

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 22 kwietnia 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 ust. 2 – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług – Zakwalifikowanie działalności gospodarczej jako „świadczenia usług” – Załącznik III pkt 12a – Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 – Artykuł 6 – Pojęcie „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

W sprawie C-703/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 6 czerwca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 września 2019 r., w postępowaniu:

J.K.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot, prezes izby, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Richard de la Tour,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu J.K. – R. Baraniewicz, doradca podatkowy, oraz A. Zubik, radca prawny,
- w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach – P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski i M. Kowalewska,
- w imieniu Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – P. Chrupek i A. Zaręba-Faracik, radcowie prawni,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 listopada 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 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 (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. 2009, L 116, s. 18) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) w związku z pkt 12a załącznika III do dyrektywy VAT oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy J.K. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie wyników kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2016 r., dotyczącej stawki opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) transakcji sprzedaży artykułów żywnościowych i posiłków gotowych do natychmiastowego spożycia na miejscu lub na wynos, w odniesieniu do których J.K. jest podatnikiem w zakresie tego podatku.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

- 3 Artykuł 96 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„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 Artykuł 98 tej dyrektywy stanowi:

„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.

[...]

3. Przy stosowaniu stawek obniżonych przewidzianych w ust. 1 do poszczególnych kategorii towarów, państwa członkowskie mogą stosować nomenklaturę scaloną [znajdującą się w załączniku I do rozporządzenia 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), zmienionym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008 r. (Dz.U. 2008, L 291, s. 1)], aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii”.

- 5 Załącznik III do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, w pkt 1 i 12a stanowi:

„1) Środki spożywcze (łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych;

[...]

12a) usługi restauracyjne i cateringowe, z możliwością wykluczenia dostawy napojów (alkoholowych lub bezalkoholowych);

[...].

Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

6 Artykuł 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 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”.

CN

7 Nomenklatura scalona zawarta w załączniku I do rozporządzenia nr 2658/87, zmienionym rozporządzeniem nr 1031/2008 (zwana dalej „CN”), jest oparta na zharmonizowanym systemie oznaczania i kodowania towarów opracowanym przez Radę Współpracy Celnej, obecnie Światową Organizację Celną (WCO), i wprowadzonym w życie Międzynarodową konwencją w sprawie zharmonizowanego systemu oznaczania i kodowania towarów, zawartą w Brukseli w dniu 14 czerwca 1983 r. Ta międzynarodowa konwencja, wraz z protokołem zmian do niej z dnia 24 czerwca 1986 r., została zatwierdzona w imieniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej decyzją Rady 87/369/EWG z dnia 7 kwietnia 1987 r. (Dz.U. 1987, L 198, s. 1).

Prawo polskie

8 Artykuł 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054) (zwanej dalej „ustawą o VAT”), 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”.

9 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%”.

10 Punkt 28 załącznika 10 do tej ustawy wymienia „[g]otowe posiłki i dania, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%”, należących do podklasy 10.85.1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U. z 2015 r., poz. 1676) (zwanej dalej „PKWiU”).

11 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 (Dz.U. z 2013 r., poz. 1719) ma następujące brzmienie:

„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”.

12 Punkt III pozycja 7 załącznika do tego rozporządzenia wymienia następujące usługi:

„Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56), 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; 5) wód mineralnych; 6) innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych stawką, o której mowa w art. 41 ust. 1 ustawy [o VAT]”.

13 Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez sąd odsyłający w dziale ex 56 PKWiU, zatytułowanym „Usługi związane z wyżywieniem”, podklasa 56.1 obejmuje 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 (zwane dalej „usługami związanymi z wyżywieniem« w rozumieniu działu ex 56 PKWiU”).

14 Sąd ten wyjaśnia również, że interpretacja klasyfikacji PKWiU odbywa się poprzez odniesienie się do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Dz.U. z 2007 r., nr 251, poz. 1885), a w szczególności do jej działu ex 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 miejscami 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 one 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.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 Skarżący w postępowaniu głównym jest franczyzobiorcą w ramach sieci placówek gastronomicznych szybkiej obsługi. Prowadzi on sprzedaż gotowych posiłków i dań, takich jak kanapki, sałatki, frytki, koktajle mleczne itd. Produkty te są podawane na plastikowej tacy, z którą klient otrzymuje papierowe serwetki, a do niektórych produktów plastikowe sztucze czy rurkę. Posiłki i dania są przygotowywane na miejscu z półproduktów, mogą być serwowane na ciepło lub zimno w postaci gotowej do spożycia w lokalu lub na wynos.

16 W ramach swojej działalności gospodarczej skarżący w postępowaniu głównym stosuje różne metody sprzedaży. Produkty są sprzedawane albo wewnątrz restauracji, albo z okienek zewnętrznych restauracji, albo wewnątrz galerii handlowych w wyznaczonych strefach restauracyjnych.

17 We wrześniu 2016 r. organ podatkowy przeprowadził u skarżącego w postępowaniu głównym kontrolę deklaracji VAT oraz obliczania i wpłacania tego podatku za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2016 r.

18 W wyniku tej kontroli, uznając, że cała działalność skarżącego w postępowaniu głównym 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 w postępowaniu głównym, organ podatkowy decyzją z dnia 21 kwietnia 2017 r. skorygował kwotę VAT należnego od skarżącego w postępowaniu głównym za kontrolowany okres. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez organ podatkowy drugiej instancji.

- 19 Wyrokiem z dnia 1 marca 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polska) oddalił skargę wniesioną przez skarżącego w postępowaniu głównym na decyzję organu podatkowego drugiej instancji i podtrzymał jego uzasadnienie.
- 20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach stwierdził, podobnie jak organ podatkowy, że zaoferowana klientom możliwość spożycia na miejscu kupionego dania, bez konieczności dodatkowego przygotowania, wykracza poza zwykłą dostawę potrawy, ponieważ potrawa, choć nie wymaga dodatkowych przygotowań kulinarnych ze strony klienta, musi jednak zostać podgrzana lub wymieszana celem bezpośredniego spożycia.
- 21 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach został zaskarżony przez skarżącego w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego, Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska).
- 22 Sąd odsyłający wyjaśnia, że w art. 5a ustawy o VAT Rzeczpospolita Polska skorzystała z przewidzianej w art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT możliwości obniżenia przez państwa członkowskie stawki VAT mającej zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług określonych w załączniku III do tej dyrektywy. Sąd ten wyraża jednak wątpliwości co do transpozycji do prawa polskiego art. 98 wspomnianej dyrektywy i załącznika III do niej ze względu na dokonane w tym prawie odesłanie nie do CN, lecz do PKWiU, która jest klasyfikacją działalności w celach statystycznych, określającą w szczególności zakres stosowania zawartych w niej pojęć w oparciu o działalność konkretnych podmiotów, a nie – jak ma to miejsce na gruncie VAT – na podstawie przedmiotu tego podatku.
- 23 Zgodnie z systemem ustanowionym w prawie polskim stawka obniżona, która ma zastosowanie do transakcji podlegającej opodatkowaniu, jest określana wyłącznie na podstawie działu PKWiU, którym jest objęta, w związku z czym okoliczność zakwalifikowania tej transakcji jako „dostawy towarów” lub „świadczenia usług” nie ma znaczenia. Zgodnie z tym systemem transakcje podlegające opodatkowaniu należące do kategorii „gotowych posiłków i dań” w rozumieniu podklasy 10.85.1 PKWiU podlegają obniżonej stawce VAT wynoszącej 5%, podczas gdy transakcje należące do „usług związanych z żywnością” w rozumieniu działu ex 56 PKWiU podlegają obniżonej stawce VAT wynoszącej 8%.
- 24 Sąd odsyłający wskazuje jednak, że zgodnie z przyjętą metodą klasyfikacji „usługi związane z żywnością” w rozumieniu działu ex 56 PKWiU stanowią kategorię o szerszym zakresie niż „usługi restauracyjne i cateringowe” w rozumieniu pkt 12a załącznika III do dyrektywy VAT.
- 25 W odniesieniu do pojęcia „gotowych posiłków i dań” sąd odsyłający wskazuje, że powinno ono być interpretowane zgodnie z orzecznictwem Trybunału, i zastanawia się nad kwestią, w jaki sposób stosowane przez organ podatkowy i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach kryterium oparte na metodzie przygotowywania dań ma znaczenie dla odróżnienia tego pojęcia od pojęcia „usługi związanej z żywnością”. Sąd odsyłający uważa bowiem, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż przygotowanie ciepłego produktu gotowego do spożycia nie może samo z siebie powodować uznania danej transakcji za świadczenie usługi (wyrok z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 68, 69).
- 26 Sąd odsyłający podkreśla jednak, że kryteria pozwalające na rozróżnienie pomiędzy dostawami towarów a świadczeniem usług w dziedzinie sprzedaży artykułów spożywczych i napojów zostały określone przez Trybunał w wyroku z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), wydanym przed zdefiniowaniem „usług restauracyjnych i cateringowych” w prawie Unii w art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. Zdaniem tego sądu powstaje zatem pytanie, czy kryteria te zachowują ważność.
- 27 Wreszcie sąd odsyłający kładzie nacisk na konieczność uwzględnienia wszystkich metod sprzedaży stosowanych przez skarżącego w postępowaniu głównym w celu odróżnienia dostaw towarów od świadczenia usług, uściślając, że każda z tych metod zawiera elementy dotyczące zarówno pierwszych, jak i drugiego. Zdaniem tego sądu jedyna różnica polega na zakresie infrastruktury oferowanej przez sprzedawcę oraz na oczekiwaniach klientów co do znaczenia elementów wchodzących w zakres świadczenia usług.
- 28 Jednak w ocenie sądu odsyłającego, niezależnie od rodzaju systemu sprzedaży, świadczenie usług, w szczególności możliwość spożycia nabytego dania lub posiłku na miejscu, ma jedynie charakter

potencjalny i uzależnione jest od wyboru klienta. Ze względu na uproszczony system sprzedaży oraz zastosowany sposób wydania i opakowania tych dań lub posiłków na etapie sprzedaży nie jest możliwe rozróżnienie, czy dane danie lub posiłek zostaną spożyte na miejscu, czy też są nabywane „na wynos”.

29 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

30 Poprzez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy działalność podatnika polegająca na sprzedaży na różne sposoby dań i posiłków gotowych do spożycia należy do kategorii „usług restauracyjnych i cateringowych”, 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 art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

31 Na wstępie należy zauważyć, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż pytania przedłożone Trybunałowi wynikają z wątpliwości sądu odsyłającego co do sposobu, w jaki polski ustawodawca dokonał transpozycji do prawa krajowego art. 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy.

32 Wątpliwości wyrażone przez ten sąd dotyczą zwłaszcza okoliczności, że według niego „usługi związane z żywnością” w rozumieniu działu ex 56 PKWiU stanowią kategorię o szerszym zakresie niż kategoria wymieniona w pkt 12a załącznika III do dyrektywy VAT.

33 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika bowiem, że dział ex 56 PKWiU obejmuje zarówno część usług wchodzących w zakres pojęcia „usług restauracyjnych i cateringowych” w rozumieniu pkt 12a załącznika III do dyrektywy VAT, jak i część towarów objętych pojęciem „środków spożywczych” w rozumieniu pkt 1 załącznika III.

34 W konsekwencji, po pierwsze, wybrana przez Rzeczpospolitą Polską metoda klasyfikacji zasadniczo miałyby prowadzić do sytuacji, w której różne transakcje podlegające opodatkowaniu należące do dwóch odrębnych kategorii z załącznika III do dyrektywy VAT mogą zostać zaklasyfikowane na poziomie krajowym do tej

samej kategorii i objęte tą samą stawką obniżoną. Po drugie, metoda ta oznaczałaby, że dwie obniżone stawki VAT mogą mieć zastosowanie do tej samej kategorii według załącznika III, ze względu na to, że na poziomie krajowym treść tej kategorii należy do różnych pozycji PKWiU.

- 35 W tym względzie należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 96 dyrektywy VAT jednakowa stawka VAT, mianowicie stawka podstawowa określana przez każde państwo członkowskie, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług.
- 36 W drodze odstępstwa od tej zasady w art. 98 owej dyrektywy została przewidziana możliwość zastosowania 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 te stawki obniżone (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 22).
- 37 Celem przyznanej państwom członkowskim możliwości wprowadzenia obniżonych stawek VAT jest uczynienie tańszymi, a w rezultacie dostępnejszymi dla konsumenta końcowego, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, niektórych towarów i usług uważanych za szczególnie niezbędne (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system VAT, do państw członkowskich należy dokładniejsze określenie wśród dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami załącznika III do dyrektywy VAT tych, do których ma zastosowanie stawka obniżona (wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 98 ust. 3 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą stosować CN przy stosowaniu stawek obniżonych do poszczególnych kategorii do dostaw towarów, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii. Należy jednak stwierdzić, że stosowanie CN jest tylko jednym z wielu sposobów precyzyjnego określenia zakresu danej kategorii (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 25).
- 40 Z powyższych rozważań wynika, iż pod warunkiem, że transakcje, do których stosuje się stawkę obniżoną, należą do jednej z kategorii załącznika III do dyrektywy VAT i że przestrzegana jest zasada neutralności podatkowej, ustawodawca krajowy, określając w prawie krajowym kategorie, do których zamierza stosować tę stawkę obniżoną, może swobodnie klasyfikować dostawy towarów i świadczenia usług należące do kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy VAT zgodnie z metodą, którą uzna za najbardziej odpowiednią.
- 41 Z zastrzeżeniem spełnienia przesłanek wymienionych w poprzednim punkcie ustawodawca krajowy może zaklasyfikować do tej samej kategorii różne transakcje podlegające opodatkowaniu, należące do odrębnych kategorii tego załącznika III, nie dokonując formalnego rozróżnienia pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług. Podobnie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 60 opinii, nie ma znaczenia, że ustawodawca krajowy zdecydował się dla określenia kategorii klasyfikacji krajowej użyć terminów podobnych do jednego z punktów załącznika III do dyrektywy VAT, przyjmując dla nich zakres stosowania szerszy niż zakres stosowania kategorii określonej w danym punkcie, dopóki towary i usługi, o których tam mowa, podlegają opodatkowaniu według obniżonej stawki VAT.
- 42 Jak wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt 50 opinii i biorąc pod uwagę w szczególności wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 43, 44), dyrektywa VAT nie stoi ponadto na przeszkodzie temu, by dostawy towarów lub świadczenia usług należące do tej samej kategorii załącznika III do tej dyrektywy podlegały dwóm różnym obniżonym stawkom VAT.
- 43 W tej sytuacji należy przypomnieć, że w przypadku gdy państwa członkowskie decydują się na zastosowanie jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT do jednej z 24 kategorii dostaw towarów lub świadczenia usług wymienionych w załączniku III do dyrektywy VAT lub, w stosownych przypadkach, na wybiórcze ograniczenie ich stosowania do części dostaw towarów lub świadczenia usług każdej z tych kategorii, państwa członkowskie powinny przestrzegać zasady neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 44 Zasada ta stoi na przeszkodzie temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (wyroki: z dnia 9 marca 2017 r., *Oxycure 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).
- 45 W tych okolicznościach, jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 59 opinii, do sądu krajowego należy nie tylko zbadanie, czy dokonany przez ustawodawcę krajowego wybór stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT dotyczy transakcji należących do jednej lub kilku kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy VAT, lecz również czy odmienne traktowanie z punktu widzenia VAT dostaw towarów lub świadczenia usług należących do tej samej kategorii tego załącznika jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej.
- 46 W tych okolicznościach, ponieważ kwalifikacja transakcji podlegających opodatkowaniu według kategorii określonych w załączniku III do dyrektywy VAT jest niezbędnym warunkiem wstępnym zbadania możliwości stosowania obniżonej stawki VAT, Trybunał winien określić kryteria przydatne do dokonania tej oceny, która to ocena należy do sądu krajowego.
- 47 W tym względzie należy przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT, opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (wyroki: z dnia 13 czerwca 2018 r., *Polfarmex*, C-421/17, EU:C:2018:432, pkt 27; z dnia 11 maja 2017 r., *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 48 W przypadku złożonej transakcji składającej się z szeregu ściśle powiązanych elementów i czynności, które obiektywnie tworzą jedną nierozzerwalną transakcję gospodarczą, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu ustalenia, czy transakcję tę należy zakwalifikować jako dostawę towarów lub świadczenie usług, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich transakcja ta ma miejsce, aby określić jej charakterystyczne i dominujące elementy (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r., *Bog i in.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Trybunał wyjaśnił również, że element dominujący określa się z punktu widzenia przeciętnego konsumenta oraz z uwzględnieniem, w ramach całościowej oceny, wagi jakościowej, a nie tylko ilościowej, elementów świadczenia usług w stosunku do elementów dostawy towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r., *Bog i in.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 62).
- 50 W tym względzie każdej sprzedaży towaru zawsze towarzyszy minimalny zakres świadczonych usług, takich jak umieszczenie towaru na półkach sklepowych czy wystawienie rachunku, w związku z czym tylko usługi odrębne od usług nierozzerwalnie związanych ze sprzedażą towarów można brać pod uwagę w celu określenia udziału świadczenia usług w świadczeniu złożonym, obejmującym również dostawę towarów (wyrok z dnia 10 marca 2011 r., *Bog i in.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 51 Trybunał orzekł w szczególności, że działalność restauracyjną charakteryzuje szereg elementów i czynności, wśród których dostawa żywności jest tylko jedną ze składowych i gdzie w znacznej mierze dominują usługi, a zatem działalność tę należy uznać za „świadczenie usług” w rozumieniu art. 6 ust. 1 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), obecnie art. 24 dyrektywy VAT. Inaczej jest wówczas, gdy transakcja dotyczy artykułów żywnościowych na wynos i nie wiąże się ze świadczeniem usług służących organizacji konsumpcji na miejscu w odpowiednich warunkach (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 maja 1996 r., *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 14; z dnia 10 marca 2011 r., *Bog i in.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 Stąd w odniesieniu do działalności restauracyjnej prowadzonej na promie Trybunał orzekł, że dostawa gotowych artykułów żywnościowych i napojów do spożycia na miejscu jest wynikiem świadczenia szeregu usług, od przygotowania tych dań do ich podania, i że wiąże się z zapewnieniem klientom infrastruktury obejmującej salę jadalną z pomieszczeniami przyległymi, takimi jak szatnia, oraz meble i nakrycia. W niektórych przypadkach osoby fizyczne, które zawodowo realizują świadczenia wchodzące w skład działalności restauracyjnej, nakrywają do stołu, służą poradą klientom i udzielają im wyjaśnień

w przedmiocie oferowanych artykułów żywnościowych i napojów, podają te produkty do stołu i wreszcie sprzątają stoły po konsumpcji (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 13).

- 53 W odniesieniu do elementów świadczenia usług charakteryzujących usługi restauracyjne, a w szczególności infrastruktury oddanej do dyspozycji klienta, Trybunał wyjaśnił jednak, że w przypadku gdy dostawie żywności towarzyszy jedynie udostępnienie podstawowych urządzeń, to jest prostych kontuarów do konsumpcji bez miejsc siedzących, pozwalających ograniczonej liczbie klientów na konsumpcję na miejscu, na świeżym powietrzu, które wymagają jedynie nieznaczącej działalności ludzkiej, owe elementy stanowią jedynie świadczenia dodatkowe w minimalnym zakresie, które nie zmieniają dominującego charakteru świadczenia głównego, jakim jest dostawa towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 70).
- 54 Jeśli chodzi o przygotowanie produktów, z orzecznictwa Trybunału wynika, że dostawa gotowej żywności zakłada jej gotowanie lub podgrzanie, co stanowi usługę, którą należy wziąć pod uwagę w ramach całościowej oceny danej transakcji w celu jej zakwalifikowania jako dostawy towarów lub świadczenia usług. Niemniej jednak jeśli przygotowanie ciepłego produktu gotowego ogranicza się w istocie do czynności pobieżnych i znormalizowanych i zwykle następuje nie na życzenie konkretnego klienta, lecz w sposób stały i regularny, w zależności od popytu możliwego do przewidzenia w sposób ogólny, nie stanowi to przeważającego elementu danej transakcji i nie może samo z siebie powodować uznania tej transakcji za świadczenie usługi (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 67, 68).
- 55 Ponadto, jak zauważa sąd odsyłający, prawodawca Unii w trosce o zapewnienie jednolitego stosowania systemu VAT podjął również działania w celu uściślenia kryterium pozwalającego na zakwalifikowanie transakcji jako usług restauracyjnych lub cateringowych na mocy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, mającego zastosowanie na podstawie art. 65 tego rozporządzenia od dnia 1 lipca 2011 r.
- 56 Artykuł 6 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 przewiduje, że „[u]sługi 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”, że „[d]ostarczanie żywności lub napojów lub żywności i napojów stanowi jedynie element większej całości, w której muszą przeważać usługi” oraz że „usługi restauracyjne polegają na świadczeniu takich usług w lokalu należącym do usługodawcy, podczas gdy usługi cateringowe polegają na świadczeniu takich usług poza lokalem usługodawcy”.
- 57 Artykuł 6 ust. 2 tego rozporządzenia wyjaśnia, że „[z]a 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”.
- 58 Z brzmienia art. 6 wspomnianego rozporządzenia wykonawczego wynika zatem, że do celów zakwalifikowania transakcji podlegającej opodatkowaniu do „usług restauracyjnych i cateringowych” prawodawca Unii pragnął nadać decydujące znaczenie nie sposobowi przygotowywania artykułów spożywczych lub ich dostawy, lecz realizacji usług wspomagających towarzyszących dostarczaniu gotowej żywności, przy czym usługi te powinny być odpowiednie do zapewnienia natychmiastowego spożycia tej żywności i mieć przeważający charakter w stosunku do jej dostarczania.
- 59 Z definicji „usług restauracyjnych i cateringowych” zawartej w art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, interpretowanej w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 52–54 niniejszego wyroku, wynika zatem, że decydujące kryteria oceny, czy usługi towarzyszące dostarczaniu gotowej żywności mogą zostać uznane za „odpowiednie usługi wspomagające”, odnoszą się do poziomu usług oferowanych konsumentowi.
- 60 W tym względzie Trybunał uwzględnił między innymi takie czynniki jak obecność kelnerów, istnienie obsługi polegającej w szczególności na przekazywaniu zamówień do kuchni, układaniu dań na talerzach i podawaniu ich klientom, istnienie zamkniętych i utrzymywanych w odpowiedniej temperaturze pomieszczeń przeznaczonych do konsumpcji żywności, a także szatni i toalet, oraz wyposażenie w naczynia, meble i sztucce (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 69).

- 61 Wyjaśnwszy powyższe, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 92 opinii, zastosowanie tych kryteriów należy połączyć z uwzględnieniem podjętej przez konsumenta decyzji o skorzystaniu z usług wspomagających dostawę żywności lub napojów, co zostanie przyjęte stosownie do sposobu sprzedaży posiłku podlegającego natychmiastowemu spożyciu.
- 62 Jak bowiem przypomniano w pkt 49 niniejszego wyroku, w przypadku usług złożonych przeważający element transakcji należy określić w oparciu o punkt widzenia konsumenta. Jeżeli konsument nie zdecyduje się na skorzystanie z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych przez podatnika, zasoby te nie mają dla konsumenta decydującego znaczenia. Dlatego też w tym przypadku należy uznać, że dostarczaniu żywności lub napojów nie towarzyszy żadna usługa wspomagająca i że przedmiotową transakcję należy zaklasyfikować jako dostawę towarów.
- 63 Do sądu krajowego należy ustalenie w świetle kryteriów przedstawionych w pkt 60 niniejszego wyroku, czy różne systemy sprzedaży wprowadzone przez podatnika są objęte zakresem pojęcia „usług restauracyjnych lub cateringowych”.
- 64 W tym względzie, po pierwsze, należy przypomnieć, że okoliczność, iż dane transakcje wchodzą w zakres pojęcia „usług restauracyjnych lub cateringowych” lub „środków spożywczych” w rozumieniu załącznika III do dyrektywy VAT, może nie mieć wpływu na wybór obniżonej stawki VAT mającej zastosowanie przez państwo członkowskie. Jak bowiem wskazano w pkt 41 niniejszego wyroku, każde państwo członkowskie może zaklasyfikować do tej samej kategorii i opodatkować tą samą obniżoną stawką VAT różne transakcje podlegające opodatkowaniu, zaliczające się do różnych kategorii tego załącznika, nie dokonując formalnego rozróżnienia pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług.
- 65 Po drugie, jeżeli stosuje się różne obniżone stawki VAT w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług lub ich części, jak wskazała Komisja Europejska w swoich uwagach na piśmie, to podatnik jest zobowiązany do prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej, a w szczególności zachowywania kopii wszystkich wystawionych przez siebie faktur uzasadniających zastosowanie tych stawek (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 31).
- 66 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy i art. 6 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych” obejmuje dostarczanie żywności wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta końcowego, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego. Jeżeli klient końcowy podejmie decyzję o nieskorzystaniu z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych mu przez podatnika w związku z konsumpcją dostarczonej żywności, należy uznać, że z dostawą tej żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca.

W przedmiocie kosztów

- 67 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., 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, należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych” obejmuje dostarczanie żywności wraz

z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta końcowego, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego. Jeżeli klient końcowy podejmie decyzję o nieskorzystaniu z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych mu przez podatnika w związku z konsumpcją dostarczonej żywności, należy uznać, że z dostawą tej żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca.

Bonichot

Bay Larsen

Toader

Safjan

Jääskinen

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 22 kwietnia 2021 r.

Sekretarz

Prezes pierwszej izby

A. Calot Escobar

J.-C. Bonichot