UL 2014, L 336, str. 1).

18. Po mnenju predložitvenega sodišča se PKWiU razlaga s sklicevanjem na rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (uredba vlade o poljski klasifikaciji dejavnosti) [16] z dne 24. decembra 2007 in zlasti oddelka 56 ter pripadajočih podrazredov. Ta oddelek zajema storitveno dejavnost v zvezi z zagotavljanjem celotnega razpona jedi in pijač za takojšnje zaužitje v restavracijah, vključno s samopostrežnimi restavracijami in lokali, v katerih se ponujajo obroki, ki se odnesejo s seboj, s sedišči ali brez. V zvezi s tem ni bistvena vrsta objekta, v katerem se strežejo obroki, temveč dejstvo, da so ti namenjeni takojšnjemu zaužitju. V podrazred 56.10.A z naslovom „Restavracije in drugi stalni gostinski lokali“ spada priprava in strežba obrokov gostom, ki sedijo pri mizah, ali gostom, ki si s prikazanega jedilnika sami izberejo jedi, ne glede na to, ali pripravljene obroke zaužijejo v lokalu, jih odnesejo s seboj ali so jim dostavljeni. S tem podrazredom je zajeta dejavnost restavracij, kavarn, restavracij s hitro prehrano, lokalov, iz katerih se pripravljena hrana odnese s seboj, sladoledarn, picerij ter dejavnost restavracij ali točilnic na prevoznih sredstvih, ki jo izvajajo samostojne enote.

19. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je ta način urejanja področja uporabe „restavracijskih storitev“ v PKWiU vplival na področje, ki ga zajema kategorija „Pripravljeni obroki in jedi, razen izdelkov z vsebnostjo alkohola več kot 1,2 % (ex 10.85.1). S sklicevanjem na PKD je ta kategorija omejena na podrazred 10.85.Z PKD, ki zajema „[i]zdelavo pripravljenih obrokov in jedi“. Ta podrazred zajema proizvodnjo zamrznjenih ali konzerviranih pripravljenih obrokov in jedi (to je pripravljenih, začinjenih in kuhanih), sestavljenih iz dveh ali več različnih sestavin (razen začimb itd.), ki so običajno pakirani in opremljeni z oznakami za nadaljnjo prodajo. Vanj ne spada priprava obrokov za takojšnje zaužitje, ki se razvrščajo v ustrezne podrazrede oddelka 56 PKD.

III. Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

20. V skladu s pisnimi stališči, ki so bila predložena Sodišču, je pritožnica v postopku v glavni stvari podjetje s franšizo v okviru verige restavracij s hitro prehrano McDonald’s Polska sp. z o.o. Opravlja dejavnost prodaje pripravljenih obrokov in jedi, kot so sendviči, krompirjevi kroketi, solate, krompirček, brokoli, sladoled, mlečni napitki, sadni sokovi itd. Ti izdelki so postreženi na pladnjih, skupaj z njimi pa stranka prejme prtičke za enkratno uporabo, pri nekaterih izdelkih pa tudi jedilni pribor ali slamico. Obroki in jedi so pripravljeni iz polizdelkov na kraju samem. Postreženi so topli ali hladni, pripravljeni pa so v obliki, ki kupcu omogoča, da jih zaužije na kraju samem ali odnese s seboj.

21. Pritožnica v okviru svoje gospodarske dejavnosti uporablja različne načine prodaje:

– prodaja izdelkov strankam v restavracijah („in-store“),

– prodaja izdelkov strankam, ki pristopijo oziroma se pripeljejo z avtomobilom, iz zunanjih okenc restavracij za zaužitje zunaj restavracije („drive in“ oziroma „walk through“), in

– prodaja izdelkov strankam na določenih območjih, namenjenih prehranjevanju, v nakupovalnih središčih („food court“).

22. Urząd kontroli skarbowej (urad za davčni nadzor, Poljska) je septembra 2016 opravil pregled obračunov DDV pritožnice ter izračunal znesek in naložil plačilo tega davka za obdobje od 1. januarja do 30. junija 2016.

16 Dz. U. 2007, št. 251, pozicija 1885; v nadaljevanju: PKD.

23. Po tem pregledu je urad za davčni nadzor menil, da je treba vse dejavnosti pritožnice opredeliti kot „strežbo jedi in pijač“, za katero je določena 8-odstotna stopnja DDV, in ne kot dobavo „pripravljenih jedi“, za katero je določena 5-odstotna stopnja DDV, kot jo je obračunala pritožnica. Razlog za to je, da se prodano blago ne uvršča v kategorijo 10.85.1. PKWiU, ki ne vključuje storitev. Po mnenju tega urada so obrok sam, dejstvo, da je pripravljen za zaužitje na kraju samem, in možnost takojšnjega zaužitja tega obroka bistveni elementi, na podlagi katerih je mogoče sklepati, da gre za strežbo in ne za dobavo pripravljenega obroka.

24. Urad za davčni nadzor je z odločbo z dne 21. aprila 2017 popravil znesek DDV, ki ga mora pritožnica plačati za obdobje, ki je bilo predmet nadzora.

25. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (upravno sodišče vojvodstva v Glivicah, Poljska) je s sodbo z dne 1. marca 2018 zavrnilo tožbo pritožnice zoper odločbo urada za davčni nadzor iz istih razlogov in ob upoštevanju presoje strankine obdavčljive transakcije.

26. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), predložitveno sodišče, pri katerem je pritožnica izpodbijala to sodno odločbo, izraža dvom z vidika zahtev prava Unije v zvezi s tem, kako je poljski zakonodajalec prenesel člen 98 Direktive o DDV, vključno s Prilogo III, ker se ne sklicuje na kombinirano nomenklaturo, temveč na PKWiU, ki je klasifikacija dejavnosti za statistične namene, v kateri je področje pojma „restavracijske storitve“ opredeljeno glede na dejavnosti določenih subjektov in ne na podlagi predmeta obdavčitve, kot velja na področju DDV. Izraz „strežba jedi in pijač“, ki ustreza oznaki ex 56 PKWiU, je tako širši od izraza „restavracijske storitve“ iz Direktive o DDV. Zato naj bi to vplivalo na področje uporabe kategorije izdelkov, naslovljene „Pripravljeni obroki in jedi“. Poleg tega bi bilo treba ta pojem razlagati v skladu s sodno prakso Sodišča.

27. Dalje, predložitveno sodišče meni, da to, da pritožnica izpodbija upoštevnost statističnih klasifikacij za določitev stopnje DDV, ki se uporablja za prodajo pripravljenih obrokov, daje odločilen pomen temu, ali so te storitve razvrščene med „restavracijske storitve“ ali so iz njih izključene. Po mnenju predložitvenega sodišča so odločilni različni pogoji, v katerih se ti prodani obroki postrežejo. Z vidika povprečne stranke bi bilo treba prodajo za zaužitje na kraju samem v temu namenjeni infrastrukturi, brez specializiranih storitev in z omejenimi možnostmi prilagoditve jedi njenim željam, razlikovati od prodaje živil strankam, ki gredo na ustrezno mesto zunaj prodajnega mesta z vozilom („drive-in“) ali peš („walk-through“), in od prodaje na območju, namenjenem prehranjevanju („food court“). V teh primerih naj možnost stranke, da uporabi infrastrukturo, ki jo ponuja pritožnica, ne bi bila bistven element storitve pritožnice.

28. Poleg tega se predložitveno sodišče z vidika sodne prakse Sodišča sprašuje o upoštevnosti merila, ki se nanaša na način priprave jedi, v skladu s katerim se jedi, namenjene zaužitju na kraju samem, razlikujejo od jedi, ki jih ni mogoče zaužiti takoj. V zvezi s tem poudarja, da vsak od sistemov prodaje pripravljenih jedi, ki ga uporablja pritožnica, vsebuje elemente, ki vključujejo tako dobavo blaga kot opravljanje storitev. Vendar je ta druga opredelitev odvisna od obsega infrastrukture, ki je stranki na razpolago, in od njene odločitve, ali jo bo izkoristila.

29. V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je s pojmom ‚restavracijska storitev‘, za katero se uporabi nižja stopnja DDV (člen 98(2) v povezavi s točko 12a Priloge III k Direktivi o DDV) v povezavi s členom 6 [Izvedbene uredbe št. 282/2011], zajeta prodaja pripravljenih jedi v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, torej v položaju, v katerem:

– prodajalec kupcem daje na razpolago infrastrukturo, ki omogoča zaužitje kupljenega obroka na kraju samem (ločen prostor, namenjen prehrani, možnost uporabe toalet);

– ni specializirane natakarske postrežbe;

– ni strežbe v ozkem pomenu izraza;

– je postopek naročanja poenostavljen in delno avtomatiziran;

– ima stranka omejene možnosti za prilagoditev naročila svojim željam?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upošteven način priprave jedi, pri katerem gre zlasti za termično obdelavo nekaterih polizdelkov in sestavljanje pripravljenih jedi iz polizdelkov?

3. Ali za odgovor na prvo vprašanje zadostuje že to, da ima stranka možnost uporabiti nudeno infrastrukturo, ali pa je nujno ugotoviti, da z vidika povprečne stranke ta element pomeni bistveni del storitve?“

30. Pisna stališča so predložili pritožnica, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (direktor davčnega urada v Katovicah, Poljska), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (mediator za mala in srednje velika podjetja, Poljska), poljska vlada in Komisija. Sodišče je odločilo, da bo o zadevi odločilo brez obravnave.

IV. Analiza

A. Uvodne ugotovitve

31. Iz vprašanj za predhodno odločanje, ki jih je treba po mojem mnenju preučiti skupaj, je razvidno, da predložitveno sodišče Sodišče sprašuje, ali je različne dejavnosti prodaje pripravljenih jedi za takojšnje zaužitje, kot so te v postopku v glavni stvari, v lokalih s hitro prehrano mogoče opredeliti kot restavracijske storitve, za katere se lahko v skladu s členom 98(2) Direktive o DDV v povezavi s točko 12a Priloge III k tej direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 uporabi nižja stopnja DDV.

32. Vendar je iz obrazložitve predložitvene odločbe razvidno, da je ta delno utemeljena z dvomom o prenosu prava Unije, ki se uporablja, v poljsko pravo. V zvezi s tem so bila razvita nekatera pisna stališča, predložena Sodišču.

33. Zato menim, da je primerno opozoriti na predmet spora, v okviru katerega je zadeva predložena Sodišču, in na njegov okvir. Gre za opredelitev dejavnosti dobave obrokov bodisi kot „strežbe jedi“ bodisi kot dostave „pripravljenih obrokov in jedi“, za kar se uporabljata različni nižji stopnji DDV, in sicer 8 % v prvem primeru, ko je mogoče takojšnje zaužitje izdelka, in 5 % v drugem primeru, ko izdelek ne izpolnjuje tega pogoja. To razlikovanje je povezano s sklicevanjem na nacionalno statistično klasifikacijo gospodarskih dejavnosti, za katero predložitveno sodišče poudarja, da je odločilna in da se razlikuje od kombinirane nomenklature.

34. To sodišče se sicer res najprej sprašuje o tej metodi, ki jo je poljski zakonodajalec izbral za uporabo možnosti, da se določita ena ali dve nižji stopnji DDV na podlagi člena 98 Direktive o DDV v povezavi z njeno Prilogo III. Vendar se predložitev zadeve Sodišču ne nanaša na združljivost poljske zakonodaje s pravom Unije o DDV in zlasti s točkama 1 in 12a Priloge III k navedeni direktivi, katere omejitve naj bi presegla.[17] Drugače povedano, predmet predložitve zadeve Sodišču ni odločitev za uporabo nižje stopnje DDV za blago ali storitev, ki ni navedena v Prilogi III, zaradi česar bi se morala uporabiti splošna stopnja DDV.

17 Za primerjavo glej sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

35. Vendar iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da predložitveno sodišče zaradi različnosti transakcij pri ponudbi hitre prehrane iz postopka v glavni stvari dvomi o selektivni uporabi dveh nižjih stopenj, ki ju je poljski zakonodajalec določil za obdavčevanje prodaje živil, glede na opredelitev „restavracijskih storitev in storitev cateringa“, ki sta jo upoštevala tako zakonodajalec Unije kot Sodišče. V zvezi s tem je treba poudariti, da je ta predlog v skladu s prejšnjimi zadevami, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 2. maja 1996, Faaborg-Gelting Linien,[18] in z dne 10. marca 2011, Bog in drugi,[19] v zvezi z obdavčitvijo dobave obrokov ali živil s podpornimi storitvami ali brez njih z DDV.

36. Vendar v obravnavani zadevi kaže, da je analiza obsega teh odločb zahtevna. Po eni strani je treba namreč poudariti, da se je spremenil zakonodajni okvir, v katerem je odločalo Sodišče,[20] po drugi strani pa, da imajo zadevne transakcije pri ponudbi hitre prehrane iz postopka v glavni stvari značilnosti, ki so lahko glede na pogoje prodaje živil in izbiro stranke značilnosti dobave blaga ali opravljanja storitev. Po mojem mnenju postopek v glavni stvari torej izpostavlja do zdaj še neobravnavane težave pri razlikovanju med pojmoma „živila“ in „restavracijske storitve“.

37. Ker je v teh okoliščinah opredelitev transakcij dobave živil, ki so obdavčljive po nižjih stopnjah v skladu s Prilogo III k Direktivi o DDV, nujen pogoj za preverjanje uporabe različnih stopenj DDV za določeno kategorijo iz te priloge, mora Sodišče opredeliti merila, ki so koristna za to presojo, ki jo mora opraviti nacionalno sodišče.

38. Tako Sodišču predlagam, naj ugotovi, da ga predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 98(2) Direktive o DDV ter točki 1 in 12a Priloge III k tej direktivi v povezavi s členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 za uporabo obdavčitve z nižjo stopnjo DDV razlagati tako, da so različne dejavnosti dobave pripravljenih jedi za takojšnje zaužitje v lokalih s hitro prehrano zajete s pojmom „restavracijske storitve in storitve cateringa“ ali s pojmom „živila“ za namene obdavčitve z nižjo stopnjo DDV.

39. Glede na ozadje tega predloga, ki sem ga pravkar poudaril, je pri njegovi obravnavi utemeljeno spomniti na načela, ki se uporabljajo za uporabo nižje stopnje obdavčitve na splošno za transakcije, ki so predmet DDV, in posebej za „restavracijske storitve in storitve cateringa“, preden bom predstavil koristne elemente za razlago, ki bi jo bilo mogoče podati za uporabo teh načel za zadevne transakcije.

B. Nižja stopnja obdavčitve dobave blaga in opravljanja storitev

40. V skladu s členom 96 Direktive o DDV vsaka država članica določi in uporablja splošno stopnjo DDV, ki je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.

41. Z odstopanjem od tega načela člen 98 te direktive daje možnost uporabe ene ali dveh nižjih stopenj DDV. Za to so v Prilogi III k navedeni direktivi izčrpno naštete kategorije dobave blaga in opravljanja storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje.[21]

42. Namen te priloge je končnemu potrošniku, ki ga dokončno bremeni DDV, poceniti nekatero blago, ki se šteje za posebej potrebno, in mu s tem olajšati dostop do njega.[22] Glede živil je Sodišče menilo, da spadajo med bistveno blago.[23]

18 C-231/94, EU:C:1996:184; v nadaljevanju: sodba Faaborg-Gelting Linien.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135; v nadaljevanju: sodba Bog in drugi.

20 Drugače kakor v zadevah, ki so privedle do sodb Faaborg-Gelting Linien ter Bog in drugi, se v tej zadevi uporabljata Direktiva o DDV, ki je začela veljati 1. januarja 2007 (glej člen 413 navedene direktive), in njena sprememba, sprejeta 1. junija 2009 (glej člen 3 Direktive 2009/47), ki je državam članicam omogočila uporabo nižje stopnje DDV za „restavracijske storitve in storitve cateringa“.

21 Glej sodbo z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 22 in navedena sodna praksa).

22 Glej sodbo z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 22 in navedena sodna praksa).

23 Glej sodbo z dne 3. marca 2011, Komisija/Nizozemska (C-41/09, EU:C:2011:108, točka 53).

43. V zvezi z dejansko vsebino Priloge III k Direktivi o DDV, je Sodišče presodilo, da je treba zakonodajalcu Unije priznati široko diskrecijsko pravico, glede na to, da mora ob sprejetju davčnega ukrepa sprejemati politične, gospodarske in socialne odločitve ter prednostno razvrščati različne interese ali mora izvesti kompleksne presoje.[24]

44. Sodišče je pojasnilo, da je zakonodajalec Unije v okviru te široke diskrecijske pravice, ki jo ima pri sprejemanju davčnega ukrepa, s sprejetjem Priloge III k Direktivi o DDV želel zagotoviti, da se lahko za bistveno blago ter blago in storitve, ki ustrezajo socialnim ali kulturnim ciljem, uporabi nižja stopnja DDV, če to ne pomeni tveganja ali pomeni le nizko stopnjo tveganja za izkrivljanje konkurence.[25]

45. Tako je v Prilogi III k direktivi o DDV določeno, da lahko države članice uporabijo eno ali več nižjih stopenj DDV za naslednje kategorije: „(1) [ž]ivila“ […] in „(12a) restavracijske storitve in storitve cateringa […]“.

46. Sodišče je opozorilo, da to, da države članice uporabijo eno ali dve nižji stopnji DDV, ni obvezno in pomeni odstopanje od načela uporabe splošne stopnje. Zato je treba določbe, ki se uporabljajo na tem področju, v skladu s svojo ustaljeno sodno prakso razlagati ozko[26] in v skladu z običajnim pomenom zadevnih izrazov.[27]

47. Poleg tega lahko v skladu s členom 98(3) Direktive o DDV države članice pri uporabi *nižjih stopenj* za kategorije *blaga* iz Priloge III k tej direktivi „uporabljajo kombinirano nomenklaturo, da določijo natančen obseg vsake kategorije“.

48. Sodišče je v zvezi s tem odločilo, da je sklicevanje na to kombinirano nomenklaturo le eden od načinov za natančno določanje določene kategorije.[28]

49. Kolikor mi je znano, Sodišču še nikoli ni bilo postavljeno vprašanje o pogojih, pod katerimi lahko države članice uporabljajo *več* nižjih stopenj DDV glede na kategorijo iz Priloge H k Šesti direktivi ali Priloge III k Direktivi o DDV. Splošneje, razen sodbe z dne 3. maja 2001, Komisija/Francija,[29] so se prejšnje sodbe Sodišča nanašale na uporabo samo ene nižje stopnje DDV in na omejitev njene uporabe na določeno blago[30] ali storitve[31] v eni sami kategoriji.

24 Glej sodbi z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 23 in navedena sodna praksa), in z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 31 in navedena sodna praksa). Zanimivo je tudi navesti, da seznam iz Priloge III Direktive o DDV državam članicam omogoča, da obdavčijo po nižji stopnji oziroma oprostijo davkov približno 65 % potrošniških izdatkov gospodinjstev, kar je navedeno v delovnem dokumentu služb Komisije, oceni učinka, k predlogu direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES glede stopenj davka na dodano vrednost (SWD(2018) 7 final) (točka 1.2), ki je na voljo samo v angleščini.

25 Glej sodbo z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točki 31 in 32 ter navedena sodna praksa).

26 Glej sodbi z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 25 in navedena sodna praksa), in z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 25).

27 Glej sodbo z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 25).

28 Glej sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, točka 25).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Glej točko 33 te sodbe.

30 Glej zlasti sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, točka 36).

31 Glej zlasti sodbi z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz (C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 60), in z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 37).

50. Glede na okoliščine postopka v glavni stvari se mi zdi primerno poudariti, da člen 98 Direktive o DDV ne vsebuje nobene omejitve v zvezi z določitvijo nižjih stopenj DDV in njihovo uporabo glede na kategorije blaga ali storitev iz Priloge III k tej direktivi.[32] Tako se lahko za vsako od teh kategorij ali celo le del teh kategorij uporabljata različni stopnji DDV, ki sta lahko nižji ali ne, odvisno od ciljev držav članic.[33] Drugače povedano, ista nižja stopnja DDV se lahko uporabi za dobavo blaga in za opravljanje storitev.[34]

51. V zvezi s tem je treba poudariti, da je to, da je zakonodajalec Unije usklajeval pravila, ki se uporabljajo na področju DDV, zaradi zelo velikega števila aktov, med katerimi je treba upoštevati Šesto direktivo, ki je bila nadomeščena in kodificirana z Direktivo o DDV, državam članicam nenehno omogočalo svobodo pri uporabi teh pravil, zlasti tistih, ki se nanašajo na izbiro stopenj, določenih za zadevno blago ali storitve.

52. To ne spremeni dejstva, da ta možnost držav članic, da uporabljajo različne stopnje DDV za blago ali storitve, ne more povzročiti, da so oproščene obveznosti spoštovanja skupnih načel. Po eni strani je treba v skladu s pravom Unije, ki se uporablja na področju DDV, obdavčljive transakcije razlikovati glede na njihov predmet.[35]

53. Po drugi strani morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ko se odločijo, da bodo uporabljale nižjo stopnjo DDV za neko od 24 kategorij blaga ali storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV,[36] in po potrebi selektivno omejiti njeno uporabo na del blaga ali storitev iz vsake od teh kategorij,[37] kar poleg tega daje poln pomen obveznosti razlikovanja blaga od storitev, na katero sem spomnil v prejšnji točki teh sklepnih predlogov.

54. To načelo nasprotuje temu, da bi se z vidika DDV podobno blago ali storitve, ki med seboj konkurirajo, obravnavali različno.[38]

55. Ker je to načelo neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV,[39] menim, da je to sodno prakso mogoče prenesti na nacionalne zakonodaje, v katerih sta bili določeni *dve* nižji stopnji DDV za blago ali storitve.

32 Ugotoviti je mogoče tudi, da iz tega, da je v členu 98(3) navedene direktive uporabljen izraz „[p]ri uporabi nižjih stopenj“, in ne na primer izraz „ene od nižjih stopenj“, izhaja, da je blago lahko obdavčeno z različnima nižjima stopnjama. Poleg tega se je na podlagi primerjave s tem besedilom mogoče sklicevati na neobstoj posebne določbe o opravljanju storitev ali o izključitvi uporabe dveh različnih stopenj za opravljanje storitev ali o utemeljenem različnem obravnavanju. Glej v istem smislu sodbo z dne 8. maja 2003, Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264, točka 27).

33 Menim tudi, da takšno razlago potrjuje cilj sistema nižjih stopenj DDV, ki ga je izbral zakonodajalec Unije. Glej v zvezi s tem točki 43 in 44 teh sklepnih predlogov. Sklicevati bi se bilo mogoče tudi na to, da je Sodišče živila opredelilo kot bistveno blago. Glej v tem smislu sodbo z dne 1. oktobra 2020, Staatssecretaris van Financiën (Nižja stopnja DDV za afrodiziake) (C-331/19, EU:C:2020:786, točke 25, 26 in 35). Zato bi bila izbira nižje od dveh nižjih stopenj DDV lahko upravičena za nekatere živilske proizvode brez podpornih storitev.
Poleg tega menim, da je treba v zvezi s storitvami navesti člen 101 Direktive o DDV, ki priča o pomembnosti, ki jo zakonodajalec Unije pripisuje storitvam, vključno s storitvami cateringa, zaradi vpliva uporabe nižjih stopenj DDV na ustvarjanje delovnih mest, gospodarsko rast in pravilno delovanje notranjega trga.

34 Za ponazoritev nižjih stopenj DDV, ki se uporabljajo v državah članicah, glej v zvezi s tem poročilo Komisije z naslovom „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020“ (Taxud.c.1(2020)), tabela II, na voljo na naslednjem spletnem naslovu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (točki 4 in 5), v angleščini.

35 Glej člena 14 in 24 Direktive o DDV, v katerih sta opredeljena „dobava blaga“ in „opravljanje storitev“.

36 Glej sodbo z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 28 in navedena sodna praksa).

37 Glej zlasti sodbi z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 30 in navedena sodna praksa), in z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 36 in navedena sodna praksa).

38 Glej sodno prakso, navedeno v prejšnji opombi. Glede različnih pomenov izraza „načelo davčne nevtralnosti“ na področju DDV glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca G. Hogana v zadevi Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, točki 55 in 56 ter opombi 21 in 22).

39 Glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, točka 23).

56. Zato morajo države članice ob upoštevanju teh pridržkov natančno določiti, za katere dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV, se uporabljata ena ali dve nižji stopnji DDV.[40]

57. Poleg tega mora biti mogoče selektivno uporabo nižje stopnje DDV utemeljiti s konkretnimi in posebnimi vidiki zadevne kategorije iz Priloge III.[41]

58. Iz kratke predstavitve vseh teh načel po eni strani izhaja, da mora Sodišče preveriti nacionalno zakonodajo – kadar se mu postavi vprašanje, ali je področje uporabe ene od kategorij iz Priloge III k Direktivi o DDV upoštevano, ali kadar se očita kršitev načela davčne nevtralnosti – in ali je predložitveno sodišče Sodišču podalo elemente za presojo v zvezi s cilji nacionalnega zakonodajalca pri izbiri ene ali dveh nižjih stopenj DDV.

59. Nacionalno sodišče mora torej preveriti, ali se odločitev nacionalnega zakonodajalca, da uporabi nižjo stopnjo DDV, na primer za dobavo živil ali restavracijske storitve – kot v obravnavani zadevi – nanaša na transakcije, ki spadajo na področje Priloge III, natančneje točke 1 ali točke 12a, in ali je različno obravnavanje blaga ali storitev, ki naj bi spadale v isto kategorijo, z vidika DDV bilo izvedeno v skladu z načelom davčne nevtralnosti.

60. Po drugi strani pa, če so ti pogoji izpolnjeni, dejstvo, da so v nacionalnih določbah brez sklicevanja na kombinirano nomenklaturo[42] blago in storitve, obdavčeni po isti nižji stopnji DDV, razvrščeni v eno kategorijo, ne da bi se formalno razločevalo med tistimi, ki so zajeti v neki točki Priloge III k Direktivi o DDV kot blago, in tistimi, ki so v tej prilogi navedene kot storitve,[43] ne spada pod nadzor Sodišča. Prav tako ni pomembno, da se je nacionalni zakonodajalec odločil, da bo za določitev kategorije v nacionalni klasifikaciji uporabil izraze, podobne tistim iz točke Priloge III k Direktivi o DDV, hkrati pa ohranil širše področje uporabe,[44] kadar so blago in storitve iz navedene direktive obdavčljivi po nižji stopnji DDV v skladu s členom 98 Direktive o DDV in se spoštuje načelo davčne nevtralnosti. Drugače bi bilo, če bi se nacionalni zakonodajalec v svoji referenčni klasifikaciji nameraval sklicevati na primer samo na storitve iz točke 12a Priloge III k navedeni direktivi, ne da bi pri tem upošteval pogoje za uporabo izbrane nižje stopnje DDV.

61. Zato je v zvezi z zadevo iz postopka v glavni stvari vprašanje opredelitve zadevnih transakcij smiselno le, če mora deloma ali v celoti povzročiti njihovo obdavčitev po drugi nižji stopnji DDV ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti, zaradi česar bi se predložitveno sodišče spraševalo o odločitvi poljskega zakonodajalca, da s 5-odstotno stopnjo obdavči kategorijo „pripravljenih jedi“, katere opredelitev zajema vse dejavnosti proizvodnje pripravljenih jedi, ki niso namenjene takojšnjemu zaužitju, v nasprotju z opredelitvijo dejavnosti, povezanih s storitvami cateringa.

62. Ker je zakonodajalec Unije natančno določil merilo, ki omogoča opredelitev transakcij restavracijskih storitev in storitev cateringa, in se je pred tem v sodni praksi Sodišča pojem „živila“ razlagal v drugačnem zakonodajnem okviru, je treba natančneje opredeliti koristne elemente za enotno uporabo teh pojmov.

40 Glej sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, točka 23 in navedena sodna praksa).

41 Glej zlasti sodbo z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, točka 24 in navedena sodna praksa).

42 Glej točko 48 teh sklepnih predlogov.

43 Naj spomnim, da je v obravnavanem primeru po navedbah predložitvenega sodišča poljski zakonodajalec določil nižjo 5-odstotno stopnjo, ki se uporablja zlasti za kategorijo „[p]ripravljeni obroki in jedi“, in drugo nižjo 8-odstotno stopnjo, ki se uporablja zlasti za kategorijo „strežba jedi“, ter da se stopnja DDV določa s sklicevanjem na statistično klasifikacijo izdelkov in storitev (PKWiU), povezano s klasifikacijo vrst gospodarskih dejavnosti (PKD), ki zlasti za nižje stopnje vključuje kategorijo 10.85.1 PKWiU, „pripravljeni obroki“, in skupino 56.1 PKWiU, „storitve restavracij in ostalih gostinskih lokalov“, ki zajema „storitve priprave in strežbe obrokov v restavracijah“, „storitve priprave in strežbe obrokov v samopostrežnih lokalih“ in „preostale storitve strežbe obrokov“. Glej točke od 13 do 19 teh sklepnih predlogov.

44 V obravnavani zadevi ugotavljam, da po mnenju predložitvenega sodišča referenčni oddelek vključuje storitvene dejavnosti, povezane z zagotavljanjem obrokov, pripravljenih za takojšnje zaužitje (glej točki 18 in 19 teh sklepnih predlogov), brez pogoja v zvezi z obstojem podpornih storitev.

C. Nižja stopnja obdavčitve „restavracijskih storitev in storitev cateringa“

63. Od 1. junija 2009, dneva začetka veljavnosti Direktive 2009/47,[45] Priloga III k Direktivi o DDV vsebuje točko 12a, v skladu s katero imajo države članice za „restavracijske storitve in storitve cateringa“ možnost, da odstopajo od načela obdavčitve blaga in storitev po splošni stopnji.

64. V skladu z uvodno izjavo 2 Direktive 2009/47 je cilj spodbujati oblikovanje novih delovnih mest in preprečevanje sive ekonomije.

65. V členu 6(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, ki se v skladu s členom 65 te uredbe uporablja od 1. julija 2011, je zakonodajalec Unije, da bi zagotovil enotno uporabo sistema DDV,[46] določil elemente, ki so značilni za restavracijske storitve in storitve cateringa, ter elemente, po katerih se razlikujejo med seboj. V odstavku 2 tega člena je opredeljeno to, po čemer transakcije ni mogoče šteti za restavracijske storitve ali storitve cateringa.

66. Zato zlasti v zvezi z dobavo hrane, pripravljene za takojšnje zaužitje, ki je predmet spora v postopku v glavni stvari, preučitev besedila prvih dveh stavkov člena 6(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 in odstavka (2) navedenega člena po mojem mnenju vodi do tega, da je treba ugotoviti, da za restavracijske storitve in storitve cateringa ni značilen način priprave hrane, temveč izvajanje podpornih storitev, ki spremljajo dobavo te hrane. Poleg tega morajo biti te podporne storitve zadostne in prevladujoče, da zagotovijo takojšnje zaužitje pripravljene hrane.

67. Če ni tako, menim, da je treba iz tega sklepati, da se dobava hrane obravnava kot dobava blaga, natančneje „živil“.[47]

68. V skladu s členom 6(1), tretji stavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 se restavracijske storitve in storitve cateringa razlikujejo samo glede na kraj storitev, ki spremljajo dobavo hrane.

69. Zgolj to bi moralo Sodišču omogočiti, da odgovori na vprašanja za predhodno odločanje, kot so bila postavljena. Vendar je treba glede na dejanske okoliščine spora o glavni stvari, ki so prispevale k pomislekom predložitvenega sodišča, potek analize poljskih organov v zvezi s stopnjo DDV, ki se uporablja za zadevne transakcije, in pisna stališča, predložena Sodišču, ki se ujemajo le v primeru prodaje zunaj lokalov s hitro prehrano, pojasniti smisel teh opredelitev.[48]

70. Zato je treba v skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 46 teh sklepnih predlogov, pojem „restavracijske storitve“ v smislu Priloge III, točka 12a, k Direktivi o DDV v povezavi s členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati ozko in ne razširiti področja uporabe te določbe na storitve, ki niso neločljivo povezane s tem pojmom.

45 Zakonodajalec Unije je ukrepal pred izdajo sodbe v zadevi Bog in drugi, v kateri se je razlagala kategorija 1 Priloge H k Šesti direktivi (glej točko 8 navedene sodbe), postala Priloga III k Direktivi o DDV, v kateri so za namene obdavčitve z nižjo stopnjo DDV navedena živila, zlasti sestavine, namenjene pripravi teh živil, in proizvodi, ki se uporabljajo kot dodatki ali nadomestki teh živil, brez razlikovanja glede na način njihove prodaje. Sodišče je v bistvu razsodilo, da pri dostavi blaga jedi in obroki, pripravljeni za takojšnje zaužitje, spadajo v to kategorijo Priloge H k Šesti direktivi in se zanje lahko uporabi nižja stopnja DDV.

46 Glej uvodno izjavo 4 te izvedbene uredbe.

47 V zvezi z razlogi za to analizo glej točki 80 in 86 teh sklepnih predlogov.

48 Glej v tem smislu tudi Poročilo Komisije Svetu o kraju obdavčitve dobave blaga in storitev, vključno z restavracijskimi storitvami, opravljenimi za potnike na krovu plovila, zrakoplova, v vlaku ali avtobusu, pripravljeno v skladu s členom 37(3) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (COM(2012) 605 final.) (str. 7 in 10), v katerem je omenjena potreba po pojasnitvi glede na sodno prakso Sodišča.

71. V zvezi z besedilom točke 12a navedene Priloge III je mogoče, prvič, pojasniti, da sta izraz „restavracijske storitve“, ki lahko v vsakdanjem jeziku označuje hkrati kraj in storitev, in izraz „storitve […] cateringa“ usklajena z besedilom člena 55 Direktive o DDV, ki od 1. januarja 2010, datuma začetka veljavnosti te določbe, uvedene z Direktivo 2008/8, ni bilo spremenjeno. Ta člen opredeljuje kraj obdavčitve teh storitev kot kraj, kjer se te storitve dejansko opravljajo, kar je običajno sedež ponudnika, ne da bi pri tem razlikoval med storitvami.

72. Drugič, menim, da je treba to razlikovanje med restavracijskimi storitvami in storitvami cateringa v zvezi z nižjimi stopnjami DDV, za katero naj spomnim, da je bilo v Prilogo III k Direktivi o DDV vstavljeno z Direktivo 2009/47 in opredeljeno z Izvedbeno uredbo št. 282/2011, primerjati z edino predhodno opredelitvijo teh pojmov, ki izhaja iz sodne prakse Sodišča.

73. V zvezi s tem je izbiro besedil zakonodajalca Unije kronološko mogoče primerjati le z obrazložitvijo sodbe Faaborg-Gelting Linien z dne 2. maja 1996. Sodba Bog in drugi, ki je pojasnila njihov obseg, je bila namreč izdana 10. marca 2011 pred sprejetjem Izvedbene uredbe št. 282/2011 z dne 15. marca 2011.

74. V točki 14 sodbe Faaborg-Gelting Linien je Sodišče presodilo, da je „za gostinsko transakcijo […] značilen skupek elementov in dejanj, med katerimi je dobava hrane le eden od *sestavnih delov in med katerimi storitve močno prevladujejo*. Zato jo je treba obravnavati kot storitev v smislu člena 6(1) Šeste direktive. Drugače pa je, če se transakcija nanaša na živila, ki se ‚*odnesejo s seboj*‘, *in če se v zvezi s to transakcijo ne opravljajo storitve*, ki so namenjene temu, da je uživanje jedi na kraju samem prijetno in da poteka v primernem okolju“. [49]

75. Najprej ugotavljam, da se v sodbi Faaborg-Gelting Linien uporablja samo izraz „gostinske“. Predmet spora je namreč opredeljen kot obdavčitev z DDV za „gostinske storitve“, ki so se opravljale na trajektih. Vendar pa so okoliščine, ki so značilne zanje,[50] tiste, ki se na splošno ujemajo z okoliščinami storitev v restavraciji.

76. Dalje, iz tega, da so te dejavnosti potekale na ladji, bi lahko bilo mogoče razumeti, kaj upravičuje razlikovanje med storitvami, ki jih ponudnik zagotavlja v svojih prostorih in zunaj njih na območju, namenjenem prehranjevanju. [51]

77. Nazadnje, preučitev razlik je bolj poučna. Zakonodajalec Unije je v členu 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 zavrnil merila, ki temeljijo na pripravi hrane („pripravljene ali nepripravljene“) ali prevozu hrane („vključno s prevozom ali brez njega“), in ni ohranil merila v zvezi z „zaužitjem na kraju samem“. [52]

78. Zakonodajalec Unije je s tem odpravil dvom o obsegu sodbe Faaborg-Gelting Linien, zlasti glede prevladujoče narave elementov, povezanih s pripravo in dobavo jedi, ki bi v nasprotju z merilom vsebinskega pomena elementov opravljanja gostinskih storitev zaradi raznolikosti in kompleksnosti jedi ter načina izročitve povzročil nerešljive težave v zvezi z razmejitvijo. [53]

79. V zvezi s tem je mogoče upoštevati podobne odločitve zakonodajalca Unije v Izvedbeni uredbi št. 282/2011 in Sodišča v sodbi Bog in drugi, da se določijo natančna merila za razlikovanje dobave blaga od opravljanja storitev pri prodaji pripravljenih jedi za takojšnje zaužitje.

49 Moj poudarek.

50 Glej sodbo Faaborg-Gelting Linien (točka 13).

51 Glej sodbo Faaborg-Gelting Linien (točka 15).

52 Glej sodbo Faaborg-Gelting Linien (točka 14).

53 Glej sodbo Bog in drugi (točke 19, 21, 36 in 43).

80. V teh okoliščinah in glede na širok obseg sodbe Bog in drugi, ki je posledica razlike med dejanskimi okoliščinami zadev, na podlagi katerih je bila sprejeta ta odločba, čeprav se Direktiva 2009/47 ni uporabljala *rationae temporis*,[54] menim, da je treba člen 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati z vidika te sodbe.

81. Sodišče je v sodbi Bog in drugi namreč odločalo o štirih različnih primerih prodaje jedi, pripravljenih za zaužitje. Šlo je za prodajo zlasti klobas in pomfrita v gostinskih vozilih na tržnicah,[55] pokovke in koruznega čipsa „tortilja“ v avlah kinematografov,[56] pečenega mesa in pomfrita na gostinskih stojnicah[57] in pripravljenih jedi v okviru dejavnosti priprave in dostave hrane.[58]

82. Čeprav je bilo merilo obstoja „storitev, ki so namenjene temu, da je takojšnje uživanje jedi prijetno in da poteka v primernem okolju“, mogoče izpeljati iz točke 14 sodbe Faaborg-Gelting Linien, je Sodišče v točkah 70 in 71 sodbe Bog in drugi ugotovilo, da je treba dobavo živil na stojnicah, pri vozilih ali v kinematografih, ki imajo le *osnovno opremo*, ki zahteva *le zanemarljiv človeški vložek*, označiti kot *dobavo blaga*. Sodišče je ta pojem razlagalo tako, da se nanaša tudi na jedi in obroke, ki so bili s kuhanjem, pečenjem, cvrtjem ali kako drugače pripravljeni za takojšnje zaužitje.[59]

83. Po drugi strani pa so dejavnosti, ki jih opravlja podjetje, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, razen če ni omejeno na dobavo standardiziranih jedi, *opravljanje storitev*, če so priprava jedi, sestava menijev in morebitna dobava posode, jedilnega pribora ter pohištva prevladujoči elementi storitve.[60]

84. Vendar se v skladu s členom 6(2) Izvedbene uredbe št. 282/2011 „[d]obava […] hrane […] brez *drugih* podpornih storitev […] ne šteje za restavracijske storitve ali storitve cateringa“,[61] medtem ko je v odstavku 1 navedenega člena opredeljeno, da te storitve vključujejo „dobavo […] hrane […], spremljajo pa jih *zadostne* podporne storitve, ki omogočajo takojšno potrošnjo[,] […] [kar] je samo del celotne ponudbe, v kateri *prevladujejo storitve*“.[62]

85. Kakšne sklepe je mogoče oblikovati iz pojasnil, navedenih v sodbah Faaborg-Gelting Linien ter Bog in drugi, v zvezi z različnimi ravnmi podpornih storitev, ki jih je ugotovilo Sodišče, če obdavčljive transakcije nastopijo v drugih okoliščinah, kot so tiste, ki so mu bile predhodno predložene v presojo? Opozoriti je treba, da se v obravnavanem primeru vprašanja za predhodno odločanje nanašajo na opredelitev transakcij pri ponudbi hitre prehrane, katerih posebnost je, da imajo glede na izbiro stranke lahko značilnosti restavracijskih storitev, storitev cateringa ali prodaje živil za s seboj ter da v vseh primerih kraj prodaje ni urejen osnovno, temveč gre za stalen prostor, ki je posebej namenjen takojšnjemu zaužitju prodanih izdelkov.

54 Glej sodbo Bog in drugi (točka 8).

55 Zadeva Bog (C-497/09), glej sodbo Bog in drugi (točka 13).

56 Zadeva CinemaxX (nekdanji Flebbe Filmtheater) (C-499/09), glej sodbo Bog in drugi (točka 26).

57 Zadeva Lohmeyer (C-501/09), glej sodbo Bog in drugi (točka 32).

58 Zadeva Fleischerei Nier (C-502/09), glej sodbo Bog in drugi (točka 38).

59 Glej sodbo Bog in drugi (točka 88).

60 Glej sodbo Bog in drugi (točke 77, 79 in 80).

61 Moj poudarek.

62 Moj poudarek.

86. Menim, prvič, da iz povezave sodb Faaborg-Gelting Linien ter Bog in drugi, za kateri Sodišču predlagam, naj ju upošteva pri razlagi člena 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011,[63] jasno izhaja, da je treba prodajo jedi za s seboj opredeliti kot dobavo blaga. To razlago je mogoče primerjati z delom Odbora za DDV.[64]

87. Drugič, enako velja za kraje, kjer možnost zaužitja na kraju samem z vidika potrošnika ne more biti prevladujoč element storitve zaradi minimalnih storitev, ki jih daje na razpolago ponudnik (embalaža, uporaba jedilnega pribora, majhen prostor) in ki jih zagotavlja omejeno število oseb (po navadi eden ali več prodajalcev).

88. Tretjič, zato je treba sklepati, da je treba opredelitev gostinskih transakcij podrobno preučiti in da samo kvantitativna ugotovitev obstoja prostorov, ki omogočajo zaužitje na kraju samem, ne zadostuje.

89. Vendar s temi različni elementi ni mogoče natančno odgovoriti na vprašanja predložitvenega sodišča, kakšna raven storitev bi se zahtevala, da zadevne različne vrste prodaje („in-store“, „drive in“, „walk through“, „food court“) ne bi bile opredeljene kot dobava blaga.[65]

90. Ta ugotovitev po mojem mnenju upravičuje zagotavljanje, da se lahko odgovor Sodišča zlahka prilagodi drugim vrstam prodaje pripravljenih jedi na različnih lokacijah s hitro prehrano, kot so tiste v trgovinah, muzejih, športnih objektih, na bencinskih servisih, tržnicah, v bližini prodajnih avtomatov za jedi in tiste, ki se še lahko razvijejo, kot se je lahko videlo v trenutni zdravstveni krizi. V zvezi s tem mislim na primere, v katerih so restavracije strankam prodajale obroke, ki jih ni bilo mogoče zaužiti na kraju samem, v obliki pripravljenih jedi, zapakiranih v embalažo, kakor da bi bile na krožnikih, in ki jih je bilo mogoče shraniti za več dni ali takoj pogreti.

91. Po mojem mnenju iz opredelitve restavracijskih storitev in storitev cateringa, določene v členu 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011, če se razlaga ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, izhaja, da je uporaba osebja, zadolženega za opravljanje storitev, ki omogočajo takojšnje zaužitje hrane v temu namenjenih obratih, odločilno merilo pri določanju, kaj zajema izraz „zadostne podporne storitve“. Konkretno, menim, da v večini primerov dejstvo, da se živila dobavijo na kraju, ki je pod nadzorom davčnega zavezanca ter kjer so na razpolago organizirani človeški in materialni viri, da se potrošniku zagotovita udobje (na primer mize in stoli) in varnost (zlasti čistoča objektov), omogoča razlikovanje med opravljanjem storitev in dobavo blaga.

92. Vendar je treba tako merilo povezati z *izbiro potrošnika*, da bo uporabil podporne storitve v zvezi z dobavo hrane, ki se bo domnevala *glede na način prodaje obroka za takojšnje zaužitje*, to je v prostorih ponudnika ali zunaj njih. V tem zadnjem primeru samo razpoložljivost materialne infrastrukture in osebja, ki opravlja storitve, po mojem mnenju ne zadostuje, da se transakcija opredeli kot opravljanje storitev. Drugače povedano, ugotoviti je treba, da dobave hrane ne spremljajo druge podporne storitve.

63 Glej točko 80 teh sklepnih predlogov.

64 Glej smernice s 86. seje Odbora za DDV z dne 18. in 19. marca 2009 (taxud.d.1(2009)357988), na voljo na naslednjem spletnem naslovu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (str. 117 in 118). V njih je po eni strani navedeno, da se za restavracijske storitve ali storitve cateringa ne štejejo naslednje transakcije:
– preprosta dobava pripravljene ali nepripravljene hrane (npr. hrana za s seboj iz restavracij, supermarketov ali podobnih obratov);
– transakcije, ki vključujejo samo pripravo in prevoz hrane;
– na splošno transakcije, ki zajemajo pripravo, prevoz in dostavo hrane in/ali pijače brez drugih podpornih storitev.
Po drugi strani se po mnenju tega odbora v teh primerih dobava hrane in/ali pijače brez spremljajočih se storitev šteje za dobavo blaga, katere kraj dobave je določen na podlagi členov od 31 do 37 Direktive o DDV. Države članice lahko uporabijo nižjo stopnjo DDV za dobavo živil (vključno s pijačami, razen alkoholnih pijač) v skladu s kategorijo 1 iz Priloge III k Direktivi o DDV.

65 Glej točko 21 teh sklepnih predlogov.

93. Poudarjam, da takšno razlikovanje morda nima nobenega vpliva na izbiro nižje stopnje DDV, ki jo uporablja država članica. Če se torej v tem primeru uporabita dve nižji stopnji DDV, po mojem mnenju glede na načela iz točk 50 in 59 teh sklepnih predlogov nič ne nasprotuje temu, da se uporabi ista stopnja DDV, ker so izpolnjena merila za opredelitev transakcije glede na Prilogo III k Direktivi o DDV.

94. Drugače povedano, menim, da je ekonomsko upravičeno, da se prodaja pripravljenih jedi, ki se ne zaužijejo na kraju samem, lahko obdavči drugače – kot dobava blaga – glede na to, ali se izvaja v živilski trgovini ali če se, nasprotno, stranki te jedi zagotavljajo na njeno zahtevo, da bi jih zaužila takoj. Menim, da si ti prodaji objektivno nista podobni, ker ne izpolnjujeta enakih potreb potrošnikov in je zanju potrebna različna raven človeškega vložka. Vsekakor mora to presojo podobnosti zadevnega blaga oziroma opravljanja storitev opraviti nacionalno sodišče.[66]

95. Zato bi lahko Sodišče predložitvenemu sodišču odgovorilo:

– Člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s točko 12a Priloge III k navedeni direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 je treba razlagati tako, da pojem „restavracijske storitve in storitve cateringa“ zajema dobavo hrane na lokaciji, ki je pod nadzorom davčnega zavezanca ter kjer so na razpolago organizirani človeški in materialni viri, da se potrošniku zagotovijo kakovostne in zadostne storitve za njegovo udobje in varnost za namen takojšnjega zaužitja te hrane na kraju samem.

– Člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s točko 1 Priloge III k navedeni direktivi je treba razlagati tako, da pojem „živila“ zajema dobavo hrane za takojšnje zaužitje zunaj lokacije, ki jo davčni zavezanec daje na razpolago skupaj z zadostnimi podpornimi storitvami, ki omogočajo takojšnje zaužitje te hrane na kraju samem.

96. Ta odgovor bi bilo glede na različnost okoliščin iz postopka v glavni stvari koristno dopolniti s pojasnili glede predhodne opredelitve prodajnih transakcij, da bi lahko nacionalno sodišče odločilo, ali se s stališča povprečnega potrošnika za prodajo pripravljenih jedi lahko uporabi 8-odstotna stopnja ob upoštevanju le merila njihovega takojšnjega zaužitja, čeprav se za dobavo pripravljenih jedi uporablja 5-odstotna stopnja.

D. Opredelitev zadevnih prodajnih transakcij

97. Pritožnica v postopku v glavni stvari v okviru svoje gospodarske dejavnosti uporablja različne načine prodaje, ki sem jih navedel v točki 21 teh sklepnih predlogov.

98. Strinjam se z mnenjem, ki ga je Komisija izrazila v svojem pisnem stališču in v skladu s katerim je treba, ker se podporne storitve pri prodaji jedi in obrokov razlikujejo glede na sisteme prodaje, ki jih uporabljajo davčni zavezanci, te sisteme prodaje preučiti ločeno.

66 Glej zlasti sodbo z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi (C-597/17, EU:C:2019:544, točka 48 in navedena sodna praksa).

1. Prodaja v restavracijah s hitro prehrano

99. Pri prodaji, ki jo pritožnica opravlja v restavracijah s hitro prehrano („in-store“), je predložitveno sodišče opozorilo na značilnosti prodanega blaga [67] in opravljenih storitev, ki jih je ugotovil urad za davčni nadzor. Podporne storitve so:

„– stranke lahko uporabijo jedilnico s stoli, mizami in pripadajočimi toaletnimi prostori (straniščem);

– storitve za stranke vključujejo več različnih postopkov, od priprave hrane do njenega razdeljevanja, kar izvajajo za to zaposlene osebe, ki so pogosto edine, ki to lahko naredijo tako, da se ohranijo izvirni okus in značilnosti blaga;

– stranke imajo brezplačen dostop do interneta;

– pritožnica daje svojim strankam na razpolago dnevne časopise in revije;

– prostori so poleti klimatizirani in pozimi ogrevani;

– za boljše počutje strank se na lokaciji predvaja glasba;

– poleg dejavnosti v zvezi s prodajo obrokov pritožnica zagotavlja stalno vzdrževanje, ki vključuje čiščenje, brisanje miz in stolov, odnašanje odpadkov ter brisanje tal, in občasno razdeljuje manjša darila;

– prostori so obdani z zelenjem, imajo otroška igrišča in parkirišče za stranke.“

100. Na podlagi teh značilnosti menim, zaradi usklajenosti s sodno prakso Sodišča [68] in kot trdi Komisija, da je storitev, ki jo tako ponuja davčni zavezanec, mogoče opredeliti kot opravljanje restavracijskih storitev v smislu člena 98(2) Direktive o DDV v povezavi s točko 12a Priloge III k tej direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011. Taka transakcija namreč ni omejena le na dobavo pripravljenih obrokov, temveč vključuje storitve, ki so za potrošnika prevladujoč element, čeprav je nudenje storitev ob naročanju jedi in pri postrežbi poenostavljeno ali celo standardizirano, da se strankam zagotovi želena hitrost postrežbe.

101. Če se potrošnik odloči pripravljeno jed odnesti s seboj in je ne zaužije na kraju samem, je treba to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga, saj infrastruktura, ki jo ponuja davčni zavezanec, v tem primeru za stranko ni odločilna. [69]

102. V takem primeru menim, kot je poudarila Komisija, da mora davčni zavezanec ohraniti elemente, ki upravičujejo selektivno uporabo stopnje DDV. [70]

67 Glej točko 20 teh sklepnih predlogov.

68 Glej točki 74 in 82 teh sklepnih predlogov.

69 Glej v tem smislu sodbo Bog in drugi (točka 64).

70 V zvezi s tem glej splošna načela, navedena v točki 31 sodbe z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

2. Prodaja zunaj restavracij s hitro prehrano

103. Za prodajo izdelkov strankam, ki pristopijo oziroma se pripeljejo z avtomobilom, na zunanjih okencih restavracij („drive in“ oziroma „walk through“) je značilna izbira stranke, da ne bo vstopila *v notranjost* infrastrukture, ki ji jo ponuja pritožnica iz postopka v glavni stvari. Zato se zdi logično, da z vidika povprečnega potrošnika praviloma vse podporne storitve, ki se zagotavljajo v notranjosti restavracije, v katero med nakupom pripravljene jedi ne vstopa, kar se upošteva pri izročitvi pripravljene jedi (ni pladnja, izročitev v vrečki za s seboj), niso prevladujoče.

104. Zato se mi zdi, da so pogoji za uporabo člena 6(2) Izvedbene uredbe št. 282/2011 izpolnjeni.

105. Iz vsebinskih razlogov, navedenih v točkah 91 in 92 teh sklepnih predlogov, menim, da zgolj možnost, da se lahko izkoristi infrastruktura, ki jo zagotovi odgovorna oseba restavracije s hitro prehrano, ne more omajati te analize. V obravnavani zadevi se mi zdi, da jo podpira primerjava z okoliščinami, ki jih je Sodišče preučilo v sodbi Bog in drugi.[71]

106. Skupna točka prodaje z vozil, v kinematografih in na gostinskih stojnicah, pri kateri so storitve zelo omejene zaradi organizacije območij, namenjenih takojšnjemu zaužitju, je namreč odločitev potrošnika za hitro in omejeno storitev na kraju, ki je zasnovan tako, da to pričakovanje izpolni.

107. Zato iz tega tako kot Komisija sklepam, da je treba prodajo davčnega zavezanca v okviru sistemov „drive in“ oziroma „walk through“ obravnavati kot dobavo živil.

3. Prodaja na območjih, namenjenih prehranjevanju, v nakupovalnih središčih

108. Pri prodaji na območjih, namenjenih prehranjevanju, v nakupovalnih središčih („food court“), predložitveno sodišče pojasnjuje, da gre za sistem prodaje jedi za takojšnje zaužitje na posebnih območjih, ki so namenjena temu in so v notranjosti teh središč. Na teh območjih, namenjenih prehranjevanju, je več stojnic različnih subjektov, ki prodajajo živila. Vsak subjekt ima urejen del za blagajno in poslovanje, kuhinjski del in včasih del za shrambo. Zraven je skupno območje, kjer stranke lahko zaužijejo obroke, kupljene pri katerem koli od ponudnikov, ki tu prodajajo svoja živila („food court“). Na tem območju so mize in stoli, ki med seboj niso ločeni in ne pripadajo enemu ali drugemu ponudniku. Stranka, ki obišče katero izmed teh stojnic in tam kupi pripravljen obrok v embalaži za enkratno uporabo, ga lahko odnese s seboj ali pa zaužije na območju, namenjenem prehranjevanju, ki pa, čeprav so na njem mize in stoli, ni restavracija in tudi nima infrastrukture restavracije (to je ločene kuhinje, posode, jedilnega pribora, namiznih prtov, pomivalnih strojev, strežnega osebja, kuharjev itd.) niti garderobe. Toaletne prostore zagotavlja nakupovalno središče. Območje se lahko uporablja tudi kot čakalnica ali kraj za srečanja. Rezervacija mize ni mogoča.

109. Ker predložitveno sodišče meni, da možnost stranke, da uporabi razpoložljivo infrastrukturo, z vidika povprečne stranke ni pomemben element storitve – drugače kakor pri prodaji v restavraciji – je treba iz tega sklepati, da je treba to transakcijo opredeliti kot dobavo živil tako kot prodajo zunaj restavracije s hitro prehrano.

110. Vendar se strinjam z mnenjem Komisije, da bi nekatere značilnosti sistema prodaje na območjih, namenjenih prehranjevanju („food court“), ki jih je opisalo predložitveno sodišče, lahko upravičile različne opredelitve.

71 Glej točko 81 teh sklepnih predlogov.

111. Upoštevam namreč dejstvo, da prodaja pripravljenih jedi poteka v prostoru, namenjenem zaužitju na kraju samem, ki sicer ni pod izključno odgovornostjo pritožnice iz postopka v glavni stvari, a je v njem viden njen znak,[72] in da se v tem prostoru, kot se zdi, ponujajo storitve, enakovredne tistim, ki jih povprečni potrošnik lahko dobi v restavraciji s hitro prehrano z istim znakom. V takem primeru je mogoče predvideti, da se mora v primeru zagotavljanja območja za prehranjevanje skupaj z ustreznimi storitvami transakcija opredeliti kot opravljanje storitev, tudi če je območje za zaužitje hitre prehrane v souporabi z drugimi subjekti. V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s členom 6(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 pojem „storitve cateringa“ na splošno zajema vse take storitve, ki se opravljajo zunaj prostorov izvajalca storitev.

112. Po mojem mnenju bi lahko bilo drugače, če bi bili v nakupovalnih središčih nameščeni prodajni pulti, organizirani na enak način kot v okviru sistema „walk through“, in če bi stranka lahko kupljeni izdelek zaužila na prostoru, za katerega bi odgovarjala ta središča in na katerem bi ji bili na razpolago le mize in stoli ne glede na cilj nakupa (zaužitje na kraju samem ali čakalnica).

113. Zato menim, da prodaja pripravljenih jedi v okviru stalne infrastrukture, namenjene zaužitju obrokov na kraju samem, ki jo davčni zavezanec da na voljo strankam – ne glede na to, ali jo deli z drugimi dobavitelji pripravljenih jedi – pomeni storitev cateringa, tudi če je storitev, ki jo zagotavlja osebje, omejena na upravljanje uporabe gostinskega prostora in dobrin s strani strank.

114. Iz vsega navedenega izhaja, da bi bilo predložitvenemu sodišču mogoče odgovoriti:

– prodaja jedi, pripravljenih na načine, kot so ti iz postopka v glavni stvari, v restavracijah s hitro prehrano, v katerih davčni zavezanec stranki ponuja infrastrukturo za zaužitje obrokov na kraju samem, ki jo organizira sam ali jo deli z drugimi dobavitelji pripravljenih jedi, pomeni restavracijsko storitev, in da

– prodaja jedi, pripravljenih na načine, kot so ti iz postopka v glavni stvari, v restavracijah s hitro prehrano, kadar se stranka odloči hrano odnesti s seboj in je ne zaužije na kraju samem v infrastrukturi, ki jo davčni zavezanec za to ponuja, ne pomeni restavracijske storitve, temveč dobavo živil, za katero se lahko uporabi nižja stopnja DDV. Ta je lahko enaka kot za restavracijsko storitev, če se s tem ne krši načelo davčne nevtralnosti.

V. Predlog

115. Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori:

1. Člen 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s točko 12a Priloge III k navedeni direktivi in členom 6 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pojem „restavracijske storitve in storitve cateringa“ zajema dobavo hrane na lokaciji, ki je pod nadzorom davčnega zavezanca ter kjer so na razpolago organizirani človeški in materialni viri, da se potrošniku zagotovijo kakovostne in zadostne storitve za njegovo udobje in varnost za namen takojšnjega zaužitja te hrane na kraju samem.

72 Konkretno je mogoče take razmere razlikovati od razmer na območjih za prehranjevanje, organiziranih na tržnicah, ki obsegajo samo mize in stole brez prostorov, rezerviranih za določenega prodajalca.

Zato prodaja jedi, pripravljenih na načine, kot so ti iz postopka v glavni stvari, v restavracijah s hitro prehrano, v katerih davčni zavezanec stranki ponuja infrastrukturo za zaužitje obrokov na kraju samem, ki jo organizira sam ali jo deli z drugimi dobavitelji pripravljenih jedi, pomeni restavracijsko storitev.

2. Člen 98(2) Direktive 2006/112 v povezavi s točko 1 Priloge III k navedeni direktivi je treba razlagati tako, da pojem „živila“ zajema dobavo hrane za takojšnje zaužitje zunaj lokacije, ki jo davčni zavezanec daje na razpolago skupaj z zadostnimi podpornimi storitvami, ki omogočajo takojšnje zaužitje te hrane na kraju samem.

Zato prodaja jedi, pripravljenih na načine, kot so ti iz postopka v glavni stvari, v restavracijah s hitro prehrano, kadar se stranka odloči hrano odnesti s seboj in je ne zaužije na kraju samem v infrastrukturi, ki jo davčni zavezanec za to ponuja, ne pomeni restavracijske storitve, temveč dobavo živil, za katero se lahko uporabi nižja stopnja davka na dodano vrednost. Ta je lahko enaka kot za restavracijsko storitev, če se s tem ne krši načelo davčne nevtralnosti.