

**Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-497/09, C-499/09, C-501/09
και C-502/09**

Finanzamt Burgdorf κ.λπ.

κατά

Manfred Bog κ.λπ.

(αιτήσεις του Bundesfinanzhof
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Φορολογία — ΦΠΑ — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρα 5 και 6 — Χαρακτηρισμός εμπορικής δραστηριότητας ως “παράδοση αγαθών” ή “παροχή υπηρεσιών” — Παροχή γευμάτων ή τροφίμων ετοιμών προς άμεση κατανάλωση από κιόσκια ή κινητές καντίνες — Προσφορά σε κινηματογραφικές αίθουσες ποπκόρν και τортίγιας (νάτσος) προς άμεση κατανάλωση — Επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής κατ’ οίκον — Παράρτημα Η, κατηγορία 1 — Ερμηνεία του όρου “τρόφιμα”»

Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 10ης Μαρτίου 2011 I - 1460

Περίληψη της αποφάσεως

1. *Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Παραδόσεις αγαθών (Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, άρθρο 5)*

2. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Παροχή υπηρεσιών
(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, άρθρο 6)
3. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Ευχέρεια των κρατών μελών να εφαρμόσουν μειωμένο συντελεστή σε ορισμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών
(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, άρθρο 12 § 3, στοιχείο α', και παράρτημα Η)

1. Το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111, έχουν την έννοια ότι η προσφορά άρτι παρασκευασθέντων εδεσμάτων και τροφίμων προς άμεση κατανάλωση από κιόσκια ή κινητές καντίνες ή σε φουαγιέ κινηματογράφων συνιστά παράδοση αγαθών υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου, εφόσον από την εξέταση της όλης πράξεως από ποιτικής απόψεως προκύπτει ότι τα προσιδιάζοντα σε παροχή υπηρεσιών στοιχεία τα οποία προηγούνται και συνοδεύουν την παράδοση των τροφίμων δεν είναι τα προέχοντα.

αναλόγως της αναμενόμενης ζήτησης, δεν συνιστά το προέχον στοιχείο της επίμαχης πράξεως και δεν μπορεί, επομένως, να της προσδώσει, αυτή καθαυτή, τον χαρακτήρα παροχής υπηρεσιών.

Επιπλέον, η ύπαρξη και μόνο επίπλων στα φουαγιέ των κινηματογράφων τα οποία αποσκοπούν, όχι βεβαίως αποκλειστικά, στη διευκόλυνση της καταναλώσεως αυτών των τροφίμων, δεν μπορεί να εκλαμβάνεται ως στοιχείο παροχής υπηρεσιών το οποίο δύναται, ως εκ της φύσεώς του, να προσδώσει στην όλη πράξη τον χαρακτήρα παροχής υπηρεσιών.

Συναφώς, η ετοιμασία του τελικού ζεστού προϊόντος σε κιόσκια ή σε κινητές καντίνες, δεδομένου ότι περιορίζεται, κατ' ουσίαν, σε σύντομες και επαναλαμβανόμενες πράξεις οι οποίες τελούνται όχι κατά παραγγελία του εκάστοτε πελάτη αλλά γενικώς με συνεχή και σταθερό ρυθμό

(βλ. σκέψεις 68, 73, 81, διατακτ. 1)

2. Το άρθρο 6 της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111, έχει την έννοια ότι εκτός των περιπτώσεων στις οποίες επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής περιορίζεται στην παράδοση τυποποιημένων εδεσμάτων χωρίς επιπλέον ενέργειες από τις οποίες να προκύπτει πρόσθετο στοιχείο υπηρεσίας ή οσάκις από άλλες ιδιαίτερες περιστάσεις προκύπτει ότι η παράδοση εδεσμάτων αποτελεί το προέχον στοιχείο της πράξεως, η δραστηριότητα επιχειρήσεως τροφοδοσίας και διανομής κατ' οίκον συνιστά παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου.
3. Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111, οι μειωμένοι συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας μπορούν να εφαρμόζονται αποκλειστικά στις περιπτώσεις παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών του παραρτήματος Η της οδηγίας αυτής.

Συγκεκριμένα, σε αντίθεση με τα εδέσματα που παραδίδονται σε κιόσκια, κινητές καντίνες και κινηματογράφους, τα εδέσματα που προσφέρονται κατ' οίκον από επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής δεν είναι κατά κανόνα το αποτέλεσμα τυποποιημένης προετοιμασίας, αλλά ενέχουν μια σαφώς σημαντικότερη διάσταση παροχής υπηρεσιών και προϋποθέτουν εργασία και τεχνογνωσία υψηλότερων απαιτήσεων.

Σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών, ο όρος «τρόφιμα» που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας, έχει την έννοια ότι καλύπτει επίσης τα παρασκευαζόμενα με βρασμό, ψήσιμο, τηγάνισμα ή άλλο τρόπο εδέσματα ή γεύματα προς άμεση κατανάλωση. Ειδικότερα, η διάταξη αυτή αφορά γενικώς τα τρόφιμα και δεν κάνει διάκριση ούτε επιβάλλει περιορισμό με βάση το είδος του εμπορίου, τη μέθοδο πωλήσεως, τη συσκευασία, την προετοιμασία ή τη θερμοκρασία.

(βλ. σκέψεις 77, 81, διατακτ. 1)

(βλ. σκέψεις 84-85, 88, διατακτ. 2)