



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 5ης Οκτωβρίου 2023 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 98, παράγραφος 2 – Δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή σε ορισμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών – Παράρτημα ΙΙΙ, σημεία 1 και 12α – Παρόμοια τρόφιμα που παρασκευάζονται από το ίδιο βασικό συστατικό – Ζεστά ποτά που παρασκευάζονται με βάση το γάλα – Εφαρμογή διαφορετικών μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ – Αγαθά που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά και τις ίδιες αντικειμενικές ιδιότητες – Αγαθά που ενδέχεται να συνοδεύονται από υπηρεσίες παρασκευής και διάθεσης από τον προμηθευτή»

Στην υπόθεση C-146/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας Wrocław, Πολωνία) με απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Μαρτίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

ΥΔ

κατά

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

παρισταμένου του:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan, πρόεδρο τμήματος, N. Jääskinen (εισηγητή) και M. Gavalec, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Richard de la Tour

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η ΥΔ, εκπροσωπούμενη από τον S. Czajka, τον J. Orłowski, την I. Rymanowska και την A. Tałasiewicz, doradcy podatkowi,
- ο Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, εκπροσωπούμενος από τις K. Nowicka και B. Rogowska-Rajda,
- ο Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, εκπροσωπούμενος από τον P. Chrupek, radca prawny,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και A. Stobiecka-Kuik,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', του άρθρου 14, παράγραφος 1, του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 98 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/1713 του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2018 (ΕΕ 2018, L 286, σ. 20) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τις αιτιολογικές σκέψεις της 4 και 7, το παράρτημα ΙΙΙ, σημεία 1 και 12α, τις αρχές της καλόπιστης συνεργασίας, της φορολογικής ουδετερότητας, της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου, καθώς και σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1).
- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της ΥΔ και του Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή εθνικών φορολογικών πληροφοριών, Πολωνία) (στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο τον φορολογικό συντελεστή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που εφαρμόζεται στις πράξεις πώλησης σοκολατούχων ποτών με γάλα τις οποίες πραγματοποιεί η ΥΔ στα καταστήματά της.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η ΣΟ

- 3 Η κλάση 2202 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), όπως ίσχυε μετά την έκδοση του κανονισμού (ΕΚ) 1549/2006 της Επιτροπής, της 17ης Οκτωβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 301, σ. 1) (στο εξής: ΣΟ), καλύπτει τα «[ν]ερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μεταλλικά και τα αεριούχα νερά, με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ή αρωματισμένα, και άλλα μη αλκοολούχα ποτά, με εξαίρεση τους χυμούς φρούτων ή λαχανικών της κλάσης 2009».

Η οδηγία ΦΠΑ

- 4 Οι αιτιολογικές σκέψεις 4 και 7 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν ως εξής:
- «(4) Η υλοποίηση του σκοπού της εγκαθίδρυσης μιας εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει την εφαρμογή εντός των κρατών μελών νομοθεσιών σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίες δεν νοθεύουν τους όρους του ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών. Επομένως είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, μέσω ενός συστήματος φόρου προστιθέμενης (ΦΠΑ), με αντικειμενικό σκοπό την εξάλειψη κατά το δυνατόν των παραγόντων οι οποίοι δύνανται να νοθεύσουν τους όρους του ανταγωνισμού, τόσο σε εθνικό όσο και σε κοινοτικό επίπεδο.

[...]

- (7) Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.»

- 5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[...]

- γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

- 6 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, ορίζει τα εξής:
- «Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 7 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, ορίζει τα ακόλουθα:
- «Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»
- 8 Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
- «Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»
- 9 Το άρθρο 98 της οδηγίας ορίζει τα εξής:
- «1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.
2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ.
- Οι μειωμένοι συντελεστές δεν εφαρμόζονται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, με την εξαίρεση εκείνων που εμπίπτουν στο σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ.
3. Κατά την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στις κατηγορίες που αφορούν αγαθά, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη Συνδυασμένη Ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία.»
- 10 Το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Κατάλογος των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 98», αναφέρει στα σημεία 1 και 12α τα εξής:
- «1) Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων,
- [...]
- 12α) οι υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης με δυνατότητα απαλλαγής του εφοδιασμού με (αλκοολούχα και/ή μη αλκοολούχα) ποτά».

Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011

- 11 Το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 προβλέπει τα εξής:
- «1. Ως υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης νοούνται οι υπηρεσίες που συνίστανται στην παράδοση παρασκευασμένων ή μη φαγητών ή ποτών ή και των δύο, για ανθρώπινη κατανάλωση, συνοδευόμενες από επαρκείς υπηρεσίες στήριξης που καθιστούν δυνατή την άμεση κατανάλωση

τους. Η προμήθεια τροφίμων ή ποτών ή και των δύο αποτελεί ένα μόνο στοιχείο του συνόλου στο οποίο οι υπηρεσίες υπερέχουν. Οι υπηρεσίες εστιατορίου καλύπτουν την παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών στις εγκαταστάσεις του παρόχου και οι υπηρεσίες εστίασης καλύπτουν την παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών εκτός των εγκαταστάσεων του παρόχου.

2. Η προμήθεια παρασκευασμένων ή μη τροφίμων ή ποτών ή και των δύο, συμπεριλαμβανομένης ή όχι της μεταφοράς τους αλλά δίχως άλλη υπηρεσία στήριξης, δεν θεωρείται υπηρεσία εστιατορίου ή εστίασης κατά την έννοια της παραγράφου 1.»

Το πολωνικό δίκαιο

- 12 Ο ustawa o podatku od towarów i usług (νόμος περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. αριθ. 54, θέση 535), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (Dz. U. του 2018, θέση 2174) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει, στο άρθρο 41, παράγραφος 2, ότι «[γ]ια προϊόντα και υπηρεσίες του παραρτήματος 3 του νόμου», πλην εκείνων που εμπίπτουν στην κατηγορία 56 της Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (απόφαση του υπουργικού συμβουλίου σχετικά με την πολωνική ταξινόμηση των προϊόντων και των υπηρεσιών), της 4ης Σεπτεμβρίου 2015 (Dz. U. του 2015, θέση 1676, στο εξής: PKWiU), «εφαρμόζεται συντελεστής φόρου 7 %, υπό την επιφύλαξη του άρθρου 114, παράγραφος 1». Ο συντελεστής ΦΠΑ που προβλέπει η διάταξη αυτή αυξήθηκε σε 8 % δυνάμει του άρθρου 146aa, παράγραφος 1, σημείο 1, του ως άνω νόμου.
- 13 Το άρθρο 41, παράγραφος 2a, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι «[γ]ια προϊόντα και υπηρεσίες του παραρτήματος 10 του νόμου», πλην εκείνων της κατηγορίας 56 της PKWiU, «εφαρμόζεται συντελεστής του φόρου 5 %».
- 14 Κατά το άρθρο 41, παράγραφος 12f, σημείο 1, του ίδιου νόμου:
«Ο φορολογικός συντελεστής που προβλέπεται στην παράγραφο 2 εφαρμόζεται και στην παράδοση προϊόντων και στην παροχή υπηρεσιών που έχουν ταξινομηθεί, βάσει της πολωνικής ταξινόμησης προϊόντων και υπηρεσιών, στην κατηγορία των υπηρεσιών εστίασης και πώλησης ποτών (PKWiU 56), με εξαίρεση την πώληση: ποτών άλλων από αυτά που παρατίθενται στο παράρτημα 3 ή στο παράρτημα 10 του νόμου ή σε εκτελεστικές διατάξεις που εκδίδονται δυνάμει του νόμου, περιλαμβανομένης της παρασκευής και του σερβιρίσματός τους.»
- 15 Το παράρτημα 10, σημείο 17, του εν λόγω νόμου αφορά «τα νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μεταλλικά και τα αεριούχα νερά, με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ή αρωματισμένα, και άλλα μη αλκοολούχα ποτά, με εξαίρεση τους χυμούς φρούτων ή λαχανικών της κλάσης ΣΟ 2009 –αποκλειστικά τα ακόλουθα προϊόντα: 1) γιαούρτι, αποβουτυρωμένο γάλα, κεφίρ, γάλα που δεν περιλαμβάνεται στην κλάση 04 της ΣΟ– με εξαίρεση τα προϊόντα που περιέχουν καφέ και εκχυλίσματα, αποστάγματα ή συμπυκνώματα καφέ, 2) μη αλκοολούχα ποτά στα οποία η αναλογία κατά βάρος χυμών φρούτων, λαχανικών ή χυμών φρούτων και λαχανικών δεν είναι κατώτερη του 20 % των πρώτων υλών».
- 16 Η κατηγορία 56 του PKWiU με τίτλο «Υπηρεσίες εστίασης και πώλησης ποτών» περιλαμβάνει τις «[υ]πηρεσίες εστίασης και παροχής υπηρεσιών κινητής εστίασης», τις «[υ]πηρεσίες παρασκευής και προμήθειας τροφίμων (catering) σε εξωτερικούς πελάτες και λοιπές υπηρεσίες εστίασης» και τις «[υ]πηρεσίες παρασκευής και προμήθειας ποτών».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 17 Η ΥΔ, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, εκμεταλλεύεται αλυσίδα καφετεριών στο Wrocław (Πολωνία) και εμπορεύεται ποτό με την ονομασία «Classic Hot Chocolate», το οποίο έχει τη μορφή ζεστής σοκολάτας παρασκευαζόμενης με βάση το γάλα και το σιρόπι σοκολάτας.
- 18 Η ΥΔ απηύθυνε στη φορολογική αρχή αίτημα παροχής δεσμευτικών πληροφοριών σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στο ως άνω ποτό. Με γνωμοδότηση της 17ης Ιουνίου 2020, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η πώληση σε πακέτο και η επί τόπου πώληση του εν λόγω ποτού πρέπει να θεωρείται παράδοση αγαθού συνοδευόμενη από παρεπόμενες υπηρεσίες, ήτοι την παρασκευή και την προμήθεια του ποτού στον πελάτη για άμεση κατανάλωση. Εξ αυτού συνήγαγε ότι η παροχή αυτή ενέπιπτε στην κατηγορία 56 της PKWiU, που φέρει τον τίτλο «Υπηρεσίες εστίασης και πώλησης ποτών», και, ως εκ τούτου, οι παραδόσεις των συγκεκριμένων αγαθών υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 8 %.
- 19 Η ΥΔ προσέβαλε τη γνωμοδότηση υποστηρίζοντας ότι έπρεπε να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 5 %, κατ' αναλογία προς τις λοιπές παραδόσεις αγαθών του παραρτήματος 10 του νόμου περί ΦΠΑ, στο οποίο περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ποτά με βάση το γάλα. Συναφώς, προέβαλε, λόγω της ομοιότητας μεταξύ των ως άνω προϊόντων και του επίμαχου στην κύρια δίκη ποτού, παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, παράβαση των κανόνων ανταγωνισμού και εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου περί ΦΠΑ.
- 20 Η φορολογική αρχή επιβεβαίωσε τη γνωμοδότησή της με απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2020. Επισήμανε ότι τα τρόφιμα που κατατάσσονται στην κατηγορία 56 της PKWiU, όπως το επίμαχο ποτό, δεν είναι εναλλάξιμα με τα ποτά με γάλα που προσφέρονται για λιανική πώληση και φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 5 %. Υπογράμμισε τη διαφορά η οποία, κατά την άποψή της, διακρίνει ένα ποτό έτοιμο προς κατανάλωση που πωλείται σε κατάσταση λιανικής πώλησης σε σχέση με ένα ζεστό ποτό που παρασκευάζεται από υπάλληλο κατόπιν παραγγελίας εντός καφετέριας, λαμβανομένων υπόψη των ατομικών προτιμήσεων του οικείου πελάτη. Η παράδοση συνοδεύεται, στη δεύτερη περίπτωση, από παρεπόμενες υπηρεσίες που επηρεάζουν την απόφαση του καταναλωτή για αγορά του επίμαχου προϊόντος.
- 21 Κατόπιν της ως άνω απόφασης, η ΥΔ άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας Wrocław, Πολωνία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας παράβαση του άρθρου 41, παράγραφος 12ε, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 41, παράγραφος 2α, και το σημείο 17, παράγραφος 1, του παραρτήματος 10 του ίδιου νόμου, καθώς και του άρθρου 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ και των αιτιολογικών σκέψεων 4 και 7 της ίδιας οδηγίας. Κατά την άποψη της ΥΔ, η φορολογική αρχή κατέληξε, κατόπιν εσφαλμένης ερμηνείας των ως άνω διατάξεων, στο συμπέρασμα ότι η προμήθεια του επίμαχου στην κύρια δίκη ποτού έπρεπε να υπαχθεί στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 8 %. Η ΥΔ θεωρεί ότι ένα τέτοιο ποτό πρέπει να υπόκειται σε φορολόγηση ανάλογη με εκείνη στην οποία υπόκεινται τα λοιπά αγαθά που απαριθμούνται στο παράρτημα 10 του νόμου περί ΦΠΑ, δηλαδή σε φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 5 %, προκειμένου να εξασφαλιστούν ισότιμοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ των εν λόγω αγαθών.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης εθνικής ρύθμισης και πρακτικής με την οδηγία ΦΠΑ, όπως αυτή ερμηνεύεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, καθώς και με τις αρχές του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

- 23 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, κατ' ουσίαν, ότι ο Πολωνός νομοθέτης προέβλεψε την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στα «τρόφιμα» που μνημονεύονται στο σημείο 1 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ και στις «υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης» του σημείου 12α του παραρτήματος III. Ειδικότερα, το άρθρο 41, παράγραφος 2α, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 5 % εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα 10 του νόμου αυτού, το οποίο μνημονεύει τη θέση 2202 της ΣΟ. Εντούτοις, στα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες δεν εφαρμόζεται ο ως άνω μειωμένος συντελεστής, διότι περιλαμβάνονται στην κατηγορία 56 του PKWiU.
- 24 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατά πρώτον, αν, υπό το πρίσμα της αρχής της ασφάλειας δικαίου, ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να χρησιμοποιήσει δύο διαφορετικές πηγές ταξινόμησης, ήτοι τη ΣΟ και την PKWiU, για να καθορίσει τον συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην ίδια κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών.
- 25 Πρώτον, επισημαίνει ότι ο νόμος περί ΦΠΑ και η PKWiU δεν επιδιώκουν τους ίδιους σκοπούς.
- 26 Δεύτερον, κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η φορολογική αρχή διαθέτει υπερβολικά ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθά και υπηρεσίες που ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες για τον μέσο καταναλωτή, όπερ δεν συνάδει με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 27 Τρίτον, επισημαίνει ότι ο Πολωνός νομοθέτης μνημονεύει την PKWiU, ενώ ερμηνεύει την έννοια της «φορολογητέας δραστηριότητας» κατά τρόπο διαφορετικό σε σχέση με το κοινό σύστημα ΦΠΑ, ιδίως όσον αφορά τον χαρακτηρισμό παροχής που αποτελείται από μια κύρια και πολλές παρεπόμενες παροχές.
- 28 Κατά δεύτερον, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι η πώληση του επίμαχου ποτού συνιστά παράδοση αγαθών. Εντούτοις, διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν η φορολογική αρχή μπορεί να θεωρήσει ότι οι παρεπόμενες υπηρεσίες που συνδέονται με την παρασκευή και τη διάθεση του ποτού αυτού στην αγορά μπορούν να καθορίσουν εάν, για το εν λόγω προϊόν, θα εφαρμοστεί διαφορετικός συντελεστής ΦΠΑ σε σχέση με παρόμοια προϊόντα, τα οποία όμως δεν συνοδεύονται από τέτοιες υπηρεσίες.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό δικαστήριο περιφέρειας Wrocław) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', 14, παράγραφος 1, 24, παράγραφος 1, και 98, παράγραφοι 1 έως 3, της [οδηγίας ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 6, παράγραφος 1 και 2, του [εκτελεστικού κανονισμού 282/2011] και με τα σημεία 1 και 12α, του παραρτήματος III, της ως άνω οδηγίας και τις αιτιολογικές σκέψεις 4 και 7 της [ίδιας], καθώς και η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η αρχή της νομιμότητας του φόρου και η αρχή της ασφάλειας δικαίου, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις, όπως οι εφαρμοστέες στην υπό κρίση υπόθεση, οι οποίες προβλέπουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 5 % για τρόφιμα, περιλαμβανομένων των ποτών που περιέχουν γάλα και κατατάσσονται στη [θέση 2202 της ΣΟ], αποκλείοντας από την εφαρμογή του συγκεκριμένου συντελεστή τρόφιμα, περιλαμβανομένων των ποτών που περιέχουν γάλα και κατατάσσονται στην [κατηγορία 56 της PKWiU] και εφαρμόζοντας στα

προϊόντα αυτά (στις παραδόσεις ή στις υπηρεσίες) μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 8%, στην περίπτωση κατά την οποία ο μέσος καταναλωτής, αγοράζοντας τα εν λόγω προϊόντα ή λαμβάνοντας τις σχετικές υπηρεσίες, θεωρεί ότι ικανοποιούν την ίδια ανάγκη;

- 2) Συνάδει προς τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου διοικητική πρακτική η οποία έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή δύο διαφορετικών μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ σε προϊόντα που έχουν τα ίδια αντικειμενικά χαρακτηριστικά και [τις ίδιες] ιδιότητες, αναλόγως του αν παρέχονται υπηρεσίες παρασκευής και σερβιρίσματος του προϊόντος, υποβάλλοντας, επομένως, τα προϊόντα αυτά σε διαφορετική μεταχείριση για υποκειμενικούς και όχι αντικειμενικούς λόγους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 30 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημεία 1 και 12α, της ίδιας οδηγίας, με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, καθώς και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι τρόφιμα τα οποία αποτελούνται από το ίδιο βασικό συστατικό και ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες για τον μέσο καταναλωτή υπόκεινται σε δύο διαφορετικούς μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, αναλόγως του αν πωλούνται σε κατάσταση λιανικής πώλησης ή αν παρασκευάζονται και διατίθενται ζεστά σε πελάτη, κατόπιν αιτήματός του, για άμεση κατανάλωση.
- 31 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ, στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών εφαρμόζεται, κατ' αρχάς, ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος.
- 32 Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ. Για τον σκοπό αυτόν, το παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας απαριθμεί εξαντλητικώς τις κατηγορίες παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους αυτούς συντελεστές (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Σκοπός της δυνατότητας που παρέχεται στα κράτη μέλη να προβλέπουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ είναι να καταστήσει λιγότερο ακριβά και, επομένως, ευχερέστερα προσβάσιμα στον τελικό καταναλωτή, ο οποίος βαρύνεται εν τέλει με τον φόρο, ορισμένα αγαθά που θεωρούνται ιδιαιτέρως αναγκαία (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στα κράτη μέλη απόκειται, με την επιφύλαξη της τρηήσεως της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να προσδιορίζουν ειδικότερα μεταξύ των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στις κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ εκείνες στις οποίες εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 35 Συναφώς, σημειώνεται ότι, κατά το άρθρο 98, παράγραφος 3, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη ΣΟ όταν εφαρμόζουν τους μειωμένους συντελεστές στις κατηγορίες που αφορούν παραδόσεις αγαθών, προκειμένου να οριοθετήσουν επακριβώς την οικεία κατηγορία. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι η χρήση της ΣΟ είναι απλώς ένας από τους διάφορους δυνατούς τρόπους επακριβούς οριοθέτησης της οικείας κατηγορίας (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Ως εκ τούτου, υπό την προϋπόθεση ότι οι πράξεις στις οποίες εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής εμπίπτουν σε μία από τις κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ και ότι τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ο εθνικός νομοθέτης είναι ελεύθερος, οσάκις οριοθετεί, στο εσωτερικό του δίκαιο, τις κατηγορίες στις οποίες προτίθεται να εφαρμόσει τον μειωμένο αυτόν συντελεστή, να ταξινομήσει τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στις κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ σύμφωνα με τη μέθοδο που θεωρεί πλέον κατάλληλη (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 40).
- 37 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως των προϋποθέσεων που διατυπώθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να κατατάξει στην ίδια κατηγορία διαφορετικές φορολογητέες πράξεις, οι οποίες περιλαμβάνονται σε διαφορετικές κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ, χωρίς να διακρίνει ρητώς μεταξύ παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, και να τις υπαγάγει στον ίδιο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 41).
- 38 Ομοίως, έκρινε ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν αποκλείει την υπαγωγή των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών που εμπίπτουν στην ίδια κατηγορία του παραρτήματος III της οδηγίας αυτής σε δύο διαφορετικούς μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι, οσάκις τα κράτη μέλη επιλέγουν να εφαρμόσουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε κάποια από τις κατηγορίες παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, να περιορίσουν επιλεκτικώς την εφαρμογή τους σε μέρος των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών καθεμίας από τις κατηγορίες αυτές, οφείλουν να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Εν προκειμένω, από τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση και πρακτική οδηγούν σε διάκριση μεταξύ, αφενός, των ποτών με γάλα τα οποία είναι έτοιμα προς κατανάλωση και διατίθενται στο εμπόριο σε καταστήματα λιανικής πώλησης, δεδομένου ότι κατατάσσονται στα τρόφιμα του κωδικού ΣΟ 2202 στα οποία εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 5 %, και, αφετέρου, των ζεστών ποτών, όπως το Classic Hot Chocolate που εμπορεύεται η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, τα οποία παρασκευάζονται από υπάλληλο καφετέριας κατόπιν αιτήματος πελάτη για άμεση κατανάλωση, εμπίπτουν στην κατηγορία 56 της PKWiU («υπηρεσίες εστίασης και πώλησης ποτών») και υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 8 %.

- 41 Επομένως, για τα προαναφερθέντα ποτά με βάση το γάλα εφαρμόζονται διαφορετικοί μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ, αναλόγως του αν αποτελούν αντικείμενο λιανικής πώλησης εντός καταστήματος ως ποτά έτοιμα προς κατανάλωση ή αν παρασκευάζονται και παραδίδονται ζεστά σε πελάτη, ως παράδοση αγαθών, κατόπιν αιτήματός του για άμεση κατανάλωση. Η διάκριση αυτή απορρέει από την ταξινόμησή τους, αντιστοίχως, ως τρόφιμα που εμπίπτουν στη ΣΟ και ως τρόφιμα που αποτελούν μέρος υπηρεσιών εστίασης και πώλησης ποτών που εμπίπτουν στην PKWiU.
- 42 Από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στις σκέψεις 37 έως 39 της παρούσας απόφασης προκύπτει, κατ' ουσίαν, ότι οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών που εμπίπτουν στο παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ μπορούν να υπαχθούν σε δύο διαφορετικούς μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, εφόσον τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 43 Κατά συνέπεια, μια μέθοδος ταξινόμησης τροφίμων, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία στηρίζεται ιδίως στο αν τα τρόφιμα συνοδεύονται ή όχι από παρεπόμενες υπηρεσίες με σκοπό την κατανάλωσή τους, δεν είναι, αυτή καθαυτήν, ασύμβατη προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 44 Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον, ενώ τα σημεία 1 και 12α του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ μπορούν να αφορούν πανομοιότυπα ή παρόμοια τρόφιμα ως, αντιστοίχως, «τρόφιμα» και τρόφιμα που συνιστούν αντικείμενο υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης, από το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 προκύπτει ότι, για τον χαρακτηρισμό φορολογητέας πράξεως ως παροχής «υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης», ο νομοθέτης της Ένωσης δεν είχε τη βούληση να προσδώσει καθοριστική σημασία στα ίδια τα τρόφιμα, ούτε στον τρόπο παρασκευής ή παράδοσής τους, αλλά στην παροχή συναφών υπηρεσιών οι οποίες συνοδεύουν την προμήθεια παρασκευασμένων τροφίμων και οι οποίες πρέπει να είναι επαρκείς για να διασφαλισθεί η άμεση κατανάλωση των τροφίμων αυτών και προέχουν από απόψεως σημασίας της προμήθειας των τελευταίων (πρβλ. απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 58).
- 45 Εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση τηρεί την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 46 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η εν λόγω αρχή δεν επιτρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από πλευράς ΦΠΑ οι παραδόσεις παρόμοιων αγαθών ή οι παροχές παρόμοιων υπηρεσιών που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (απόφαση της 22ας Απριλίου 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 47 Όσον αφορά την εκτίμηση της ομοιότητας των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών, εκτίμηση που εντέλει εναπόκειται στον εθνικό δικαστή, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κυρίως η άποψη του μέσου καταναλωτή. Δύο αγαθά είναι παρόμοια και δύο υπηρεσίες είναι παρόμοιες όταν έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων, και όταν οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να αναζητήσει ένα συγκεκριμένο αγαθό ή μια συγκεκριμένη υπηρεσία (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 48 Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν τα ποτά με γάλα που ταξινομούνται ως τρόφιμα της κλάσης 2202 της ΣΟ και τα ζεστά ποτά με γάλα που ταξινομούνται στην κατηγορία 56 του ΡΚWiU («υπηρεσίες εστίασης και πώλησης ποτών») μπορούν να υποκατασταθούν αμοιβαίως σύμφωνα με την αντίληψη του μέσου καταναλωτή.
- 49 Υπό το πρίσμα αυτό, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη, πρώτον, όσον αφορά τις ιδιότητες των επίμαχων στην κύρια δίκη ποτών, ότι αυτά παρουσιάζουν ομοιότητες και ιδίως το γεγονός ότι παρασκευάζονται από το ίδιο βασικό συστατικό, ήτοι το γάλα, καθώς και ότι, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, έχουν και τα δύο υγρή μορφή και παρόμοια εξωτερική εμφάνιση.
- 50 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει επίσης να εξακριβώσει, στο ίδιο πλαίσιο, αν τα επίμαχα στην κύρια δίκη ποτά ενδέχεται να διαφέρουν σημαντικά όσον αφορά τη γεύση, τη σύσταση και την οσμή τους, ιδίως διότι, όπως επισημαίνει η Πολωνική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ο καταναλωτής θα μπορούσε, όσον αφορά τα ζεστά ποτά με γάλα που υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 8 %, να παραγγείλει πρόσθετα συστατικά ικανά να επηρεάσουν σημαντικά τα ως άνω στοιχεία του ποτού. Επιπροσθέτως, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη το γεγονός ότι τα επίμαχα ποτά παρουσιάζουν διαφορά στη θερμοκρασία, ικανή να επηρεάσει αισθητά τις αντίστοιχες ιδιότητές τους, όπως η γεύση και η οσμή.
- 51 Δεύτερον, από την απόφαση περί παραπομπής και από τη διατύπωση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι τα δύο επίμαχα στην κύρια δίκη ποτά με γάλα αποσκοπούν στην ικανοποίηση της ίδιας ανάγκης κατανάλωσης σακχαρούχων μη οينوπνευματωδών ποτών.
- 52 Τρίτον, όσον αφορά το ζήτημα αν οι διαφορές μεταξύ των επίμαχων στην κύρια δίκη ποτών με γάλα είναι ικανές να ασκήσουν καθοριστική επιρροή στην επιλογή του μέσου καταναλωτή να αγοράσει κάποιο από τα εν λόγω ποτά, υπενθυμίζεται ότι πρέπει συναφώς να λαμβάνονται υπόψη οι διαφορές που αφορούν τις ιδιότητες των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών, καθώς και η χρήση τους, που είναι, ως εκ τούτου, εγγενείς στα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες, καθώς και οι διαφορές οι οποίες αφορούν το πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνονται οι εν λόγω παροχές (πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 53 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι τα ποτά που διαθέτει στο εμπόριο η ΥD, λόγω του ότι παρασκευάζονται ειδικά κατόπιν αιτήματος του πελάτη και σερβίρονται ζεστά, προορίζονται να καταναλωθούν αμέσως, ενώ τούτο δεν συμβαίνει κατ' ανάγκην στην περίπτωση των ποτών με γάλα που διατίθενται στο εμπόριο εντός καταστήματος λιανικής πώλησης, στη σύνθεση των οποίων ο καταναλωτής δεν ασκεί εξάλλου καμία επιρροή. Υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, φαίνεται ότι η ως άνω διαφορά μπορεί να ασκήσει καθοριστική επιρροή στην επιλογή του καταναλωτή να αγοράσει κάποιο από τα ποτά αυτά, στο μέτρο που η επιλογή δεν πραγματοποιείται υπό τους ίδιους όρους ούτε με τον ίδιο σκοπό, πολλώ δε μάλλον όταν ο καταναλωτής μπορεί να μεταβάλει τη σύνθεση των πρώτων ποτών παραγγέλλοντας πρόσθετα συστατικά.
- 54 Υπό το πρίσμα ιδίως των στοιχείων που εκτίθενται στις σκέψεις 49 έως 52 ανωτέρω, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να εξακριβώσει, πρώτον, αν τα επίμαχα στην κύρια δίκη ποτά με γάλα έχουν ανάλογες ιδιότητες, δεύτερον, αν ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή και, τρίτον, αν οι διαφορές μεταξύ των εν λόγω ποτών με γάλα ασκούν καθοριστική επιρροή στην

επιλογή του μέσου καταναλωτή να αγοράσει κάποιο από αυτά. Υπογραμμίζεται, συναφώς, ότι αρκεί ιδίως να πληρούται το τρίτο κριτήριο ώστε, αφενός, να γίνει δεκτό ότι τα οικεία αγαθά ή υπηρεσίες δεν είναι παρόμοια και, αφετέρου, το γεγονός ότι υπάγονται σε διαφορετικούς μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ να μην παραβιάζει, συνεπώς, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (πρβλ. απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Κ, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψη 31).

- 55 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω λόγων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημεία 1 και 12α, αυτής, το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, καθώς και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι τρόφιμα τα οποία αποτελούνται από το ίδιο βασικό συστατικό και ανταποκρίνονται στην ίδια ανάγκη για τον μέσο καταναλωτή υπόκεινται σε δύο διαφορετικούς μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, αναλόγως του αν πωλούνται σε κατάσταση λιανικής πώλησης ή αν παρασκευάζονται και παραδίδονται ζεστά σε πελάτη κατόπιν αιτήματός του για άμεση κατανάλωση, εφόσον, παρά το κοινό βασικό συστατικό τους, τα τρόφιμα αυτά δεν έχουν ανάλογες ιδιότητες ή εφόσον οι μεταξύ τους διαφορές, συμπεριλαμβανομένων των συναφών υπηρεσιών που συνοδεύουν την προμήθειά τους, επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να αγοράσει κάποιο από αυτά.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 56 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/1713 του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2018, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημεία 1 και 12α, της ίδιας οδηγίας, και το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112, καθώς και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι τρόφιμα τα οποία αποτελούνται από το ίδιο βασικό συστατικό και ανταποκρίνονται στην ίδια ανάγκη για τον μέσο καταναλωτή υπόκεινται σε δύο διαφορετικούς μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, αναλόγως του αν πωλούνται σε κατάσταση λιανικής πώλησης ή αν παρασκευάζονται και παραδίδονται ζεστά σε πελάτη κατόπιν αιτήματός του για άμεση κατανάλωση, εφόσον, παρά το κοινό βασικό συστατικό τους, τα τρόφιμα αυτά δεν έχουν ανάλογες ιδιότητες ή εφόσον οι μεταξύ τους διαφορές, συμπεριλαμβανομένων των συναφών υπηρεσιών που συνοδεύουν την προμήθειά τους, επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να αγοράσει κάποιο από αυτά.

(υπογραφές)