



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

22. april 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98, stk. 2 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en eller to nedsatte momssatser for leveringen af visse varer og tjenesteydelser – kvalificering af en erhvervsmæssig virksomhed som »tjenesteydelse« – bilag III, punkt 12a) – gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 – artikel 6 – begrebet »restaurations- og cateringydelser« – måltider tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet i sælgerens lokaler eller i et restaurationsområde – måltider tilberedt til umiddelbar indtagelse til at tage med«

I sag C-703/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 6. juni 2019, indgået til Domstolen den 24. september 2019, i sagen

J.K.

mod

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan og N. Jääskinen (refererende dommer),

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– J.K. ved doradca podatkowy, R. Baraniewicz, og radca prawny, A. Zubik,

* Processprog: polsk.

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach ved P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski og M. Kowalewska,
 - Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców ved radcowie prawni P. Chrupek og A. Zaręba-Faracik,
 - den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
 - Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Siekierzyńska, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. november 2020, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009 (EUT 2009, L 116, s. 18) (herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med momsdirektivets bilag III, punkt 12a), og med artikel 6 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem J.K. og Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (direktør for skatteforvaltningen i Katowice, Polen, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende resultaterne af en afgiftskontrol, der blev gennemført i 2016, vedrørende merværdiafgiftssatsen (momssatsen) for transaktioner i form af salg af levnedsmidler og måltider, der er tilberedt med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet eller til at tage med, og hvoraf J.K er momspligtig.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

- 3 Momsdirektivets artikel 96 har følgende ordlyd:
»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«
- 4 Dette direktivs artikel 98 bestemmer:
»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.
2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]

3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur[, som er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1), som ændret ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EF) nr. 1031/2008 af 19. september 2008 (EUT 2008, L 291, s. 1)] til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.«

- 5 Bilag III til nævnte direktiv har overskriften »Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser«, og opregner følgende i dets punkt 1) og punkt 12a):

»1) levnedsmidler (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer), foder, levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder; produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder

[...]

12a) restaurations- og cateringydelser, idet det er muligt at udelukke levering af (alkoholholdige og/eller ikke-alkoholholdige) drikkevarer.«

Gennemførelsesforordning nr. 282/2011

- 6 Artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 fastsætter:

»1. Ved restaurant- og cateringydelser forstås levering af fødevarer eller drikkevarer, også tilberedte, eller begge dele til human konsum, tillige med levering af de støtteydelser, der kræves, for at varerne umiddelbart kan konsumeres. Levering af fødevarer eller drikkevarer eller begge dele er kun en enkelt del af et hele, som overvejende består af ydelser. Ved restaurantydelser forstås levering af sådanne ydelser hos leverandøren, og ved cateringydelser forstås levering af sådanne ydelser andre steder end hos leverandøren.

2. Levering af fødevarer eller drikkevarer, eller begge dele, også tilberedte, uanset om transport er inkluderet, men uden andre støtteydelser, betragtes ikke som restaurant- og cateringydelser som omhandlet i stk. 1.«

KN-kode

- 7 Den kombinerede nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til forordning nr. 2658/87, som ændret ved forordning nr. 1031/2008 (herefter »KN«) er baseret på det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatorsystem, der er udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet, nu Verdenstoldorganisationen, og som blev oprettet ved den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatorsystem, der blev indgået i Bruxelles den 14. juni 1983. Denne internationale konvention blev, sammen med ændringsprotokollen hertil af 24. juni 1986, godkendt på Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 87/369/EØF af 7. april 1987 (EFT 1987, L 198, s. 1).

Polsk ret

- 8 Artikel 5a i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2004, nr. 54, position 535) bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (Dz. U. af 2011, nr. 177, position 1054) (herefter »momsloven«):
- »De varer eller tjenesteydelser, der anvendes til de i artikel 5 omhandlede transaktioner, og som er klassificeret på grundlag af bestemmelserne om de officielle statistikker, skal identificeres ved hjælp af denne klassificering, såfremt lovbestemmelserne eller gennemførelsesforanstaltningerne henviser til disse varer eller tjenesteydelser.«
- 9 I overensstemmelse med momslovens artikel 41, stk. 1, er normalsatsen for moms 22%. Denne lovs artikel 41, stk. 2a, bestemmer nærmere:
- »En afgiftssats på 5% anvendes på de varer, der er opregnet i lovens bilag 10.«
- 10 Nr. 28) i bilag 10 til denne lov nævner »[m]åltider og færdigretter med udelukkelse af fødevarer med et alkoholindhold på mere end 1,2%«, der henhører under underklasse 10.85.1 i Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (ministerrådets forordning om den polske klassificering af varer og tjenesteydelser) af 4. september 2015 (Dz. U. af 2015, pos. 1676) (herefter »PKWiU«).
- 11 § 3, stk. 1, første punktum, i rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (finansministerens forordning om varer og tjenesteydelser, for hvilke afgiftssatsen nedsættes, og betingelserne for anvendelse af nedsatte satser) af 23. december 2013 (Dz. U. af 2013, pos. 1719) har følgende ordlyd:
- »Den momssats, som er angivet i artikel 41, stk. 1, i [momsloven], nedsættes til 8% for:
- 1) de varer og tjenesteydelser, der er opført i bilaget til nærværende forordning.«
- 12 I punkt III, pos.7, i bilaget til denne forordning nævnes følgende tjenesteydelser:
- »Restaurationstjenester (PKWiU ex 56), dog ikke salg af: 1) alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold på mere end 1,2% vol.; 2) alkoholholdige drikkevarer, der er en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold på mere end 0,5% vol.; 3) drikkevarer, til hvilke der anvendes kaffe eller te, uanset den procentvise andel heraf i drikkevarerne; 4) kulsyreholdige alkoholfrie drikkevarer; 5) mineralvand; 6) andre uforarbejdede varer, der pålægges afgift med den i [moms]lovens artikel 41, stk. 1, nævnte sats.«
- 13 Ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, omfatter undergruppe 56.1 under PKWiU's rubrik ex 56, der har overskriften »Restaurationstjenester«, ydelser fra restauranter og spisesteder, som tilbyder mad ud af huset, herunder bl.a. tilberedning og servering af måltider i restauranter, tilberedning og servering af måltider i selvbetjeningsrestauranter og andre ydelser forbundet med servering af måltider (herefter »restaurationsydelser« som omhandlet i PKWiU's rubrik ex 56«).
- 14 Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at fortolkningen af bestemmelserne i PKWiU sker ved henvisning til rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (ministerrådets forordning om den polske klassifikation af erhvervsmæssige aktiviteter) af 24. december 2007 (Dz. U. de 2007, nr. 251, pos. 1885) navnlig rubrik ex 56 heri med undergrupper. Denne rubrik omfatter aktiviteter i form af tjenesteydelser, der ydes i forbindelse med levering af måltider til umiddelbar indtagelse i restauranter, herunder selvbetjeningsrestauranter og sådanne

spisesteder med eller uden siddepladser, som tilbyder mad ud af huset. Det afgørende er ikke, hvilken type virksomhed der udbyder måltiderne, men det forhold, at disse måltider er beregnet til umiddelbar indtagelse. Undergruppe 56.10.A med betegnelsen »restauranter og andre permanente spisesteder« omfatter restaurationstjenester leveret til gæster, der sidder ved borde, eller gæster, der bestiller deres retter fra en menu, og det har ingen betydning, om gæsterne indtager måltidet på stedet, tager det med eller får det leveret. Denne undergruppe omfatter den virksomhed, der drives fra restauranter, caféer, fastfoodrestauranter, madboder, isboder, pizzeriaer, take-away boder, madbiler eller andre typer leveringer, der udføres af separate enheder.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 Appellanten i hovedsagen er franchisetager i en fastfoodkæde. Han driver virksomhed i form af salg af måltider og færdigretter såsom sandwicher, salater, pommes frites, is osv. Disse produkter serveres for gæsten på en bakke sammen med engangsservietter og, til visse produkter, med engangsbestik og/eller sugerør. Måltider og retter tilberedes på stedet af halvfabrikata, kan serveres varme eller kolde og er beregnet til, at kunden indtager dem på stedet eller tager dem med.
- 16 Appellanten i hovedsagen anvender i forbindelse med sin virksomhed forskellige salgsmetoder. Produkterne sælges enten inde i restauranten eller fra dennes udvendige skranker eller inde i butikcentre i områder anvist til restaurationsvirksomhed.
- 17 I september 2016 foretog afgiftsmyndigheden en kontrol af appellanten i hovedsagens momsangivelser og af beregningen og betalingen af momsen for perioden fra den 1. januar til den 30. juni 2016.
- 18 Da afgiftsmyndigheden efter denne kontrol fandt, at appellanten i hovedsagens samlede virksomhed skulle betegnes som »restaurationsydelser«, der er underlagt en momssats på 8%, og ikke som levering af »færdigretter«, således som appellanten havde angivet, og for hvilken der gælder en momssats på 5%, korrigerede skattemyndigheden ved afgørelse af 21. april 2017 appellanten i hovedsagens skyldige momsbeløb for referenceperioden. Rekursinstansen på afgiftsområdet opretholdt denne afgørelse.
- 19 Ved dom af 1. marts 2018 frifandt Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice, Polen) afgiftsmyndigheden i det søgsmål, som appellanten i hovedsagen havde anlagt til prøvelse af afgørelsen truffet af rekursinstansen på afgiftsområdet, og stadfæstede sidstnævntes konklusioner.
- 20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice) anførte i lighed med afgiftsmyndigheden, at den mulighed, som kunderne har for at indtage det købte måltid på stedet, uden at det er nødvendigt med yderligere tilberedning, går videre end den blotte levering af et måltid, for så vidt som sidstnævnte måltid, selv om det ikke kræver yderligere kulinariske tilberedelser fra kundens side, ikke desto mindre skal opvarmes eller blandes, før det kan indtages umiddelbart.
- 21 Appellanten i hovedsagen har anfægtet dommen afsagt af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice) for den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen).
- 22 Den forelæggende ret har præciseret, at Republikken Polen i momslovens artikel 5a har gjort brug af medlemsstaternes mulighed i henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 2, for at nedsætte den momssats, der finder anvendelse på levering af varer og ydelser, som er anført i bilag III til dette direktiv. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om gennemførelsen i polsk ret af nævnte direktivs artikel 98 og af bilag III hertil som følge af henvisningen i polsk ret, ikke til KN, men til PKWiU, som

er en klassificering af aktiviteter til statistiske formål, der bl.a. definerer anvendelsesområdet for de begreber, der fremgår heraf, på grundlag af specifikke enheders virksomhed og ikke, som det er tilfældet på momsområdet, på grundlag af denne afgifts genstand.

- 23 Ifølge den ordning, der er indført i polsk ret, fastsættes den nedsatte sats, der finder anvendelse på en afgiftspligtig transaktion, derfor udelukkende på grundlag af den PKWiU-rubrik, som den henhører under, således at det er uden betydning, om denne transaktion kvalificeres som »levering af varer« eller som »levering af tjenesteydelser«. I henhold til denne ordning er afgiftspligtige transaktioner, der henhører under kategorien »færdigretter« som omhandlet i PKWiU's undergruppe 10.85.1, undergivet en nedsat momssats på 5%, mens transaktioner, der henhører under »restaurationsydelser« som omhandlet i PKWiU's rubrik ex 56, er undergivet en nedsat momssats på 8%.
- 24 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at »restaurationsydelser« som omhandlet i PKWiU's rubrik ex 56 i henhold til den anvendte klassificeringsmetode udgør en bredere kategori end kategorien »restaurations- og cateringydelser« som omhandlet i momsdirektivets bilag III, punkt 12a).
- 25 Hvad angår begrebet »færdigretter« har den forelæggende ret anført, at dette skal fortolkes i overensstemmelse med Domstolens praksis, og retten ønsker oplyst, hvorledes kriteriet om metoden til tilberedning af måltiderne, som anvendes af afgiftsmyndigheden og Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice), er relevant ved sondringen mellem dette begreb og begrebet »restaurationsydelse«. Ifølge den forelæggende ret fremgår det af Domstolens praksis, at tilberedningen af det endelige varme produkt ikke i sig selv kan give den pågældende transaktion karakter af en tjenesteydelse (jf. bl.a. dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 68 og 69).
- 26 Den forelæggende ret har imidlertid understreget, at Domstolen har opstillet kriterier med henblik på sondringen mellem levering af varer og levering af tjenesteydelser i forbindelse med salg af føde- og drikkevarer i dom af 2. maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), der blev afsagt inden indførelsen af den EU-retlige definition af restaurant- og cateringydelser i artikel 6 i forordning nr. 282/2011. Ifølge den forelæggende ret opstår der således det spørgsmål, om disse kriterier fortsat gælder.
- 27 Endelig har den forelæggende ret fremhævet nødvendigheden af at tage hensyn til alle de salgsmetoder, som appellanten i hovedsagen anvender for at sondre mellem levering af varer og levering af tjenesteydelser, idet den har præciseret, at hver enkelt af disse metoder frembyder elementer, der både vedrører de førstnævnte og de sidstnævnte. Den eneste forskel er ifølge den forelæggende ret omfanget af den infrastruktur, som sælger tilbyder, og kundernes forventninger med hensyn til omfanget af de elementer, der vedrører leveringen af tjenesteydelser.
- 28 Uanset salgsmetoden er leveringen af tjenesteydelsen, navnlig muligheden for at indtage det indkøbte måltid på stedet, ifølge den forelæggende ret imidlertid kun potentiel og afhænger af kundens valg. I betragtning af det forenkede salgssystem, metoden for udlevering og emballering af disse retter eller måltider, er det ikke muligt i salgsfasen at afgøre, om nævnte ret eller måltid vil blive indtaget på stedet eller taget ud af huset.

29 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet »restaurationsydelse«, som den nedsatte momssats finder anvendelse på [jf. momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med punkt 12a) i bilag III til dette direktiv, sammenholdt med artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011], også salg af færdigretter under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor:

- sælgeren stiller infrastruktur til rådighed for køberne, der tillader indtagelse af det indkøbte måltid på stedet (et anvist område til indtagelse, adgang til toiletter)
- sælgeren ikke stiller en specialiseret tjenerservice til rådighed
- sælgeren ikke yder nogen egentlig betjening
- sælgeren har en forenklet og delvis automatiseret bestillingsprocedure, og
- sælgeren giver kunden begrænsede muligheder for at individualisere sin bestilling?

2) Har den måde, som færdigretterne tilberedes på, herunder bl.a. varmebehandling af visse halvfabrikata og forberedelse af færdigretter på grundlag af disse halvfabrikata, betydning for besvarelsen af det første spørgsmål?

3) Er det med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål tilstrækkeligt, at kunden potentielt kan benytte den tilbudte infrastruktur, eller vil det være nødvendigt at vurdere, om den tilbudte infrastruktur – set ud fra den gennemsnitlige kundes synspunkt – udgør en væsentlig del af ydelsen?»

Om de præjudicielle spørgsmål

30 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig persons virksomhed, der består i på forskellige måder at sælge spisefærdige retter og måltider, henhører under kategorien »restaurations- og cateringydelse«, på hvilke der kan anvendes en nedsat momssats i henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med bilag III, punkt 12a), til dette direktiv og artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

31 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, udspringer af den forelæggende rets tvivl med hensyn til den måde, hvorpå den polske lovgiver har gennemført momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med bilag III hertil, i national ret.

32 Denne rets tvivl vedrører bl.a. den omstændighed, at »restaurationsydelse« som omhandlet i PKWiU's rubrik ex 56 udgør en bredere kategori end den, der er indeholdt i bilag III, punkt 12a), til momsdirektivet.

33 Det fremgår således af de sagsakter, som Domstolen råder over, at PKWiU's rubrik ex 56 omfatter såvel en del af de tjenesteydelser, der er omfattet af begrebet »restaurations- og cateringydelse« som omhandlet i bilag III, punkt 12a), til momsdirektivet, som en del af de varer, der er omfattet af begrebet »levnedsmidler« som omhandlet i dette bilag III, punkt 1).

- 34 Følgelig fører den af Republikken Polen valgte klassificeringsmetode for det første i det væsentlige til en situation, hvor forskellige afgiftspligtige transaktioner, der henhører under to forskellige kategorier i bilag III til momsdirektivet, på nationalt plan kan klassificeres i samme kategori og underlægges den samme nedsatte sats. For det andet indebærer denne metode, at to forskellige nedsatte momssatser kan finde anvendelse på én og samme kategori i dette bilag III, på grund af den omstændighed, at indholdet af denne kategori på nationalt plan er genstand for forskellige rubrikker i PKWiU.
- 35 I så henseende skal det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 96 anvendes samme momssats, dvs. normalsatsen fastsat i hver enkelt medlemsstat, på levering af varer og levering af ydelser.
- 36 Som en undtagelse til dette princip, er der i direktivets artikel 98 givet mulighed for at anvende nedsatte momssatser. Direktivets bilag III indeholder med henblik herpå en udtømmende opregning af de kategorier af varer og ydelser, på hvis levering nedsatte momssatser kan anvendes (jf. i denne retning dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 22).
- 37 Formålet med at give medlemsstaterne mulighed for at fastsætte nedsatte momssatser er at sætte prisen ned for visse varer og ydelser, som anses for særligt nødvendige, og dermed gøre disse varer mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen (jf. i denne retning dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 22 og deri nævnte retspraksis).
- 38 I overensstemmelse med Domstolens faste praksis tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte mere præcist, for hvilke af de varer og tjenesteydelser, som er omfattet af bilag III til momsdirektivet, de vil anvende den nedsatte momssats, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, overholdes (dom af 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Det skal i denne henseende bemærkes, at ifølge momsdirektivets artikel 98, stk. 3, kan medlemsstaterne, når de anvender de nedsatte satser, hvor det drejer sig om kategorier af vareleveringer, anvende KN for at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker. Det må imidlertid konstateres, at anvendelsen af KN kun er én blandt flere måder at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 25).
- 40 Det fremgår af ovenstående betragtninger, at forudsat at de transaktioner, hvorpå den nedsatte sats finder anvendelse, er omfattet af en af kategorierne i bilag III til momsdirektivet, og at princippet om afgiftsneutralitet overholdes, står det den nationale lovgiver frit, når den i sin nationale lovgivning afgrænser de kategorier, hvorpå denne nedsatte sats påtænkes anvendt, at klassificere leveringer af varer og ydelser, der er omfattet af kategorierne i bilag III til momsdirektivet, efter den metode, som den anser for at være den mest hensigtsmæssige.
- 41 Under forudsætning af, at de betingelser, der er nævnt i den foregående præmis, er opfyldt, kan den nationale lovgiver henføre forskellige afgiftspligtige transaktioner, der er omfattet af forskellige kategorier i dette bilag III, under én og samme kategori uden formelt at sondre mellem levering af varer og levering af tjenesteydelser. Som generaladvokaten har anført i punkt 60 i forslaget til afgørelser har det heller ikke nogen betydning, at den nationale lovgiver har valgt at benytte formuleringer til at betegne en kategori i den nationale klassifikation, som ligner de formuleringer, der er opført i et punkt i bilag III til momsdirektivet, og samtidig har fastsat et bredere anvendelsesområde end det, der er omhandlet i den pågældende kategori, når de varer og ydelser, som er omhandlet deri, pålægges den nedsatte momssats.

- 42 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 50 i forslaget til afgørelse, og henset til bl.a. dom af 27. februar 2014, Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 43 og 44), er momsdirektivet i øvrigt ikke til hinder for, at levering af varer og ydelser, der henhører under samme kategori i bilag III til dette direktiv, underlægges to forskellige nedsatte momssatser.
- 43 Imidlertid bemærkes, at medlemsstaterne skal overholde princippet om afgiftsneutralitet, når de vælger at anvende en eller to nedsatte momssatser på en af de 24 kategorier af varer eller ydelser i bilag III til momsdirektivet, eller i givet fald at begrænse anvendelsen heraf på selektiv vis til en del af varerne eller ydelserne i hver af disse kategorier (jf. i denne retning dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 På denne baggrund påhviler det den nationale ret, således som generaladvokaten har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse, ikke alene at kontrollere, at den nationale lovgivers anvendelse af en eller to nedsatte momssatser vedrører transaktioner, som falder ind under dette bilag III, men også at den momsmæssigt forskellige behandling af varer eller ydelser, som henhører under samme kategori i dette bilag, overholder princippet om afgiftsneutralitet.
- 46 Da kvalificeringen af afgiftspligtige transaktioner i overensstemmelse med kategorierne i momsdirektivets bilag III er en afgørende forudsætning for kontrollen af, om en nedsat momssats kan finde anvendelse, tilkommer det Domstolen at definere de relevante kriterier for denne vurdering, som det påhviler den nationale ret at foretage.
- 47 I denne forbindelse bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (dom af 13.6.2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, præmis 27, og af 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 Når der er tale om en sammensat transaktion, der består af en række nært forbundne elementer og handlinger, som objektivt set udgør én enkelt udelelig økonomisk transaktion, fremgår det af Domstolens faste praksis, at der ved afgørelsen af, om denne transaktion skal kvalificeres som levering af en vare eller tjenesteydelse, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion for at finde de karakteristiske og væsentligste elementer (jf. i denne retning dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 Domstolen har ligeledes præciseret, at det væsentligste element skal fastlægges ud fra gennemsnitsforbrugers synsvinkel, og at der i forbindelse med en samlet vurdering ikke blot skal tages hensyn til den kvantitative, men også den kvalitative betydning af tjenesteydelselementerne i forhold til de elementer, der vedrører levering af varer (jf. i denne retning dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 62).
- 50 Det bemærkes i denne henseende, at eftersom salg af en vare altid ledsages af et minimum af tjenesteydelser, såsom fremvisning af varen på hylderne eller udstedelse af en faktura, er det kun de tjenesteydelser, der adskiller sig fra de tjenesteydelser, der nødvendigvis ledsager salget af en vare, der kan tages i betragtning ved afgørelsen af, hvilken rolle levering af tjenesteydelser spiller i en sammensat transaktion, der ligeledes indebærer levering af en vare (dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

- 51 Domstolen har navnlig fastslået, at restaurationsvirksomhed karakteriseres af en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser, og derfor skal restaurationsvirksomhed anses for at være en »tjenesteydelse« som omhandlet i artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), nu artikel 24 i momsdirektivet. Det modsatte er derimod tilfældet, såfremt transaktionen vedrører fødevarer, der sælges ud af huset, hvortil der ikke er knyttet tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser (jf. i denne retning dom af 2.5.1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, præmis 14, og af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).
- 52 Hvad angår restaurationsvirksomhed om bord på færger har Domstolen fremhævet, at levering af føde- og drikkevarer til umiddelbar indtagelse på stedet er resultatet af en række tjenesteydelser, der omfatter alt fra tilberedningen af maden, til den faktisk serveres på en tallerken eller lignende, og at der stilles en infrastruktur til rådighed for gæsten, der omfatter såvel restaurationslokalet med tilhørende lokaler, for eksempel en garderobe, som møbler og service. De personer, der konkret er beskæftiget med restaurationsvirksomheden, skal i givet fald dække bord, rådgive gæsten og give denne oplysninger om de tilbudte retter eller drikkevarer, servere ved bordet og endelig tage af bordet (jf. i denne retning dom af 2.5.1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, præmis 13).
- 53 Med hensyn til de tjenesteydelselementer, der karakteriserer restaurationsvirksomhed, og navnlig de infrastrukturer, der stilles til rådighed for kunden, har Domstolen endvidere præciseret, at når leveringen af fødevarerne kun ledsages af tilrådgivningsstillingen af enkle indretninger, nemlig spisediske uden siddemulighed, der kun muliggør, at et begrænset antal kunder kan indtage maden umiddelbart på stedet og i det fri, hvilket kun forudsætter en ringe menneskelig indsats, udgør disse elementer kun minimale sekundære tjenesteydelser, der ikke kan ændre hovedydelsens væsentligste karakter, dvs. at være en levering af varer (jf. i denne retning dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 70).
- 54 Hvad angår tilberedningen af produkterne fremgår det af Domstolens praksis, at den omstændighed, at levering af færdige fødevarer forudsætter tilberedning eller opvarmning, hvilket udgør en tjenesteydelse, som skal tages i betragtning ved den samlede vurdering af den omhandlede transaktion med henblik på at kvalificere den enten som levering af varer eller som levering af tjenesteydelser. Hvis tilberedningen af det endelige varme produkt begrænser sig til hurtige og standardiserede handlinger, som for det meste ikke sker på bestilling af en bestemt kunde, men konstant og regelmæssigt alt efter den almene efterspørgsel, der forudses, udgør den imidlertid ikke den omhandlede transaktions væsentligste element og kan ikke alene give denne transaktion karakter af en tjenesteydelse (jf. i denne retning dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 67 og 68).
- 55 Som den forelæggende ret har bemærket, har EU-lovgiver desuden med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af momsordningen ligeledes truffet foranstaltninger for at præcisere det kriterium, der skal anvendes for at kvalificere transaktioner som restaurations- eller cateringydelser, ved gennemførelsesforordning nr. 282/2011, der i henhold til dennes artikel 65 har fundet anvendelse siden den 1. juli 2011.
- 56 Artikel 6, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 bestemmer, at »[v]ed restaurant- og cateringydelser forstås levering af fødevarer eller drikkevarer, også tilberedte, eller begge dele til human konsum, tillige med levering af de støtteydelser, der kræves, for at varerne umiddelbart kan konsumeres«, at »[l]evering af fødevarer eller drikkevarer eller begge dele [...] kun [er] en enkelt del af et hele, som overvejende består af ydelser«, og at »[v]ed restaurantydelser forstås levering af sådanne ydelser hos leverandøren, og ved cateringydelser forstås levering af sådanne ydelser andre steder end hos leverandøren«.

- 57 I gennemførelsesforordningens artikel 6, stk. 2, er det præciseret, at »[l]evering af fødevarer eller drikkevarer, eller begge dele, også tilberedte, uanset om transport er inkluderet, men uden andre støtteydelse, [ikke] betragtes [...] som restaurant- og cateringydelse som omhandlet i stk. 1.«
- 58 Det fremgår således af ordlyden af den nævnte gennemførelsesforordnings artikel 6, at EU-lovgiver med henblik på kvalificeringen af en afgiftspligtig transaktion som »restaurations- og cateringydelse« ikke har ønsket at tillægge måden, hvorpå levnedsmidlerne tilberedes, eller leveringen heraf afgørende betydning, men gennemførelsen af dertil knyttede tjenesteydelse, der ledsager leveringen af de tilberedte fødevarer, idet disse ydelse skal være tilstrækkelige til at sikre umiddelbar indtagelse af disse fødevarer og være væsentlige i forhold til leveringen heraf.
- 59 Det følger således af den definition af »restaurant- og cateringydelse«, der er fastsat i artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, sammenholdt med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 52-54, at de afgørende kriterier med henblik på at vurdere, om de tjenesteydelse, der ledsager leveringen af tilberedte fødevarer, kan anses for at være »tilstrækkelige dertil knyttede tjenesteydelse« afhænger af omfanget af de tjenesteydelse, der tilbydes forbrugeren.
- 60 I denne forbindelse tager Domstolen bl.a. i betragtning, om der foreligger elementer såsom serveringspersonale, egentlig betjening – der navnlig består i at videresende bestillinger til køkkenet, efterfølgende anrette spisevarerne og servere dem ved kundens bord – lukkede og tempererede lokaler, der er særskilt afset til indtagelsen af de leverede fødevarer, eller garderobe og toiletter samt service, møbler eller borddækning (jf. i denne retning dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 69).
- 61 Når dette er sagt, skal anvendelsen af disse kriterier, således som generaladvokaten har anført i punkt 92 i forslaget til afgørelse, kombineres med det valg, som forbrugeren træffer om at benytte sig af støtteydelse til leveringen af føde- eller drikkevarerne, som må formodes at blive truffet alt efter salgsmetoden for det måltid, der kan indtages umiddelbart.
- 62 Som anført i denne doms præmis 49 skal det afgørende element ved en transaktion i forbindelse med sammensatte ydelse fastlægges på grundlag af forbrugers synsvinkel. Når sidstnævnte vælger ikke at benytte sig af de materielle og menneskelige ressourcer, som den afgiftspligtige stiller til vedkommendes rådighed, er disse ressourcer imidlertid ikke afgørende for denne forbruger. I dette tilfælde skal det derfor antages, at der ikke er nogen tilknyttet tjenesteydelse forbundet med leveringen af føde- eller drikkevarer, og at den omhandlede transaktion skal kvalificeres som levering af varer.
- 63 Det tilkommer den nationale ret på grundlag af de kriterier, der er anført i denne doms præmis 60, at afgøre, om de forskellige salgssystemer, som den afgiftspligtige person har indført, er omfattet af begrebet »restaurations- eller cateringydelse«.
- 64 I denne henseende bemærkes for det første, at den omstændighed, at de omhandlede transaktioner er omfattet af begrebet »restaurations- eller cateringydelse« eller begrebet »levnedsmidler« som omhandlet i bilag III til momsdirektivet, ikke kan være af betydning for valget af den nedsatte momssats, som medlemsstaten anvender. Som det er præciseret i denne doms præmis 41, står det nemlig hver enkelt medlemsstat frit for at klassificere forskellige afgiftspligtige transaktioner, der er omfattet af forskellige kategorier i dette bilag, under samme nedsatte momssats, uden formelt at sondre mellem levering af varer og ydelse.
- 65 For det andet bemærkes, at hvis der anvendes forskellige nedsatte momssatser for levering af varer og ydelse eller for en del af disse, således som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, tilkommer det den afgiftspligtige person at føre et passende regnskab og bl.a. opbevare en kopi af alle de fakturaer, som den pågældende har udstedt, der begrundes anvendelsen af disse satser (jf. analogt dom af 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 31).

66 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med bilag III, punkt 12a), til dette direktiv og artikel 6 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, skal fortolkes således, at begrebet »restaurations- og cateringydelser« omfatter levering af fødevarer, når leveringen er ledsaget af tilstrækkelige dertil knyttede ydelser med henblik på at gøre det muligt for slutkunden umiddelbart at indtage disse fødevarer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Når slutkunden vælger ikke at benytte sig af de materielle og menneskelige ressourcer, som den afgiftspligtige stiller til vedkommendes rådighed til at ledsage indtagelsen af de leverede fødevarer, må det antages, at der ikke er nogen tjenesteydelse forbundet med leveringen af disse fødevarer.

Sagsomkostninger

67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009, sammenholdt med dette direktivs bilag III, punkt 12a), og med artikel 6 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112, skal fortolkes således, at begrebet »restaurations- og cateringydelser« omfatter levering af fødevarer, når leveringen er ledsaget af tilstrækkelige dertil knyttede ydelser med henblik på at gøre det muligt for slutkunden umiddelbart at indtage disse fødevarer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Når slutkunden vælger ikke at benytte sig af de materielle og menneskelige ressourcer, som den afgiftspligtige stiller til vedkommendes rådighed til at ledsage indtagelsen af de leverede fødevarer, må det antages, at der ikke er nogen tjenesteydelse forbundet med leveringen af disse fødevarer.

Underskrifter