



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 5 oktober 2023*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98.2 – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad skattesats för vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster– Punkterna 1 och 12a i bilaga III – Liknande livsmedel som framställts av samma huvudingrediens – Varma drycker som framställts av mjölk– Tillämpning av olika reducerade skattesatser – Varor med samma objektiva kännetecken och egenskaper – Huruvida tjänster för att bereda och servera dessa varor har utförts av tillhandahållaren eller inte”

I mål C-146/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) genom beslut av den 28 januari 2022, som inkom till domstolen den 1 mars 2022, i målet

YD

mot

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

ytterligare deltagare i rättegången:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan samt domarna N. Jääskinen (referent) och M. Gavalec,

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: polska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- YD, genom S. Czajka och J. Orłowski, I. Rymanowska och A. Tałasiewicz, doradcy podatkowi,
- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, genom K. Nowicka och B. Rogowska-Rajda,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, genom P. Chrupek, radca prawny,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och A. Stobiecka-Kuik, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 a och 2.1 c, artikel 14.1, artikel 24.1 och artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2018/1713 av den 6 november 2018 (EUT L 286, 2018, s. 20) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförda med skälen 4 och 7 i direktivet. punkterna 1 och 12a i bilaga III till samma direktiv, principerna om lojalt samarbete, skatteneutralitet, lagenlighet och rättssäkerhet samt artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG (EUT L 77, 2011, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan YD och Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för den nationella skatteupplysningen, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör vilken mervärdesskattesats som är tillämplig på YD:s försäljning av chokladmjölkdrycker i företagets konsumtionslokaler.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Kombinerade nomenklaturen

- 3 Nummer 2202 i den Kombinerade Nomenklatur som anges i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 1549/2006 av den 17 oktober 2006 (EUT L 301, 2006, s. 1) (nedan kallad KN), omfattar "[v]atten, inbegripet mineralvatten och kolsyrat vatten, med tillsats av socker eller annat sötningsmedel eller av aromämne, samt andra alkoholfria drycker, med undantag av frukt- och bärsaft samt grönsakssaft enligt nr 2009".

Mervärdesskattedirektivet

4 Skälen 4 och 7 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

” (4) Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrída konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.

...

(7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

5 I artikel 2.1 a och 2.1 c i direktivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

6 I artikel 14.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

7 Artikel 24.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

8 I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

9 I artikel 98 i detta direktiv anges följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, med undantag av sådana som omfattas av punkt 6 i bilaga III.

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

- 10 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskatter som avses i artikel 98 får tillämpas”. Punkterna 1 och 12a i nämnda bilaga innehåller följande uppräknningar:

”1) De livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människors och djurs konsumtion, de levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel. De produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel.

...

12a) Restaurang- och cateringtjänster, varvid tillhandahållande av (alkoholhaltiga och/eller alkoholfria) drycker får undantas.”

Genomförandeförordning nr 282/2011

- 11 I artikel 6 i genomförandeförordning 282/2011 föreskrivs följande:

”1. Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.

2. En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1.”

Polsk rätt

- 12 Ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, position 535), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (Dz. U., 2018, position 2174) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskriver i artikel 41.2 att ”[f] ör de varor och tjänster som anges i bilaga 3 till lagen”, andra än de som omfattas av rubrik 56 i Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (ministerrådets förordning om polsk klassificering av varor och tjänster) av den 4 september 2015 (Dz. U., 2015, position 1676, nedan kallad PKWiU), är ”skattesatsen 7 %, om inte annat följer av artikel 114.1”. Den mervärdesskattesats som föreskrivs i denna bestämmelse höjdes till 8 % enligt artikel 146aa.1 led 1 i denna lag.

- 13 I artikel 41.2a i mervärdesskattelagen föreskrivs att "[f] ör de varor och tjänster som anges i bilaga 10 till lagen", andra än de som omfattas av rubrik 56 i PKWiU, "ska skattesatsen vara 5 %".
- 14 Artikel 41.12 f led 1 i denna lag har följande lydelse:
- "Den skattesats som avses i punkt 2 ska tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som enligt den polska klassificeringen av varor och tjänster klassificeras i gruppen restaurangtjänster och utskänkning av drycker (PKWiU 56), med undantag av försäljning vad gäller andra drycker än de som anges i bilaga 3 eller 10 till lagen eller i tillämpningsföreskrifter som utfärdats med stöd av den, inklusive beredning och servering av dem."
- 15 Punkt 17 i bilaga 10 till nämnda lag avser "vatten, inbegripet mineralvatten och kolsyrat vatten, med tillsats av socker eller annat sötningsmedel eller av aromämne, samt andra alkoholfria drycker, med undantag av frukt- och bärsaft samt grönsakssaft enligt KN-nummer 2009 – med undantag av följande produkter: 1) yoghurt, kärnmjolk, kefir, mjölk som inte omfattas av KN-rubrik 04 – med undantag av produkter som innehåller kaffe och kaffeextrakt, essenser eller koncentrat av kaffe, 2) alkoholfria drycker där andelen frukt och grönsaker i frukt- och grönsakssafter i viktprocent inte understiger 20 % av råvarorna."
- 16 Rubrik 56 i PKWiU, med rubriken "Restaurangtjänster och utskänkning av drycker" omfattar "[r]estaurang- och cateringtjänster", "[t]illhandahållande och leverans av livsmedel (catering) till externa kunder och andra restaurangtjänster" och "[t]illhandahållande av berednings- och serveringstjänster av drycker".

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 17 YD, som är klagande i det nationella målet, driver en kafékedja i Wrocław (Polen) som saluför en dryck, "Classic Hot Chocolate", en varm chokladdryck framställd av mjölk och chokladsås.
- 18 YD begärde bindande besked hos skattemyndigheten om vilken mervärdesskattesats som var tillämplig på denna dryck. I ett utlåtande av den 17 juni 2020 fann nämnda myndighet att försäljning för avhämtning och försäljning på plats av drycken skulle betraktas som leverans av varor med tillhörande tjänster, det vill säga beredning och tillhandahållande av drycken till kunden för omedelbar förtäring. Skattemyndigheten drog härav slutsatsen att denna tjänst omfattades av rubrik 56 i PKWiU med rubriken "Restaurangtjänster och utskänkning av drycker", varför sådana leveranser av varor omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen på 8 %.
- 19 YD bestred beslutet och gjorde gällande att en reducerad mervärdesskattesats på 5 % skulle tillämpas, i analogi med övriga leveranser av varor som anges i bilaga 10 till mervärdesskattelagen, vilken bland annat omfattar mjölkdrycker. På grund av likheten mellan dessa varor och den dryck som är aktuell i det nationella målet gjorde YD gällande att principen om mervärdesskattens neutralitet hade åsidosatts, att konkurrensreglerna hade åsidosatts och att mervärdesskattelagen hade genomförts på ett felaktigt sätt.
- 20 Skattemyndigheten fastställde sitt beslut genom beslut av den 11 december 2020. Myndigheten påpekade att livsmedel under rubrik 56 i PKWiU, såsom den aktuella drycken, inte var utbytbara mot mjölkdrycker som salufördes i detaljhandeln, vilka beskattades med en reducerad mervärdesskattesats på 5 %. Skattemyndigheten framhöll den skillnad som enligt myndigheten åtskiljer en dryck som är färdig att användas och som säljs i affärer och en varm dryck som

framställs av en anställd på beställning på ett café, med beaktande av den berörda kundens individuella önskemål. I det andra fallet åtföljs leveransen av kompletterande tjänster som påverkar konsumentens beslut att köpa produkten i fråga.

- 21 Till följd av detta beslut väckte YD talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen), den hänskjutande domstolen, och gjorde gällande att artikel 41.12f led 1 i mervärdesskattelagen, jämförd med artikel 41.2a och 41.17 led 1, bilaga 10 till denna lag, samt artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet och skälen 4 och 7 i direktivet hade åsidosatts. Enligt den hänskjutande domstolen var det efter en felaktig tolkning av dessa bestämmelser som skattemyndigheten drog slutsatsen att den reducerade mervärdesskattesatsen på 8 % skulle tillämpas på leveransen av den dryck som är aktuell i det nationella målet. YD anser att en sådan dryck bör omfattas av en beskattning som är jämförbar med den som gäller för övriga varor som förtecknas i bilaga 10 till mervärdesskattelagen, det vill säga en beskattning med en reducerad mervärdesskattesats på 5 %, för att säkerställa lika konkurrensvillkor mellan dessa varor.
- 22 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida aktuell nationell lagstiftning och praxis är förenlig med mervärdesskattedirektivet, såsom detta har tolkats i EU-domstolens praxis, och med principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 23 Den hänskjutande domstolen har i huvudsak angett att den polska lagstiftaren har föreskrivit att reducerade mervärdesskattesatser ska tillämpas på de "livsmedel" som avses i punkt 1 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och på de "restaurang- och cateringtjänster" som avses i punkt 12a i denna bilaga III. I artikel 41.2a i mervärdesskattelagen föreskrivs således att en reducerad mervärdesskattesats på 5 % ska tillämpas på varor och tjänster som anges i bilaga 10 till denna lag, vilken hänvisar till nummer 2202 i KN. Dessa varor och tjänster kan emellertid inte omfattas av denna skattesats om de omfattas av rubrik 56 i PKWiU.
- 24 I detta sammanhang vill den hänskjutande domstolen för det första få klarhet i huruvida den nationella lagstiftaren, med hänsyn till rättssäkerhetsprincipen, kan använda sig av två olika klassificeringskällor, KN och PKWiU, för att fastställa den mervärdesskattesats som ska tillämpas på samma kategori av varor eller tjänster.
- 25 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis slagit fast att lagen om mervärdesskatt och PKWiU inte har samma syften.
- 26 Den hänskjutande domstolen anser vidare att det skulle kunna anses att skattemyndigheten har ett alltför stort utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av den mervärdesskattesats som ska tillämpas på varor och tjänster som tillgodoser samma behov för en genomsnittskonsument, vilket inte är förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 27 Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att den polska lagstiftaren har hänvisat till PKWiU, trots att PKWiU har tolkat begreppet beskattningsbar verksamhet på ett annat sätt än det gemensamma systemet för mervärdesskatt, bland annat vad gäller kvalificeringen av en tjänst som består av en huvudsaklig tjänst och flera underordnade tjänster.

- 28 För det andra har den hänskjutande domstolen angett att det är ostridigt att försäljningen av den aktuella drycken utgör en leverans av varor. Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida skattemyndigheten kan anse att de kompletterande tjänsterna i samband med beredning och saluföring av produkten kan motivera att en annan mervärdesskattesats ska tillämpas på denna produkt än på liknande varor som inte kombineras med sådana tjänster.
- 29 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Utgör artikel 2.1 a och 2.1 c, artikel 14.1, artikel 24.1 och artikel 98. 1- 3 i [mervärdesskattedirektivet], jämförda med artikel 6.1 och 6.22 i [genomförandeförordning nr 282/2011], punkterna 1 och 12a i bilaga III till detta direktiv och skälen 4 och 7 [i direktivet] samt principerna om lojalt samarbete, principen om skatteneutralitet, den skattemässiga legalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen hinder för att i sådana nationella bestämmelser som de som är i fråga i förevarande mål, i vilka det föreskrivs en reducerad mervärdesskattesats på 5 % för livsmedel, bland annat drycker som innehåller mjölk, med hänvisning till KN-nummer 2202. göra undantag för livsmedel, bland annat drycker som innehåller mjölk, som klassificeras som restaurangtjänster och utskänkning av drycker enligt [rubrik 56 PKWiU] och på dessa tjänster tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på 8 procent på sådana varor (leveranser eller tjänster), när genomsnittskonsumenten vid köp av dessa varor eller tjänster anser att dessa varor (tjänster) fyller samma behov?
- 2) Är det förenligt med principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet att tillämpa två olika reducerade mervärdesskattesatser på varor som har samma objektiva kännetecken och egenskaper, beroende på om tjänster för att bereda och servera dessa varor har utförts, vilket innebär att dessa varor differentieras subjektivt och inte objektivt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 30 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkterna 1 och 12a i bilaga III till samma direktiv, artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011 och principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att två olika reducerade mervärdesskattesatser ska tillämpas på livsmedel som består av samma huvudingrediens och som fyller samma behov för en genomsnittskonsument beroende på om de säljs i detaljhandeln i en butik eller om de bereds och serveras varma på beställning till en kund för omedelbar förtäring.
- 31 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska en och samma mervärdesskattesats, nämligen den normalskattesats som fastställts av varje medlemsstat, i princip tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.
- 32 Enligt artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet ges medlemsstaterna som ett undantag från denna princip möjlighet tillämpa reducerade mervärdesskattesatser. För detta ändamål innehåller bilaga III till mervärdesskattedirektivet en uttömmande uppräkningslista av de kategorier av leverans

av varor och tillhandahållande av tjänster som kan omfattas av dessa reducerade skattesatser (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

- 33 Syftet med att ge medlemsstaterna möjlighet att föreskriva reducerade mervärdesskattesatser är att göra vissa varor och tjänster som betraktas som särskilt nödvändiga billigare och därmed mer tillgängliga för slutkonsumenten, som är den som i slutändan betalar skatten (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 34 Enligt domstolens fasta praxis ankommer det på medlemsstaterna – under förutsättning att de iakttar den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet – att bland de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet närmare fastställa på vilka av dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som den reducerade skattesatsen ska tillämpas (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej e Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 35 Domstolen konstaterar i det avseendet att enligt artikel 98.3 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna använda KN när de tillämpar reducerade skattesatser på kategorier som avser leverans av varor, för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar. Det ska emellertid påpekas att användning av KN endast är ett av flera sätt att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 36 Under förutsättning att de transaktioner på vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas omfattas av en av kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och att principen om skatteneutralitet iakttas, står det följaktligen de nationella lagstiftarna fritt att vid avgränsningen, i respektive nationella rätt, av de kategorier på vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas klassificera de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet enligt den metod som de anser vara lämpligast (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 40).
- 37 Domstolen har i detta sammanhang slagit fast att under förutsättning att de nationella lagstiftarna iakttar de villkor som anges i föregående punkt, har de rätt att klassificera olika beskattningsbara transaktioner, vilka ingår i olika kategorier i bilaga III, i en och samma kategori, utan att göra någon formell åtskillnad mellan leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, och att låta dem omfattas av samma reducerade mervärdesskattesats (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 41).
- 38 Domstolen fann även att mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för att två olika reducerade mervärdesskattesatser tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som ingår i samma kategori i bilaga III till direktivet (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 39 Sedan detta klagjorts ska det emellertid erinras om att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta principen om skatteneutralitet om de väljer att tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser på en av de kategorier av leveranser av varor eller tillhandahållanden av

tjänster som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet eller, i förekommande fall, att selektivt begränsa tillämpningen av dem till att omfatta endast en del av leveranserna av varor eller tillhandahållandena av tjänster i var och en av dessa kategorier (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

- 40 I förevarande fall framgår det av den hänskjutande domstolens förklaringar att den lagstiftning och praxis som är i fråga i det nationella målet leder till en åtskillnad mellan drickfärdiga mjölkdrycker som saluförs i butiker, vilka klassificeras som livsmedel enligt KN-nummer 2202 på vilka en reducerad mervärdesskattesats på 5 % tillämpas, och varma mjölkdrycker som, i likhet med Classic Hot Chocolate, saluförs av klaganden i det nationella målet, bereds av en caféanställd på beställning av en kund för omedelbar förtäring. Dessa drycker omfattas av rubrik 56 i PKWiU ("restaurangtjänster och utskänkning av drycker") och omfattas av en reducerad skattesats på 8 %.
- 41 Olika reducerade mervärdesskattesatser tillämpas således på de ovannämnda mjölkdryckerna, beroende på om de är föremål för detaljhandelsförsäljning, i en butik, som dryck färdig att förtäras, eller om de bereds och serveras varma till en kund, såsom leverans av varor, på kundens beställning och för omedelbar förtäring. Denna åtskillnad följer av att de klassificeras som livsmedel enligt KN respektive som beståndsdel i restaurangtjänster och utskänkning av drycker enligt PKWiU.
- 42 Det framgår av den rättspraxis som nämns i punkterna 37–39 ovan att sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som ingår i bilaga III till mervärdesskattedirektivet kan omfattas av två olika reducerade mervärdesskattesatser, under förutsättning att principen om skatteneutralitet iakttas.
- 43 En metod för klassificering av livsmedel, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som bland annat grundar sig på huruvida livsmedlen åtföljs av underordnade tjänster avseende deras förtäring, är följaktligen inte i sig oförenlig med unionsrätten.
- 44 Detta gäller i än högre grad då det –trots att såväl punkterna 1 och 12a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet kan avse identiska eller liknande livsmedel i egenskap av "livsmedel" respektive livsmedel som är föremål för "restaurang- och cateringtjänster" – framgår av artikel 6 i genomförandeförordning 282/2011 att unionslagstiftaren, vid klassificeringen av en skattepliktig transaktion som "restaurang- och cateringtjänster", har ansett att det som är av avgörande betydelse är utförandet av stödtjänster som åtföljer tillhandahållet av tillagade livsmedel och inte själva livsmedlen och hur dessa tillagas eller levereras samt att stödtjänsterna ska vara tillräckliga för att livsmedlen ska kunna förtäras omedelbart och vara dominerade i förhållande till tillhandahållandet av livsmedlen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 58).
- 45 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är förenlig med principen om skatteneutralitet.
- 46 Domstolen erinrar om att denna princip utgör hinder för att jämförbara, med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

- 47 Angående bedömningen av huruvida de aktuella varorna eller tjänsterna är jämförbara, som det slutligen ankommer på den nationella domstolen att utföra, följer det av domstolens praxis att genomsnittskonsumentens synvinkel ska tjäna som utgångspunkt. Varor eller tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten (dom av den 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 48 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida de mjölkdrycker som klassificeras som livsmedel enligt nummer 2202 i KN och varma mjölkdrycker som klassificeras som en tjänst under rubrik 56 i PKWiU (restaurangtjänster och utskänkning av drycker) ur genomsnittskonsumentens synvinkel är utbytbara.
- 49 Mot denna bakgrund ska den hänskjutande domstolen, när det gäller egenskaperna hos de drycker som är aktuella i det nationella målet, ta hänsyn till att dryckerna uppvisar likheter, bland annat på grund av att de bereds av samma huvudingrediens, mjölk, och att de, enligt skattemyndighetens konstateranden, har en flytande konsistens och ett liknande yttre utseende.
- 50 Den hänskjutande domstolen ska emellertid i detta sammanhang även pröva huruvida de drycker som är aktuella i det nationella målet kan skilja sig avsevärt åt vad gäller smak, konsistens och lukt, i synnerhet på grund av att konsumenten, såsom den polska regeringen har angett i sitt skriftliga yttrande, kan beställa ytterligare ingredienser som kan ha en icke försumbar inverkan på dessa beståndsdelar när det gäller varma mjölkdrycker som omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen på 8 %. Den hänskjutande domstolen ska dessutom beakta att de drycker som är aktuella i det nationella målet har en värmskillnad som påtagligt kan påverka deras respektive egenskaper, såsom deras smak och lukt.
- 51 Det framgår vidare av beslutet om hänskjutande och av formuleringen av den första tolkningsfrågan att den hänskjutande domstolen har fastställt att de två typer av mjölkdrycker som är aktuella i det nationella målet syftar till att tillgodose samma behov att förtära alkoholfria sockerhaltiga drycker.
- 52 Vad dessutom gäller frågan huruvida skillnaderna mellan de mjölkdrycker som är i fråga i det nationella målet kan ha ett avgörande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att köpa den ena eller den andra av dessa drycker, erinrar domstolen om att hänsyn ska tas till skillnader som avser de aktuella varornas eller tjänsternas egenskaper och deras användning och som följaktligen är inneboende i dessa varor eller tjänster samt skillnader i det sammanhang i vilket nämnda varor levereras eller nämnda tjänster tillhandahålls (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 41 och där angiven rättspraxis)
- 53 Det ska i detta sammanhang påpekas att de drycker som YD saluför är avsedda att förtäras omedelbart, eftersom de bereds särskilt på kundens beställning och serveras varma, medan detta inte nödvändigtvis är fallet med mjölkdrycker som saluförs i butik i en sammansättning som konsumenten för övrigt inte har något inflytande över. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning förefaller det som om denna skillnad kan ha ett avgörande inflytande på konsumentens beslut att köpa den ena eller den andra av dessa drycker, eftersom detta beslut

inte fattas på samma villkor eller i samma syfte. Detta gäller i än högre grad om konsumenten kan ändra sammansättningen av de förstnämnda dryckerna genom att beställa ytterligare ingredienser.

- 54 Det är bland annat mot bakgrund av de omständigheter som det redogjorts för i punkterna 49–52 ovan som den hänskjutande domstolen ska avgöra huruvida de mjölkdrycker som är aktuella i det nationella målet har liknande egenskaper, fyller samma behov hos konsumenten och huruvida skillnaderna mellan dessa mjölkdrycker har ett betydande inflytande på genomsnittskonsumentens val att välja den ena eller den andra av dessa drycker. Det ska härvidlag påpekas att det bland annat räcker att det tredje kriteriet inte är uppfyllt för att de berörda varorna eller tjänsterna inte ska anses vara jämförbara och för att tillämpningen av olika reducerade mervärdesskattesatser följaktligen inte strider mot principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 31).
- 55 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkterna 1 och 12a i bilaga III till samma direktiv, artikel 6 i genomförandeförordning nr 282/2011 och principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att två olika reducerade mervärdesskattesatser ska tillämpas på livsmedel som består av samma huvudingrediens och som fyller samma behov för en genomsnittskonsument, beroende på om de säljs i detaljhandeln i en butik eller om de bereds och tillhandahålls varma till en kund på beställning för omedelbar förtäring, under förutsättning att livsmedlen inte har liknande egenskaper trots deras gemensamma huvudingrediens eller att de skillnader som föreligger mellan nämnda livsmedel, inbegripet de stödtjänster som åtföljer deras tillhandahållande, har ett betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att köpa den ena eller den andra av dessa varor.

Rättegångskostnader

- 56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2018/1713 av den 6 november 2018, jämförd med punkterna 1 och 12a i bilaga III till samma direktiv, artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet,

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att två olika reducerade mervärdesskattesatser ska tillämpas på livsmedel som består av samma huvudingrediens och som fyller samma behov för en genomsnittskonsument, beroende på om de säljs i detaljhandeln i en butik eller om de bereds och tillhandahålls varma till en

kund på beställning för omedelbar förtäring, under förutsättning att livsmedlen inte har liknande egenskaper trots deras gemensamma huvudingrediens eller att de skillnader som föreligger mellan nämnda livsmedel, inbegripet de stödtjänster som åtföljer deras tillhandahållande, har ett betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att köpa den ena eller den andra av dessa varor.

Underskrifter