



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 5. oktobra 2023*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 98(2) – Možnost držav članic, da uporabijo nižjo stopnjo za določene dobave blaga in opravljanje storitev – Priloga III, točki 1 in 12a – Podobna živila, pripravljena iz iste glavne sestavine – Topli napitki, pripravljene na osnovi mleka – Uporaba različnih nižjih stopenj DDV – Blago z enakimi objektivnimi značilnostmi in lastnostmi – Blago, ki ga lahko spremljajo storitve priprave in postrežbe s strani dobavitelja“

V zadevi C-146/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) z odločbo z dne 28. januarja 2022, ki je na Sodišče prispela 1. marca 2022, v postopku

YD

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

ob udeležbi

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi M. Safjan, predsednik senata, N. Jääskinen (poročevalec) in M. Gavalec, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Richard de la Tour,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za YD S. Czajka, J. Orłowski, I. Rymanowska in A. Tałasiewicz, doradcy podatkowi,
- za Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej K. Nowicka in B. Rogowska-Rajda,

* Jezik postopka: poljščina.

- za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców P. Chrupek, radca prawny,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in A. Stobiecka-Kuik, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(a) in (c), člena 14(1), člena 24(1) in člena 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/1713 z dne 6. novembra 2018 (UL 2018, L 286, str. 20) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi z uvodnima izjavama 4 in 7 ter točkama 1 in 12a Priloge III k tej direktivi, načeli lojalnega sodelovanja, davčne nevtralnosti, zakonitosti in pravne varnosti ter členom 6 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med osebo YD in Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega urada za davčne informacije, Poljska) (v nadaljevanju: davčni organ) v zvezi s stopnjo davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za transakcije prodaje čokoladnih mlečnih napitkov, ki jih oseba YD izvaja v svojih potrošniških lokalih.

Pravni okvir

Pravo Unije

KN

- 3 Tarifna številka 2202 kombinirane nomenklature iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382) v različici, ki izhaja iz Uredbe Komisije (ES) št. 1549/2006 z dne 17. oktobra 2006 (UL 2006, L 301, str. 1) (v nadaljevanju: KN), zajema „vode, vključno mineralne vode in sodavice, ki vsebujejo dodan sladkor ali druga sladila ali arome, ter druge brezalkoholne pijače, razen sadnih ali zelenjavnih sokov iz tarifne številke 2009“.

Direktiva o DDV

4 V uvodnih izjavah 4 in 7 Direktive o DDV je navedeno:

„(4) Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom [DDV], ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.

[...]

(7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

5 Člen 2(1)(a) in (c) te direktive določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

6 Člen 14(1) navedene direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

7 Člen 24(1) iste direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

8 Člen 96 Direktive o DDV določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

9 Člen 98 te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

Nižje stopnje se ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve, z izjemo tistih iz točke 6 Priloge III.

3. Pri uporabi nižjih stopenj iz odstavka 1 za kategorije, ki se nanašajo na blago, lahko države članice uporabljajo kombinirano nomenklaturu, da določijo natančen obseg vsake kategorije.“
- 10 Priloga III k Direktivi o DDV, naslovljena „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98“, v točkah 1 in 12a določa:
- „(1) Živila (vključno s pijačami, razen alkoholnih pijač) za prehrano ljudi in živali; živih živali, semen, rastlin in sestavin, ki so običajno namenjene za pripravo živil; proizvodov, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil;
- [...]
- (12a) restavracijske storitve in storitve cateringa, pri čemer je možno izključiti dobavo (alkoholnih in/ali brezalkoholnih) pijač.“

Izvedbena uredba št. 282/2011

- 11 Člen 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa:
- „1. Restavracijske storitve in storitve cateringa so storitve, ki vključujejo dobavo pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega za prehrano ljudi, spremljajo pa jih zadostne podporne storitve, ki omogočajo takojšno potrošnjo. Zagotavljanje hrane ali pijače ali obojega je samo del celotne ponudbe, pri čemer prevladujejo storitve. Restavracijske storitve pomenijo opravljanje takšnih storitev v prostorih izvajalca storitev, storitve cateringa pa pomenijo opravljanje takšnih storitev izven prostorov izvajalca storitev.
2. Dobava pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega, vključno s prevozom ali brez njega, vendar brez drugih podpornih storitev, se ne šteje za restavracijske storitve ali storitve cateringa v smislu odstavka 1.“

Poljsko pravo

- 12 Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (Dz. U. iz leta 2018, pozicija 2174) (v nadaljevanju: zakon o DDV), v členu 41(2) določa, da „[z]a blago in storitve, navedene v prilogi 3 k zakonu“, razen tistih iz oddelka 56 Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (uredba sveta ministrov o poljski klasifikaciji proizvodov in storitev) z dne 4. septembra 2015 (Dz. U. iz leta 2015, pozicija 1676, v nadaljevanju: PKWiU), znaša davčna stopnja 7 % brez poseganja v člen 114(1).“ Stopnja DDV iz te določbe se je s členom 146aa(1), točka 1, tega zakona zvišala na 8 %.
- 13 Člen 41(2a) zakona o DDV določa, da „[z]a blago in storitve, navedene v prilogi 10 k zakonu“, razen tistih iz oddelka 56 PKWiU, „davčna stopnja znaša 5 %.“
- 14 Člen 41(12f), točka 1, tega zakona določa:
- „Davčna stopnja iz odstavka 2 se uporablja za dobavo blaga in opravljanje storitev, ki so v skladu s poljsko klasifikacijo proizvodov in storitev razvrščene v skupino storitev priprave in postrežbe hrane

in pijače (PKWiU 56), razen za prodajo na področju: pijač, ki niso navedene v prilogi 3 ali prilogi 10 k zakonu ali v izvedbenih predpisih, ki iz njega izhajajo, vključno z njihovo pripravo in postrežbo.“

- 15 Priloga 10, točka 17, k navedenem zakonu zajema „vode, vključno z mineralnimi vodami in sodavicami, ki vsebujejo dodan sladkor ali druga sladila ali arome, ter druge brezalkoholne pijače, razen sadnih sokov ali zelenjavnih sokov iz oznake KN 2009 – z izjemo teh proizvodov: (1) jogurt, pinjenec, kefir, mleko, ki se ne uvršča v oddelek 04 KN – razen proizvodov, ki vsebujejo kavo in njene ekstrakte, esence ali koncentrate, (2) brezalkoholne pijače, pri katerih delež mase sadnih, zelenjavnih sokov ali sadnih in zelenjavnih sokov ni manjši od 20 % surovin“.
- 16 Oddelek 56 PKWiU, naslovljen „Strežba jedi in pijač“, zajema „[s]toritve restavracij in drugih gostinskih obratov“, „[s]toritve priprave in zagotavljanja hrane (catering) za zunanje stranke in druge gostinske storitve“ in „[s]toritve priprave in strežbe pijač“.

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

- 17 Oseba YD, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, upravlja verigo kavarn v Wrocławu (Poljska), v katerih se prodaja napitek z imenom „Classic Hot Chocolate“, ki je vroča čokolada, pripravljena na osnovi mleka in s čokoladnim prelivom.
- 18 Oseba YD je na davčni organ naslovila zahtevo po zavezujočih informacijah v zvezi s stopnjo DDV, ki se uporablja za ta napitek. Ta organ je v mnenju z dne 17. junija 2020 navedel, da je treba prodajo navedenega napitka za s seboj in njegovo prodajo na kraju samem šteti za dobavo blaga s pomožnimi storitvami, in sicer pripravo in strežbo pijače stranki za takojšnje zaužitje. Na podlagi tega je ugotovil, da ta storitev spada v oddelek 56 PKWiU, naslovljen „Strežba jedi in pijač“, tako da se za take dobave blaga uporablja nižja, 8-odstotna stopnja DDV.
- 19 Oseba YD je to mnenje izpodbijala in trdila, da bi bilo treba po analogiji z drugimi dobavami blaga iz priloge 10 k zakonu o DDV, ki med drugim zajema pijače na osnovi mleka, uporabiti nižjo, 5-odstotno stopnjo DDV. V zvezi s tem se je zaradi podobnosti med temi proizvodi in napitkom iz postopka v glavni stvari sklicevala na kršitev načela nevtralnosti DDV, kršitev pravil o konkurenci in nepravilno izvajanje zakona o DDV.
- 20 Davčni organ je svoje mnenje potrdil z odločbo z dne 11. decembra 2020. Navedel je, da živila, uvrščena v oddelek 56 PKWiU, kot je zadevni napitek, niso zamenljiva z mlečnimi napitki, ki se prodajajo na drobno in so obdavčeni po nižji, 5-odstotni stopnji DDV. Poudaril je razliko, ki napitek, pripravljen za uporabo in na prodaj v prodajalnah, po njegovem mnenju loči od toplega napitka, ki ga zaposleni pripravi po naročilu v kavarni ob upoštevanju individualnih želja zadevne stranke. Dobavo v drugem primeru spremljajo pomožne storitve, ki vplivajo na potrošnikovo odločitev za nakup zadevnega proizvoda.
- 21 Oseba YD je po izdaji te odločbe pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska), ki je predložitveno sodišče, vložila tožbo, v kateri se je sklicevala na kršitev člena 41(12f), točka 1, zakona o DDV v povezavi s členom 41(2a) in točko 17(1) priloge 10 k temu zakonu ter člena 98(1) in (2) Direktive o DDV ter uvodnih izjav 4 in 7 te direktive. Po njenem mnenju je davčni organ zaradi napačne razlage teh določb ugotovil, da bi morala za strežbo napitka iz postopka v glavni stvari veljati nižja, 8-odstotna

- stopnja DDV. Oseba YD meni, da mora biti tak napitek obdavčen podobno kot drugo blago, ki je navedeno v prilogi 10 k zakonu o DDV, in sicer po nižji, 5-odstotni stopnji DDV, da se zagotovijo enaki konkurenčni pogoji za to blago.
- 22 Predložitveno sodišče dvomi o združljivosti zadevne nacionalne ureditve in prakse z Direktivo o DDV, kot se razlaga v sodni praksi Sodišča, ter z načeli skupnega sistema DDV.
- 23 To sodišče v bistvu navaja, da je poljski zakonodajalec določil uporabo nižjih stopenj DDV za „živila“ iz točke 1 Priloge III k Direktivi o DDV ter za „restavracijske storitve in storitve cateringa“ iz točke 12a te priloge III. Člen 41(2a) zakona o DDV tako določa, da se nižja, 5-odstotna stopnja DDV uporablja za blago in storitve, ki so navedeni v prilogi 10 k temu zakonu, ki napotuje na tarifno številko 2202 KN. Vendar za to blago in storitve ta stopnja ne more veljati, če spadajo pod oddelek 56 PKWiU.
- 24 V tem okviru se navedeno sodišče na prvem mestu sprašuje, ali lahko nacionalni zakonodajalec glede na načelo pravne varnosti za opredelitev stopnje DDV, ki se uporablja za isto kategorijo blaga ali storitev, uporabi dva različna vira klasifikacije, in sicer KN in PKWiU.
- 25 Prvič, trdi, da zakon o DDV in PKWiU nimata enakih ciljev.
- 26 Drugič, meni, da bi bilo mogoče šteti, da ima davčni organ preširoko diskrecijsko pravico pri določitvi stopnje DDV, ki jo je treba uporabiti za blago in storitve, ki ustrezajo isti potrebi za povprečnega potrošnika, kar naj ne bi bilo v skladu z načelom nevtralnosti DDV.
- 27 Tretjič, poudarja, da se poljski zakonodajalec sklicuje na PKWiU, čeprav je pojem „obdavčljive dejavnosti“ v tej uredbi razložen drugače kot v skupnem sistemu DDV, zlasti glede opredelitve storitve, sestavljene iz glavne storitve in več pomožnih storitev.
- 28 Predložitveno sodišče na drugem mestu navaja, da ni sporno, da prodaja zadevnega napitka pomeni dobavo blaga. Vendar dvomi o tem, da lahko davčni organ šteje, da je zaradi pomožnih storitev, povezanih z njegovo pripravo in prodajo, za ta proizvod mogoče uporabiti drugačno stopnjo DDV od tiste, ki se uporablja za podobne proizvode, ki jih ne spremljajo take storitve.
- 29 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je treba člen 2(1)(a) in (c), člen 14(1), člen 24(1) in člen 98, od (1) do (3), [Direktive o DDV] v povezavi s členom 6(1) in (2) [Izvedbene uredbe Sveta št. 282/2011], s točkama 1 in 12a Priloge III k tej direktivi ter [njenima] uvodnima izjavama 4 in 7, pa tudi načelo lojalnega sodelovanja, načelo davčne nevtralnosti, načelo pravne varnosti in davčne zakonitosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa nižjo, 5-odstotno stopnjo DDV za živila, med drugim pijače, ki vsebujejo mleko, s sklicevanjem na oznako KN 2202, pri čemer se iz te stopnje izključijo živila, kot so pijače, ki vsebujejo mleko, ki so po [oddelku 56 PKWiU] uvrščena med storitve priprave in postrežbe hrane in pijače, in se za to blago (njegovo dobavo ali storitve) uporabi nižja, 8-odstotna stopnja DDV, če povprečni potrošnik pri nakupu tega blaga (storitev) šteje, da ti zadovoljujejo enake potrebe?

2. Ali je upravna praksa, ki ima za posledico uporabo dveh različnih nižjih stopenj DDV za blago, ki ima enake objektivne značilnosti in lastnosti, odvisno od tega, ali je podana storitev priprave in postrežbe tega blaga, pri čemer to blago razlikuje s subjektivnega in ne objektivnega vidika, združljiva z načeloma davčne nevtralnosti in pravne varnosti?“

Vprašani za predhodno odločanje

- 30 Predložitveno sodišče želi z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba člen 98 Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III, točki 1 in 12a, k tej direktivi, členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 in načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da za živila, ki so sestavljena iz iste glavne sestavine in zadovoljujejo enake potrebe povprečnega potrošnika, veljata dve različni nižji stopnji DDV glede na to, ali se prodajajo na drobno v trgovini ali pa so pripravljena in stranki postrežena vroča na njeno željo za takojšnje zaužitje.
- 31 Najprej je treba opozoriti, da se v skladu s členom 96 Direktive o DDV za dobavo blaga in opravljanje storitev načeloma uporablja enaka, in sicer splošna stopnja DDV, ki jo določi vsaka država članica.
- 32 Z odstopanjem od tega načela člen 98 te direktive državam članicam daje možnost uporabe nižjih stopenj DDV. Za to so v Prilogi III k navedeni direktivi izčrpno našteje kategorije dobav blaga in opravljanja storitev, za katere se lahko uporabijo te nižje stopnje (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 33 Namen možnosti, ki jo imajo države članice, da določijo nižje stopnje DDV, je, da se za končnega potrošnika, ki v končni fazi nosi strošek DDV, poceni nekatero blago in storitve, ki se štejejo za posebej potrebne, in se mu s tem olajša dostop do tega blaga (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 34 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo države članice ob spoštovanju načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, natančneje določiti, za katere dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV, se uporablja nižja stopnja DDV (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko v skladu s členom 98(3) Direktive o DDV države članice pri uporabi nižjih stopenj za kategorije, ki se nanašajo na dobavo blaga, uporabljajo KN, da določijo natančen obseg zadevne kategorije. Vendar je treba ugotoviti, da je uporaba KN le eden od načinov za natančno razmejitev zadevne kategorije (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 36 Če transakcije, za katere se uporablja nižja stopnja, spadajo v eno od kategorij iz Priloge III k Direktivi o DDV in če se spoštuje načelo davčne nevtralnosti, je nacionalni zakonodajalec, ko v svojem nacionalnem pravu razmejuje kategorije, za katere namerava uporabiti to nižjo stopnjo, zato prost, da dobave blaga in opravljanja storitev, ki so vključena v kategorije iz Priloge III

- k Direktivi o DDV, razvrsti po metodi, za katero meni, da je najprimernejša (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 40).
- 37 V tem okviru je Sodišče ugotovilo, da lahko nacionalni zakonodajalec, če spoštuje pogoja iz prejšnje točke, v isto kategorijo uvrsti različne obdavčljive transakcije, ki so vključene v različne kategorije te Priloge III, ne da bi formalno razlikoval med dobavami blaga in opravljanjem storitev, ter zanje določi isto nižjo stopnjo DDV (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 41).
- 38 Prav tako je menilo, da Direktiva o DDV ne nasprotuje temu, da za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki spadajo v isto kategorijo iz Priloge III k tej direktivi, veljata dve različni nižji stopnji DDV (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 39 Vendar je treba opozoriti, da morajo države članice, kadar se odločijo za uporabo ene ali dveh nižjih stopenj DDV za eno od kategorij dobav blaga ali opravljanja storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV ali – po potrebi – selektivno omejijo njihovo uporabo na del dobav blaga ali opravljanja storitev iz vsake od teh kategorij, spoštovati načelo davčne nevtralnosti (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 40 V obravnavani zadevi je iz pojasnil predložitvenega sodišča razvidno, da ureditev in praksa iz postopka v glavni stvari vodita do razlikovanja med mlečnimi napitki, pripravljenimi za uživanje, ki se prodajajo v trgovinah, pri čemer so ti uvrščeni med živila, ki spadajo pod oznako KN 2202, za katera se uporablja nižja, 5-odstotna stopnja DDV, in toplimi mlečnimi napitki, ki jih tako kot Classic Hot Chocolate, ki ga prodaja tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, pripravi zaposleni v kavarni na željo stranke za takojšnje zaužitje, pri čemer ti napitki spadajo v oddelek 56 PKWiU („storitve priprave in postrežbe hrane in pijače“) in zanje velja nižja, 8-odstotna stopnja DDV.
- 41 Različne nižje stopnje DDV se za zgoraj navedene mlečne napitke torej uporabljajo glede na to, ali so predmet prodaje v trgovini na drobno kot napitek, pripravljen za uživanje, ali pa so pripravljeni in stranki postreženi vroči kot dobava blaga na njeno željo in za takojšnje zaužitje. To razlikovanje izhaja iz njihove klasifikacije kot živila, ki spadajo v KN, oziroma kot sestavni del storitev priprave in postrežbe hrane in pijače, ki spada v PKWiU.
- 42 Iz sodne prakse, navedene v točkah od 37 do 39 te sodbe, pa v bistvu izhaja, da se za dobavo blaga ali opravljanje storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV lahko uporabljata dve različni nižji stopnji DDV, če je spoštovano načelo davčne nevtralnosti.
- 43 Zato metoda klasifikacije živil, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki temelji zlasti na tem, ali živila spremljajo pomožne storitve za njihovo uživanje ali ne, kot taka ni nezdružljiva s pravom Unije.
- 44 To mora veljati še toliko bolj, ker – medtem ko se točka 1 in točka 12a Priloge III k Direktivi o DDV lahko nanašata na enaka ali podobna živila kot „živila“ oziroma kot živila, ki so predmet „restavracijskih storitev in storitev cateringa“ – iz člena 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 izhaja, da zakonodajalec Evropske unije za to, da bi se obdavčljiva transakcija opredelila kot „restavracijska storitev in storitev cateringa“, ni želel dati odločilen pomen niti samim živilom niti načinu priprave hrane ali njene dobave, temveč izvajanju podpornih storitev, ki spremljajo

dobavo pripravljene hrane, saj morajo te storitve zadostovati za zagotovitev takojšnjega zaužitja te hrane in morajo prevladovati glede na dobavo te hrane (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 58).

- 45 Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali ureditev iz postopka v glavni stvari spoštuje načelo davčne nevtralnosti.
- 46 V zvezi s tem je treba opozoriti, da to načelo nasprotuje temu, da bi se dobava podobnega blaga ali opravljanje podobnih storitev, ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavali različno (sodba z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 47 Glede presoje podobnosti zadevnega blaga ali storitev, ki jo mora nazadnje opraviti nacionalno sodišče, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba predvsem upoštevati stališče povprečnega potrošnika. Blago ali storitve so si podobni, če imajo podobne lastnosti in zadovoljujejo enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njihove uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno blago ali storitev (sodba z dne 9. novembra 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 48 Zato mora predložitveno sodišče preučiti, ali so mlečni napitki, uvrščeni med živila iz tarifne številke 2202 KN, in topli mlečni napitki, uvrščeni med storitve iz oddelka 56 PKWiU („storitve priprave in postrežbe hrane in pijače“), v očeh povprečnega potrošnika medsebojno zamenljivi.
- 49 S tega vidika bo moralo predložitveno sodišče, prvič, v zvezi z lastnostmi napitkov iz postopka v glavni stvari upoštevati, da so si ti podobni, zlasti ker so pripravljene iz iste glavne sestavine, in sicer mleka, ter da imajo glede na ugotovitve davčnega organa podobno tekočo vsebino in zunanji videz.
- 50 Vendar bo moralo predložitveno sodišče v tem okviru preveriti tudi, ali se lahko napitki iz postopka v glavni stvari bistveno razlikujejo po svojem okusu, gostoti in vonju, zlasti ker bi lahko potrošnik, kot je poljska vlada navedla v pisnih stališčih, v zvezi s toplimi mlečnimi napitki, za katere velja nižja, 8-odstotna stopnja DDV, naročil dodatne sestavine, ki bi lahko imele nezanesljivi vpliv na te elemente. Poleg tega bo moralo predložitveno sodišče upoštevati, da je med napitki iz postopka v glavni stvari termična razlika, ki lahko občutno vpliva na njihove lastnosti, kot sta okus in vonj.
- 51 Drugič, iz predložitvene odločbe in formulacije prvega vprašanja za predhodno odločanje je razvidno, da je predložitveno sodišče ugotovilo, da je namen obeh vrst mlečnih napitkov iz postopka v glavni stvari zadostiti isti potrebi po uživanju brezalkoholnih sladkih pijač.
- 52 Tretjič, v zvezi z vprašanjem, ali lahko razlike med mlečnimi napitki iz postopka v glavni stvari odločilno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika, da kupi enega ali drugega od teh napitkov, velja opozoriti, da je treba pri tem upoštevati razlike, ki se nanašajo na lastnosti zadevnega blaga ali storitev ter na njihovo uporabo in ki so torej neločljivo povezane s tem blagom ali temi storitvami, ter razlike, ki se nanašajo na okoliščine, v katerih se dobava blaga ali opravljanje storitev izvaja (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2021, Phantasieland, C-406/20, EU:C:2021:720, točka 41 in navedena sodna praksa).

- 53 V tem okviru je treba poudariti, da so napitki, ki jih prodaja YD, ker so pripravljene posebej na željo stranke in postreženi vroči, namenjeni takojšnjemu zaužitju, medtem ko to ne velja nujno za mlečne napitke, ki se prodajajo v trgovini, na sestavo katerih potrošnik poleg tega nima nikakršnega vpliva. Zdi pa se – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da lahko ta razlika odločilno vpliva na odločitev potrošnika za nakup enega ali drugega od teh napitkov, če do te odločitve ne pride niti pod enakimi pogoji niti z istim namenom, in sicer še toliko manj, če lahko potrošnik spremeni sestavo prvih napitkov tako, da naroči dodatne sestavine.
- 54 Predložitveno sodišče bo moralo zlasti ob upoštevanju elementov, navedenih zgoraj v točkah od 49 do 52, ugotoviti, prvič, ali imajo mlečni napitki iz postopka v glavni stvari podobne lastnosti, drugič, ali zadovoljujejo enake potrebe potrošnika, in tretjič, ali razlike med temi mlečnimi napitki odločilno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za nakup enega ali drugega od navedenih napitkov. V zvezi s tem je treba poudariti, da med drugim zadostuje izpolnitev tretjega merila, da se šteje, da zadevno blago ali storitve niso podobni, in da njihova obdavčitev z različnimi nižjimi stopnjami DDV posledično ne krši načela davčne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točka 31).
- 55 Glede na zgoraj navedene razloge je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 98 Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III, točki 1 in 12a, k tej direktivi, členom 6 Izvedbene uredbe št. 282/2011 in načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da za živila, ki so sestavljena iz iste glavne sestavine in zadovoljujejo enake potrebe povprečnega potrošnika, veljata dve različni nižji stopnji DDV glede na to, ali se prodajajo na drobno v trgovini ali pa so pripravljena in stranki postrežena vroča na njeno željo za takojšnje zaužitje, če ta živila nimajo podobnih lastnosti kljub glavni sestavini, ki jim je skupna, ali če razlike med navedenimi živili, vključno s podpornimi storitvami, ki spremljajo njihovo dobavo, močno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za nakup enega ali drugega od navedenih živil.

Stroški

- 56 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/1713 z dne 6. novembra 2018, v povezavi s Prilogo III, točki 1 in 12a, k tej direktivi, členom 6 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 in načelom davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da za živila, ki so sestavljena iz iste glavne sestavine in zadovoljujejo enake potrebe povprečnega potrošnika, veljata dve različni nižji stopnji davka na dodano vrednost (DDV) glede na to, ali se prodajajo na drobno v trgovini ali pa so pripravljena in stranki postrežena vroča na njeno željo za takojšnje zaužitje, če ta živila nimajo podobnih lastnosti kljub glavni sestavini, ki jim je skupna, ali če razlike med

navedenimi živili, vključno s podpornimi storitvami, ki spremljajo njihovo dobavo, močno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za nakup enega ali drugega od navedenih živil.

Podpisi