Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JEANA RICHARDA DE LA TOURA
przedstawiona w dniu 12 listopada 2020 r.[1]

Sprawa C-703/19

J.K.
przeciwko
Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
przy udziale
Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług – Kwalifikowanie działalności gospodarczej jako „dostawy towarów" lub „świadczenia usług" – Załącznik III pkt 1 i 12a – Pojęcia „środków spożywczych" i „usług restauracyjnych i cateringowych" – Posiłki gotowe do natychmiastowego spożycia na miejscu u sprzedawcy lub w wyznaczonych strefach restauracyjnych – Posiłki na wynos gotowe do natychmiastowego spożycia

I. Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2] w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[3].

2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu, którego przedmiotem jest opodatkowanie według stawki obniżonej transakcji dostawy artykułów żywnościowych w ramach różnych systemów sprzedaży w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi, organizowanych na podstawie umowy franczyzy.

3. Okoliczności te skłonią Trybunał do dokonania po raz pierwszy wykładni definicji pojęcia „usług restauracyjnych i cateringowych" przyjętej przez prawodawcę Unii w szczególnych ramach przyznanego państwom członkowskim uprawnienia do stosowania dwóch stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (VAT) do niektórych kategorii towarów lub usług.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT".

3 Dz.U. 2011, L 77, s. 1.

4. Moja analiza doprowadzi mnie do przypomnienia, w jakich warunkach z uprawnienia tego można korzystać zgodnie z orzecznictwem Trybunału, oraz do zaproponowania przyjęcia ogólnego kryterium pozwalającego na rozróżnienie pojęcia „środków spożywczych" od pojęcia „usług restauracyjnych i cateringowych" dla celów opodatkowania według stawek obniżonych dostawy gotowych dań wraz z usługami wspomagającymi, ponieważ charakteryzują się one różnorodnością charakteru i stopnia znaczenia, co nie pozwala na łatwe porównanie z okolicznościami, które wcześniej uzasadniały wystąpienie z pytaniem do Trybunału.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa VAT

5. W tytule VIII dyrektywy VAT, zatytułowanym „Stawki", rozdział 2, zatytułowany „Struktura i wysokość stawek", zawiera sekcję 1, poświęconą „[s]tawce podstawowej", która obejmuje art. 96 o następującym brzmieniu:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług"[4].

6. Sekcja 2 tego rozdziału 2, zatytułowana „Stawki obniżone", obejmuje art. 98 dyrektywy VAT[5], który stanowi[6]:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

Stawki obniżone nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną.

3. Przy stosowaniu stawek obniżonych przewidzianych w ust. 1 do poszczególnych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę scaloną[7], aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii".

4 Zasada jednolitości stawki podstawowej została ustanowiona w art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

5 W wersji zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11; art. 2 pkt 2), mającej zastosowanie od dnia 1 stycznia 2010 r.

6 Treść art. 98 dyrektywy VAT swój początek bierze w przepisach dyrektywy Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek VAT) (Dz.U. 1992, L 316, s. 1), a w szczególności jej art. 1 pkt 1, zastępującym art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy nowymi przepisami dotyczącymi stawek obniżonych. Artykuł 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy został zmieniony przez art. 1 pkt 7 dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/WE i wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1992, L 384, s. 47). W konsekwencji orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 12 ust. 3 lit. a) może zostać transponowane do celów wykładni art. 98 dyrektywy VAT.

7 Nomenklatura scalona została wprowadzona rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. 1987, L 256, s. 1). Jest ona corocznie aktualizowana i publikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* (seria „L") w formie rozporządzenia wykonawczego Komisji Europejskiej.

7. Artykuł 99 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Stawki obniżone określane są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%.

2. Każda stawka obniżona jest tak ustalana, aby kwota VAT wynikająca z jej zastosowania pozwalała na odliczenie w całości VAT podlegającego odliczeniu zgodnie z art. 167–171 i art. 173–177".

8. Załącznik III do dyrektywy VAT jest zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98". W pkt 1 znajdują się między innymi środki spożywcze (łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi. W pkt 12a tego załącznika, dodanym dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej [8], wymienione są usługi restauracyjne i cateringowe, z możliwością wykluczenia dostawy napojów (alkoholowych i bezalkoholowych).

2. Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

9. Zgodnie z motywem 10 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 „[n]ależy wyraźnie zdefiniować usługi restauracyjne i cateringowe, dokonać między nimi rozróżnienia i precyzyjnie określić odpowiednie traktowanie tych usług".

10. Artykuł 6 tego rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„1. Usługi restauracyjne i cateringowe oznaczają usługi polegające na dostarczaniu gotowej lub niegotowej żywności lub napojów albo żywności i napojów, przeznaczonych do spożycia przez ludzi, wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi pozwalającymi na ich natychmiastowe spożycie. Dostarczanie żywności lub napojów lub żywności i napojów stanowi jedynie element większej całości, w której muszą przeważać usługi. Usługi restauracyjne polegają na świadczeniu takich usług w lokalu należącym do usługodawcy, podczas gdy usługi cateringowe polegają na świadczeniu takich usług poza lokalem usługodawcy.

2. Za usługi cateringowe i restauracyjne w rozumieniu ust. 1 nie uznaje się dostawy gotowej lub niegotowej żywności lub napojów albo dostawy gotowej lub niegotowej żywności i napojów, wraz z ich transportem lub bez niego, ale bez żadnych innych usług wspomagających".

B. Prawo polskie

11. Artykuł 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [9], w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym [10], stanowi:

„Towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne".

8 Dz.U. 2009, L 116, s. 18.

9 Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535.

10 Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, zwana dalej „ustawą o VAT".

12. Paragraf 3 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Towarów i Usług [11] stanowi:

„Do celów:

1) opodatkowania [VAT],

[…]

do dnia 31 grudnia 2017 r. stosuje się stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) [12]”.

13. Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podstawowa VAT wynosi 22%. Artykuł 41 ust. 2a tej ustawy przewiduje:

„Dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5%”.

14. W załączniku nr 10 do ustawy o VAT pozycja 28 jest zatytułowana „Gotowe posiłki i dania, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%”.

15. Paragraf 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych [13] stanowi:

„Stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy [o VAT] obniża się do wysokości 8% dla:

1) towarów i usług wymienionych w załączniku do rozporządzenia”.

16. Punkt III pozycja 7 załącznika do tego rozporządzenia ma następujące brzmienie:

„Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex[14] 56)[15], z wyłączeniem sprzedaży:

1) napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%,

2) napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%,

3) napojów, przy przygotowywaniu których jest wykorzystywany napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju,

4) napojów bezalkoholowych gazowanych,

11 Dz.U. z 2015 r., poz. 1676, zwane dalej „PKWiU”.

12 Dz.U. z 2008 r., nr 207, poz. 1293.

13 Dz.U. z 2013 r., poz. 1719.

14 Zgodnie z art. 2 pkt 30 ustawy o VAT termin „ex” odnosi się do kategorii towarów lub usług PKWiU lub jedynie do niektórych towarów lub usług ze stosownej kategorii.

15 Wyrażenie użyte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym brzmi „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)”. W uwagach na piśmie Komisji jest ono tłumaczone jako „działalność usługowa związana z zapewnianiem pełnego wyżywienia”. Należy zauważyć, że wyrażenie „usługi związane z wyżywieniem” odpowiada wyrażeniu użytemu dla kodu 56 załącznika do rozporządzenia Komisji (UE) nr 1209/2014 z dnia 29 października 2014 r. zmieniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 451/2008 ustanawiające nową klasyfikację statystyczną produktów według działalności (CPA) i uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3696/93 (Dz.U. 2014, L 336, s. 1).

5) wód mineralnych,

6) innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych stawką, o której mowa w art. 41 ust. 1 ustawy [o VAT]".

17. Grupowanie 56.1 PKWiU, zatytułowane „Usługi restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych", obejmuje w szczególności kategorie 56.10.11 („Usługi przygotowywania i podawania posiłków w restauracjach"), 56.10.13 („Usługi przygotowywania i podawania posiłków w lokalach samoobsługowych") i 56.10.19 („Pozostałe usługi podawania posiłków").

18. Zdaniem sądu odsyłającego wykładnia PKWiU odbywa się poprzez odesłanie do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności[16], a w szczególności do jej działu 56 i zawartych w nim podklas. Dział ten obejmuje działalność usługową związaną z zapewnianiem pełnego wyżywienia przeznaczonego do bezpośredniej konsumpcji w restauracjach, włączając restauracje samoobsługowe i oferujące posiłki „na wynos", z lub bez miejsc do siedzenia. Nie jest tu istotny rodzaj obiektu serwującego posiłki, ale fakt, że są one przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji. Podklasa 56.10.A, zatytułowana „Restauracje i inne stałe placówki gastronomiczne", obejmuje przygotowywanie i podawanie posiłków gościom siedzącym przy stołach lub gościom dokonującym własnego wyboru potraw z wystawionego menu, bez względu na to, czy spożywają oni przygotowywane posiłki na miejscu, biorą je na wynos, czy są im dostarczane. Podklasa ta obejmuje działalność: restauracji, kawiarni, restauracji typu fast food, barów mlecznych, barów szybkiej obsługi, lodziarni, pizzerii, miejsc z żywnością na wynos, restauracyjną lub barową, prowadzoną w środkach transportu, wykonywaną przez oddzielne jednostki.

19. Sąd odsyłający wyjaśnia, że ten sposób uregulowania zakresu „usług restauracyjnych" w PKWiU wpłynął na zakres uregulowania kategorii „Gotowe posiłki i dania, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2% (ex 10.85.1)". Odwołanie się do PKD zawęża tę kategorię do podklasy 10.85.Z PKD, odnoszącej się do „[w]ytwarzania gotowych posiłków i dań". Podklasa ta obejmuje produkcję gotowych (tj. przygotowanych, przyprawionych i ugotowanych) posiłków i dań, zamrożonych lub w puszkach, składających się co najmniej z dwóch różnych składników (z wyłączeniem przypraw itp.), które zwykle są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż. Podklasa ta nie obejmuje przygotowywania posiłków do bezpośredniego spożycia, sklasyfikowanego w odpowiednich podklasach działu 56 PKD.

III. Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

20. Zgodnie z pisemnymi uwagami przedstawionymi Trybunałowi skarżący w postępowaniu głównym jest franczyzobiorcą w ramach sieci placówek gastronomicznych szybkiej obsługi (lub fast food), a mianowicie McDonald's Polska sp. z o.o. Prowadzi on sprzedaż gotowych posiłków i dań, takich jak kanapki, placki ziemniaczane, sałatki, frytki, brokuły, lody, koktajle mleczne, soki owocowe itd. Produkty te są podawane na tacy, z którą klient otrzymuje jednorazowe serwetki, a do niektórych produktów sztućce czy rurkę. Posiłki i dania są przygotowywane na miejscu z półproduktów. Są one serwowane na ciepło lub zimno w postaci gotowej do spożycia w lokalu lub na wynos.

21. W ramach swojej działalności gospodarczej skarżący stosuje różne metody sprzedaży:

– sprzedaż produktów klientom wewnątrz restauracji („in-store"),

– sprzedaż produktów z okienek zewnętrznych restauracji z przeznaczeniem do spożycia poza restauracją („drive-in" lub „walk-through") oraz

16 Dz.U. z 2007 r., nr 251, poz. 1885, zwanej dalej „PKD".

– sprzedaż produktów klientom wewnątrz galerii handlowych w wyznaczonych strefach restauracyjnych („food court”).

22. We wrześniu 2016 r. Urząd Kontroli Skarbowej przeprowadził u skarżącego kontrolę deklaracji VAT oraz obliczania i wpłacania tego podatku za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2016 r.

23. W wyniku tej kontroli organ podatkowy uznał, że cała działalność skarżącego powinna zostać zakwalifikowana jako „usługi związane z wyżywieniem”, podlegające opodatkowaniu VAT według stawki 8%, a nie jako dostawy „gotowych dań”, do których ma zastosowanie stawka VAT 5%, jak to zadeklarował skarżący. Przyjęto, że sprzedawane towary nie są klasyfikowane do kategorii 10.85.1. PKWiU, która nie obejmuje usług. Zdaniem tego organu sam posiłek, fakt, że jest przygotowany do spożycia na miejscu, i możliwość jego natychmiastowego spożycia są istotnymi elementami pozwalającymi przyjąć, że chodzi o usługę gastronomiczną, a nie o dostawę gotowego dania.

24. Decyzją z dnia 21 kwietnia 2017 r. organ podatkowy określił skarżącemu zobowiązanie w VAT za kontrolowany okres.

25. Wyrokiem z dnia 1 marca 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polska) oddalił skargę wniesioną przez skarżącego na decyzję organu podatkowego, podtrzymując uzasadnienie i z uwzględnieniem oceny przez klienta czynności podlegającej opodatkowaniu.

26. Naczelny Sąd Administracyjny (Polska), sąd odsyłający, do którego skarżący zaskarżył ten wyrok, wyraża wątpliwości z punktu widzenia wymogów prawa Unii co do transpozycji przez polskiego ustawodawcę art. 98 dyrektywy VAT, w tym załącznika III, ze względu na odesłanie nie do Nomenklatury scalonej, lecz do PKWiU, które jest klasyfikacją działalności dla celów statystycznych, określającą zakres pojęcia „usług gastronomicznych” w stosunku do działalności poszczególnych podmiotów, a nie, jak to jest w przypadku VAT, w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania. Zatem wyrażenie „działalność usługowa związana z wyżywieniem” użyte dla określenia pozycji ex 56 PKWiU jest szersze niż wyrażenie „usługi restauracyjne” zawarte w dyrektywie VAT. W konsekwencji ma ono wpływ na zakres stosowania kategorii towarów zatytułowanej „Gotowe posiłki i dania”. Zresztą pojęcie to należy interpretować zgodnie z orzecznictwem Trybunału.

27. Ponadto sąd odsyłający uważa, że okoliczność, iż skarżący kwestionuje znaczenie klasyfikacji statystycznych dla określenia stawki VAT mającej zastosowanie do sprzedaży dań gotowych, prowadzi do przypisania decydującego znaczenia zaklasyfikowaniu tych usług do zakresu „usług restauracyjnych” lub ich wyłączeniu. Zdaniem tego sądu decydujące znaczenie mają różne warunki, w jakich wydawane są sprzedawane dania. Z punktu widzenia przeciętnego klienta sprzedaż do spożycia na miejscu w odpowiedniej do tego celu infrastrukturze, bez specjalistycznej usługi i z ograniczoną możliwością personalizacji zamówienia dania, należy odróżnić od sprzedaży produktów spożywczych klientom udającym się do odpowiedniego stanowiska znajdującego się na zewnątrz punktu sprzedaży samochodem („drive-in”) lub pieszo („walk-through”), a także od sprzedaży w strefie restauracyjnej („food court”). W tych przypadkach możliwość korzystania z infrastruktury oferowanej przez skarżącego nie jest dla klienta istotną częścią usługi świadczonej przez skarżącego.

28. Ponadto w świetle orzecznictwa Trybunału sąd odsyłający stawia sobie pytanie o znaczenie kryterium opartego na metodzie przygotowania dań, która odróżnia dania przeznaczone do spożycia na miejscu od dań, które nie mogą być bezpośrednio spożywane. Podkreśla on w tym względzie, że każdy z opracowanych przez skarżącego systemów sprzedaży gotowych dań zawiera elementy związane zarówno z dostawą towarów, jak i ze świadczeniem usług. Jednakże ta druga kwalifikacja zależy od zakresu infrastruktury, z jakiej może korzystać klient, i od wyboru przez niego możliwości skorzystania z niej.

29. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w zakresie pojęcia »usługi restauracyjnej«, do której zastosowanie ma obniżona stawka VAT [art. 98 ust. 2 w zw. z załącznikiem III pkt 12a dyrektywy VAT] w zw. z art. 6 rozporządzenia [wykonawczego nr 282/2011], mieści się sprzedaż dań gotowych, w warunkach takich jak w sporze zawisłym przed sądem krajowym, tj. w sytuacji, w której sprzedawca:

– udostępnia kupującym infrastrukturę umożliwiającą spożycie nabytego posiłku na miejscu (wydzielona przestrzeń przeznaczona do konsumpcji, dostęp do toalet);

– brak jest wyspecjalizowanej obsługi kelnerskiej;

– nie występuje serwis w ścisłym znaczeniu;

– proces zamówień jest uproszczony i częściowo zautomatyzowany;

– klient ma ograniczone możliwości personalizacji zamówienia?

2) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze znaczenie ma sposób przygotowania dań, polegający w szczególności na poddawaniu obróbce termicznej niektórych z półproduktów oraz skomponowaniu z półproduktów gotowych dań?

3) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze wystarczające jest, by klient miał potencjalną możliwość skorzystania z oferowanej infrastruktury, czy też niezbędne jest ustalenie, że z punktu widzenia przeciętnego klienta element ten stanowi istotną część świadczenia?”.

30. Skarżący, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Polska), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorstw (Polska), rząd polski i Komisja przedstawili uwagi na piśmie. Trybunał postanowił wydać orzeczenie w sprawie bez przeprowadzenia rozprawy.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

31. Ze sformułowania pytań prejudycjalnych, które moim zdaniem należy rozpatrzeć łącznie, wynika, że sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem o to, czy różne rodzaje działalności polegającej na sprzedaży gotowych dań do bezpośredniego spożycia, takie jak działalność w postępowaniu głównym, w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi, mogą zostać zakwalifikowane jako „usługi restauracyjne”, do których można stosować obniżoną stawkę VAT zgodnie z art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy i w związku z art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

32. Jednak z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, że jest ono częściowo motywowane wątpliwościami co do transpozycji do prawa polskiego mającego zastosowanie prawa Unii. Tej kwestii dotyczą niektóre uwagi na piśmie przedstawione Trybunałowi.

33. W związku z tym uważam za stosowne przypomnienie przedmiotu sporu, w ramach którego zwrócono się do Trybunału, oraz jego kontekstu. Chodzi o zakwalifikowanie czynności podawania posiłków albo jako „usług gastronomicznych”, albo jako dostawy „gotowych posiłków i dań”, do których mają zastosowanie dwie różne obniżone stawki VAT, a mianowicie 8% w przypadku tych

pierwszych, o ile produkt może być spożywany bezpośrednio, oraz 5% w przypadku tych drugich, kiedy produkt nie spełnia tego warunku. Rozróżnienia tego dokonuje się poprzez odniesienie do krajowej klasyfikacji statystycznej działalności gospodarczej, której rozstrzygający charakter oraz odmienność od Nomenklatury scalonej podkreśla sąd odsyłający.

34. Prawdą jest, że sąd ten zastanawia się na wstępie nad tą wybraną przez polskiego ustawodawcę metodą w celu zastosowania możliwości ustalenia jednej lub dwóch obniżonych stawek VAT przewidzianych w art. 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy. Jednak skierowanie sprawy do Trybunału nie dotyczy zgodności polskich przepisów z prawem Unii w zakresie VAT, a w szczególności z pkt 1 i 12a załącznika III do tej dyrektywy, którego granice miałyby one przekroczyć [17]. Inaczej mówiąc – przedmiotem pytania przedstawionego Trybunałowi nie jest wybór stosowania obniżonej stawki VAT dla towaru lub usługi, które nie zostały uwzględnione w załączniku III, w rezultacie czego konieczne byłoby zastosowanie podstawowej stawki VAT.

35. Niemniej z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że ze względu na różnorodność transakcji w ramach działalności barów szybkiej obsługi rozpatrywanych w postępowaniu głównym sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do badanego selektywnego stosowania dwóch stawek obniżonych wprowadzonych przez polskiego ustawodawcę dla opodatkowania sprzedaży artykułów żywnościowych z uwzględnieniem definicji „usług restauracyjnych i cateringowych" przyjętej zarówno przez prawodawcę Unii, jak i przez Trybunał. W tym względzie należy podkreślić, że wniosek ten wpisuje się w linię wcześniejszych spraw, w których zapadły wyroki z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien [18] i z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. [19], wydane w przedmiocie opodatkowania VAT dostawy posiłków lub artykułów spożywczych wraz z usługami wspomagającymi albo bez nich.

36. Jednakże w niniejszej sprawie analiza zakresu tych wyroków okazuje się delikatna. Należy bowiem podkreślić z jednej strony, że ramy prawne, w których Trybunał orzekał, uległy zmianie [20], a z drugiej strony, że rozpatrywane w postępowaniu głównym transakcje w zakresie barów szybkiej obsługi mają cechy charakterystyczne, które w zależności od warunków sprzedaży żywności i wyboru klienta mogą polegać na dostawie towarów lub świadczeniu usług. Zatem moim zdaniem w sprawie w postępowaniu głównym ujawniają się nierozwikłane trudności w rozróżnieniu pojęcia „środków spożywczych" od pojęcia „usług restauracyjnych".

37. W tych okolicznościach, ponieważ kwalifikacja czynności dostawy żywności podlegającej opodatkowaniu według stawek obniżonych zgodnie z załącznikiem III do dyrektywy VAT jest niezbędnym warunkiem wstępnym zbadania możliwości stosowania różnych stawek VAT do kategorii tego załącznika, do Trybunału należy określenie kryteriów przydatnych do dokonania tej oceny, co należy do sądu krajowego.

38. Proponuję zatem, aby Trybunał uznał, że sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy do celów opodatkowania według obniżonej stawki VAT art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT i pkt 1 i 12a załącznika III do tej dyrektywy w związku z art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że różne rodzaje działalności polegającej na dostarczaniu dań gotowych do natychmiastowego spożycia w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi objęte są pojęciem „usług restauracyjnych i cateringowych", czy też pojęciem „środków spożywczych".

17 W celu porównania zob. wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 Sprawa C-231/94; zwany dalej „wyrokiem Faaborg-Gelting Linien", EU:C:1996:184.

19 Sprawy połączone C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09; zwany dalej „wyrokiem Bog i in., EU:C:2011:135.

20 W odróżnieniu do spraw, w których zapadły wyroki Faaborg-Gelting Linien oraz Bog i in., zastosowanie ma dyrektywa VAT, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. (zob. art. 413 tej dyrektywy), a także zmiana do niej wprowadzona z dniem 1 czerwca 2009 r. (zob. art. 3 dyrektywy 2009/47), która przyznała państwom członkowskim możliwość stosowania obniżonej stawki VAT do „usług restauracyjnych i cateringowych".

39. Ze względu na kontekst tego wniosku, który właśnie podkreśliłem, jego rozpatrzenie usprawiedliwia przypomnienie zasad mających generalne zastosowanie do opodatkowania według stawki obniżonej czynności podlegających opodatkowaniu VAT i w szczególności do „usług restauracyjnych i cateringowych" przed przedstawieniem elementów przydatnych do dokonania interpretacji, jaką można im nadać w celu ich zastosowania do rozpatrywanych czynności.

B. Opodatkowanie według stawki obniżonej dostaw towarów i świadczenia usług

40. Zgodnie z art. 96 dyrektywy w sprawie VAT każde państwo członkowskie stosuje stawkę podstawową VAT w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług.

41. W drodze odstępstwa w art. 98 tej dyrektywy przewidziano możliwość zastosowania jednej albo dwóch obniżonych stawek VAT. W tym celu w załączniku III do wspomnianej dyrektywy wymieniono w sposób wyczerpujący kategorie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można stosować stawki obniżone [21].

42. Celem tego załącznika jest uczynienie tańszymi, a więc dostępniejszymi dla konsumenta końcowego, który ostatecznie ponosi ciężar VAT, niektórych towarów uważanych za szczególnie niezbędne [22]. Gdy chodzi o środki spożywcze – Trybunał uznał je za towary pierwszej potrzeby [23].

43. Co się tyczy szczególnej treści załącznika III do dyrektywy VAT Trybunał orzekł, że należy dopuścić stosowanie szerokiego zakresu uznania przez prawodawcę Unii, ponieważ przy przyjmowaniu przepisu o charakterze podatkowym powinien on dokonywać wyborów o charakterze politycznym, ekonomicznym oraz społecznym, a także wyważać rozbieżne interesy lub dokonywać złożonych ocen [24].

44. Trybunał wyjaśnił, że w ramach tego szerokiego uprawnienia dyskrecjonalnego, którym dysponuje prawodawca Unii przy przyjmowaniu przepisu o charakterze podatkowym, poprzez wprowadzenie załącznika III do dyrektywy VAT zamierzał on umożliwić objęcie obniżoną stawką VAT towarów pierwszej potrzeby, a także towarów i usług służących zaspokojeniu potrzeb o charakterze socjalnym lub kulturalnym, o ile nie grozi to, lub grozi w niewielkim zakresie, zakłóceniem konkurencji [25].

45. I tak załącznik III do dyrektywy VAT przewiduje, że państwa członkowskie mogą stosować stawkę obniżoną VAT do następujących kategorii: „1) [ś]rodki spożywcze […]" i „12a) usługi restauracyjne i cateringowe […]".

46. Trybunał przypomniał, że stosowanie przez państwa członkowskie jednej lub dwóch obniżonych stawek VAT nie jest obowiązkowe i stanowi odstępstwo od zasady, zgodnie z którą stosowana jest stawka podstawowa. W konsekwencji z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przepisy mające zastosowanie w tej dziedzinie należy interpretować ściśle [26] i zgodnie ze zwykłym znaczeniem użytych w nich terminów [27].

21 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Zobacz wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Zobacz wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108, pkt 53).

24 Zobacz wyroki: z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto warto zauważyć, że wykaz zawarty w załączniku III do dyrektywy VAT skutkuje umożliwieniem państwom członkowskim opodatkowania według obniżonej stawki lub zwolnienia około 65% wydatków na konsumpcję gospodarstw domowych, zgodnie z dokumentem roboczym służb Komisji w przedmiocie oceny skutków załączonym do projektu dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do stawek podatku od wartości dodanej [SWD(2018) 7 final] (pkt 1.2), dostępnym jedynie w języku angielskim.

25 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 31, 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Zobacz wyroki: z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 25).

27 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 25).

47. Ponadto zgodnie z art. 98 ust. 3 dyrektywy VAT w celu stosowania *stawek obniżonych* do kategorii *towarów* wymienionych w załączniku III do tej dyrektywy państwa członkowskie „mogą stosować Nomenklaturę scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii".

48. W tym względzie Trybunał orzekł, że stosowanie tej Nomenklatury scalonej jest tylko jednym z wielu sposobów precyzyjnego określenia zakresu danej kategorii [28].

49. Według mojej wiedzy Trybunał nigdy nie został zapytany o warunki, na jakich państwa członkowskie mogą korzystać z możliwości stosowania *obniżonych stawek* VAT zgodnie z kategorią znajdującą się w załączniku H do szóstej dyrektywy lub w załączniku III do dyrektywy VAT. Ogólniej rzecz ujmując, z wyjątkiem wyroku z dnia 3 maja 2001 r., Komisja/Francja [29], wcześniejsze wyroki wydane przez Trybunał odnosiły się do stosowania jednej obniżonej stawki VAT i dotyczyły ograniczenia jej stosowania do określonych towarów [30] lub usług [31] jednej kategorii.

50. W świetle okoliczności sprawy w postępowaniu głównym wydaje mi się właściwe wskazanie, że w art. 98 dyrektywy VAT nie widnieje żadne ograniczenie co do określania obniżonych stawek VAT i zasad ich stosowania zgodnie z kategoriami towarów i usług określonych w załączniku III do tej dyrektywy [32]. Żadna zatem z tych kategorii, ani też ich część, nie może podlegać dwóm różnym stawkom VAT, obniżonym lub nie, w związku z celami realizowanymi przez państwa członkowskie [33]. Inaczej mówiąc – ta sama obniżona stawka VAT może być stosowana do dostawy towaru i do świadczenia usługi [34].

51. W tym względzie należy podkreślić, że harmonizacja przepisów mających zastosowanie w dziedzinie VAT przez prawodawcę Unii wskutek znacznej liczby przepisów, do których należy zaliczyć szóstą dyrektywę, która została zastąpiona i skodyfikowana dyrektywą VAT, stale zapewniała państwom członkowskim swobodę w zakresie stosowania tych zasad, a w szczególności tych dotyczących wyboru stawek ustalonych w zależności od towaru lub usługi.

52. Niemniej jednak to przyznane państwom członkowskim uprawnienie do stosowania różnych stawek VAT do towarów lub usług nie może skutkować zwolnieniem państw członkowskich z obowiązku przestrzegania wspólnych zasad. Z jednej strony, zgodnie z prawem Unii mającym zastosowanie w dziedzinie VAT, transakcje podlegające opodatkowaniu należy rozróżniać stosownie do ich przedmiotu [35].

28 Zobacz wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 25).

29 Sprawa C-481/98, EU:C:2001:237. Zobacz pkt 33 tego wyroku.

30 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 36).

31 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 60); a także z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 37).

32 Można również zauważyć, że z użycia w art. 98 ust. 3 tej dyrektywy wyrażenia „[p]rzy stosowaniu stawek obniżonych", a nie na przykład wyrażenia „jednej ze stawek obniżonych" wynika, że towary mogą podlegać opodatkowaniu obejmującemu dwie różne stawki obniżone. Ponadto z porównania z tym brzmieniem można wywieść argument dotyczący braku szczególnego przepisu dotyczącego świadczenia usług lub wyłączenia stosowania dwóch różnych stawek do świadczenia usług lub uzasadniających odmienne traktowanie. Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 maja 2003 r., Komisja/Francja (C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 27).

33 Uważam również, że taką wykładnię potwierdza cel systemu obniżonych stawek VAT wybranego przez prawodawcę Unii. Zobacz w tym względzie pkt 43 i 44 niniejszej opinii. Można również przyjąć, że Trybunał kwalifikuje środki spożywcze jako towary pierwszej potrzeby. Zobacz podobnie wyrok z dnia 1 października 2020 r., Staatssecretaris van Financiën (Obniżone stawki VAT dla afrodyzjaków) (C-331/19, EU:C:2020:786, pkt 25, 26, 35). Wybór spośród dwóch obniżonych stawek VAT stawki niższej może być uzasadniony w odniesieniu do niektórych produktów żywnościowych bez żadnej usługi wspomagającej.
Ponadto wydaje mi się, że w odniesieniu do usług należy przytoczyć art. 101 dyrektywy VAT jako świadczący o znaczeniu, jakie prawodawca Unii przywiązuje do usług, w tym usług restauracyjnych, ze względu na wpływ obniżonych stawek VAT na tworzenie miejsc pracy, wzrost gospodarczy i prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

34 Zobacz w tym względzie tytułem ilustracji obniżonych stawek VAT stosowanych w państwach członkowskich sprawozdanie Komisji zatytułowane „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020" [taxud.c.1 (2020)], tabela II, dostępne pod następującym adresem internetowym:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (s. 4, 5), w języku angielskim.

35 Zobacz art. 14 i 24 dyrektywy VAT, które definiują odpowiednio „dostawę towarów" i „świadczenie usług".

53. Z drugiej strony, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, gdy państwo członkowskie podejmuje decyzję o stosowaniu obniżonej stawki VAT do jednej z 24 kategorii towarów lub usług znajdujących się w załączniku III do dyrektywy VAT, musi ono przestrzegać zasady neutralności podatkowej [36] oraz, w danym przypadku, ograniczyć jej stosowanie w sposób selektywny do części towarów albo usług każdej z tych kategorii [37], co zresztą nadaje sens przypomnianemu w poprzednim punkcie tej opinii obowiązkowi rozróżnienia towarów i usług.

54. Zasada ta stoi na przeszkodzie temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT [38].

55. Ponieważ chodzi o zasadę, na której opiera się wspólny system VAT [39], uważam, że orzecznictwo to znajduje zastosowanie do przepisów krajowych, które ustaliły *dwie* obniżone stawki VAT dla towarów lub usług.

56. W konsekwencji, pod tymi warunkami, do państw członkowskich należy dokładniejsze określenie wśród dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami załącznika III do dyrektywy VAT tych, do których ma zastosowanie obniżona stawka lub stawki VAT [40].

57. Ponadto selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT powinno być uzasadnione konkretnymi i szczególnymi aspektami kategorii rozpatrywanego załącznika III [41].

58. Z przypomnienia wszystkich tych zasad wynika z jednej strony, że Trybunał dokonuje weryfikacji prawa krajowego, gdy rozstrzyga o przestrzeganiu zakresu stosowania jednej z kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy VAT lub gdy powołano się na naruszenie zasady neutralności podatkowej oraz że sąd odsyłający dostarczył Trybunałowi elementów oceny celów realizowanych przez ustawodawcę krajowego przy wyborze obniżonych stawek VAT.

59. Do sądu krajowego należy zatem zbadanie, czy decyzja ustawodawcy krajowego o zastosowaniu obniżonej stawki VAT, na przykład tak jak w niniejszej sprawie – do dostaw żywności lub usług restauracyjnych, dotyczy czynności objętych tym załącznikiem III, dokładnie pkt 1 lub 12a, oraz czy odmienne traktowanie z punktu widzenia VAT towarów lub usług należących do tej samej kategorii zostało dokonane z poszanowaniem zasady neutralności podatkowej.

60. Z drugiej strony, jeżeli warunki te zostały spełnione, nie podlega kontroli Trybunału to, że przepisy krajowe zaliczają, bez odniesienia do Nomenklatury scalonej [42], towary i usługi opodatkowane według tej samej obniżonej stawki VAT do jednej kategorii, bez formalnego rozróżnienia tych, które objęte są zapisem załącznika III do dyrektywy VAT jako towary, i tych, które w tym załączniku traktowane są jako usługi [43]. Podobnie nie ma znaczenia to, że krajowy prawodawca zdecydował się dla określenia kategorii klasyfikacji krajowej użyć terminów podobnych do tych, które figurują w załączniku III do

36 Zobacz wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 9 marca 2017 r., Oxhaven Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Zobacz orzecznictwo przytoczone w poprzednim przypisie. Zobacz także w odniesieniu do różnych znaczeń wyrażenia „zasada neutralności podatkowej" w dziedzinie VAT opinia rzecznika generalnego G. Hogana w sprawie Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, pkt 55, 56, a także przypisy 21, 22).

39 Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 23).

40 Zobacz wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Zobacz pkt 48 niniejszej opinii.

43 Przypominam, że w niniejszym przypadku zdaniem sądu odsyłającego polski ustawodawca ustalił stawkę obniżoną w wysokości 5% mającą zastosowanie w szczególności do „[g]otowych posiłków i dań", a inną stawkę obniżoną w wysokości 8% mającą zastosowanie w szczególności do „[u]sług gastronomicznych", oraz że stawka VAT jest określona w odniesieniu do statystycznej klasyfikacji towarów i usług (PKWiU) związanej z klasyfikacją rodzajów działalności gospodarczej (PKD), która w szczególności w odniesieniu do stawek obniżonych obejmuje kategorię 10.85.1 PKWiU „Gotowe posiłki i dania" i grupowanie 56.1 PKWiU „Usługi restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych", w tym „Usługi przygotowywania i podawania posiłków w restauracjach", „Usługi przygotowywania i podawania posiłków w lokalach samoobsługowych", „Pozostałe usługi podawania posiłków". Zobacz pkt 13–19 niniejszej opinii.

dyrektywy VAT, przyjmując dla nich szerszy zakres stosowania [44], gdy towary i usługi, które są w nimi objęte, podlegają opodatkowaniu według obniżonej stawki VAT zgodnie z art. 98 dyrektywy VAT oraz gdy zasada neutralności podatkowej nie została naruszona. Inaczej byłoby, gdyby ustawodawca krajowy zamierzał odnieść się w klasyfikacji wyłącznie na przykład do usług, o których mowa w pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy, nie przestrzegając warunków stosowania wybranej obniżonej stawki VAT.

61. W konsekwencji, jeżeli chodzi o sprawę w postępowaniu głównym, kwestia kwalifikacji przedmiotowych czynności ma znaczenie tylko wtedy, gdy doprowadzi do ich opodatkowania według innej obniżonej stawki VAT w części lub w całości, z uwagi na zasadę neutralności podatkowej, co prowadziłoby sąd odsyłający do zbadania decyzji ustawodawcy polskiego o opodatkowaniu stawką 5% kategorii „gotowych dań i posiłków" zdefiniowanej jako obejmująca każdą działalność polegającą na produkcji gotowych dań, które nie są przeznaczone do bezpośredniego spożycia, w przeciwieństwie do definicji działalności związanej z cateringiem.

62. Skoro prawodawca Unii sprecyzował kryterium pozwalające na zakwalifikowanie działalności jako usługę restauracyjną albo cateringową, a orzecznictwo Trybunału uprzednio interpretowało pojęcie „środków spożywczych" w różnych ramach prawnych, należy określić elementy potrzebne dla jednolitego stosowania tych pojęć.

C. Opodatkowanie według stawki obniżonej „usług restauracyjnych i cateringowych"

63. Od dnia 1 czerwca 2009 r., tj. daty wejścia w życie dyrektywy 2009/47 [45], w załączniku III do dyrektywy VAT znajduje się pkt 12a, zgodnie z którym w odniesieniu do „usług restauracyjnych i cateringowych" państwa członkowskie mogą odstąpić od zasady opodatkowania towarów i usług według stawki podstawowej.

64. Zgodnie z motywem 2 dyrektywy 2009/47 realizowanym celem jest wspieranie tworzenia miejsc pracy i zwalczanie szarej strefy gospodarki.

65. W art. 6 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, mającego zgodnie z jego art. 65 zastosowanie od dnia 1 lipca 2011 r., prawodawca Unii określił w celu zapewnienia jednolitego stosowania systemu VAT [46] elementy charakteryzujące usługi restauracyjne i cateringowe oraz te, które odróżniają je od siebie. W ust. 2 tego artykułu określono elementy, które nie pozwalają na zakwalifikowanie tej czynności jako usługi restauracyjnej lub usługi cateringowej.

66. W konsekwencji, jeśli chodzi w szczególności o dostarczanie żywności gotowej do natychmiastowego spożycia, która jest przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, analiza brzmienia dwóch pierwszych zdań art. 6 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 i ust. 2 tego artykułu prowadzi moim zdaniem do uznania, że usług restauracyjnych i cateringowych nie charakteryzuje sposób przygotowania żywności, lecz realizacja usług wspomagających towarzyszących dostarczaniu tej żywności. Ponadto te wspomagające usługi muszą mieć charakter wystarczający i przeważający w celu zapewnienia natychmiastowego spożycia gotowej żywności.

44 Pragnę zauważyć, że w niniejszej sprawie zdaniem sądu odsyłającego odnośny dział obejmuje działalność usługową związaną z dostarczaniem pełnego wyżywienia do bezpośredniego spożycia (zob. pkt 18 i 19 niniejszej opinii), bez wymogów dotyczących istnienia usług wspomagających.

45 Prawodawca Unii podjął działanie przed wydaniem wyroku Bog i in., interpretującego kategorię 1 załącznika H do szóstej dyrektywy (zob. pkt 8 tego wyroku), zastąpionego załącznikiem III do dyrektywy VAT, który dla celów opodatkowania według obniżonej stawki VAT wskazywał środki spożywcze, a w szczególności składniki przeznaczone do przygotowywania tych środków i produkty używane jako dodatki lub substytut tych środków, bez rozróżnienia związanego ze sposobami ich sprzedaży. Trybunał orzekł w istocie, że w przypadku dostawy towarów gotowe dania i posiłki przeznaczone do spożycia na miejscu wchodzą w zakres tej kategorii załącznika H do szóstej dyrektywy i mogą korzystać z obniżonej stawki VAT.

46 Zobacz motyw 4 tego rozporządzenia wykonawczego.

67. W przeciwnym razie, moim zdaniem, należy z tego wywnioskować, że dostarczanie żywności jest uważane za dostawę towarów, a konkretnie „środków spożywczych” [47].

68. Zgodnie z art. 6 ust. 1 zdanie trzecie rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 jedynie miejsce świadczenia usług towarzyszących dostarczaniu żywności pozwala odróżnić usługi restauracyjne od usług cateringowych.

69. Już sama ta uwaga powinna wystarczyć, aby Trybunał mógł udzielić odpowiedzi na przedstawione pytania prejudycjalne. Jednak okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym, które wywołały wątpliwości sądu odsyłającego, ewolucja ocen polskich władz w przedmiocie stawki VAT mającej zastosowanie do przedmiotowych transakcji oraz zgodność uwag na piśmie przedstawionych Trybunałowi wyłącznie w odniesieniu do sprzedaży poza lokalami gastronomicznymi szybkiej obsługi wskazują na konieczność sprecyzowania znaczenia tych definicji [48].

70. W konsekwencji, zgodnie z orzecznictwem Trybunału przytoczonym w pkt 46 niniejszej opinii, pojęcie „usług restauracyjnych” w rozumieniu pkt 12a załącznika III do dyrektywy VAT w związku z art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w sposób ścisły i nie rozszerzać zakresu stosowania tego przepisu na świadczenia, które nie są nierozerwalnie związane z tym pojęciem.

71. Co się tyczy brzmienia pkt 12a załącznika III, w pierwszej kolejności wyjaśnię, że wyrażenie „usługi restauracyjne”, które może w języku potocznym oznaczać jednocześnie miejsce i usługę, a także wyrażenie „usługi […] cateringowe” są zgodne z brzmieniem art. 55 dyrektywy VAT, niezmienionego od dnia 1 stycznia 2010 r., tj. od daty wejścia w życie tego przepisu wprowadzonego dyrektywą 2008/8. Artykuł ten definiuje jako miejsce opodatkowania tych usług miejsce, w którym są one faktycznie wykonywane i którym co do zasady jest miejsce siedziby usługodawcy, bez dokonywania rozróżnienia między tymi usługami.

72. W drugiej kolejności zauważam, że owo rozróżnienie między usługami restauracyjnymi i usługami cateringowymi w zakresie obniżonych stawek VAT, które – jak przypominam – zostało wprowadzone do załącznika III do dyrektywy VAT dyrektywą 2009/47 i zdefiniowane w rozporządzeniu wykonawczym nr 282/2011, należy powiązać tylko z wcześniejszą definicją tych pojęć wynikającą z orzecznictwa Trybunału.

73. W tym względzie chronologicznego porównania decyzji redakcyjnych prawodawcy Unii można dokonać tylko z uwzględnieniem uzasadnienia wyroku Faaborg-Gelting Linien, wydanego w dniu 2 maja 1996 r. Wyrok Bog i in., który doprecyzował jego zakres, został bowiem wydany w dniu 10 marca 2011 r., tj. przed przyjęciem rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r.

74. W pkt 14 wyroku Faaborg-Gelting Linien Trybunał orzekł, że „działalność restauracyjną charakteryzuje szereg elementów i czynności, wśród których dostawa żywności jest tylko jedną ze *składowych i gdzie* zdecydowanie *przeważają usługi*. Świadczenie takie należy zatem uznać za świadczenie usług, o którym mowa w art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przeciwnie jest natomiast, gdy transakcja dotyczy artykułów żywnościowych *na wynos i nie wiąże się ze świadczeniem usług* służących organizacji konsumpcji na miejscu w odpowiednich warunkach” [49].

47 Zobacz w odniesieniu do uzasadnienia tej analizy pkt 80 i 86 niniejszej opinii.

48 Zobacz także podobnie sprawozdanie Komisji dla Rady dotyczące miejsca opodatkowania dostaw towarów przeznaczonych do konsumpcji na pokładzie i świadczenia usług, w tym usług restauracyjnych, na rzecz pasażerów znajdujących się na pokładzie jednostki pływającej, statku powietrznego, pociągu lub autobusu, sporządzone zgodnie z art. 37 ust. 3 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [COM(2012) 605 final] (s. 7, 10), wskazujące na potrzebę wyjaśnienia w związku z orzecznictwem Trybunału.

49 Podkreślenie moje.

75. Pragnę zauważyć przede wszystkim, że w wyroku Faaborg-Gelting Linien używany jest jedynie termin „restauracyjna". Przedmiot sporu w tej sprawie jest bowiem zdefiniowany jako opodatkowanie VAT „działalności restauracyjnej" wykonywanej na pokładzie promów. Jednakże charakteryzujące ją okoliczności [50] odpowiadają co do zasady okolicznościom usług oferowanych w restauracji.

76. Następnie – okoliczność, że czynności te miały miejsce na statku, pozwala zrozumieć uzasadnienie rozróżnienia pomiędzy usługami świadczonymi przez usługodawcę w jego lokalu i poza nim w miejscu serwowania żywności [51].

77. I na koniec – bardziej istotne jest badanie różnic. W art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 prawodawca Unii odrzucił kryteria dotyczące przygotowania żywności („gotowej lub niegotowej") lub transportu żywności („wraz z transportem lub bez niego") i nie utrzymał kryterium „konsumpcji na miejscu" [52].

78. Prawodawca Unii położył w ten sposób kres wątpliwościom co do znaczenia wyroku Faaborg-Gelting Linien w szczególności względem przeważającego charakteru elementów związanych z przygotowaniem dań i ich dostawą, który w odróżnieniu od kryterium jakościowego znaczenia elementów świadczenia usług restauracyjnych prowadziłby do trudności nie do rozwiązania, wynikających z wielości i złożoności potraw i sposobu ich podania [53].

79. W tym względzie można zaobserwować zbieżność decyzji prawodawcy Unii w rozporządzeniu wykonawczym nr 282/2011 i Trybunału w wyroku Bog i in. do celów określenia precyzyjnych kryteriów odróżniających dostawę towarów od świadczenia usług w przypadku sprzedaży dań gotowych do bezpośredniego spożycia.

80. W tych okolicznościach, ze względu na szeroki zakres wyroku Bog i in. wynikający z różnorodności okoliczności faktycznych spraw, w których zapadł ten wyrok, mimo że dyrektywa 2009/47 nie miała zastosowania rationae temporis [54], jestem zdania, że art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w świetle tego wyroku.

81. W wyroku Bog i in. Trybunał wypowiedział się bowiem w odniesieniu do czterech różnych sytuacji obejmujących sprzedaż gotowych dań do spożycia. Chodziło w szczególności o sprzedaż kiełbasek i frytek w pojazdach znajdujących się na placach [55], sprzedaż popcornu i chipsów z tortilli („nachos") we foyer kin [56], sprzedaż grillowanego mięsa i frytek na stoiskach gastronomicznych [57] oraz dania przygotowane przez firmę cateringową [58].

82. O ile kryterium istnienia „usług mających na celu organizację konsumpcji na miejscu w odpowiednim otoczeniu" można wywieść z pkt 14 wyroku Faabor-Gelting Linien, o tyle w wyroku Bog i in. w pkt 70 i 71 Trybunał uznał, że sprzedaż artykułów żywnościowych na stoiskach, w pojazdach lub w kinach *z użyciem podstawowych urządzeń* wymagających *jedynie nieznacznej działalności ludzkiej* należy uznać za *dostawę towarów*. Trybunał dokonał wykładni tego pojęcia w ten sposób, że obejmuje ono również dania i posiłki gotowane, pieczone, smażone lub w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu [59].

50 Zobacz wyrok Faaborg-Gelting Linien (pkt 13).
51 Zobacz wyrok Faaborg-Gelting Linien (pkt 15).
52 Zobacz wyrok Faaborg-Gelting Linien (pkt 14).
53 Zobacz wyrok Bog i in. (pkt 19, 21, 36, 43).
54 Zobacz wyrok Bog i in. (pkt 8).
55 Sprawa Bog (C-497/09); zob. wyrok Bog i in. (pkt 13).
56 Sprawa CinemaxX (dawniej Flebbe Filmtheater) (C-499/09); zob. wyrok Bog i in. (pkt 26).
57 Sprawa Lohmeyer (C-501/09); zob. wyrok Bog i in. (pkt 32).
58 Sprawa Fleischerei Nier (C-502/09);, zob. wyrok Bog i in. (pkt 38).
59 Zobacz wyrok Bog i in. (pkt 88).

83. Natomiast usługi świadczone przez firmę cateringową, jeżeli nie chodzi o dostawy dań przygotowywanych w sposób standardowy, *stanowią świadczenie usług*, ponieważ przygotowanie produktów, kompozycja menu oraz ewentualne udostępnienie naczyń, nakryć stołowych i mebli stanowią przeważający element transakcji [60].

84. Jednakże zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 „[z]a usługi cateringowe i restauracyjne […] nie uznaje się dostawy […] żywności […] bez *żadnych* innych usług wspomagających” [61], podczas gdy usługi te zostały zdefiniowane w ust. 1 tego artykułu jako polegające na „dostarczaniu żywności wraz z *odpowiednimi* usługami wspomagającymi pozwalającymi na ich natychmiastowe spożycie […] [które] stanowi jedynie element większej całości, w której muszą *przeważać usługi*” [62].

85. Jakie wnioski należy w tych warunkach wyciągnąć ze wskazówek sformułowanych w wyrokach Faaborg-Gelting Linien oraz Bog i in. w odniesieniu do różnych poziomów usług wspomagających stwierdzonych przez Trybunał, w przypadku gdy czynności podlegające opodatkowaniu podejmowane są w innych okolicznościach niż te, które wcześniej były poddane jego ocenie? Należy przypomnieć, że w niniejszej sprawie pytania prejudycjalne dotyczą kwalifikacji transakcji dokonywanych w ramach barów szybkiej obsługi, których szczególną cechą jest to, że zgodnie z wyborem klienta mogą one posiadać cechy usługi restauracyjnej lub cateringowej lub też sprzedaży na wynos, a we wszystkich tych przypadkach miejsce sprzedaży nie jest wyposażone w sposób podstawowy, lecz w sposób trwały, specjalnie pomyślany dla celów natychmiastowego spożycia sprzedawanych produktów.

86. Moim zdaniem, po pierwsze, z wyroków Faaborg-Gelting Linien oraz Bog i in. rozpatrywanych łącznie, w świetle których proponuję Trybunałowi dokonywać interpretacji art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 [63], jasno wynika, że sprzedaż dań na wynos należy kwalifikować jako dostawę towarów. Wykładnia ta pokrywa się z pracami komitetu ds. VAT [64].

87. Po drugie, podobnie jest w przypadku miejsc, w których możliwość konsumpcji na miejscu nie może być elementem przeważającym z punktu widzenia konsumenta ze względu na oferowanie przez usługodawcę minimalnych usług (opakowanie, wyłożenie sztućców, ograniczona przestrzeń), które są świadczone przez ograniczoną liczbę osób (zazwyczaj sprzedających).

88. Po trzecie, należy również z tego wywnioskować, że kwalifikacja czynności gastronomicznych wymaga dokładnego zbadania i że samo ustalenie ilościowe istnienia urządzeń sprzyjających konsumpcji na miejscu jest niewystarczające.

89. Niemniej jednak te różne elementy nie pozwalają precyzyjnie odpowiedzieć na pytania sądu odsyłającego dotyczące poziomu usług wymaganego dla wykluczenia kwalifikacji różnych przedmiotowych rodzajów sprzedaży („in-store”, „drive-in”, „walk-through”, „food court”) jako dostawy towarów [65].

60 Zobacz wyrok Bog i in. (pkt 77, 79, 80).

61 Podkreślenie moje.

62 Podkreślenie moje.

63 Zobacz pkt 80 niniejszej opinii.

64 Zobacz wytyczne wynikające z 86. posiedzenia komitetu ds. VAT w dniach 18 i 19 marca 2009 r. [taxud.d.1(2009)357988], dostępne pod następującym adresem internetowym: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, s. 117, 118). Z jednej strony wskazano w nich, że następujące czynności nie są uznawane ani za usługi restauracyjne, ani za usługi cateringowe:
– sama dostawa żywności, przygotowanej lub nie (na przykład dania na wynos z restauracji, supermarketów i podobnych lokali);
– czynności polegające na samym przygotowaniu i dowozie żywności;
– generalnie czynności polegające na przygotowaniu, dowozie i podaniu żywności lub napojów, bez żadnej innej usługi wspomagającej.
Z drugiej strony zdaniem tego komitetu w tych przypadkach dostawa żywności lub napojów bez towarzyszących im usług stanowi dostawę towarów, której miejsce ustala się na podstawie art. 31–37 dyrektywy VAT. Państwa członkowskie mogą stosować stawkę obniżoną do dostawy środków spożywczych (łącznie z napojami, jednakże z wyłączeniem napojów alkoholowych), zgodnie z kategorią 1 załącznika III do dyrektywy VAT.

65 Zobacz pkt 21 niniejszej opinii.

90. Stwierdzenie to stanowi moim zdaniem podstawę zagwarantowania, aby odpowiedź Trybunału mogła być z łatwością dostosowana do innych rodzajów sprzedaży gotowych dań przygotowanych w różnych lokalach szybkiej obsługi, takich jak te znajdujące się w sklepach, muzeach, obiektach sportowych, na stacjach paliw, placach czy w pobliżu automatycznych dystrybutorów dań, oraz do tych, które mogą się rozwinąć, jak to można było zauważyć przy okazji obecnego kryzysu sanitarnego. Mam w tym zakresie na myśli przypadki, gdy restauratorzy sprzedawali posiłki klientom, którzy nie mogli pozostać na miejscu celem ich spożycia, w postaci gotowych dań w opakowaniu przypominającym talerze, które to posiłki mogły być przechowywane przez kilka dni lub natychmiast podgrzewane.

91. Moim zdaniem z definicji usług restauracyjnych i cateringowych, o których mowa w art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału wynika, że korzystanie z pracowników odpowiedzialnych za zapewnianie usług organizujących bezpośrednie spożycie żywności podawanej w lokalach stworzonych w tym celu jest kryterium dominującym przy określeniu tego, co obejmuje wyrażenie „odpowiednie usługi wspomagające". Ściślej rzecz ujmując, jestem zdania, że w większości przypadków fakt, iż żywność jest podawana w miejscu znajdującym się pod kontrolą podatnika, w którym zasoby rzeczowe i ludzkie są zgromadzone i wykorzystywane w celu zapewnienia konsumentowi komfortu (np. za pomocą stołów i krzeseł) i bezpieczeństwa (w szczególności higieny wyposażenia), pozwala rozróżnić świadczenie usług od dostawy towarów.

92. Jednakże kryterium to należy połączyć z *decyzją konsumenta* o skorzystaniu z usług wspomagających dostawę żywności, co zostanie przyjęte *stosownie do sposobu sprzedaży posiłków podlegających natychmiastowemu spożyciu*, czyli wewnątrz lub na zewnątrz obiektów usługodawcy. W tym ostatnim przypadku samo udostępnienie materiałowej i osobowej infrastruktury zapewniającej obsługę jest moim zdaniem niewystarczające do zakwalifikowania czynności jako świadczenia usług. Innymi słowy, należy stwierdzić, że żadna inna usługa wspomagająca nie towarzyszy dostawie żywności.

93. Przypominam, że takie rozróżnienie może nie mieć żadnego wpływu na wybór obniżonej stawki VAT stosowanej przez państwo członkowskie. Zatem w takim przypadku, o ile zastosowanie mają dwie obniżone stawki VAT, moim zdaniem nic nie stoi na przeszkodzie, w świetle zasad przypomnianych w pkt 50 i 59 niniejszej opinii, zastosowaniu tej samej stawki VAT, jeżeli spełnione są kryteria kwalifikacji czynności w świetle załącznika III do dyrektywy VAT.

94. Innymi słowy, wydaje mi się uzasadnione z gospodarczego punktu widzenia, by sprzedaż gotowych dań, które nie są spożywane na miejscu, mogła być opodatkowana różnie, jako dostawa towarów, w zależności od tego, czy odbywa się ona w sklepie spożywczym, czy też przeciwnie, polega na podaniu klientom dań na zamówienie, czy to w celu natychmiastowego spożycia, czy nie. Z mojego punktu widzenia te rodzaje sprzedaży nie są obiektywnie podobne, ponieważ nie zaspokajają tych samych potrzeb konsumentów i w różnym stopniu wymagają ludzkiej działalności. W każdym wypadku ta ocena podobieństwa danych towarów lub usług należy do sądu krajowego [66].

95. W konsekwencji Trybunał mógłby udzielić sądowi odsyłającemu odpowiedzi, że:

– Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy i w związku z art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych" obejmuje dostarczanie żywności w miejscu znajdującym się pod kontrolą podatnika, w którym zasoby rzeczowe i ludzkie są zgromadzone i wykorzystywane w celu zapewnienia jakości obsługi konsumenta, która jest wystarczająca do zagwarantowania komfortu i bezpieczeństwa natychmiastowego spożycia tej żywności na miejscu.

66 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. (C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

– Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 1 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „środków spożywczych" obejmuje dostarczanie żywności celem jej natychmiastowego spożycia poza udostępnionym przez podatnika miejscem zapewniającym usługi wspomagające umożliwiające spożycie tej żywności na miejscu.

96. Odpowiedź tę można w użyteczny sposób uzupełnić, z uwagi na różnorodność okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, dalszymi wskazówkami co do wstępnej kwalifikacji transakcji sprzedaży, tak aby sąd krajowy mógł zdecydować, czy z punktu widzenia przeciętnego konsumenta do sprzedaży gotowych dań może znaleźć zastosowanie stawka 8%, przy uwzględnieniu jedynie kryterium ich natychmiastowego spożycia, mimo że stawka 5% ma zastosowanie do dostawy gotowych dań.

D. Kwalifikacja przedmiotowych systemów sprzedaży

97. W ramach swojej działalności gospodarczej strona skarżąca w postępowaniu głównym stosuje różne metody sprzedaży, które przypomniałem w pkt 21 niniejszej opinii.

98. Podzielam opinię wyrażoną przez Komisję w jej uwagach na piśmie, zgodnie z którą ponieważ usługi wspomagające sprzedaż dań i posiłków różnią się w zależności od stosowanego przez podatnika systemu sprzedaży, owe systemy sprzedaży należy rozpatrzeć oddzielnie.

1. Sprzedaż w placówkach gastronomicznych szybkiej obsługi

99. Co się tyczy sprzedaży dokonanej przez skarżącego w placówkach gastronomicznych szybkiej obsługi („in-store"), sąd odsyłający przypomniał wskazane przez organ podatkowy cechy sprzedawanych [67] towarów oraz cechy świadczonych usług. Są to następujące usługi wspomagające:

„– do dyspozycji klienta pozostaje jadalnia z miejscami do siedzenia, stołami, pomieszczeniem sąsiadującym (toaleta),

– obsługa klienta to ciąg czynności, od przygotowania posiłku do jego wydania, wykonywanych przez wyznaczonych pracowników, które nierzadko, dla zachowania oryginalnego i charakterystycznego smaku produktu, jedynie oni mogą i potrafią wykonywać,

– w lokalu istnieje możliwość korzystania z darmowego dostępu do Internetu,

– skarżący zapewnia klientom dostęp do prasy codziennej lub periodyków,

– lokal jest klimatyzowany latem i ogrzewany zimą,

– celem uprzyjemnienia pobytu klienta odtwarzana jest muzyka,

– obsługa lokalu, poza czynnościami związanymi ze sprzedażą posiłków, polega na sprzątaniu, przecieraniu stolików i krzeseł, wyrzucaniu śmieci, systematycznym zmywaniu podłogi, okazjonalnym rozdawaniu drobnych upominków,

– lokal otacza zagospodarowana zieleń, dla dzieci zorganizowane są miejsca przeznaczone do zabawy, a klient ma możliwość pozostawienia pojazdu na wyznaczonym parkingu".

67 Zobacz pkt 20 niniejszej opinii.

100. Cechy te skłaniają mnie do uznania, w trosce o spójność z orzecznictwem Trybunału [68], podobnie jak Komisja, że oferowaną w ten sposób przez podatnika usługę można zakwalifikować jako usługę restauracyjną w rozumieniu art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy i z art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. Taka czynność nie ogranicza się bowiem do dostarczania gotowych posiłków, lecz wiąże się z usługami, które mają dla konsumenta charakter dominujący, nawet jeśli świadczenie w momencie zamawiania dań i ich obsługi jest uproszczone, a nawet standaryzowane, w celu spełnienia wymogu oczekiwanej przez klienta szybkości.

101. Jeżeli konsument zdecyduje się na zakup gotowego dania na wynos i niespożycie go na miejscu, czynność ta powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, ponieważ infrastruktura oferowana przez podatnika nie jest w takiej sytuacji decydująca dla klienta [69].

102. W takim przypadku, jak to wyjaśniła Komisja, uważam, że do podatnika należy zadbanie o warunki uzasadniające selektywne stosowanie stawki VAT [70].

2. Sprzedaż na zewnątrz placówek gastronomicznych szybkiej obsługi

103. Jeżeli chodzi o sprzedaż z okienek zewnętrznych restauracji z przeznaczeniem do spożycia poza restauracją (tzw. „drive-in", „walk -hrough"), charakteryzuje je decyzja klienta, by nie wchodzić *do* infrastruktury udostępnionej przez skarżącego w postępowaniu głównym. Wydaje się zatem logiczne, by uznać, że z punktu widzenia przeciętnego konsumenta co do zasady żadne usługi wspomagające świadczone wewnątrz placówki, w którym nie znajduje się on w momencie zakupu gotowego dania, co jest uwzględniane przy podawaniu gotowego dania (brak tacy, użycie torby na potrzeby transportu), nie mają przeważającego charakteru.

104. W konsekwencji przesłanki stosowania art. 6 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wydają mi się spełnione.

105. Ze względów merytorycznych przedstawionych w pkt 91 i 92 niniejszej opinii sama możliwość skorzystania z infrastruktury udostępnionej przez prowadzącego lokal gastronomiczny szybkiej obsługi nie może moim zdaniem podważyć tej analizy. W niniejszej sprawie wydaje mi się, że znajduje to potwierdzenie w porównaniu z okolicznościami badanymi przez Trybunał w wyroku Bog i in. [71].

106. Wspólnym elementem sprzedaży z samochodów dostawczych, w kinach i ze stoisk gastronomicznych, w których przypadku usługi są bardzo ograniczone ze względu na organizację miejsc przeznaczonych do bezpośredniej konsumpcji, jest bowiem wybór przez konsumenta szybkiej i ograniczonej usługi w miejscu służącym zaspokojeniu tego oczekiwania.

107. W konsekwencji wnioskuję z tego, podobnie jak Komisja, że sprzedaż dokonywaną przez podatnika w systemie „drive-in" i „walk-through" należy uznać za dostawę środków spożywczych.

3. Sprzedaż w galeriach handlowych w strefach restauracyjnych

108. W odniesieniu do sprzedaży w strefach restauracyjnych znajdujących się w galeriach handlowych („food court") sąd odsyłający wyjaśnia, że chodzi o system sprzedaży dań do konsumpcji na miejscu w wyznaczonych do tego celu specjalnych strefach, zlokalizowanych na terenie tych galerii. W tych strefach restauracyjnych znajduje się wiele różnych tzw. boksów – stanowisk podmiotów oferujących

68 Zobacz pkt 74 i 82 niniejszej opinii.

69 Zobacz podobnie wyrok Bog i in. (pkt 64).

70 Zobacz w tym względzie zasady ogólne wskazane w pkt 31 wyroku z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

71 Zobacz pkt 81 niniejszej opinii.

produkty żywnościowe. Każdy z podmiotów ma do swojej dyspozycji część kasowo-sprzedażową, część kuchenną oraz (niekiedy) również magazynową. Istnieje część wspólna przeznaczona do konsumpcji posiłków dla klientów wszystkich podmiotów oferujących produkty żywnościowe w strefie restauracyjnej („food court"). W tej przestrzeni ustawione są stoliki i krzesła, które nie są w żaden sposób wydzielone ani przypisane do któregokolwiek z tych podmiotów. Klient, który podchodzi do jednego z boksów, kupuje gotowy posiłek w jednorazowym opakowaniu, które może wziąć na wynos albo zjeść w części konsumpcyjnej, która pomimo obecności stolików i krzeseł nie jest salą restauracyjną i gdzie brak jest zaplecza restauracyjnego (tj. wyodrębnionej kuchni, naczyń, sztućców, obrusów, urządzeń myjących, profesjonalnej obsługi kelnerskiej, kucharzy itd.), a także szatni. Toaleta przynależy do pomieszczeń galerii handlowych. Dodatkowo miejsce może być równie dobrze wykorzystywane jako miejsce do oczekiwania i spotkań. Nie ma możliwości rezerwacji stolika.

109. Ponieważ sąd odsyłający uważa, że możliwość skorzystania z oferowanej infrastruktury nie wydaje się z punktu widzenia przeciętnego klienta stanowić istotnej części świadczenia, w odróżnieniu od sprzedaży w restauracji, należy z tego wywnioskować, że czynność ta powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa środków spożywczych, podobnie jak sprzedaż na zewnątrz placówki gastronomicznej szybkiej obsługi.

110. Podzielam jednak zdanie Komisji, zgodnie z którym niektóre cechy systemu sprzedaży na strefach restauracyjnych („food court") opisane przez sąd odsyłający mogą uzasadniać różne kwalifikacje.

111. Biorę bowiem pod uwagę fakt, że sprzedaż gotowych dań ma miejsce w przestrzeni przeznaczonej do konsumpcji na miejscu, która wprawdzie nie podlega wyłącznej odpowiedzialności skarżącego w postępowaniu głównym, lecz w której jego logo jest widoczne [72], natomiast on wydaje się oferować usługi odpowiadające tym, które przeciętny konsument może odnaleźć w placówce gastronomicznej szybkiej obsługi tej samej marki. W takim przypadku można sobie wyobrazić, że udostępnienie strefy restauracyjnej, któremu towarzyszy odpowiednia usługa, prowadzi do konieczności zakwalifikowania czynności jako świadczenia usług, nawet jeśli lokal gastronomiczny szybkiej obsługi jest dzielony z innymi markami. W tym względzie należy podkreślić, że zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 pojęcie „usług cateringowych" obejmuje w sposób generalny każdą usługę tego rodzaju świadczoną poza lokalem usługodawcy.

112. Moim zdaniem mogłoby być inaczej, gdyby w galeriach handlowych zainstalowano stanowiska sprzedaży z organizacją identyczną z organizacją systemu „walk-through" i gdyby klient mógł spożywać zakupiony produkt w miejscu, za który odpowiedzialność ponoszą te galerie, w którym klient miałby do dyspozycji same stoliki i krzesła, bez względu na cel zakupu (konsumpcja na miejscu lub miejsce do oczekiwania).

113. W konsekwencji jestem zdania, że sprzedaż dań gotowych w ramach stałej infrastruktury służącej konsumpcji na miejscu posiłków, dzielonej lub nie z innymi dostawcami gotowych dań, udostępnionej klientom przez podatnika, stanowi usługę restauracyjną, nawet jeśli usługa świadczona przez pracowników jest ograniczona do zarządzania korzystaniem przez klientów ze strefy restauracyjnej i udogodnień.

114. Z całości powyższych rozważań wynika, że sądowi odsyłającemu można udzielić następującej odpowiedzi:

– sprzedaż dań przygotowanych według zasad takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi, w których podatnik udostępnia klientowi umożliwiającą spożycie posiłków na miejscu infrastrukturę, która jest organizowana przez niego samego lub dzielona z innymi dostawcami gotowych dań, stanowi usługę restauracyjną; oraz

72 Tę właśnie sytuację można odróżnić od sytuacji stanowisk gastronomicznych ustawionych na placach obejmujących wyłącznie stoły i krzesła, bez przestrzeni zarezerwowanej dla takiego czy innego sprzedawcy.

– sprzedaż w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi dań przygotowanych według zasad takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które klient postanawia wziąć na wynos, a nie spożywać na miejscu w ramach infrastruktury udostępnionej w tym celu przez podatnika, nie stanowi usługi restauracyjnej, lecz dostawę środków spożywczych, która może być opodatkowana obniżoną stawką VAT. Może ona być taka sama jak ta, która ma zastosowanie do usługi restauracyjnej, pod warunkiem że nie dochodzi do naruszenia zasady neutralności podatkowej.

V. Wnioski

115. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy oraz z art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych" obejmuje dostarczanie żywności w miejscu znajdującym się pod kontrolą podatnika, w którym zasoby rzeczowe i ludzkie są zgromadzone i wykorzystywane w celu zapewnienia jakości obsługi konsumenta, która jest wystarczająca do zagwarantowania komfortu i bezpieczeństwa natychmiastowego spożycia tej żywności na miejscu.

   W konsekwencji sprzedaż dań przygotowanych według zasad takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi, w których podatnik udostępnia klientowi umożliwiającą spożycie posiłków na miejscu infrastrukturę, która jest organizowana przez niego samego lub dzielona z innymi dostawcami gotowych dań, stanowi usługę restauracyjną.

2) Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 1 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „środków spożywczych" obejmuje dostarczanie żywności celem jej natychmiastowego spożycia poza udostępnionym przez podatnika miejscem zapewniającym usługi wspomagające umożliwiające spożycie tej żywności na miejscu.

   W konsekwencji sprzedaż w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi dań przygotowanych według zasad takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które klient postanawia wziąć na wynos, a nie spożywać na miejscu w ramach infrastruktury udostępnionej w tym celu przez podatnika, nie stanowi usługi restauracyjnej, lecz dostawę środków spożywczych, która może być opodatkowana obniżoną stawką podatku od wartości dodanej. Może ona być taka sama jak ta, która ma zastosowanie do usługi restauracyjnej, pod warunkiem że nie dochodzi do naruszenia zasady neutralności podatkowej.