

Věc C-146/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora**

Datum doručení:

1. března 2022

Předkládající soud:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

28. ledna 2022

Žalobkyně:

YD

Žalovaný:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Předmět původního řízení

Daň z přidané hodnoty (DPH); uplatňování snížených sazeb

Předmět a právní základ předběžné otázky

Směrnice o DPH; článek 267 SFEU

Předběžné otázky

1. Brání čl. 2 odst. 1 písm. a) a c), čl. 14 odst. 1, čl. 24 odst. 1 a čl. 98 odst. 1 až 3 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; dále jen „směrnice o DPH“) ve spojení s čl. 6 odst. 1 a 2 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (přepracované znění; Úř. věst. 2011, L 7, s. 1), ve spojení s body 1 a 12a přílohy III této směrnice a bodem 4 a 7 odůvodnění směrnice o DPH, jakož i zásada loajální spolupráce, zásada daňové

neutrality, zásada legality daně a zásada právní jistoty takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou jde v projednávané věci, která stanoví sníženou sazbu DPH ve výši 5 % pro potraviny, mimo jiné nápoje obsahující mléko, s odkazem na kód kombinované nomenklatury (KN) 2202, přičemž z této sazby vylučuje potraviny, mimo jiné nápoje obsahující mléko, které jsou klasifikovány jako služby související se stravováním na základě polské statistické klasifikace (PKWiU 56), a uplatňuje na toto zboží (jeho dodání nebo služby s ním spojené) sníženou sazbu DPH ve výši 8 %, jestliže průměrný spotřebitel při nákupu tohoto zboží nebo služeb považuje toto zboží (služby) za uspokojující stejnou potřebu?

2. Je se zásadou daňové neutrality a zásadou právní jistoty slučitelná správní praxe, která vede k uplatňování dvou různých snížených sazeb DPH na zboží, které má stejné objektivní vlastnosti a charakteristiky, v závislosti na poskytnutí služeb spočívajících v přípravě a podávání takového zboží, a rozlišuje tak toto zboží ze subjektivního, a nikoli objektivního hlediska?

Uplatňované předpisy unijního práva

1. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“): body 4 a 7 odůvodnění, čl. 2 odst. 1 písm. a) a c), čl. 14 odst. 1, čl. 24 odst. 1, článek 98; příloha III body 1 a 12a.

2. Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 282/2011“): článek 6

3. Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení č. 2658/87“):

pod kód 2202 KN spadá: voda, včetně minerálních vod a sodovek, s přídavkem cukru nebo jiných sladidel nebo aromatizovaná a jiné nealkoholické nápoje, vyjma ovocné nebo zeleninové šťávy čísla 2009:

Uplatňované vnitrostátní předpisy

1. Ústava Polské republiky:

Článek 217 stanoví, že povinnost k daním a jiným veřejným odvodům, vymezení osob povinných k dani, předmětů zdanění a sazeb daní, jakož i zásady pro poskytování slev a odpisů a kategorie osob osvobozených od daně stanoví zákon.

2. Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2018, částka 2174, ve znění změn a doplňků) (dále rovněž „zákon o DPH“):

Podle čl. 5 odst. 1 bodu 1 podléhá DPH dodání zboží a poskytnutí služeb za úplatu v tuzemsku.

Článek 5a stanoví, že zboží a služby, které jsou předmětem transakcí podle článku 5, uvedené v klasifikaci způsobem odpovídajícím kombinované nomenklatuře (KN) podle nařízení č. 2658/87 nebo v klasifikacích vydaných na základě předpisů o veřejné statistice, se zařazují v souladu s KN nebo klasifikacemi vydanými na základě předpisů o veřejné statistice, pokud ustanovení zákona nebo prováděcí předpisy vydané na jeho základě odkazují pro toto zboží nebo služby kapitoly, položky, podpoložky nebo čísla KN nebo symboly statistické klasifikace.

Článek 41

[...]

2. U zboží a služeb uvedených v příloze 3 zákona, jež nejsou podle polské klasifikace zboží a služeb zařazeny do skupiny služeb souvisejících se stravováním (PKWiU 56), činí sazba daně 7 %¹ [...].

2a. U zboží a služeb uvedených v příloze 10 zákona, jež nejsou podle polské klasifikace zboží a služeb zařazeny do skupiny služeb souvisejících se stravováním (PKWiU 56), činí sazba daně 5 %.

[...]

12f. Sazba daně uvedená v odstavci 2 se vztahuje na dodání zboží a poskytnutí služeb zařazených podle polské klasifikace zboží a služeb do skupiny služeb souvisejících se stravováním (PKWiU 56), s výjimkou prodeje v oblasti:

- 1) jiných nápojů než uvedených v příloze 3 nebo příloze 10 zákona nebo v prováděcích předpisech vydaných na jeho základě, včetně jejich přípravy a podávání;

[...]

V příloze 10 (Seznam zboží a služeb zdaňovaných sazbou ve výši 5 %) zákona o DPH jsou pod položkou 17 uvedeny „voda [...] a jiné nealkoholické nápoje, vyjma ovocné nebo zeleninové šťávy čísla KN 2009 - výlučně tyto výrobky: 1) jogurt, podmáslí, kefir, mléko nespádající do kapitoly KN 04 - vyjma výrobků obsahujících kávu a její výtažky, esence nebo koncentráty, [...]“.

3. Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (nařízení Rady ministrů o polské klasifikaci zboží a služeb (PKWiU) ze dne 4. září 2015 (Dz. U. 2015, položka 1676, v platném znění; dále jen „nařízení PKWiU“):

¹ – V současné době 8 % podle čl. 146aa odst. 1 bodu 1 zákona o DPH.

§ 1. Za účelem použití ve statistice, evidenci, dokumentaci a účetnictví, jakož i v úředních rejstřících a informačních systémech veřejné správy se zavádí polská klasifikace zboží a služeb (PKWiU), dále jen „PKWiU 2015“, která je přílohou nařízení.

[...]

§ 3. Pro účely:

1) zdanění [DPH],

[...] - do 30. června 2020 se použije [PKWiU 2008].

§ 3a. Pro účely zdanění [DPH] v případech uvedených v § 113 odst. 13 bodě 1 písm. f) a g) zákona [o DPH], v příloze 15 tohoto zákona a v prováděcích předpisech vydaných na základě čl. 111 odst. 8 tohoto zákona se [PKWiU 2008] použije do 31. prosince 2020.

[...]

§ 5. Toto nařízení vstupuje v platnost dne 1. ledna 2016.

Příloha nařízení PKWiU v oddíle 56 - „Služby související se stravováním“ - obsahuje „Restaurační služby a služby ostatních gastronomických zařízení“; „Příprava a dodání jídla (catering) pro externí odběratele a ostatní gastronomické služby“; „Příprava a podávání nápojů“.

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Spor se týká výše snížené sazby DPH, která by se měla uplatnit na dodání nápoje „Classic Hot Chocolate“ - horká čokoláda připravená z mléka a čokoládového sirupu.
- 2 Podle stanoviska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (ředitel státní daňové informační služby, dále jen „správce daně“) obsaženého v závazném sdělení o sazbě daně ze dne 17. června 2020 je pro účely uplatňování DPH třeba za dodání zboží považovat jak prodej uvedeného nápoje s sebou, tak prodej na místě. Činnosti spočívající v přípravě a podávání zboží zákazníkovi k přímé spotřebě představují doplňkové služby spojené s tímto dodáním. S odkazem na obsah článku 5a, čl. 41 odst. 1, čl. 41 odst. 2, čl. 41 odst. 12f, čl. 146aa odst. 1 bodu 1 a bodu 2 zákona o DPH a na zásady klasifikace služeb podle PKWiU platné na základě nařízení PKWiU od 1. července 2020 však bylo uznáno, že výše uvedené dodání podléhá 8% sazbě DPH, protože je třeba jej považovat za službu spadající do PKWiU 56 - „Služby související se stravováním“.
- 3 Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí odvolala a namítla, že by měla být uplatněna sazba ve výši 5 %, obdobně jako u jiných dodání zboží uvedených v příloze 10 zákona o DPH. Poukázal na porušení zásady neutrality DPH, podmínek

hospodářské soutěže, nesprávné uplatňování zákona o DPH a podobnost společných charakteristik ve vztahu k výrobkům podobným předmětnému nápoji.

- 4 Rozhodnutí správce daně ze dne 11. prosince 2020 potvrdilo jeho vlastní rozhodnutí vydané v prvním stupni.
- 5 Žalobkyně podala žalobu k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) (předkládající soud).

Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

První předběžná otázka

- 6 Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda vnitrostátní zákonodárce správně provedl ustanovení čl. 98 odst. 1 až 3 směrnice o DPH.
- 7 Pro vytvoření vnitřního trhu je nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému DPH, která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství (bod 4 odůvodnění směrnice o DPH). Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce (bod 7 odůvodnění směrnice o DPH). Systém by měl být jednoduchý a neutrální (bod 5 odůvodnění směrnice o DPH).
- 8 Článek 96 směrnice o DPH stanoví, že na dodání zboží i poskytnutí služeb se uplatní stejná, a to základní, sazba DPH. Odchylně od této zásady čl. 98 odst. 1 směrnice o DPH přiznává členským státům možnost uplatňovat jednu či dvě snížené sazby DPH. Podle odst. 2 prvního pododstavce tohoto článku se snížené sazby DPH uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH (rozsudek ze dne 11. září 2014, K Oy, C-219/13, EU:C:2014:2207, body 21 a 22). Kromě toho mají pojmy použité v této příloze jiný významový rozsah (viz rozsudky ze dne 1. října 2020, X, C-331/19, EU:C:2020:786, bod 32; ze dne 22. dubna 2021, J. K., C-703/19, EU:C:2021:314, bod 38). Soudní dvůr uvedl, že v rámci této široké posuzovací pravomoci, kterou má unijní normotvůrce při přijímání opatření daňové povahy, bylo při vypracovávání přílohy III směrnice o DPH jeho záměrem, aby základní zboží, jakož i zboží a služby odpovídající sociálním nebo kulturním cílům, pokud nepředstavují riziko nebo představují jen velmi malé riziko narušení hospodářské soutěže, mohly být předmětem snížené sazby DPH (rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, body 31 a 32, jakož i citovaná judikatura).
- 9 Nic to však nemění na tom, že tato možnost poskytnutá členským státům uplatnit různé sazby DPH na zboží a služby nemůže mít za následek zproštění členských

států povinnosti dodržovat obecné zásady (stanovisko generálního advokáta J. R. de la Tour ze dne 12. listopadu 2020, J.K., C-703/19, EU:C:2020:921, bod 52).

- 10 Zprv je třeba rozlišovat zdanitelná plnění podle jejich předmětu (viz čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH). Toto rozlišení má dichotomickou povahu: dodání zboží anebo poskytnutí služby.
- 11 Zadruhé, podle ustálené judikatury Soudního dvora, pokud se členský stát rozhodne uplatňovat sníženou sazbu DPH na jednu z 24 kategorií zboží nebo služeb uvedených v příloze III směrnice o DPH, musí dodržovat zásadu daňové neutrality (rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28 a citovaná judikatura) a případně omezit uplatnění takové snížené sazby selektivně na část zboží nebo služeb každé z těchto kategorií (rozsudky ze dne 9. března 2017, Oxhaven Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30 a citovaná judikatura; ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatura). Zásada neutrality DPH brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně. Zásada neutrality však nemůže rozšířit rozsah výjimky, pokud tak není jednoznačně stanoveno. Tato zásada totiž není pravidlem primárního práva, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně se zásadou striktního výkladu výjimky (viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank AG, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45).
- 12 Z výše uvedených úvah vyplývá, že pod podmínkou, že plnění, na která se uplatní snížená sazba, patří do jedné z kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH a je dodržena zásada daňové neutrality, může vnitrostátní zákonodárce, pokud ve svém vnitrostátním právu vymezí kategorie, na které zamýšlí uplatnit tuto sníženou sazbu, zařadit dodání zboží a poskytnutí služeb zahrnutá do kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH způsobem, který považuje za nejvhodnější (rozsudek ze dne 22. dubna 2021, J.K., C-703/19, EU:C:2021:314, bod 40).
- 13 Zatřetí, základní zásada, na které je založen společný systém DPH, spočívá ve skutečnosti, že systém této daně ze spotřeby směřuje k zatížení pouze konečného spotřebitele. DPH je přímo úměrná ceně zboží a služeb a je vybírána osobami povinnými k dani v každé fázi výrobního nebo distribučního procesu ve prospěch daňové správy, které jsou povinny ji odvést. Podle základní zásady tohoto systému a podmínek jeho fungování se DPH, kterou mají daňové orgány vybrat, musí rovnat dani skutečně vybrané od konečného spotřebitele (obdobně viz rozsudky ze dne 24. října 1996 Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:2005:591, body 18 až 24; ze dne 6. října 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591). Kromě toho z ustálené judikatury vyplývá, že společný systém DPH zavedený směrnicí o DPH je založen na zásadě daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby při vybírání DPH bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházeno rozdílně (viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 44 a citovaná judikatura). To jasně vyplývá ze znění čl. 1

odst. 2 směrnice o DPH a z bodu 4 a 7 jejího odůvodnění. Ustanovení daňového práva by tedy mělo být konstruováno tak, aby nebylo překážkou pro provozování hospodářské činnosti podnikatelů na území Polska (jak polských, tak zahraničních).

- 14 Mezi kategoriemi, které mohou být předmětem snížené sazby DPH, tato příloha III v bodě 1 výslovně uvádí „potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou [...] spotřebu; [...] výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“. Směrnice o DPH a nařízení č. 282/2011 neobsahují definice pojmů „potraviny pro lidskou spotřebu“ a „výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“, ani odkaz na právo členských států v tomto ohledu. Za těchto podmínek musí být tyto pojmy vykládány v souladu s obvyklým smyslem výrazů, které je tvoří, v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou tyto výrazy použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou uvedené výrazy součástí (obdobně viz rozsudek ze dne 29. července 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, bod 65). V první řadě, pokud jde o obvyklý smysl v běžném jazyce, je třeba uvést, že „potraviny pro lidskou spotřebu“ představují v zásadě všechny výrobky obsahující stavební, energetické a regulační živiny, které jsou nezbytné pro udržování, fungování a rozvoj tohoto organismu a které jsou spotřebovávány za účelem dodání těchto živin tomuto organismu (rozsudek ze dne 1. října 2020, X, C-331/19, EU:C:2020:786, body 23 až 25). V druhé řadě, pokud jde o kontext, je třeba poznamenat, tyto dva pojmy označují výrobky, jejichž dodání podléhá snížené sazbě DPH, což představuje odchylku od zásady použití základní sazby DPH. Musí být tedy vykládány striktně (podobně viz rozsudky ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25; ze dne 1. října 2020, X, C-331/19, EU:C:2020:786, bod 30).
- 15 Mezi kategoriemi, na které lze uplatnit snížené sazby DPH, jsou v bodě 12a této přílohy III výslovně uvedeny také „restaurační a cateringové služby, přičemž je možné vyloučit dodání (alkoholických nebo nealkoholických) nápojů“. Ty však již mají zákonnou definici, obsaženou v článku 6 nařízení č. 282/2011, podle kterého se restauračními a cateringovými službami rozumí služby spočívající v dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího určených pro lidskou spotřebu spolu s dostatečnými podpůrnými službami umožňujícími jejich okamžitou spotřebu. Dodání jídel nebo nápojů či obojího je pouze jednou složkou celku, v němž služby převažují. Restaurační služby jsou poskytnutím takových služeb v prostorách poskytovatele a cateringové služby jsou poskytnutím takových služeb mimo prostory poskytovatele. Za restaurační ani cateringovou službu ve smyslu odstavce 1 se nepovažuje dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího, bez ohledu na to, zda s přepravou, či bez ní, které však nezahrnuje žádné další podpůrné služby (čl. 6 odst. 2 nařízení č. 282/2011). Kromě toho musí být čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s přílohou III bodem 12a této směrnice a s článkem 6 nařízení č. 282/2011 vykládán v tom smyslu, že pod pojem „restaurační a cateringové služby“ patří dodání jídel s dostatečnými podpůrnými službami, které jsou určeny k tomu, aby konečnému zákazníkovi umožnily okamžitou spotřebu těchto jídel,

což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Pokud se konečný zákazník rozhodne, že nevyužije materiální a lidské zdroje poskytnuté osobou povinnou k dani v souvislosti se spotřebou dodaných jídel, je třeba mít za to, že dodání těchto jídel nedoprovází žádná podpůrná služba (rozsudek ze dne 22. dubna 2021, J.K., C-703/19, EU:C:2021:314). Ve výše uvedeném rozsudku přitom Soudní dvůr v bodě 54 potvrdil závěry obsažené v rozsudku ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, body 67 a 68, z nichž vyplývá, že skutečnost, že dodávka připravených jídel předpokládá jejich přípravu nebo ohřátí, což představuje službu, je třeba vzít v úvahu v rámci celkového posouzení dotyčného plnění pro účely jeho kvalifikace jakožto dodání zboží nebo poskytování služeb. Avšak vzhledem k tomu, že se příprava finálního teplého výrobku v zásadě omezuje na jednoduché standardizované úkony, které se ve většině případů neprovádějí na základě objednávky konkrétního zákazníka, ale soustavně nebo pravidelně, obecně v závislosti na předvídatelné poptávce, nepředstavuje převažující prvek dotyčného plnění a nemůže sama o sobě dát tomuto plnění charakter poskytování služeb.

- 16 Dodání nealkoholických nápojů může být v souladu s bodem 12a přílohy III směrnice o DPH Z této kategorie vyloučeno.
- 17 Podle ustálené judikatury Soudního dvora zásada právní jistoty vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich účinky byly předvídatelné, zejména pokud mohou vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky (rozsudek ze dne 10. září 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, bod 46). Zásada právní jistoty se kromě toho uplatňuje obzvláště striktně, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá (rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 47). Nadto čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH vyžaduje, aby byla kategorie zboží, na kterou se vztahuje snížená sazba DPH, vymetená přesným způsobem. Takové přesnosti lze dosáhnout, jak je uvedeno v čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH, použitím KN. Nevyužije-li členský stát KN, musí uplatnit taková kritéria, která tuto „přesnost“ zajistí. To vše vede k závěru, že podnikatel by měl vědět, jakou sazbu DPH má uplatnit, aniž musí provádět složité myšlenkové operace nebo je nucen žádat finanční úřad o potvrzení správné sazby DPH, což může vést k daňovému sporu.
- 18 Zásadu legality daně lze považovat za specifický projev svobody podnikání, základního práva na vlastnictví a obecné zásady právní jistoty. Tato zásada vyžaduje, aby povinnost platit daň, jako je DPH, jakož i všechny hlavní prvky definující její podstatné znaky byly stanoveny zákonem (viz rozsudek ze dne 8. května 2019, Union of Copper Belt Municipalities, C-566/17, EU:C:2019:390, bod 39). Standard ochrany poskytovaný právem Unie proto s ohledem na ústavní tradice vyžaduje, aby všechny podstatné náležitosti definující podstatné znaky daně byly stanoveny jednoznačně v použitelných ustanoveních. Za takovou podstatnou náležitost je třeba považovat sazbu DPH. Daň by měla být definována v právně závazných pravidlech dostupných osobě povinné k dani předem a způsobem, který je dostatečně jasný, přesný a vyčerpávající, aby umožnil dotčené

osobě povinné k dani předvídat a stanovit výši splatné daně v daném okamžiku na základě dokumentů a údajů, které jsou jí k dispozici nebo které jsou dostupné (stanovisko generální advokátky E. Sharpston ze dne 6. prosince 2018, C-566/17, bod 110).

- 19 Polský zákonodárce uplatnil snížené sazby DPH na „potraviny“ podle bodu 1 přílohy III směrnice o DPH a „restaurační a cateringové služby“ podle bodu 12a této přílohy.
- 20 Stanovil však sníženou sazbu DPH ve výši 5 % pro potraviny, mimo jiné nápoje obsahující mléko, s odkazem na kód 2202 KN, přičemž z této sazby vyloučil potraviny, mimo jiné nápoje obsahující mléko, které jsou klasifikovány jako služby související se stravováním na základě polské statistické klasifikace (PKWiU 56), a uplatnil na toto zboží (jeho dodání nebo služby s ním spojené) sníženou sazbu DPH ve výši 8 %.
- 21 Přijatý legislativní postup znamená, že polský zákonodárce využil snížené sazby DPH stanovené v bodě 1 přílohy III směrnice o DPH s odkazem na kód 2202 KN a zároveň omezil uplatnění této sazby odkazem na polskou statistickou klasifikaci.
- 22 První pochybnost, která vyvstává, je tedy, zda může vnitrostátní zákonodárce použít pro stejnou kategorii činností podléhajících DPH dva zcela jiné odkazy na klasifikace.
- 23 U předkládajícího soudu to budí pochybnosti o přesnosti právní úpravy a právní jistotě podnikatelů, kteří jsou povinni vést oddělenou účetní evidenci pro různé sazby DPH v situaci, kdy právní úprava znemožňuje jednoduchým výkladem daňového zákona zjistit, která snížená sazba má být použita. Pokud mají problémy s určením správné sazby DPH polští podnikatelé, tím spíše mohou mít takové problémy podnikatelé z ostatních členských států EU, což se samozřejmě stává překážkou narušující společný trh. Uplatňování dvou různých sazeb DPH v důsledku obtížného pochopení těchto sazeb osobami povinnými k dani narušuje hospodářskou soutěž na společném trhu.
- 24 Vnitrostátní zákonodárce zavedl daňové řízení, v rámci nějž osoba povinná k dani podle § 42a a násl. zákona o DPH žádá o závaznou informaci o sazbě daně. Takové rozhodnutí je pro správce daně závazné po dobu 5 let. Podnikatel však musí podat příslušnou žádost 3 měsíce před potenciální transakcí. Při tom nelze vyloučit, že osoba povinná k dani povede se správcem daně spor před správním soudem, což reálně znamená, že takový spor může trvat několik let.
- 25 Navíc ačkoli závazná informace o sazbě podléhá změně, pokud dojde ke změně KN (čl. 42h odst. 3 zákona o DPH), nedochází k tomu, pokud je vydáno jiné stanovisko lišící se od původního, např. stanovisko statistického úřadu.
- 26 Ustanovení zákona o DPH odkazují na symboly PKWiU upravené v nařízení PKWiU. Lze však důvodně pochybovat o tom, zda se toto nařízení použije pro účely DPH v plném rozsahu po 30. červnu 2020 (čl. 3 odst. 1 nařízení PKWiU), a

konkrétně zda je možné použít metodické zásady PKWiU. Z obsahu nařízení PKWiU to výslovně nevyplývá, a ani zákon o DPH výslovně neodkazuje na metodické zásady PKWiU, které ve skutečnosti slouží jinému účelu.

- 27 Klíčovým aspektem z hlediska principu legality je, že významový rozsah výrobku či služby zdaňovaných sníženou sazbou DPH vymezený v zákoně je podstatně modifikován ustanoveními nařízení PKWiU sloužícími jinému účelu, což je v rozporu s výslovným ustanovením článku 217 Ústavy. Stačí tedy vůle nikoliv zákonodárského, ale výkonného orgánu a zákon o DPH může být významově změněn, pokud jde o selektivitu zboží a služeb.
- 28 Určení rozsahu dané kategorie vyžaduje, aby byla osoba povinná k dani obeznámena s metodickými zásadami PKWiU. Navíc odkaz na PKWiU obsažený v zákoně o DPH má ve skutečnosti charakter dvojitého odkazu - v podobě odkazu nejprve na PKWiU a poté na PKD [rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (nařízení Rady ministrů o polské klasifikaci činností) ze dne 24. prosince 2007, Dz. U. 2007, č. 251, položka 1885; dále jen „nařízení PKD“].
- 29 Základním východiskem struktury PKWiU 2015 (bod 5.1.5.) je spojení PKWiU s PKD tak, aby každý výrobek byl zařazen především podle činnosti, v důsledku které vzniká. Výše uvedená klasifikace je vykládána s odkazem na kapitolu 56 „Stravovací služby“ a její podtřídy obsažené v nařízení PKD.
- 30 Pojem „služby související se stravováním“ použitý vnitrostátním zákonodárcem je širší než pojem „restaurační služby“ ve smyslu směrnice o DPH. Polský zákonodárce významový rozsah definice „restauračních služeb“ opírá o činnost konkrétních subjektů, nikoliv, jak je tomu v oblasti DPH, o předmět daně. Navíc konstatování v čl. 41 odst. 12f zákona o DPH, že dodání zboží je klasifikováno jako „služby související se stravováním“, je zavádějící, neboť je v rozporu s metodikou PKWiU. Tato statistická klasifikace zařazuje konkrétní výrobky (nikoli jejich dodání) do položek PKWiU.
- 31 Za předchozího právního stavu příloha č. 10 zákona o DPH odkazovala pouze na PKWiU. Právě tento právní stav vedl k vydání rozsudku ze dne 22. dubna 2021, J.K., C-703/19, EU:C:2021:314.
- 32 Obecně uznávaný model zařazení výrobku z hlediska předmětu však pomíjí dva aspekty klasifikace výrobků s ohledem na sazbu DPH jim přiznanou: (i) jejich funkční podobnost (slouží uspokojování té samé potřeby bez ohledu na to, výsledkem jaké výrobní činnosti nebo služby je daný výrobek); (ii) rozhodnutí průměrného spotřebitele, který může považovat výrobky za vzájemně si konkurující bez ohledu na to, výsledkem jaké výrobní činnosti je výrobek.
- 33 Z výše uvedeného vyplývá, že kritérium selektivity použité vnitrostátním zákonodárcem není dostatečně přesné a jednoznačné, což vyvolává pocit přílišné volnosti správce daně v otázce sazby DPH a zdanění výrobků uspokojujících podle průměrného spotřebitele stejnou potřebu různými sníženými sazbami DPH.

Výše uvedené může vyvolávat důvodné pochybnosti o souladu se zásadou neutrality DPH.

- 34 Navíc podle metodických zásad nařízení PKWiU (bod 7.3) je zařazení daného výrobku do příslušné skupiny povinností výrobce (nebo poskytovatele služeb). V případě obtíží s určením správné skupiny, do které má být zařazen výrobek, může výrobce nebo poskytovatel služeb požádat o pomoc oddělení statistického úřadu. Statistický úřad však při vydávání statistického stanoviska nezohledňuje specifika systému DPH. To je zřejmé zejména v případě komplexních plnění, protože ta tento systém vůbec nezná. Úřad byl zřízen pro statistické účely a nelze po něm požadovat, aby ve svém stanovisku zohledňoval judikaturu Soudního dvora. Tato stanoviska navíc nejsou formálně závazná. Představují pouze důkazní prostředek v daňovém řízení a podléhají volnému hodnocení ze strany správce daně.
- 35 Vedle toho zákonodárce zavedl institut závazné informace o sazbě daně, vycházející rovněž z polské statistické klasifikace, která nemůže být směrodatná, už jen z výše zmíněného důvodu, že nezohledňuje komplexní plnění.
- 36 To potvrzuje i čl. 41 odst. 12f zákona o DPH, z něhož vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce odkazuje na polskou statistickou klasifikaci, která chápe pojem zdanitelné činnosti jinak než společný systém DPH. Z jeho znění totiž vyplývá klasifikace dodání zboží jako služby spojené se stravováním, což je v zásadě v rozporu s dichotomií činností podléhajících DPH (dodání zboží nebo poskytnutí služby). Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že o jediné plnění se jedná, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani jsou tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudky ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 22; ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, bod 23). Je tomu tak rovněž tehdy, když je konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění, zatímco zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 30; ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52).
- 37 Toto dělení je zřejmé i při uplatňování snížených sazeb, kdy unijní zákonodárce v příloze III jasně odděluje kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb a upřesňuje jejich rozsah. Je pravda, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 22. dubna 2021, J. K., C-703/19, EU:C:2021:314, uvedl, že vnitrostátní zákonodárce může zařadit do stejné kategorie různá zdanitelná plnění patřící do samostatných kategorií této přílohy III, aniž by formálně rozlišoval mezi dodáním zboží a poskytnutím služeb. Posouzení konkrétního komplexního plnění však následně určuje jeho kvalifikaci na základě uplatnění snížených sazeb zvolených členským státem. To je zřejmé z rozsudku ze dne 10. listopadu 2016, Pavlína Baštová, C-432/15, body 74 až 76.

- 38 Právní jistota by mohla utrpět, kdyby se výklad vnitrostátních právních předpisů měnil podle jednotlivých daňových orgánů (rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 59). Tyto zásady je se stejnými důsledky třeba dodržovat i tehdy, jestliže unijní právní úprava ukládá členským státům povinnost přijmout k jejich provedení opatření ukládající povinnosti jednotlivcům. Opatření přijatá členskými státy při provádění práva Unie by měla respektovat obecné zásady tohoto práva (viz obdobně rozsudky Mulligan a další, ze dne 20. června 2002, C-313/99, EU:C:2002:386, body 35 a 36; ze dne 11. ledna 2007, Piek, C-384/05, EU:C:2007:21, bod 34).
- 39 Polský zákonodárce upravil snížené sazby DPH, aniž by zajistil ústavní standard ochrany, a tím i dodržení zásady legality daně. Pravidla, která mění významový rozsah snížené sazby DPH uvedené v zákoně, jsou obsažena v prováděcím předpise a panují pochybnosti o použití metodických zásad PKWiU pro účely DPH. Zároveň jsou polské statistické klasifikační metody cizí společnému systému DPH a řešení použitá v zákoně o DPH jsou cizí i samotnému výše uvedenému systému klasifikace. Toto hybridní řešení může působit potíže osobě povinné k dani, která si má sníženou sazbu DPH určit sama, bez pomoci správce daně.

Druhá předběžná otázka

- 40 Právní úprava obsahující odkazy na dvojí statistickou klasifikaci (unijní a vnitrostátní) použitá vnitrostátním zákonodárcem ovlivňuje zavedenou praxi daňových orgánů při určování rozsahu uplatnění snížené sazby na takové zboží, o jaké jde v projednávané věci.
- 41 Zdá se, že daňové orgány při určování tohoto rozsahu používají nejen metodické zásady PKWiU, ale také rozsudek ze dne 22. dubna 2021, J.K., C-703/19, EU:C:2021:314. Výše uvedený rozsudek však výslovně hovoří o podpůrných službách pro dodání jídel nebo nápojů v rámci restauračních a cateringových služeb (viz bod 15 výše).
- 42 Problém spočívá v tom, že posouzení plnění jako komplexního vede k tomu, že se s ním pro účely DPH zachází jako s jediným plněním, na které by se měla vztahovat jediná sazba DPH. Mezi účastníky řízení není sporné, že se jedná o dodání zboží, neboť jak vyplývá ze závazné informace o sazbě, „jak prodej výrobku s sebou, tak na místě je třeba považovat za dodání zboží. Na druhé straně činnosti spočívající v přípravě a podávání tohoto zboží zákazníkovi k přímé spotřebě představují podpůrné služby spojené s dodáním.“ Toto stanovisko potvrdila i žalobkyně ve své žalobě.
- 43 Žalobkyně proto může mít oprávněné pochybnosti o oprávněnosti uplatnění snížené sazby DPH ve výši 8 % v situaci, kdy správce daně kvalifikuje předmětnou činnost jako dodání zboží ve smyslu předpisů o DPH, a vedlejší služby (přípravu a podávání) považuje za služby, které nemají zásadní vliv na kvalifikaci této činnosti jako činnosti podléhající DPH. Za této situace by tedy -

podle žalobkyně - mělo být dodání zboží uvedeného v položce 17 přílohy č. 10 zákona o DPH, tj. (v případě) mléčných nápojů, zdaněno sníženou sazbou daně ve výši 5 %, pokud spadá do významového rozsahu uvedené položky a splňuje kritérium podobnosti.

- 44 Podle správce daně však služby, které předtím neměly rozhodující význam pro kvalifikaci plnění jako zdanitelné činnosti „oživají“ jako rozhodující pro uplatnění jiné snížené sazby, tj. sazby 8 % jako u služeb.
- 45 Závěr správce daně založený na odkazu na PKWiU 56 a především na jeho metodické zásady vede k tomu - jak správně poukazuje žalobkyně - že v případě gastronomických zařízení je právo vykládáno v rozporu s logikou společného systému DPH, to znamená, že prizmatem snížené sazby (symbolu PKWiU a metodických zásad) jsou *de facto* činěny závěry o předmětu zdanění DPH.
- 46 Při tom je pro správce daně klíčová příprava nápoje. Způsob přípravy nebo další volba spotřebitele však nesmí mít rozhodující vliv na uznání, že zboží není podobné.
- 47 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že totožnost výrobce nebo poskytovatele služeb není pro posouzení podobnosti zboží nebo služeb relevantní (rozsudek ze dne 17. února 2005, Linneweber a další, C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 28). Domněnka podobnosti vzniká zejména tehdy, pokud zboží a služby, které jsou zdaňovány rozdílně, spadají do jedné kategorie zboží nebo služeb uvedených v příloze III směrnice o DPH (rozsudek ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, EU:C:2003:586, bod 12). Podobnost je třeba posoudit ověřením, zda mají dané výrobky podobné vlastnosti a uspokojují ty samé potřeby spotřebitelů, nikoli však na základě striktní totožnosti, nýbrž na základě analogie a srovnání užití (viz rozsudek ze dne 11. srpna 1995, F. G. Roders BV a další, C-367/93 až C-377/93, EU:C:1995:261, bod 27). Při posuzování podobnosti je proto třeba vzít v úvahu na jedné straně soubor objektivních charakteristik specifických pro dvě kategorie nápojů, jako je jejich původ, výrobní postupy, organoleptické vlastnosti, zejména chuť a obsah alkoholu, a na druhé straně skutečnost, zda jsou si tyto dvě kategorie nápojů podobné, či nikoli, z hlediska uspokojování stejných potřeb spotřebitelů (rozsudek ze dne 4. března 1986, John Walker & Sons Ltd, C-243/86, EU:C:1986:100, bod 11). Posuzování podobnosti zboží ve smyslu zásady neutrality je výrazem zásady odstranění narušení hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, bod 22). Je tedy třeba zkoumat, zda si dotyčné zboží vzájemně konkuruje a zda rozdílné daňové zacházení s ním nepředstavuje riziko narušení hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, body 27 a 28).
- 48 Žalobkyně poukazuje na to, že zdanění výrobku (mléčného nápoje) sazbou 8 % porušuje zásadu neutrality DPH, neboť v rámci obchodního styku existují náhradní výrobky, které jsou zdaněny sníženou sazbou 5 %. Zdůrazňuje, že výše sazby DPH ovlivňuje volbu spotřebitele a je důsledkem porušení zásady neutrality DPH.

- 49 Je nepochybné, že osoba povinná k dani by měla mít jistotu ohledně uplatňování sazby DPH, a jak vyplývá z výše uvedeného, závěr správce daně není dostatečně jasný a v rámci společného systému DPH vyvolává pochybnosti o souladu se zásadou neutrality DPH, jakož i zásadou právní jistoty.

PRACOVNÍ DOKUMENT