Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
JEANA RICHARDA DE LA TOURA
od 12. studenoga 2020.[1]

Predmet C-703/19

J. K.
protiv
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach
uz sudjelovanje
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. – Mogućnost država članica da primijene jednu ili dvije snižene stope PDV-a na određene isporuke robe i usluga – Kvalifikacija komercijalne aktivnosti kao ‚isporuka robe' ili ‚isporuka usluga' – Točke 1. i 12.a Priloga III. – Pojmovi ‚hrana' i ‚usluge restorana i cateringa' – Jela spremna za izravnu konzumaciju na licu mjesta u prodavateljevim prostorima ili u prostorima za konzumaciju hrane (food court) – Jela spremna za izravnu konzumaciju ‚za van'"

I. Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2], u vezi s točkom 12.a Priloga III. toj direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[3].

2. Taj je zahtjev podnesen u okviru spora koji se odnosi na oporezivanje sniženom stopom transakcija isporuke hrane različitim prodajnim postupcima u objektima brze hrane, organiziranima u skladu s franšiznim ugovorom.

3. Te će okolnosti dovesti do toga da Sud prvi put tumači definiciju pojma „usluge restorana i cateringa" kojim se koristi zakonodavac Unije, u specifičnom okviru mogućnosti država članica da primijene dvije snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na određene kategorije robe ili usluga.

1 Izvorni jezik: francuski

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u

3 SL 2011., L 77, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9. svezak 1., str. 375.)

4. Svojom ću analizom podsjetiti na to pod kojim se uvjetima ta mogućnost može izvršavati u skladu sa sudskom praksom Suda te ću predložiti da se prihvati opći kriterij koji omogućuje da se pojam „hrana„ razlikuje od pojma „usluge restorana i cateringa" kako bi se po sniženim stopama oporezivala isporuka gotovih jela i s njima pružene popratne usluge jer ih obilježava različita priroda i stupanj važnosti, što ne omogućuje jednostavnu usporedbu s okolnostima koje su prije opravdale pokretanje postupka pred Sudom.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva o PDV-u

5. U glavi VIII. Direktive o PDV-u naslovljenoj „Stope", poglavlje 2. naslovljeno „Struktura i razina stopa" sadržava odjeljak 1. koji se odnosi na „[s]tandardnu stopu" i koji sadržava članak 96. koji glasi:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga[4]."

6. Odjeljak 2. tog poglavlja 2., naslovljen „Snižene stope", sadržava članak 98. Direktive o PDV-u[5], kojim se određuje[6]:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

Smanjene se stope ne primjenjuju na elektronički pružene usluge.

3. Kada primjenjuju snižene stope predviđene stavkom 1. na kategorije roba, države članice se mogu koristiti kombiniranom nomenklaturom [7] za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije."

7. U članku 99. Direktive o PDV-u navodi se:

„1. Snižene stope utvrđuju se kao postotak oporezivog iznosa, koji ne može biti manji od 5 %.

2. Svaka snižena stopa mora biti utvrđena tako da iznos PDV-a koji proizlazi iz njezine primjene obično omogućava izvršavanje punog odbitka PDV-a koji se može odbiti u skladu s člancima od 167. do 171. i člancima od 173. do 177."

4 Načelo primjene samo jedne standardne stope utvrđeno je u članku 12. stavku 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

5 U verziji izmijenjenoj Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.), članak 2. točka 2. koji je primjenjiv od 1. siječnja 2010.).

6 Odredbe članka 98. Direktive o PDV-u temelje se na odredbama Direktive Vijeća 92/77/EEZ od 19. listopada 1992. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ (usklađivanje stopa PDV-a) (SL 1992., L 316, str. 1.), konkretno njezina članka 1. točke 1., kojom se članak 12. stavak 3. Šeste direktive zamjenjuje novim odredbama o sniženim stopama. Članak 12. stavak 3. točka (a) Šeste direktive izmijenjen je člankom 1. točkom 7. Direktive Vijeća 92/111/EEZ od 14. prosinca 1992. o izmjeni Direktive 77/388/EZ i mjerama pojednostavnjenja u području poreza na dodanu vrijednost (SL 1992., L 384, str. 47.). Slijedom toga, sudska praksa Suda koja se odnosi na taj članak 12. stavak 3. točku (a) može se primijeniti na tumačenje članka 98. Direktive o PDV-u.

7 Kombinirana nomenklatura uvedena je Uredbom Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1987., L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.). Ona se svake godine ažurira i objavljuje u *Službenom listu Europske unije* (serija L) u obliku provedbene uredbe Europske komisije.

8. Prilog III. Direktivi o PDV-u naslovljen je „Popis isporuke robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98.”. U njegovoj točki 1. navodi se, među ostalim, hrana (uključujući piće, no isključujući alkoholna pića) za ljudsku potrošnju. U točki 12.a tog priloga, unesenoj Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost [8], navode se usluge restorana i cateringa. Moguće je isključenje isporuke (alkoholnih i/ili bezalkoholnih) pića.

2. Provedbena uredba br. 282/2011

9. U skladu s uvodnom izjavom 10. Provedbene uredbe br. 282/2011 „[p]otrebno je jasno definirati usluge restorana i dostave pripremljene hrane i pića, razlike među njima i primjereno postupanje prema tim uslugama”.

10. Članak 6. te provedbene uredbe određuje:

„1. Usluge restorana i dostave pripremljene hrane i pića su usluge koje uključuju isporuku pripremljene ili nepripremljene hrane ili pića ili oboje, za prehranu ljudi, popraćene dostatnim popratnim uslugama koje omogućuju njihovu izravnu potrošnju. Isporuka hrane ili pića ili oboje predstavlja samo jednu komponentu cjelovite ponude, pri čemu prevladavaju usluge. Usluge restorana su isporuke takvih usluga u prostorijama isporučitelja, dok usluge dostave pripremljene hrane i pića predstavljaju isporuku takvih usluga izvan prostorija isporučitelja.

2. Isporuka pripremljene ili nepripremljene hrane ili pića ili oboje, uključujući prijevoz ili bez njega, no bez drugih dodatnih usluga, se ne smatraju uslugama restorana ili opskrbe pripremljenom hranom i pićima u smislu stavka 1.”

B. Poljsko pravo

11. Člankom 5.a Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) [9] od 11. ožujka 2004., u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku [10], određuje se:

„Roba ili usluge koje su predmet transakcija iz članka 5., navedene u klasifikacijama određenim na temelju odredbi o službenim statističkim podacima, utvrđuju se na temelju tih klasifikacija ako se zakonskim propisima ili regulatornim provedbenim mjerama određuju statistički simboli za tu robu ili usluge.”

12. Člankom 3. stavkom 1. Rozporządzenija Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Uredba Vijeća ministara od 4. rujna 2015. o poljskoj klasifikaciji proizvoda i usluga) [11] određuje se:

„U svrhu:

1. oporezivanja PDV-om,

[…]

8 SL 2009., L 116, str. 18. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.)

9 Dz. U. iz 2004., br.º54, poz. 535.

10 Dz. U. iz 2011., br. 177, poz. 1054., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u

11 Dz. U. iz 2015., poz. 1676., u daljnjem tekstu: PKWiU

do 31. prosinca 2017. primjenjuje se poljska klasifikacija proizvoda i usluga uvedena Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [Uredba Vijeća ministara od 29. listopada 2008. o poljskoj klasifikaciji proizvoda i usluga [12]] (PKWiU).”

13. U skladu s člankom 41. stavkom 1. Zakona o PDV-u standardna stopa PDV-a iznosi 22 %. Člankom 41. stavkom 2.a tog zakona predviđa se:

„Porezna stopa za robu navedenu u Prilogu 10. ovom zakonu iznosi 5 %.”

14. U Prilogu 10. Zakonu o PDV-u pozicija 28. naslovljena je „Gotova jela, osim proizvoda koji sadržavaju više od 1,2 % alkohola”.

15. Člankom 3. stavkom 1. točkom 1. Rozporządzenija 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 (Uredba ministra financija od 23. prosinca 2013. o robi i uslugama za koje se snižava stopa poreza na robu i usluge i uvjetima primjene sniženih stopa) [13] određuje se:

„Stopa PDV-a navedena u članku 41. stavku 1. Zakona [o PDV-u] snižava se na 8 % za:

1. robu i usluge navedene u Prilogu ovoj uredbi.”

16. Točka III. pozicija 7. Priloga toj uredbi glasi:

„Uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića (PKWiU ex[[14]] 56)[[15]], osim prodaje:

1. alkoholnih pića koja sadržavaju više od 1,2 % alkohola,

2. alkoholnih pića koja su mješavina piva i bezalkoholnih pića koja sadržavaju više od 0,5 % alkohola,

3. pića za čiju se izradu koristi infuzija kave ili čaja, neovisno o postotnom udjelu […] u gotovom piću,

4. bezalkoholna gazirana pića,

5. mineralne vode,

6. druge neprerađene robe koja se oporezuje stopom o kojoj je riječ u članku 41. stavku 1 Zakona [o PDV-u].”

17. Odjeljak 56.1 PKWiU-a naslovljen „Usluge restorana i ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane” obuhvaća, među ostalim, oznake 56.10.11 („Usluge usluživanja hrane s cjelokupnom uslugom restorana”), 56.10.13 („Usluge samoposluživanja hrane u odgovarajućim ugostiteljskim objektima”) i 56.10.19 („Ostale usluge usluživanja hrane”).

12 Dz. U. iz 2008., br. 207, poz. 1293.

13 Dz. U. iz 2013., poz. 1719.

14 U skladu s člankom 2. točkom 30. Zakona o PDV-u, pojam „ex” služi za označavanje kategorije robe ili usluga PKWiU-a ili samo dijela robe ili usluga odgovarajuće kategorije.

15 Izraz upotrijebljen u zahtjevu za prethodnu odluku jest „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)”. U Komisijinim pisanim očitovanjima taj je izraz preveden kao „usluge povezane s posluživanjem jela” Valja napomenuti da izraz „uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića” odgovara izrazu upotrijebljenom za oznaku 56 Priloga Uredbi Komisije (EU) br. 1209/2014 od 29. listopada 2014. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 451/2008 Europskog parlamenta i Vijeća o uspostavi nove statističke klasifikacije proizvoda po djelatnostima (KPD) i o stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3696/93 (SL 2014., L 336, str. 1.).

18. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, tumačenje PKWiU-a provodi se upućivanjem na Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Uredba Vijeća ministara od 24. prosinca 2007. o poljskoj klasifikaciji djelatnosti)[16] te, konkretno, upućivanjem na odjeljak 56. te uredbe i na podrazrede koje on sadržava. Ta podjela obuhvaća uslužne djelatnosti povezane s pružanjem obroka za izravnu konzumaciju u restoranima, uključujući samoposlužne restorane i restorane koji nude hranu „za van", sa sjedećim mjestima ili bez njih. U tom pogledu nije važna vrsta objekta koji poslužuje hranu, nego činjenica da je ona namijenjena izravnoj konzumaciji. Podrazred 56.10.A naslovljen „Restorani i ostali stalni objekti za pripremu i usluživanje hrane" uključuje pripremu i posluživanje hrane gostima koji sjede za stolom ili gostima koji sami biraju već pripremljene obroke, neovisno o tome konzumiraju li pripremljenu hranu na licu mjesta, odnose li je „za van" ili im se hrana dostavlja. Taj podrazred uključuje djelatnosti restorana, kafića, objekata brze hrane ili restorana koji nude hranu „za van", slastičarnica, pizzerija, restorana ili barova koje se obavljaju u prijevoznim sredstvima u izdvojenim jedinicama.

19. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je taj način uređenja područja primjene pojma „usluge restorana" u PKWiU-u utjecao na područje koje obuhvaća kategorija „Gotova jela, osim proizvoda s udjelom alkohola većim od 1,2 % (ex 10.85.1). Upućivanjem na PKD ta se pozicija ograničava na podrazred 10.85.Z PKD-a koji se odnosi na „[p]roizvodnju gotove hrane i jela". Taj podrazred uključuje proizvodnju gotove hrane i jela (odnosno pripremu, dodavanje začina i kuhanje) koja su zaleđena ili konzervirana, sastoje se od najmanje dva različita sastojka (osim začina i sl.), i obično su zapakirana i označena za preprodaju. Navedeni podrazred ne uključuje pripremu hrane za izravnu konzumaciju, koja je razvrstana u određene podrazrede odjeljka 56. PKD-a.

III. Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

20. U skladu s pisanim očitovanjima podnesenima Sudu, žalitelj iz glavnog postupka jest poslovnica u lancu restorana brze hrane (ili *fast-food*), odnosno McDonald's Polska sp. z o.o. Bavi se djelatnošću prodaje gotove hrane i jela kao što su sendviči, palačinke od krumpira, salate, prženi krumpirići, brokula, sladoledi, pjenasti mliječni napitci, voćni sokovi itd. Ti se proizvodi poslužuju na pladnju s kojim klijent dobiva i papirnate ubruse te, za određene proizvode, pribor za jelo ili slamku. Hrana i jela pripremaju se na licu mjesta od polugotovih proizvoda. Mogu se poslužiti vruća ili hladna i namijenjena su za konzumaciju na licu mjesta ili ih kupac može preuzeti „za van".

21. U okviru svoje gospodarske djelatnosti žalitelj primjenjuje različite prodajne metode:

– prodaju proizvoda kupcima u restoranu (*in store*),

– prodaju proizvoda s vanjskih prozora restorana, namijenjenih konzumaciji izvan restorana, potrošačima koji dolaze automobilima ili pješice (*drive in* ili *walk through*), i

– prodaju proizvoda kupcima u trgovačkim centrima unutar određenih zona, odnosno prostorâ za konzumaciju hrane (*food court*).

22. U rujnu 2016. Urząd kontroli skarbowej (Porezna uprava, Poljska) proveo je nadzor žaliteljevih prijava PDV-a te izračuna i plaćanja tog poreza za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2016.

16 Dz. U. iz 2007., br.º251, poz. 1885., u daljnjem tekstu: PKD

23. Po završetku tog nadzora Porezna uprava smatrala je da sve žaliteljeve djelatnosti treba kvalificirati kao „uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića” koje podliježu stopi PDV-a od 8 %, a ne isporukama „gotovih jela” na koje se primjenjuje stopa PDV-a od 5 %, kao što je to žalitelj prijavio. Razlog za to je da roba koja se prodaje nije razvrstana u skupinu 10.85.1. PKWiU-a koja ne obuhvaća usluge. Prema mišljenju te uprave, sâmo jelo, činjenica da je pripremljeno za konzumaciju na licu mjesta i mogućnost da ga se izravno konzumira ključni su elementi kako bi se zaključilo da je riječ o usluzi cateringa, a ne o isporuci gotovog jela.

24. Odlukom od 21. travnja 2017. Porezna uprava ispravila je iznos PDV-a koji žalitelj duguje za kontrolirano razdoblje.

25. Presudom od 1. ožujka 2018. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama, Poljska) odbio je tužbu koju je žalitelj podnio protiv odluke Porezne uprave, pri čemu je naveo isto obrazloženje i uzeo u obzir ocjenu oporezive transakcije koju izvršava kupac.

26. Sud koji je uputio zahtjev, Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), pred kojim je žalitelj osporavao tu odluku, iznosi dvojbe, s obzirom na zahtjeve prava Unije, u pogledu načina na koji je poljski zakonodavac prenio članak 98. Direktive o PDV-u, uključujući Prilog III. toj direktivi, zbog toga što se ne upućuje na kombiniranu nomenklaturu, nego na PKWiU koji predstavlja klasifikaciju djelatnosti u statističke svrhe kojom se opseg izraza „usluge restorana” utvrđuje ovisno o djelatnosti određenih subjekata, a ne, kao što je to slučaj u području PDV-a, na temelju predmeta poreza. Stoga je izraz „uslužne djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića”, koji se rabi za označavanje kod PKWiU ex 56, širi od izraza „usluge restorana” iz Direktive o PDV-u. Slijedom toga, taj izraz utječe na područje primjene kategorije robe pod nazivom „Gotova jela”. K tomu, taj izraz treba tumačiti u skladu sa sudskom praksom Suda.

27. Štoviše, sud koji je uputio zahtjev smatra da činjenica da žalitelj osporava relevantnost statističkih klasifikacija za određivanje stope PDV-a primjenjive na prodaju gotovih jela dovodi do toga da se presudna važnost pridaje razvrstavanju tih usluga u opseg izraza „usluge restorana” ili njihovom isključenju iz tog područja. Prema mišljenju tog suda, odlučujući su različiti uvjeti u kojima se poslužuju jela namijenjena prodaji. Sa stajališta prosječnog kupca, prodaju radi konzumacije na licu mjesta u infrastrukturi koja je prilagođena toj svrsi, pri čemu nema specijalizirane konobarske usluge i s ograničenom mogućnosti personalizacije naručenog jela, treba razlikovati od prodaje prehrambenih proizvoda kupcima koji do odgovarajućeg mjesta smještenog izvan prodajnog mjesta dolaze vozilom (*drive in*) ili pješice (*walk through*), kao i od prodaje u prostorima za konzumaciju hrane (*food court*). U tim slučajevima, s kupčeva stajališta, mogućnost korištenja infrastrukture koju nudi žalitelj ne predstavlja ključni dio usluge koju žalitelj pruža.

28. K tomu, sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na sudsku praksu Suda, postavlja pitanje relevantnosti kriterija koji se temelji na načinu pripreme jelâ i kojim se razlikuje između jela namijenjenih konzumaciji na licu mjesta i jela koja se ne mogu izravno konzumirati. U tom pogledu naglašava da svaki od sustava prodaje gotovih jela koje provodi žalitelj sadržava elemente koji se istodobno odnose na isporuku robe i isporuku usluga. Međutim, ta druga kvalifikacija ovisi o opsegu infrastrukture koja se nudi kupcu i o njegovu izboru da se njome koristi.

29. U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Obuhvaća li opseg pojma „usluge restorana” na koju se primjenjuje snižena stopa PDV-a [članak 98. stavak 2. u vezi s točkom 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u] u vezi s člankom 6. Provedbene uredbe [br. 282/2011] prodaju gotovih jela u okolnostima poput onih u sporu koji se vodi pred nacionalnim sudom, odnosno u situaciji u kojoj prodavatelj:

– stavlja na raspolaganje kupcima infrastrukturu koja omogućuje konzumiranje kupljenog obroka na licu mjesta (odvojen prostor za konzumaciju, pristup nužnicima);

– nema specijaliziranu konobarsku uslugu;

– ne postoji usluga u užem smislu;

– postupak naručivanja pojednostavnjen je i djelomično automatiziran;

– kupcu je ograničena mogućnost personalizacije narudžbe.

2. Je li za odgovor na prvo pitanje od ključne važnosti način pripreme jela koji se prije svega sastoji od termičke obrade određenih poluproizvoda i sastavljanja gotovih jela od poluproizvoda?

3. Je li za odgovor na prvo pitanje dovoljno da kupac ima mogućnost korištenja ponuđene infrastrukture ili valja utvrditi da sa stajališta prosječnog kupca taj element predstavlja ključni dio usluge?”

30. Pisana očitovanja podnijeli su žalitelj, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (ravnatelj porezne uprave u Katowicama, Poljska), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (zastupnik za mala i srednja poduzeća, Poljska), poljska vlada i Komisija. Sud je odlučio razmotriti predmet bez održavanja rasprave.

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

31. Iz teksta prethodnih pitanja, koja, prema mojem mišljenju, valja ispitati zajedno, proizlazi da sud koji je uputio zahtjev pita Sud mogu li se različite djelatnosti prodaje gotovih jela namijenjenih izravnoj konzumaciji u objektima brze hrane, poput onih u glavnom postupku, , kvalificirati kao usluge restorana na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a u skladu s člankom 98. stavkom 2. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 12.a Priloga III. toj direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011.

32. Međutim, iz obrazloženja odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je ta odluka djelomično opravdana dvojbama u pogledu prijenosa primjenjivog prava Unije u poljsko pravo. O tome je riječ u određenim pisanim očitovanjima koja su podnesena Sudu.

33. Stoga mi se čini prikladnim podsjetiti na predmet spora u okviru kojeg se pokrenuo postupak pred Sudom te na kontekst tog spora. Riječ je o kvalifikaciji transakcija pružanja obroka kao „usluge cateringa" ili kao isporuke „gotovih jela", na koje se primjenjuju dvije različite snižene stope PDV-a, odnosno 8 % za prvonavedene transakcije ako se proizvod može konzumirati odmah i 5 % za drugonavedene, ako proizvod ne ispunjava taj uvjet. To se razlikovanje temelji na nacionalnoj statističkoj klasifikaciji gospodarskih djelatnosti u pogledu koje sud koji je uputio zahtjev naglašava odlučujuće značenje i razliku u odnosu na kombiniranu nomenklaturu.

34. Točno je da taj sud najprije postavlja pitanje o toj metodi koju je poljski zakonodavac odabrao kako bi primijenio mogućnost određivanja jedne ili dviju sniženih stopa PDV-a koju nudi članak 98. Direktive o PDV-u, u vezi s Prilogom III. toj direktivi. Međutim, postupak pred Sudom ne odnosi se na usklađenost poljskog zakonodavstva s pravom Unije u području PDV-a i osobito s točkama 1. i 12.a Priloga III. toj direktivi čije su se granice prekoračuju tim zakonodavstvom [17]. Drugim riječima, predmet postupka pred Sudom nije odabir da se primijeni snižena stopa PDV-a na robu ili uslugu koja se ne navodi u tom prilogu III., što bi za posljedicu imalo primjenu standardne stope PDV-a.

35. Međutim, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je zbog različitosti transakcija posluživanja brze hrane o kojima je riječ u glavnom postupku sud koji je uputio zahtjev iznio dvojbe u pogledu selektivne primjene dviju sniženih stopa koje je poljski zakonodavac utvrdio radi oporezivanja prodaje hrane, a pritom je uzeo u obzir definiciju izraza „usluge restorana i cateringa" koju su prihvatili zakonodavac Unije i Sud. U tom pogledu valja naglasiti da je taj zahtjev u skladu s prethodnim predmetima u kojima su donesene presude od 2. svibnja 1996., Faaborg-Gelting Linien [18] i od 10. ožujka 2011., Bog i dr. [19] u području oporezivanja PDV-om isporuke obroka ili hrane s popratnom uslugom ili bez nje.

36. Međutim, u ovom se slučaju pokazalo da je osjetljiva analiza dosega tih odluka. Naime, valja naglasiti, s jedne strane, da se razvio zakonodavni okvir u kojem je odlučivao Sud [20] i, s druge strane, da transakcije posluživanja brze hrane o kojima je riječ u glavnom postupku imaju obilježja koja, ovisno o uvjetima prodaje hrane i kupčevu odabiru, mogu biti obilježja isporuke robe ili isporuke usluga. Stoga smatram da se u glavnom postupku ističu nove poteškoće u razlikovanju izraza „hrana" i „usluge restorana".

37. U tim okolnostima, budući da je kvalifikacija transakcija isporuke hrane oporezivih po sniženim stopama, u skladu s Prilogom III. Direktivi o PDV-u, nužan preduvjet za provjeru primjenjivosti različitih stopa PDV-a na jednu kategoriju iz tog priloga, na Sudu je da utvrdi korisne kriterije za tu ocjenu čije je provođenje na nacionalnom sudu.

38. Stoga predlažem Sudu da smatra da sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u i točke 1. i 12.a Priloga III. toj direktivi, u vezi s člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011, tumačiti na način da su različite djelatnosti isporuke gotovih jela namijenjenih izravnoj konzumaciji u objektima brze hrane obuhvaćene izrazom „usluge restorana i cateringa" ili pojmom „hrana", radi oporezivanja sniženom stopom PDV-a.

17 Vidjeti radi usporedbe presudu od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, u daljnjem tekstu: presuda Faaborg-Gelting Linien, EU:C:1996:184

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, u daljnjem tekstu: presuda Bog i dr., EU:C:2011:135

20 Za razliku od predmeta u kojima su donesene presude Faaborg-Gelting Linien te Bog i dr., u ovom se slučaju primjenjuju Direktiva o PDV-u koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007. (vidjeti članak 413. te direktive) i njezina izmjena donesena 1. lipnja 2009. (vidjeti članak 3. Direktive 2009/47) kojom se državama članicama omogućilo da primijene sniženu stopu PDV-a na „usluge restorana i cateringa".

39. S obzirom na kontekst tog zahtjeva koji sam upravo istaknuo, u okviru njegova ispitivanja opravdano je podsjetiti na načela koja se općenito primjenjuju na oporezivanje transakcija koje podliježu PDV-u po sniženoj stopi i konkretno na „usluge restorana i cateringa", prije iznošenja korisnih elemenata za tumačenje koje se može utvrditi u pogledu tih načela s obzirom na njihovu primjenu na predmetne transakcije.

B. Oporezivanje isporuka robe i usluga sniženom stopom

40. U skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u svaka država članica utvrđuje i primjenjuje standardnu stopu PDV-a koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.

41. Odstupanjem od tog načela članak 98. te direktive predviđa mogućnost primjene jedne ili dviju sniženih stopa PDV-a. U tu svrhu, prilog III. navedenoj direktivi detaljno nabraja kategorije isporuke robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope [21].

42. Svrha tog priloga je učiniti jeftinijom – i stoga dostupnijom krajnjem potrošaču, koji u konačnici snosi PDV – određenu robu koja se smatra osobito potrebnom [22]. Što se tiče hrane, Sud ju je smatrao osnovnom robom [23].

43. Što se tiče specifičnog sadržaja Priloga III. Direktivi o PDV-u, Sud je presudio da zakonodavcu Unije treba priznati široku diskrecijsku ovlast, s obzirom na to da je pozvan, kada donosi neku mjeru porezne naravi, provesti političke, gospodarske i socijalne izbore i hijerarhizirati različite interese ili izvršiti složene ocjene [24].

44. Sud je pojasnio da je zakonodavac Unije, u okviru te široke diskrecijske ovlasti koju ima prilikom donošenja neke porezne mjere, donošenjem Priloga III. Direktivi o PDV-u želio omogućiti primjenu snižene stope PDV-a na osnovnu robu te na robu i usluge kojima se postižu socijalni ili kulturni ciljevi, sve dok predstavljaju malu ili nikakvu opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja [25].

45. Tako je u Prilogu III. Direktivi o PDV-u predviđeno da države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope PDV-a na sljedeće kategorije: „1. [hranu] […]" i „12.a usluge restorana i cateringa […]"

46. Sud je podsjetio da države članice nisu obvezne primijeniti jednu ili dvije snižene stope PDV-a i da ta primjena predstavlja odstupanje od načela prema kojem se primjenjuje standardna stopa. Posljedično, prema ustaljenoj sudskoj praksi, odredbe koje se primjenjuju u tom području treba tumačiti usko [26] i u skladu s uobičajenim značenjem predmetnih izraza [27].

47. K tomu, u skladu s člankom 98. stavkom 3. Direktive o PDV-u, kada primjenjuju *snižene stope* na kategorije *roba* navedene na popisu iz Priloga III. toj direktivi, države članice „mogu [se] koristiti kombiniranom nomenklaturom za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije".

21 Vidjeti presudu od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 22. i navedena sudska praksa).

22 Vidjeti presudu od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 22. i navedena sudska praksa).

23 Vidjeti presudu od 3. ožujka 2011., Komisija/Nizozemska (C-41/09, EU:C:2011:108, t. 53.).

24 Vidjeti presude od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 23. i navedena sudska praksa) i od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 31. i navedena sudska praksa). Osim toga, zanimljivo je napomenuti da popis iz Priloga III. ima za učinak to da se državama članicama omogućuje da oko 65 % kućanskih troškova oporezuju po sniženoj stopi ili izuzmu od poreza, kao što to proizlazi iz radnog dokumenta Komisijinih službi, Procjena učinka, priloženog Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu stopa poreza na dodanu vrijednost [SWD(2018) 7 *final*] (točka 1.2.), koji je dostupan samo na engleskom jeziku.

25 Vidjeti presudu od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 31. i 32. te navedena sudska praksa).

26 Vidjeti presude od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 25. i navedena sudska praksa) i od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 25.).

27 Vidjeti presudu od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 25.).

48. U tom pogledu, Sud je presudio da je uporaba kombinirane nomenklature samo jedan od načina za precizno ograničavanje predmetne kategorije [28].

49. Prema mojim saznanjima, Sud se nikad nije pitalo o uvjetima u kojima države članice mogu primijeniti snižene *stope* PDV-a ovisno o kategoriji iz Priloga H Šestoj direktivi ili Priloga III. Direktivi o PDV-u. Općenito, osim presude od 3. svibnja 2001., Komisija/Francuska [29], prethodne presude koje je donio Sud odnose se na primjenu samo jedne snižene stope PDV-a i na ograničenje primjene te stope na određenu robu [30] ili određene usluge [31] u samo jednoj kategoriji.

50. S obzirom na okolnosti glavnog postupka, čini mi se korisnim istaknuti da članak 98. Direktive o PDV-u ne sadržava nikakvo ograničenje u pogledu određivanja sniženih stopa PDV-a i pravila njihove primjene ovisno o kategorijama robe i usluga predviđenim u Prilogu III. toj direktivi [32]. Stoga, svaka od tih kategorija, odnosno jedan dio njih, može se podvrgnuti dvjema različitim stopama PDV-a, sniženim ili nesniženim, ovisno o ciljevima koje države članice žele postići [33]. Drugim riječima, na isporuku robe i na isporuku usluga može se primijeniti ista snižena stopa PDV-a [34].

51. U tom pogledu valja naglasiti da se usklađivanjem pravila primjenjivih u području PDV-a koje provodi zakonodavac Unije, zbog vrlo velikog broja tekstova, među kojima treba izdvojiti Šestu direktivu koja je zamijenjena i kodificirana Direktivom o PDV-u, neprestano održavala sloboda država članica u pogledu primjene tih pravila i osobito onih koja se odnose na odabir stopa utvrđenih ovisno o predmetnoj robi ili usluzi.

52. Ta mogućnost koja se nudi državama članicama da primjenjuju različite stope PDV-a na robu ili usluge ipak ne može imati za učinak oslobađanje država članica od obveze da poštuju zajednička načela. S jedne strane, u skladu s pravom Unije primjenjivim u području PDV-a, oporezive transakcije treba razlikovati ovisno o njihovu predmetu [35].

28 Vidjeti presudu od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 25.).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Vidjeti točku 33. te presude.

30 Vidjeti osobito presudu od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 36.).

31 Vidjeti osobito presude od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 60.) i od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 37.).

32 Također se može primijetiti da iz toga što je u članku 98. stavku 3. te direktive upotrijebljen izraz „[k]ada primjenjuju snižene stope", a ne primjerice izraz „jedna od sniženih stopa" proizlazi da se roba može oporezivati dvjema različitim poreznim stopama. K tomu, u usporedbi s tim tekstom, može se istaknuti argument da ne postoji posebna odredba o isporuci usluga ili isključenju primjene dviju različitih stopa na isporuke usluga ili kojom se opravdava različito postupanje. Vidjeti u tom smislu presudu od 8. svibnja 2003., Komisija/Francuska (C-384/01, EU:C:2003:264, t. 27.).

33 Smatram i da je takvo tumačenje potkrijepljeno svrhom sustava sniženih stopa PDV-a koju je odredio zakonodavac Unije. Vidjeti u tom pogledu točke 43. i 44. ovog mišljenja. Isto tako, može se istaknuti argument da Sud hranu kvalificira kao osnovnu robu. Vidjeti u tom smislu presudu od 1. listopada 2020., Staatssecretaris van Financiën (Snižena stopa PDV-a za afrodizijake) (C-331/19, EU:C:2020:786, t. 25., 26. i 35.). Stoga bi se odabir niže stope PDV-a prilikom odabira između dviju sniženih stopa mogao opravdati za određene prehrambene proizvode bez ikakve povezane usluge.
K tomu, što se tiče usluga, čini mi se da članak 101. Direktive o PDV-u treba navesti kao odredbu koja odražava važnost koju zakonodavac Unije pridaje uslugama, uključujući usluge cateringa, zbog utjecaja sniženih stopa PDV-a na otvaranje radnih mjesta, ekonomski rast i dobro funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

34 Vidjeti u tom pogledu, radi pojašnjenja sniženih stopa PDV-a koje se primjenjuju u državama članicama, Komisijino izvješće naslovljeno „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020" (Taxud.c.1(2020)), tablica II., dostupno na sljedećoj internetskoj adresi:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (str. 4. i 5.), na engleskom jeziku.

35 Vidjeti članke 14. i 24. Direktive o PDV-u u kojima se definira „isporuka robe" odnosno „isporuka usluga".

53. S druge strane, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, države članice trebaju poštovati načelo porezne neutralnosti kad odaberu da će primijeniti sniženu stopu PDV-a na jednu od 24 kategorije robe ili usluga navedenih u Prilogu III. Direktivi o PDV-u [36], i kad, ovisno o slučaju, odaberu da će selektivno ograničiti primjenu te stope na dio robe ili usluga iz svake od tih kategorija [37], što osim toga daje puni smisao obvezi razlikovanja robe od usluga navedenoj u prethodnoj točki ovog mišljenja.

54. To načelo protivi se tomu da se slične usluge ili slična roba, koje su u međusobnom tržišnom natjecanju, različito tretiraju s obzirom na PDV [38].

55. Budući da je riječ o načelu svojstvenom zajedničkom sustavu PDV-a [39], smatram da se ta sudska praksa može primijeniti na nacionalna zakonodavstva u kojima su određene *dvije* snižene stope PDV-a na robu ili usluge.

56. Posljedično, u skladu s tim uvjetima, na državama članicama je da među isporukama robe i usluga uključenih u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u preciznije odrede one na koje se primjenjuju snižene stope PDV-a [40].

57. K tomu, selektivna primjena snižene stope PDV-a treba se moći opravdati konkretnim i posebnim aspektima predmetne kategorije iz Priloga III. [41].

58. Iz pregleda svih tih načela proizlazi, s jedne strane, da Sud provodi provjeru nacionalnog zakona kada mu se uputi pitanje o poštovanju područja primjene neke od kategorija iz Priloga III. Direktivi o PDV-u ili kad se ističe povreda načela porezne neutralnosti i kad sud koji je uputio zahtjev Sudu dostavi elemente za ocjenu koji se odnose na ciljeve koje nacionalni zakonodavac želi postići odabirom jedne ili dviju sniženih stopa PDV-a.

59. Stoga je na nacionalnom sudu da provjeri jesu li odabirom nacionalnog zakonodavca da primijeni sniženu stopu PDV-a, primjerice, kao u ovom slučaju, na isporuku hrane ili usluge restorana, obuhvaćene transakcije navedene u tom Prilogu III., konkretnije, u točki 1. ili točki 12.a, te da provjeri je li različito postupanje s obzirom na PDV u pogledu robe ili usluga koje su obuhvaćene istom kategorijom provedeno uz poštovanje načela porezne neutralnosti.

60. S druge strane, ako su ti uvjeti ispunjeni, Sud nema kontrolu nad činjenicom da se nacionalnim odredbama, u kojima se ne upućuje na kombiniranu nomenklaturu [42], roba i usluge koje se oporezuju istom sniženom stopom PDV-a razvrstavaju u samo jednu kategoriju a da se pritom formalno ne razlikuje između kategorija koje su kao roba obuhvaćene točkom iz Priloga III. Direktivi o PDV-u i kategorija koje su u tom prilogu označene kao usluge [43]. Isto tako, nije važno je li nacionalni zakonodavac za određivanje kategorije u nacionalnoj klasifikaciji odlučio upotrijebiti izraze slične

36 Vidjeti presudu od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 28. i navedena sudska praksa).

37 Vidjeti osobito presude od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 30. i navedena sudska praksa) i od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 36. i navedena sudska praksa).

38 Vidjeti sudsku praksu navedenu u prethodnoj bilješci. Što se tiče različitih značenja koja u području PDV-a ima izraz „načelo fiskalne neutralnosti", vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika G. Hogana u predmetu Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, t. 55. i 56. te bilješke 21. i 22.).

39 Vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 23.).

40 Vidjeti presudu od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 23. i navedena sudska praksa).

41 Vidjeti osobito presudu od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 24. i navedena sudska praksa).

42 Vidjeti točku 48. ovog mišljenja.

43 Podsjećam da je u ovom slučaju, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, poljski zakonodavac utvrdio sniženu stopu od 5 % koja se osobito primjenjuje na „[gotovu] hran[u] i jela" i drugu sniženu stopu od 8 % koja se konkretno primjenjuje na „usluge cateringa", i da se stopa PDV-a određuje na temelju nacionalne statističke klasifikacije robe i usluga (PKWiU) povezane s klasifikacijom vrsta poslovnih djelatnosti (PKD) koja, osobito za snižene stope, sadržava skupinu 10.85.1 PKWiU-a „[g]otova jela" i skupinu 56.1 PKWiU-a, „usluge restorana i ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane" koja obuhvaća „usluge usluživanja hrane s cjelokupnom uslugom restorana", „sluge samoposluživanja hrane u odgovarajućim ugostiteljskim objektima" i „ostale usluge usluživanja hrane". Vidjeti točke 13. do 19. ovog mišljenja.

izrazima iz neke točke Priloga III. Direktivi o PDV-u i pritom zadržati šire područje primjene [44] ako su roba i usluge koji se navode u tom prilogu oporezivi po sniženoj stopi PDV-a u skladu s člankom 98. Direktive o PDV-u i ako se poštuje načelo porezne neutralnosti. To ne bi bio slučaj da je nacionalni zakonodavac u svojoj referentnoj klasifikaciji namjeravao uputiti, primjerice, samo na usluge iz točke 12.a Priloga III. toj direktivi a da pritom ne poštuje uvjete za primjenu odabrane snižene stope PDV-a.

61. Slijedom toga, što se tiče glavnog postupka, pitanje kvalifikacije predmetnih transakcija ima smisla samo ako ta kvalifikacija, s obzirom na načelo porezne neutralnosti, treba dovesti do oporezivanja transakcija djelomično ili u cijelosti po drukčijoj sniženoj stopi PDV-a, zbog čega bi sud koji je uputio zahtjev trebao preispitati odabir poljskog zakonodavca da stopom od 5 % oporezuje kategoriju „gotova jela", koja se, za razliku od definicije djelatnosti povezanih s restoranima, definira kao svaka djelatnosti proizvodnje gotovih jela koja nisu namijenjena za izravnu konzumaciju.

62. Budući da zakonodavac Unije navodi kriterij koji omogućuje kvalifikaciju transakcija pružanja usluga restorana i cateringa i da se u sudskoj praksi Suda pojam „hrana" prije tumačio u drukčijem zakonodavnom okviru, valja pojasniti elemente korisne za ujednačenu primjenu tih pojmova.

C. Oporezivanje „usluga restorana i cateringa" sniženom stopom

63. Od 1. lipnja 2009., dana stupanja na snagu Direktive 2009/47 [45], u Prilogu III. Direktivi o PDV-u nalazi se točka 12.a na temelju koje države članice mogu u pogledu „usluga restorana i cateringa" odstupiti od načela oporezivanja robe i usluga standardnom stopom.

64. U skladu s uvodnom izjavom 2. Direktive 2009/47, cilj koji se želi postići jest poticanje otvaranja radnih mjesta i suzbijanje sive ekonomije.

65. U članku 6. stavku 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 koji je, u skladu s člankom 65. te provedbene uredbe, primjenjiv od 1. srpnja 2011., zakonodavac Unije je naveo, kako bi zajamčio jedinstvenu primjenu sustava PDV-a [46], elemente koji obilježavaju usluge restorana i dostave pripremljene hrane i pića i elemente po kojima se te usluge razlikuju. U stavku 2. tog članka pojašnjava se koja se transakcija ne može kvalificirati kao usluga restorana ili opskrbe pripremljenom hranom i pićima.

66. Slijedom toga, što se konkretno tiče isporuke hrane spremne za izravnu konzumaciju, koja je predmet spora u glavnom postupku, ispitivanje teksta prvih dviju rečenica članka 6. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 i teksta stavka 2. tog članka dovodi, prema mojem mišljenju, do neizbježnog zaključka da usluge restorana i dostave pripremljene hrane i pića ne obilježava način pripreme hrane, nego pružanje popratnih usluga povezanih s isporukom te hrane. K tomu, te popratne usluge moraju biti dostatne i prevladavajuće kako bi se osigurala izravna konzumacija pripremljene hrane.

67. U protivnom, smatram da iz toga treba zaključiti da se isporuka prehrambenih proizvoda smatra isporukom robe, točnije „hrane" [47].

44 Napominjem da u ovom slučaju, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, referentna podjela obuhvaća uslužne djelatnosti povezane s pružanjem obroka za izravnu konzumaciju (vidjeti točke 18. i 19. ovog mišljenja), a da pritom nema nikakvog uvjeta koji se odnosi na postojanje povezanih usluga.

45 Zakonodavac Unije intervenirao je prije nego što je donesena presuda Bog i dr. u kojoj se tumači kategorija 1. iz Priloga H Šestoj direktivi (vidjeti točku 8. te presude), koji je postao Prilog III. Direktivi o PDV-u u kojem se, u svrhu oporezivanja sniženom stopom PDV-a, navodi hrana, među ostalim, sastojci namijenjeni pripremi te hrane i proizvodi upotrijebljeni za dopunu ili zamjenu te hrane, a da se pritom ne pravi razlika ovisno o načinu njihove prodaje. Sud je u biti presudio da, u slučaju isporuke robe, jela i obroci pripremljeni radi izravne konzumacije ulaze u područje primjene te odredbe Priloga H Šestoj direktivi te se na njih može primijeniti snižena stopa PDV-a.

46 Vidjeti uvodnu izjavu 4. te provedbene uredbe.

47 Što se tiče obrazloženja te analize vidjeti točke 80. i 86. ovog mišljenja.

68. U skladu s člankom 6. stavkom 1. trećom rečenicom Provedbene uredbe br. 282/2011, samo se na temelju mjesta pružanja usluga koje su povezane s isporukom hrane omogućuje razlikovanje usluga restorana i usluga dostave pripremljene hrane i pića.

69. Sam taj pregled trebao bi biti dovoljan da Sudu omogući da odgovori na prethodna pitanja kako su mu upućena. Međutim, činjenične okolnosti glavnog postupka zbog kojih su nastale dvojbe suda koji je uputio zahtjev, razvoj analiza poljskih tijela u pogledu stope PDV-a primjenjive na predmetne transakcije i podudarnost pisanih očitovanja podnesenih Sudu samo u slučaju prodaje izvan objekata brze hrane pokazuju da je potrebno pojasniti smisao tih definicija [48].

70. Slijedom toga, u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točki 46. ovog mišljenja, pojam „usluge restorana" u smislu točke 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u, u vezi s člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011, treba usko tumačiti, a područje primjene te odredbe ne smije se proširiti na isporuke koje su neodvojivo povezane s tim pojmom.

71. Što se tiče teksta navedene točke 12.a Priloga III., može se pojasniti, kao prvo, da su izraz „usluge restorana", koji u svakodnevnom jeziku može označavati mjesto i uslugu, i izraz „usluge […] cateringa" u skladu s tekstom članka 55. Direktive o PDV-u, koji je nepromijenjen od 1. siječnja 2010., dana stupanja na snagu te odredbe uvedene Direktivom 2008/8. Tim se člankom mjesto oporezivanja tih usluga definira kao mjesto na kojem se te usluge fizički pružaju koje je obično mjesto poslovnog nastana pružatelja usluga, a da se pritom usluge ne razlikuju.

72. Kao drugo, smatram da tu razliku između usluge restorana i usluge cateringa u području sniženih stopa PDV-a, u pogledu koje podsjećam da je u Prilog III. Direktivi o PDV-u unesena Direktivom 2009/47 i definirana Provedbenom uredbom br. 282/2011, treba uskladiti s jedinom prethodnom definicijom tih pojmova koja proizlazi iz sudske prakse Suda.

73. U tom pogledu, usporedba načina izričaja koje je odabrao zakonodavac Unije može se kronološki provesti samo s obrazloženjem presude Faaborg-Gelting Linien donesene 2. svibnja 1996. Naime, presuda Bog i dr., kojom se pojašnjava doseg prethodno navedene presude, donesena je 10. ožujka 2011., prije donošenja Provedbene uredbe br. 282/2011 od 15. ožujka 2011.

74. U točki 14. presude Faaborg-Gelting Linien Sud je odlučio da „transakciju cateringa obilježava niz elemenata i postupaka, u kojem isporuka hrane čini samo jednu *sastavnicu i u okviru kojeg većim dijelom prevladavaju usluge*. Stoga transakciju treba smatrati isporukom usluga u smislu članka 6. stavka 1. Šeste direktive. Suprotno tomu, drukčije je kad se transakcija odnosi na hranu *„za van" i kad nije popraćena uslugama* kojima se želi učiniti ugodnijom konzumacija na licu mjesta u odgovarajućem okviru" [49].

75. Najprije napominjem da se u presudi Faaborg-Gelting Linien upotrebljava samo pojam „dostava pripremljene hrane i pića". Naime, predmet spora definira se kao oporezivanje PDV-om „transakcija cateringa" koja se izvršava na brodovima. Međutim, okolnosti koje ih obilježavaju [50] općenito odgovaraju okolnostima uslugama koje se nude u restoranu.

76. Nadalje, činjenica da su se te transakcije izvršavale na brodu mogla bi omogućiti da se shvati čime se opravdava razlika između usluga koje pružatelj pruža u svojim prostorijama i izvan tih prostorija, na mjestu za konzumaciju [51].

48 Vidjeti u tom smislu i Izvješće Komisije Vijeću o mjestu oporezivanja isporuka robe i usluga, uključujući usluge restorana pružene putnicima na brodovima, u zrakoplovima, vlakovima ili autobusima, koje je sastavljeno u skladu s člankom 37. stavkom 3. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (COM(2012) 605 *final*) (str. 7. i 10.), u kojem se navode potrebe za pojašnjenjem s obzirom na sudsku praksu Suda.

49 Moje isticanje

50 Vidjeti presudu Faaborg-Gelting Linien (t. 13.).

51 Vidjeti presudu Faaborg-Gelting Linien (t. 15.).

77. Naposljetku, korisnije je ispitati razlike. U članku 6. Provedbene uredbe br. 282/2011 zakonodavac Unije odbio je kriterije koji se odnose na pripremu hrane („pripremljene ili nepripremljene") ili na prijevoz hrane („uključujući prijevoz ili bez njega") te nije naveo kriterij „konzumacije na licu mjesta" [52].

78. Zakonodavac Unije tako je otklonio dvojbe u pogledu dosega presude Faaborg-Gelting Linien, osobito što se tiče prevladavajućeg karaktera elemenata povezanih s pripremanjem jela i njihovom isporukom, koji je, za razliku od kriterija kvalitativne važnosti elemenata pružanja usluga cateringa, mogao dovesti do nerješivih problema u razgraničenju zbog brojnosti i složenosti jela i njihova serviranja [53].

79. U tom pogledu, valja razmotriti slične odluke zakonodavca Unije u Provedbenoj uredbi br. 282/2011 i Suda u presudi Bog i dr. kako bi se utvrdili točni kriteriji za razlikovanje isporuke robe i isporuke usluga u slučaju transakcija prodaje gotovih jela za izravnu konzumaciju.

80. U tim okolnostima i zbog širokog dosega presude Bog i dr. koji proizlazi iz raznolikosti činjeničnih okolnosti predmeta u kojima je donesena ta odluka, iako Direktiva 2009/47 nije bila primjenjiva *rationae temporis* [54], smatram da članak 6. Provedbene uredbe br. 282/2011 treba tumačiti s obzirom na tu presudu.

81. Naime, u presudi Bog i dr. Sud je odlučio u pogledu četiriju različitih situacija prodaje gotovih jela koja su spremna za konzumaciju. Bila je riječ o prodaji, među ostalim, kobasica i prženih krumpirića u vozilima parkiranim na tržnicama [55], prodaji kokica i tortilla čipsa (nachos) u predvorjima kina [56], prodaji mesa s roštilja i prženih krumpirića na ugostiteljskim štandovima [57] i jela koja je pripremio ugostitelj koji se bavi dostavom pripremljene hrane i pića [58].

82. Iako se kriterij postojanja „usluga kojima se želi učiniti ugodnijom konzumacija na licu mjesta u odgovarajućem okviru" može izvesti iz točke 14. presude Faaborg-Gelting Linien, u točkama 70. i 71. presude Bog i dr. Sud je smatrao da isporuku hrane na štandovima, iz vozila ili u kinima, *pri kojoj se upotrebljava osnovna oprema* koja zahtijeva *tek zanemarivu ljudsku intervenciju*, treba kvalificirati kao *isporuku robe*. Sud je taj pojam tumačio na način da se njime obuhvaćaju jela i obroci koji su kuhani, pečeni, prženi ili drukčije pripremljeni za izravnu konzumaciju [59].

83. Suprotno tomu, usluge koje pruža poduzetnik koji se bavi dostavom pripremljene hrane i pića, pod uvjetom da nije riječ o isporukama standardiziranih jela, *čine isporuku usluga* s obzirom na to da su priprema jela, sastavljanje jelovnika i eventualno osiguravanje pribora i namještaja prevladavajući elementi usluge [60].

84. Međutim, u skladu s člankom 6. stavkom 2. Provedbene uredbe br. 282/2011, „[i]sporuka […] hrane […] bez *drugih* dodatnih usluga, se ne smatr[a] uslug[om] restorana ili opskrbe pripremljenom hranom i pićima" [61], dok se ta usluga u stavku 1. tog članka definira kao „isporuk[a] […] hrane […] popraćen[a] *dostatnim* popratnim uslugama koje omogućuju njihovu izravnu potrošnju […] [, koja] predstavlja samo jednu komponentu cjelovite ponude, *pri čemu prevladavaju usluge*" [62].

52 Vidjeti presudu Faaborg-Gelting Linien (t. 14.).
53 Vidjeti presudu Bog i dr. (t. 19., 21., 36. i 43.).
54 Vidjeti presudu Bog i dr. (t. 8.).
55 Predmet Bog (C-497/09), vidjeti presudu Bog i dr. (t. 13.).
56 Predmet CinemaxX (prije Flebbe Filmtheater) (C-499/09), vidjeti presudu Bog i dr. (t. 26.)
57 Predmet Lohmeyer (C-501/09), vidjeti presudu Bog i dr. (t. 32.)
58 Predmet Fleischerei Nier (C-502/09), vidjeti presudu Bog i dr. (t. 38.)
59 Vidjeti presudu Bog i dr. (t. 88).
60 Vidjeti presudu Bog i dr. (t. 77., 79. i 80.).
61 Moje isticanje
62 Moje isticanje

85. U tim okolnostima, koje zaključke treba izvesti iz pojašnjenja iznesenih u presudama Faaborg-Gelting Linien i Bog i dr. u pogledu različitih razina popratnih usluga koje je Sud utvrdio, ako se oporezive transakcije pojavljuju u drukčijim uvjetima od onih koje je Sud prethodno ispitao? Valja podsjetiti da se u ovom slučaju prethodna pitanja odnose na kvalifikaciju transakcija posluživanja brze hrane, čija je posebnost u tome da, ovisno o kupčevu odabiru, te transakcije mogu imati značajke usluge restorana ili dostave pripremljene hrane i pića ili pak značajke prodaje „za van" i da, u svakom slučaju, mjesto prodaje nije organizirano kao privremeno, nego u trajnom prostoru posebno namijenjenom izravnoj konzumaciji prodanih proizvoda.

86. Kao prvo, smatram da iz zajedničkog tumačenja presuda Faaborg-Gelting Linien i Bog i dr., s obzirom na koje predlažem Sudu da tumači članak 6. Provedbene uredbe br. 282/2011[63], jasno proizlazi da prodaju robe „za van" treba kvalificirati kao isporuku robe. To se tumačenje može usporediti s aktima Odbora za PDV[64].

87. Kao drugo, isto vrijedi za mjesta na kojima mogućnost konzumacije na licu mjesta sa stajališta potrošača ne može biti prevladavajući element usluge jer minimalne usluge koje pružatelj nudi (ambalaža, osiguranje pribora za jelo, ograničen prostor) izvršava ograničen broj osoba (u pravilu prodavač ili prodavači).

88. Kao treće, iz toga također treba zaključiti da kvalifikacija transakcija cateringa zahtijeva precizno ispitivanje i nije dovoljno samo kvantitativno utvrditi da postoji oprema kojom se potiče konzumacija na licu mjesta.

89. Međutim, ti različiti elementi ne omogućuju da se precizno odgovori na pitanja suda koji je uputio zahtjev u pogledu stupnjeva usluga koji su potrebni kako bi se iz kvalifikacije isporuke robe isključile različite vrste predmetne prodaje (*in store*, *drive in*, *walk through*, *food court*)[65].

90. Prema mojem mišljenju, tim se utvrđenjem opravdava osiguravanje da se odgovor Suda lako može prilagoditi drugim vrstama prodaje gotovih jela u različitim restoranima brze hrane, poput onih koji se nalaze u trgovinama, muzejima, sportskim objektima, benzinskim postajama, na tržnicama, u blizini automata s hranom i onih vrsta prodaje koje se još mogu pojaviti, kao što je bio slučaj tijekom trenutačne zdravstvene krize. U tom pogledu mislim na slučajeve u kojima su vlasnici restorana prodavali obroke kupcima koji nisu mogli ostati na licu mjesta radi konzumacije, u obliku gotovih jela zapakiranih u ambalažu sličnu tanjurima i koji su se mogli nekoliko dana čuvati ili odmah podgrijati.

91. Prema mojem mišljenju, iz definicije usluga restorana i dostave pripremljene hrane i pića iz članka 6. Provedbene uredbe br. 282/2011, kad se tumači s obzirom na sudsku praksu Suda, proizlazi da je angažiranje osoblja zaduženog za osiguravanje usluga kojima se čini ugodnijom konzumacija na licu mjesta hrane koja se nudi u objektima uspostavljenima u tu svrhu odlučujući kriterij kako bi se pojasnilo što obuhvaća izraz „dostatne popratne usluge". Konkretno, smatram da u većini slučajeva

63 Vidjeti točku 80. ovog mišljenja.

64 Vidjeti smjernice koje su proizašle iz 86. sjednice Odbora za PDV održane 18. i 19. ožujka 2009. [taxud.d.1(2009)357988] koje su dostupne na sljedećoj internetskoj adresi: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (str. 117 i 118.). U njima se pojašnjava, s jedne strane, da se sljedeće transakcije ne smatraju ni uslugama cateringa ni uslugama restorana:
– obična isporuka pripremljene ili nepripremljene hrane (primjerice, hrana „za van" kupljena u restoranima, supermarketima ili sličnim mjestima);
– transakcije koje se sastoje od obične pripreme i prijevoza hrane;
– u općenitom smislu, transakcije koje se sastoje od pripreme, prijevoza i primopredaje hrane i/ili pića bez ikakvih drugih popratnih usluga.
S druge strane, prema mišljenju tog odbora, u tim slučajevima isporuka hrane i/ili pića, bez popratnih usluga, jest isporuka robe čije se mjesto utvrđuje na temelju članaka 31. do 37. Direktive o PDV-u. Države članice mogu primijeniti sniženu stopu na isporuku hrane (uključujući pića, ali ipak ne i alkoholna pića), u skladu s kategorijom 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u.

65 Vidjeti točku 21. ovog mišljenja.

činjenica da se hrana isporučuje na mjestu pod nadzorom poreznog obveznika na kojem se materijalni i ljudski resursi organiziraju i primjenjuju kako bi se potrošaču zajamčila udobnost (primjerice stolovima i stolicama) i sigurnost (među ostalim, čistoća uređaja) omogućuje da se isporuka usluge razlikuje od isporuke robe.

92. Međutim, takav kriterij treba kombinirati s *potrošačevom odlukom* da se koristi uslugama povezanim s isporukom hrane, koja se može pretpostaviti *ovisno o načinu prodaje obroka koji se mogu izravno konzumirati*, odnosno unutar ili izvan prostorija pružatelja. U potonjem slučaju, sâmo stavljanje na raspolaganje materijalne i ljudske infrastrukture kojom se pružaju usluge, prema mojem mišljenju, nije dovoljno kako bi se transakcija kvalificirala kao isporuka usluga. Drugim riječima, valja smatrati da nijedna druga popratna usluga ne prati isporuku hrane.

93. Podsjećam da takvo razlikovanje ni na koji način ne smije utjecati na odabir snižene stope PDV-a koju primjenjuje država članica. Stoga, u tom slučaju, ako su primjenjive dvije snižene stope PDV-a, prema mojem mišljenju, s obzirom na načela navedena u točkama 50. i 59. ovog mišljenja, ništa se ne protivi tomu da se primijeni ista stopa PDV-a ako se poštuju kriteriji za kvalifikaciju transakcije s obzirom na Prilog III. Direktivi o PDV-u.

94. Drugim riječima, čini mi se ekonomski opravdanim da se prodaja gotovih jela koja se ne konzumiraju na licu mjesta može različito oporezivati, kao isporuka robe, ovisno o tome obavlja li se u prodavaonici hrane ili se, naprotiv, sastoji od stavljanja na raspolaganje tih jela kupcu na njegov zahtjev radi izravne konzumacije ili bez nje. Prema mojem mišljenju, one objektivno nisu slične jer ne ispunjavaju iste potrebe potrošača te podrazumijevaju različite razine ljudske intervencije. U svakom slučaju, na nacionalnom je sudu da provede tu ocjenu sličnosti predmetne robe ili usluga [66].

95. Posljedično, Sud može sudu koji je uputio zahtjev odgovoriti da:

– Članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 12.a Priloga III. toj direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011, treba tumačiti na način da se izrazom „usluge restorana i cateringa” obuhvaća isporuka hrane na mjestu pod nadzorom poreznog obveznika na kojem se materijalni i ljudski resursi organiziraju i primjenjuju kako bi se potrošaču zajamčila kvaliteta dostatnih usluga koje imaju za cilj osigurati potrošaču udobnosti i sigurnost radi izravne konzumacije te hrane na licu mjesta.

– Članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 1. Priloga III. toj direktivi, treba tumačiti na način da pojam „hrana” obuhvaća isporuku hrane radi njezine izravne konzumacije na licu mjesta, izvan prostora koje je porezni obveznik stavio na raspolaganje uz dostatne popratne usluge koje omogućuju potrošnju te hrane na licu mjesta.

96. Taj se odgovor, s obzirom na raznolike okolnosti glavnog predmeta, može korisno dopuniti pojašnjenjima koja se odnose na prethodnu kvalifikaciju transakcija prodaje, kako bi nacionalni sud mogao odlučiti može li se, sa stajališta prosječnog potrošača, na prodaju gotovih jela primijeniti stopa od 8 % samo na temelju kriterija njihove izravne konzumacije, iako se na isporuku gotovih jela primjenjuje stopa od 5 %.

D. Kvalifikacija predmetnih transakcija prodaje

97. U okviru svoje gospodarske djelatnosti žalitelj iz glavnog postupka primjenjuje različite prodajne metode na koje sam podsjetio u točki 21. ovog mišljenja.

66 Vidjeti osobito presudu od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr. (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 48. i navedena sudska praksa).

98. Slažem se s mišljenjem koje je Komisija iznijela u pisanim očitovanjima, prema kojem, s obzirom na to da se usluge povezane s prodajom jela i obroka razlikuju ovisno o sustavima prodaje koji primjenjuje porezni obveznik, te sustave prodaje valja ispitati zasebno.

1. Prodaja u objektima brze hrane

99. Što se tiče prodaje koju žalitelj izvršava u objektima brze hrane (*in store*), sud koji je uputio zahtjev podsjetio je na obilježja prodanih proizvoda [67] i na obilježja pruženih usluga koje ističe porezna uprava. Popratne usluge su sljedeće:

„– kupci se mogu koristiti blagovaonicom koja je opremljena stolicama, stolovima i odvojenim sanitarnim čvorom (nužnici);

– usluga za kupce sastoji se od niza postupaka, od pripreme obroka do njegove distribucije, a provode ih određeni zaposlenici koji su često jedini koji to mogu učiniti kako bi sačuvali izvorni i karakterističnu okus proizvoda;

– kupci imaju besplatan pristup internetu;

– žalitelj svojim kupcima stavlja na raspolaganje dnevne novine i časopise;

– prostori se ljeti klimatiziraju, a zimi griju;

– kako bi se kupcu boravak učinio ugodnijim u prostoru se pušta glazba;

– osim djelatnosti povezanih s prodajom jela, žalitelj osigurava uslugu održavanja koja se sastoji od čišćenja, brisanja stolova i stolica, bacanja otpadaka, pranja podova, te povremeno dijeli male poklone;

– prostori su okruženi zelenilom, postoje igrališta za djecu i kupac ima mogućnost ostaviti svoje vozilo na parkiralištu predviđenom u tu svrhu.”

100. Zbog tih obilježja smatram, radi usklađenosti sa sudskom praksom Suda [68] te poput Komisije, da se usluga koju je porezni obveznik tako pružio može kvalificirati kao isporuka usluge restorana u smislu članka 98. stavka 2. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 12.a Priloga III. toj direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011. Naime, takva transakcija ne odnosi se samo na isporuku gotovih jela, nego je popraćena uslugama koje su za potrošača prevladavajuće, čak i ako je u trenutku narudžbe jela i njihova posluživanja isporuka pojednostavnjena, odnosno standardizirana, kako bi se ispunio kupčev zahtjev za brzinom.

101. Ako potrošač odabere gotovo jelo „za van” koje neće konzumirati na licu mjesta, tu transakciju treba kvalificirati kao isporuku robe, s obzirom na to da infrastruktura koju nudi porezni obveznik tada nije odlučujuća za kupca u toj situaciji [69].

102. U takvom slučaju, kao što je to pojasnila Komisija, smatram da je na poreznom obvezniku da zadrži elemente koji opravdavaju selektivnu primjenu stope PDV-a [70].

67 Vidjeti točku 20. ovog mišljenja.

68 Vidjeti točke 74 i 82. ovog mišljenja.

69 Vidjeti u tom smislu presudu Bog i dr. (t. 64.).

70 Vidjeti u tom pogledu opća načela navedena u točki 31. presude od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

2. Prodaja izvan objekata brze hrane

103. Što se tiče prodaje proizvoda s vanjskih prozora restorana potrošačima koji dolaze automobilima ili pješice (*drive in* i *walk through*), njezino je obilježje kupčev odabir da ne ulazi *u* infrastrukturu koju mu žalitelj u glavnom postupku stavlja na raspolaganje. Stoga se čini logičnim smatrati da, sa stajališta prosječnog potrošača, u pravilu nisu prevladavajuće sve popratne usluge koje se pružaju unutar objekta u kojem se potrošač ne nalazi prilikom kupnje gotovog jela, što se uzima u obzir prilikom primopredaje gotovog jela (nema pladnja, hrana se predaje u vrećici za prijevoz).

104. Slijedom toga, čini mi se da su ispunjeni uvjeti za primjenu članka 6. stavka 2. Provedbene uredbe br. 282/2011.

105. Međutim, zbog materijalnih razloga navedenih u točkama 91. i 92. ovog mišljenja, obična mogućnost korištenja infrastrukturom koju na raspolaganje stavlja osoba odgovorna za objekt brze hrane, prema mojem mišljenju, ne može proturječiti toj analizi. U ovom mi se slučaju čini da je ona potkrijepljena usporedbom s okolnostima koje je Sud ispitao u presudi Bog i dr.[71].

106. Naime, zajednička točka s prodajom iz kamionâ, u kinima i na ugostiteljskim štandovima, u okviru koje su usluge vrlo ograničene zbog organizacije mjesta namijenjenih izravnoj konzumaciji, jest potrošačev odabir brze usluge koja je ograničena na mjesto namijenjeno ispunjavanju tog očekivanja.

107. Posljedično, iz toga zaključujem, kao i Komisija, da prodaju koju je porezni obveznik obavio u okviru sustava prodaje *drive in* i *walk through* treba smatrati isporukom hrane.

3. Prodaja u trgovačkim centrima unutar određenih prostora za konzumaciju hrane

108. Što se tiče prostora za konzumaciju hrane u trgovačkim centrima (*food court*), sud koji je uputio zahtjev objašnjava da je riječ o sustavu prodaje jela predviđenih za konzumaciju na licu mjesta u posebnim, za to namijenjenim prostorima u tim centrima. U tim prostorima za konzumaciju hrane nalazi se nekoliko štandova koji su smješteni u različitim *boxovima* i na kojima se prodaju prehrambeni proizvodi. Svaki *box* ima prostor za blagajnu i prodaju, kuhinju te ponekad skladište. Postoji zajednički prostor u kojem obroke konzumiraju kupci svih pružatelja usluga koji prodaju svoje prehrambene proizvode u prostorima za konzumaciju hrane (*food court*). Na tom se prostoru nalaze stolovi i stolice koji ni na koji način nisu razdijeljeni ili dodijeljeni nekom od tih *boxova*. Kupac koji dođe na neki od tih štandova kupuje gotovi obrok koji se pakira u jednokratnu ambalažu, a može ga ponijeti „za van” ili konzumirati u prostoru za konzumaciju koji, unatoč prisutnosti stolova i stolica, nije restoranska dvorana, a nema ni restoransku infrastrukturu (odnosno odvojenu kuhinju, posuđe, pribor za jelo, stolnjake, perilice posuđa, profesionalne konobare, kuhare itd.) ni garderobu. Sanitarni čvorovi pripadaju trgovačkom centru. K tomu, taj se prostor također može koristiti kao mjesto za čekanje i sastajanje. Rezervacija stolova nije moguća.

109. Budući da sud koji je uputio zahtjev smatra da se ne čini da je mogućnost korištenja ponuđene infrastrukture koja se nudi kupcu, sa stajališta prosječnog kupca i za razliku od prodaje u restoranu, znatan element isporuke, iz toga valja zaključiti da tu transakciju treba kvalificirati kao isporuku hrane, isto kao i prodaju izvan objekta brze hrane.

110. Međutim, slažem se s Komisijinim mišljenjem prema kojem određene značajke sustava prodaje unutar prostora za konzumaciju hrane (*food court*) koje je opisao sud koji je uputio zahtjev mogu opravdati različite kvalifikacije.

71 Vidjeti točku 81. ovog mišljenja.

111. Naime, uzimam u obzir činjenicu da se prodaja gotovih jela odvija u prostoru namijenjenom konzumaciji na licu mjesta, za koji doduše nije isključivo odgovoran žalitelj iz glavnog postupka, ali je iz tog prostora vidljiv njegov *box*[72] te se čini da on nudi usluge istovjetne uslugama koje prosječni potrošač može pronaći u objektu brze hrane iz istog lanca. U takvom je slučaju zamislivo da stavljanje na raspolaganje prostora za konzumaciju hrane u kojem postoji odgovarajuća popratna usluga dovodi do toga da transakciju treba kvalificirati kao isporuku usluga, iako ga objekt brze hrane dijeli s drugim *boxovima*. U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s tekstom članka 6. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, pojam „usluge dostave pripremljene hrane i pića" općenito obuhvaća sve usluge te vrste koje se pružaju izvan prostorija isporučitelja.

112. Prema mojem mišljenju, to ne bi bio slučaj kad bi se prodajni pultovi u trgovačkim centrima postavili tako da budu organizirani na isti način kao u sustavu prodaje *walk through* i kad bi kupac mogao konzumirati kupljeni proizvod u prostoru za koji su odgovorni ti centri i u kojem su kupcu na raspolaganje stavljeni samo stolovi i stolice, neovisno o svrsi kupnje (konzumacija na licu mjesta ili mjesto za čekanje).

113. Slijedom toga, smatram da je prodaja gotovih jela pripremljenih u stalnoj infrastrukturi za konzumaciju obroka na licu mjesta, koja se dijeli ili ne dijeli s drugim isporučiteljima gotovih jela i koju je porezni obveznik stavio na raspolaganje kupcima, usluga restorana, čak i ako se usluga koju pruža osoblje odnosi samo na upravljanje korištenjem prostora za konzumaciju hrane i sanitarija od strane kupaca.

114. Iz svih tih elemenata proizlazi da se sudu koji je uputio zahtjev može odgovoriti da:

– prodaja jela, pripremljenih u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u objektima brze hrane u kojima porezni obveznik stavlja kupcu na raspolaganje infrastrukturu koja omogućuje potrošnju obroka na licu mjesta i koju taj porezni obveznik organizira ili dijeli s drugim isporučiteljima gotovih jela, jest usluga restorana, i

– prodaja jela, pripremljenih u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u objektima brze hrane, koja kupac odluči naručiti „za van", a ne konzumirati na licu mjesta u infrastrukturi koju je porezni obveznik u tu svrhu stavio na raspolaganje, nije usluga restorana, nego isporuka hrane koja se može oporezivati sniženom stopom PDV-a. Ta stopa može biti jednaka stopi koja se primjenjuje na uslugu restorana, pod uvjetom da ne povređuje načelo porezne neutralnosti.

V. Zaključak

115. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da se na pitanja koja je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 98. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s točkom 12.a Priloga III. toj direktivi i člankom 6. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da se izrazom „usluge restorana i cateringa" obuhvaća isporuka hrane na mjestu pod nadzorom poreznog obveznika na kojem se materijalni i ljudski resursi organiziraju i primjenjuju kako bi se potrošaču zajamčila kvaliteta dostatnih usluga koje imaju za cilj osigurati potrošaču udobnosti i sigurnost radi izravne konzumacije te hrane na licu mjesta.

72 Konkretno, ta se situacija može razlikovati od situacije objekata za dostavu pripremljene hrane i pića organiziranim na tržnicama, koja imaju samo stolove i stolice a da pritom nijedan od prodavatelja nema rezerviran prostor.

Slijedom toga, prodaja jela pripremljenih u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u objektima brze hrane u kojima porezni obveznik stavlja kupcu na raspolaganje infrastrukturu koja omogućuje potrošnju obroka na licu mjesta i koju taj porezni obveznik organizira ili dijeli s drugim isporučiteljima gotovih jela, jest usluga restorana.

2. Članak 98. stavak 2. Direktive 2006/112, u vezi s točkom 1. Priloga III. toj direktivi, treba tumačiti na način da pojam „hrana” obuhvaća isporuku hrane radi njezine izravne konzumacije na licu mjesta, izvan prostora koje je porezni obveznik stavio na raspolaganje uz dostatne popratne usluge koje omogućuju potrošnju te hrane na licu mjesta.

Slijedom toga, prodaja jela, pripremljenih u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u objektima brze hrane, koja kupac odluči naručiti „za van”, a ne konzumirati na licu mjesta u infrastrukturi koju je porezni obveznik u tu svrhu stavio na raspolaganje, nije usluga restorana, nego isporuka hrane koja se može oporezivati sniženom stopom poreza na dodanu vrijednost. Ta stopa može biti jednaka stopi koja se primjenjuje na uslugu restorana, pod uvjetom da ne povređuje načelo porezne neutralnosti.