



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

5. listopada 2023.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. stavak 2. – Ovlast država članica da primijene sniženu stopu za određene isporuke dobara i isporuke usluga – Prilog III. točke 1. i 12.a – Slična hrana pripremljena od istog glavnog sastojka – Topla pića pripremljena na bazi mlijeka – Primjena različitih sniženih stopa PDV-a – Hrana koja ima ista objektivna obilježja i svojstva – Hrana koju prate isporučiteljeve usluge pripreme i stavljanja na raspolaganje”

U predmetu C-146/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska), odlukom od 28. siječnja 2022., koju je Sud zaprimio 1. ožujka 2022., u postupku

**YD**

protiv

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

uz sudjelovanje:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: M. Safjan, predsjednik vijeća, N. Jääskinen (izvjestitelj) i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: J. Richard de la Tour,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu YD, S. Czajka, J. Orłowski, I. Rymanowska i A. Tałasiewicz, *doradcy podatkowi*,
- za Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, K. Nowicka i B. Rogowska-Rajda,

\* Jezik postupka: poljski

- za Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, P. Chrupek, *radca prawny*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i A. Stobiecka-Kuik, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,  
donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c), članka 14. stavka 1., članka 24. stavka 1. i članka 98. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/1713 od 6. studenoga 2018. (SL 2018., L 286, str. 20.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s njezinim uvodnim izjavama 4. i 7., njezinim Prilogom III. točkama 1. i 12.a, načelima lojalne suradnje, porezne neutralnosti, zakonitosti i pravne sigurnosti te člankom 6. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe YD i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi s poreznom stopom poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja se primjenjuje na prodaje čokoladnih mliječnih napitaka koje je osoba YD ostvarila u svojim objektima za konzumaciju.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

##### *KN*

- 3 Tarifni broj 2202 Kombinirane nomenklature iz Priloga I. Uredbi 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.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 1549/2006 od 17. listopada 2006. (SL 2006., L 301, str. 1.) (u daljnjem tekstu: KN), obuhvaća „vode, uključujući mineralne vode i gazirane vode, s dodanim šećerom ili drugim sladilima ili aromatizirane, te ostala bezalkoholna pića, osim voćnih sokova ili sokova od povrća iz tarifnog broja 2009”.

*Direktiva o PDV-u*

4 U skladu s uvodnim izjavama 4. i 7. Direktive o PDV-u:

„(4) Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne sprečava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava [PDV-a], kojim će se, što je više moguće, ukloniti čimbenici koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.

[...]

(7) Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.”

5 Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) te direktive predviđa:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

6 Članak 14. stavak 1. navedene direktive predviđa:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

7 U skladu s člankom 24. stavkom 1. iste direktive:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

8 Članak 96. Direktive o PDV-u predviđa:

„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.”

9 Članak 98. te direktive glasi:

„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.

Snižene stope ne primjenjuju se na elektronički pružene usluge, osim usluga obuhvaćenih u Prilogu III. točki 6.

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

- 10 Prilog III. navedenoj direktivi, naslovljen „Popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98.”, u točkama 1. i 12.a nabraja:

„1. Hrana (uključujući piće, no isključujući alkoholna pića) za ljudsku i životinjsku potrošnju, žive životinje, sjemenje, biljke i sastojci koji se uobičajeno koriste za pripremu hrane; proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu;

[...]

12.a usluge restorana i cateringa uz moguće isključenje isporuke (alkoholnih i/ili bezalkoholnih) pića”.

*Provedbena uredba br. 282/2011*

- 11 Članak 6. Provedbene uredbe br. 282/2011 predviđa:

„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.”

### ***Poljsko pravo***

- 12 Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na proizvode i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, pozicija 535.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (Dz. U. iz 2018., pozicija 2174.) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u članku 41. stavku 2. određuje da „[z]a proizvode i usluge navedene u Prilogu 3. Zakonu”, osim proizvoda i usluga iz rubrike 56. Rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wytrobów i Usług (Uredba Vijeća ministara o poljskoj klasifikaciji proizvoda i usluga) od 4. rujna 2015. (Dz. U. iz 2015., pozicija 1676., u daljnjem tekstu: PKWiU), „porezna stopa iznosi 7 %, ne dovodeći u pitanje članak 114. stavak 1.”. Stopa PDV-a predviđena tom odredbom povećana je na 8 % na temelju članka 146.aa stavka 1. točke 1. tog zakona.
- 13 Članak 41. stavak 2.a Zakona o PDV-u predviđa da „[z]a proizvode i usluge nabrojene u Prilogu 10. Zakonu”, osim onih obuhvaćenih rubrikom 56. PKWiU-a, „porezna stopa iznosi 5 %”.

- 14 U skladu s člankom 41. stavkom 12.f točkom 1. tog zakona:
- „Porezna stopa iz stavka 2. primjenjuje se na isporuku robe i usluga koje su prema poljskoj klasifikaciji proizvoda i usluga razvrstane u skupinu uslužnih djelatnosti pripreme i posluživanja hrane i pića (PKWiU 56), osim na prodaju: pića, osim onih navedenih u Prilogu 3. ili Prilogu 10. ovom zakonu ili regulatornim provedbenim mjerama, uključujući njihovu pripremu i posluživanje.”
- 15 Prilog 10. točka 17. navedenog zakona odnosi se na „vode, uključujući mineralne vode i gazirane vode, s dodanim šećerom ili drugim sladilima ili aromatizirane, te ostala bezalkoholna pića, osim voćnih sokova ili sokova od povrća iz oznake KN 2009 – isključivo sljedeći proizvodi: 1. jogurti, mlaćenice, kefiri, mlijeko, osim onog iz poglavlja 4. KN-a – osim proizvoda koji sadržavaju kavu i njezine ekstrakte, esencije ili koncentrate 2. bezalkoholna pića u kojima maseni udio soka od voća, povrća ili soka od voća i povrća nije manji od 20 % primarnih sastojaka”.
- 16 Rubrika 56. PKWiU-a, naslovljena „Uslužne djelatnosti pripreme i posluživanja hrane i pića”, obuhvaća „[u]sluge restorana i ostalih objekata za pripremu i posluživanje hrane”, „[u]sluge cateringa i ostale usluge pripreme i posluživanja hrane” i „[u]sluge pripreme i posluživanja pića”.

### Glavni postupak i prethodna pitanja

- 17 Osoba YD, tužitelj u glavnom postupku, upravlja lancem kafića u Wrocławu (Poljska) koji na tržište stavlja piće pod nazivom „Classic Hot Chocolate” u obliku vruće čokolade pripremljene na bazi mlijeka i čokolade.
- 18 Osoba YD poreznom je tijelu uputila zahtjev za obvezujuće informacije o stopi PDV-a koja se primjenjuje na to piće. U mišljenju od 17. lipnja 2020. to je tijelo smatralo da prodaju za van i prodaju na licu mjesta navedenog pića treba smatrati isporukama robe uz popratne usluge, odnosno pripremom i isporukom pića kupcu za neposrednu potrošnju. Ono je iz toga zaključilo da je ta usluga obuhvaćena rubrikom 56. PKWiU-a naslovljenom „Uslužne djelatnosti pripreme i posluživanja hrane i pića”, tako da se na takve isporuke robe primjenjuje snižena stopa PDV-a od 8 %.
- 19 Osoba YD osporavala je to rješenje tvrdeći da valja primijeniti sniženu stopu PDV-a od 5 %, po analogiji s drugim isporukama robe iz Priloga 10. Zakonu o PDV-u, koji obuhvaća, među ostalim, pića na bazi mlijeka. U tom je pogledu, zbog sličnosti između tih proizvoda i pića o kojem je riječ u glavnom postupku, istaknula povredu načela neutralnosti PDV-a, povredu pravila tržišnog natjecanja i nepravilnu provedbu Zakona o PDV-u.
- 20 Porezno tijelo potvrdilo je svoje mišljenje odlukom od 11. prosinca 2020. Istaknulo je da hrana razvrstana u rubriku 56. PKWiU-a, kao što je predmetno piće, nije zamjenjiva s pićima od mlijeka koja se nude za maloprodaju, a koja se oporezuju po sniženoj stopi PDV-a od 5 %. Naglasilo je razliku koja, prema njegovu mišljenju, razlikuje piće spremno za konzumaciju koje se prodaje u trgovinama od vrućeg napitka koji je proizveo zaposlenik, po narudžbi i u kafiću, uzimajući u obzir pojedinačne želje dotičnog kupca. Isporuka je u drugom slučaju popraćena pomoćnim uslugama koje utječu na potrošačevu odluku o kupnji predmetnog proizvoda.
- 21 Nakon te odluke osoba YD podnijela je Wojewódzkom Sędu Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska), sudu koji je uputio zahtjev, tužbu pozivajući se na povredu članka 41. stavka 12.f točke 1. Zakona o PDV-u, u vezi s člankom 41. stavkom 2.a i točkom 17. stavkom 1. Priloga 10. tom zakonu, kao i članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive o PDV-u i

njezinih uvodnih izjava 4. i 7. Prema njezinu mišljenju, zbog pogrešnog tumačenja tih odredbi porezno tijelo zaključilo je da isporuka pića o kojem je riječ u glavnom postupku treba podlijevati sniženoj stopi PDV-a od 8 %. Osoba YD smatra da takvo piće treba podlijevati oporezivanju sličnom onomu kojem podliježe druga roba navedena u Prilogu 10. Zakonu o PDV-u, odnosno oporezivanju po sniženoj stopi PDV-a od 5 %, kako bi se osigurali jednaki uvjeti tržišnog natjecanja između te robe.

- 22 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti predmetnih nacionalnih propisa i prakse s Direktivom o PDV-u, kako je tumači sudska praksa Suda, kao i s načelima zajedničkog sustava PDV-a.
- 23 Taj sud u biti navodi da je poljski zakonodavac predvidio primjenu sniženih stopa PDV-a na „hranu” iz točke 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u i na „usluge restorana i cateringa” iz točke 12.a tog Priloga III. Tako članak 41. stavak 2.a Zakona o PDV-u predviđa da se snižena stopa PDV-a od 5 % primjenjuje na robu i usluge navedene u Prilogu 10. tom zakonu, koji upućuje na tarifni broj 2202 KN-a. Međutim, na tu robu i usluge ne može se primijeniti ta stopa ako su obuhvaćene rubrikom 56. PKWiU-a.
- 24 U tom kontekstu navedeni se sud pita, kao prvo, može li se nacionalni zakonodavac, s obzirom na načelo pravne sigurnosti, koristiti dvama različitim izvorima razvrstavanja, KN-om i PKWiU-om, kako bi utvrdio stopu PDV-a koja se primjenjuje na istu kategoriju robe ili usluga.
- 25 Prvo, tvrdi da Zakon o PDV-u i PKWiU nemaju iste ciljeve.
- 26 Drugo, smatra da se može smatrati da porezno tijelo ima preveliku diskrecijsku ovlast prilikom određivanja stope PDV-a koju treba primijeniti na robu i usluge koje odgovaraju istoj potrebi za prosječnog potrošača, što nije u skladu s načelom neutralnosti PDV-a.
- 27 Treće, ističe da poljski zakonodavac upućuje na PKWiU, iako on pojam „oporeziva djelatnost” tumači različito od zajedničkog sustava PDV-a, osobito kad je riječ o kvalifikaciji usluge koja se sastoji od glavne usluge i nekoliko pomoćnih usluga.
- 28 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev navodi da je nesporno da prodaja predmetnog pića čini isporuku robe. Međutim, on ima dvojbe u pogledu činjenice da porezno tijelo može smatrati da pomoćne usluge povezane s njegovom pripremom i stavljanjem na tržište mogu odrediti primjenu različite stope PDV-a na taj proizvod u odnosu na slične proizvode koji nisu popraćeni takvim uslugama.
- 29 U tim je okolnostima Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protive li se članku 2. stavku 1. točkama (a) i (c), članku 14. stavku 1. i članku 24. stavku 1., članku 98. stavcima 1. do 3. [Direktive o PDV-u] u vezi s člankom 6. stavcima 1. i 2. [Provedbene uredbe br. 282/2011] u vezi s točkama 1. i 12.a Priloga III. tog direktivi i uvodnim izjavama 4. i 7. Direktive o PDV-u, kao i načelu lojalne suradnje, načelu porezne neutralnosti, načelu zakonitosti poreza i načelu pravne sigurnosti nacionalne odredbe kao što su one primijenjene u ovom predmetu kojima se predviđa snižena stopa PDV-a od 5 % za hranu, među ostalim, pića koja sadržavaju mlijeko i pritom se upućuje na [oznaku 2202 KN-a] i kojima se na temelju [rubrike 56. PKWiU-a] iz te stavke isključuje hrana, među ostalim, pića koja sadržavaju mlijeko razvrstana kao uslužne djelatnosti pripreme i

posluživanja hrane i pića i na tu se robu (njezinu isporuku ili uslugu) primjenjuje snižena stopa PDV-a od 8 %, u situaciji u kojoj prosječan potrošač prilikom stjecanja te robe ili usluga tu isporuku (uslugu) smatra ispunjavanjem iste potrebe?

2. Je li upravna praksa koja dovodi do primjene dviju različitih sniženih stopa PDV-a na robu sa sličnim objektivnim obilježjima i svojstvima ovisno o postojanju uslužne djelatnosti pripreme i posluživanja te robe, čime se ta roba razlikuje u subjektivnom, a ne materijalnopravnom pogledu, u skladu s načelom porezne neutralnosti i načelom sigurnosti prava?”

## **O prethodnim pitanjima**

- 30 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98. Direktive o PDV-u u vezi s točkama 1. i 12.a njezina Priloga III., člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011 i načelom porezne neutralnosti tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji predviđa da hrana koja se sastoji od istog glavnog sastojka i koja ispunjava istu potrebu prosječnog potrošača podliježe dvjema različitim sniženim stopama PDV-a, ovisno o tome prodaje li se na malo u trgovini ili se priprema i isporučuje kupcu toplu na njegov zahtjev radi njezine izravne konzumacije.
- 31 Uvodno valja podsjetiti na to da je, u skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u, ista stopa PDV-a, odnosno standardna stopa koju određuje svaka država članica, načelno primjenjiva na isporuke robe i na pružanje usluga.
- 32 Odstupajući od tog načela, članak 98. te direktive državama članicama daje mogućnost primjene sniženih stopa PDV-a. U tu svrhu Prilog III. navedenoj direktivi taksativno nabraja kategorije isporuka robe i usluga na koje se te snižene stope mogu primijeniti (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 36. i navedena sudska praksa).
- 33 Svrha mogućnosti dane državama članicama da primijene snižene stope PDV-a jest da učine jeftinijom, i stoga dostupnijom, krajnjem potrošaču, koji u konačnici snosi PDV, određenu robu i usluge koje se smatraju osobito potrebnima (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 37. i navedena sudska praksa).
- 34 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, države članice moraju, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti, svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, među isporukama robe i usluga uključenih u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u, preciznije odrediti one na koje se primjenjuje snižena stopa (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 35 U tom pogledu valja istaknuti da, prema članku 98. stavku 3. Direktive o PDV-u, države članice mogu koristiti NK prilikom primjene sniženih stopa na kategorije koje se odnose na robu kako bi precizno ograničile predmetnu kategoriju. Međutim, valja istaknuti da je uporaba NK-a samo jedan od načina za precizno ograničavanje predmetne kategorije (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 39. i navedena sudska praksa).

- 36 Prema tome, nacionalni zakonodavac je, pod uvjetom da su transakcije na koje se primjenjuje snižena stopa obuhvaćene jednom od kategorija Priloga III. Direktivi o PDV-u i da se poštuje načelo porezne neutralnosti, prilikom ograničavanja u svojem unutarnjem pravu kategorija na koje namjerava primijeniti sniženu stopu slobodan klasificirati isporuke robe i usluga uključene u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u prema metodi koju smatra najboljom (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 40.).
- 37 U okviru toga Sud je smatrao da, pod uvjetom poštovanja uvjeta navedenih u prethodnoj točki, nacionalni zakonodavac može u istu kategoriju svrstati različite oporezive transakcije, uključene u različite kategorije Priloga III., a da pritom formalno ne razlikuje isporuke robe od pružanja usluga, i podvrgnuti ih istoj sniženoj stopi PDV-a (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 41.).
- 38 Isto tako, smatrao je da se Direktivi o PDV-u ne protivi to da isporuke robe ili usluga iz iste kategorije Priloga III. toj direktivi podliježu dvjema različitim sniženim stopama PDV-a (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 39 Međutim, valja podsjetiti na to da, kada odaberu primjenjivati jednu ili dvije snižene stope PDV-a na jednu od kategorija isporuka robe ili usluga iz Priloga III. Direktivi o PDV-u ili, prema potrebi, na selektivan način primjenjivati sniženu stopu PDV-a na dio robe ili usluga iz svake od tih kategorija, države članice moraju poštovati načelo porezne neutralnosti (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 40 U ovom slučaju iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da propisi i praksa o kojima je riječ u glavnom postupku dovode do razlikovanja između pića spremnih za konzumaciju koja se stavljaju na tržište u trgovinama i koja se razvrstavaju kao hrana obuhvaćena oznakom KN 2202 na koju se primjenjuje snižena stopa PDV-a od 5 % i toplih pića koja, poput Classic Hot Chocolate koja prodaje tužitelj u glavnom postupku, priprema zaposlenik kafića na zahtjev klijenta radi izravne konzumacije, koja su obuhvaćena rubrikom 56. PKWiU-a („uslužne djelatnosti pripreme i posluživanja hrane i pića”) i koja podliježu sniženoj stopi PDV-a.
- 41 Različite snižene stope PDV-a primjenjuju se dakle na prethodno navedena pića od mlijeka, ovisno o tome prodaju li se na malo, u trgovini, kao piće spremno za konzumaciju, ili se pripremaju i isporučuju topli kupcu, kao isporuka robe, na njegov zahtjev i radi njihove izravne konzumacije. To razlikovanje proizlazi iz njihove klasifikacije kao hrane koja je obuhvaćena KN-om i kao komponente usluga restorana i posluživanja hrane i pića koje su obuhvaćene PKWiU-om.
- 42 Međutim, iz sudske prakse navedene u točkama 37. do 39. ove presude u biti proizlazi da isporuke robe ili usluga iz Priloga III. Direktivi o PDV-u mogu podliježati dvjema različitim sniženim stopama PDV-a, pod uvjetom da se poštuje načelo porezne neutralnosti.
- 43 Slijedom toga, metoda razvrstavanja hrane poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se osobito temelji na činjenici je li popraćena pomoćnim uslugama radi njezine konzumacije, nije sama po sebi nespojiva s pravom Unije.

- 44 To vrijedi tim više jer, iako se točke 1. i 12.a Priloga III. Direktivi o PDV-u mogu odnositi na istovjetnu ili sličnu hranu kako na „hranu” tako i na hranu koja je predmet „usluga restorana i cateringa”, iz članka 6. Provedbene uredbe 282/2011 proizlazi da, u svrhu kvalifikacije oporezive transakcije kao „usluge restorana i cateringa”, zakonodavac Europske unije nije želio dati odlučujuću važnost samoj hrani ni načinu pripreme hrane ili njezine isporuke, nego pružanju povezanih usluga koje prate isporuku pripremljene hrane, pri čemu te usluge moraju biti dovoljne kako bi se osigurala izravna konzumacija te hrane i prevladavajuće u odnosu na njezinu isporuku (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 58.).
- 45 Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri poštuje li propis o kojem je riječ u glavnom postupku načelo porezne neutralnosti.
- 46 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se tom načelu protivi to da se sa sličnim isporukama robe ili usluga, koje su u međusobnom tržišnom natjecanju, različito postupaju u pogledu PDV-a (presuda od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 44. i navedena sudska praksa).
- 47 Kad je riječ o ocjeni sličnosti između robe ili pružanja predmetnih usluga, koja je na nacionalnom sudu, iz sudske prakse Suda proizlazi da u konačnici valja voditi računa o stajalištu prosječnog potrošača. Isporuke robe ili usluga slične su kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu znatno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke (presuda od 9. studenoga 2017., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 48 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita jesu li pića od mlijeka koja su razvrstana kao hrana obuhvaćena tarifnim brojem 2202 KN-a i topla pića od mlijeka koja su razvrstana kao usluga iz rubrike 56. PKWiU-a („uslužne djelatnosti pripreme i posluživanja hrane i pića”) međusobno zamjenjiva u očima prosječnog potrošača.
- 49 U tom smislu sud koji je uputio zahtjev morat će uzeti u obzir, kao prvo, što se tiče svojstava pića o kojima je riječ u glavnom postupku, da ona imaju sličnosti, osobito zato što su pripremljena od istog glavnog sastojka, odnosno mlijeka, i da, u skladu s utvrđenjima poreznog tijela, imaju tekuću konzistenciju i sličan vanjski izgled.
- 50 Međutim, sud koji je uputio zahtjev morat će u tom okviru također provjeriti mogu li se pića o kojima je riječ u glavnom postupku znatno razlikovati u svojem okusu, konzistenciji i mirisu, osobito zato što bi, kao što to poljska vlada navodi u svojim pisanim očitovanjima, potrošač mogao, što se tiče toplih mliječnih napitaka na koja se primjenjuje snižena stopa PDV-a od 8 %, zahtijevati dodatne sastojke koji mogu imati nezanemariv utjecaj na te elemente. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev morat će uzeti u obzir činjenicu da pića o kojima je riječ u glavnom postupku imaju toplinsku razliku koja može znatno utjecati na njihova svojstva, poput njihova okusa i mirisa.
- 51 Kao drugo, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i teksta prvog prethodnog pitanja proizlazi da je sud koji je uputio zahtjev utvrdio da je cilj dviju vrsta pića od mlijeka o kojima je riječ u glavnom postupku zadovoljiti istu potrebu za konzumacijom zaslađenih bezalkoholnih pića.

- 52 Kao treće, kad je riječ o pitanju mogu li razlike između pića od mlijeka o kojima je riječ u glavnom postupku imati odlučujući utjecaj na izbor prosječnog potrošača da kupi jedno ili drugo od tih pića, valja podsjetiti na to da u tom pogledu valja uzeti u obzir razlike koje se odnose na svojstva predmetne robe ili usluga kao i njihovo korištenje i koje su stoga svojstvene toj robi ili tim uslugama kao i razlike koje se odnose na kontekst u kojem se obavljaju isporuke robe ili usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 9. rujna 2021., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, t. 41. i navedenu sudsku praksu).
- 53 U tom kontekstu valja istaknuti da je svrha pića koja prodaje osoba YD, s obzirom na to da se pripremaju posebno na zahtjev kupca i isporučuju se topla, da se odmah konzumiraju, dok to nije nužno slučaj s pićima od mlijeka koja se prodaju u trgovinama, na čiji sastav potrošač, osim toga, nema nikakav utjecaj. Međutim, čini se, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, da ta razlika može imati odlučujući utjecaj na potrošačev izbor kupnje jednog ili drugog od tih pića, s obzirom na to da se taj izbor ne izvršava pod istim uvjetima ni s istim ciljem, a još manje ako potrošač može izmijeniti sastav prvonavedenih pića naručivanjem dodatnih sastojaka.
- 54 Sud koji je uputio zahtjev morat će osobito s obzirom na elemente navedene u točkama 49. do 52. ove presude utvrditi, kao prvo, imaju li pića od mlijeka koja su predmet glavnog postupka slična svojstva, kao drugo, ispunjavaju li iste potrebe potrošača i, kao treće, imaju li razlike između tih pića od mlijeka odlučujući utjecaj na izbor prosječnog potrošača da kupi jedno ili drugo od navedenih pića. U tom pogledu valja naglasiti da je dovoljno, među ostalim, da je treći kriterij ispunjen kako bi se smatralo da predmetna roba ili usluge nisu slične i kako njihovo oporezivanje različitim sniženim stopama PDV-a stoga ne bi povređivalo načelo porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 31.).
- 55 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 98. Direktive o PDV-u u vezi s točkama 1. i 12.a njezina Priloga III., člankom 6. Provedbene uredbe br. 282/2011 i načelom porezne neutralnosti treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis koji predviđa da hrana koja se sastoji od istog glavnog sastojka i koja ispunjava istu potrebu prosječnog potrošača podliježe dvjema različitim sniženim stopama PDV-a, ovisno o tome prodaje li se na malo u trgovini ili se priprema i isporučuje kupcu topla na njegov zahtjev radi njezine izravne konzumacije, pod uvjetom da ta hrana nema slična svojstva unatoč tomu što je njezin glavni sastojak zajednički ili da razlike koje postoje između navedene hrane, uključujući povezane usluge koje prate njezinu isporuku, znatno utječu na odluku prosječnog potrošača o kupnji jednog od tih proizvoda.

## **Troškovi**

- 56 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

**Članak 98. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/1713 od 6. studenoga 2018., u vezi s točkama 1. i 12.a njezina Priloga III., člankom 6. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 i načelom porezne neutralnosti**

**treba tumačiti na način da mu se:**

**ne protivi nacionalni propis koji predviđa da hrana koja se sastoji od istog glavnog sastojka i koja ispunjava istu potrebu prosječnog potrošača podliježe dvjema različitim sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (PDV), ovisno o tome prodaje li se na malo u trgovini ili se priprema i isporučuje kupcu topla na njegov zahtjev radi njezine izravne konzumacije, pod uvjetom da ta hrana nema slična svojstva unatoč tomu što je njezin glavni sastojak zajednički ili da razlike koje postoje između navedene hrane, uključujući povezane usluge koje prate njezinu isporuku, znatno utječu na odluku prosječnog potrošača o kupnji jednog od tih proizvoda.**

Potpisi