

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 10ης Μαρτίου 2011 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09,

με αντικείμενο τις αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία), με αποφάσεις της 15ης και 27ης Οκτωβρίου 2009, αντίστοιχα, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 3 Δεκεμβρίου 2009, στο πλαίσιο των δικών

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

κατά

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, πρώην Hans-Joachim Flebbe
Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09),

κατά

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

κατά

Finanzamt Minden,

και

Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09)

κατά

Finanzamt Detmold,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, D. Šváby (εισηγητή), E. Juhász,
Γ. Αρέστη και T. von Danwitz, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: K. Malaček, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 24ης Νοεμβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- ο M. Bog, εκπροσωπούμενος από τους H. Arking και T. Mittrach, Rechtsanwälte,
- η CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, πρώην Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τους G. Dzieyk και A. Müller, Rechtsanwälte, καθώς και την A. Lukat, Steuerberater,
- ο L. Lohmeyer, εκπροσωπούμενος από τον K. Meger, Steuerberater,
- η Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τον M. Becker, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και C. Blaschke,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 2, του άρθρου 5, παράγραφος 1, και του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και την ερμηνεία του όρου «τροφήμα» που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Η, κατηγορία 1, της εν λόγω οδηγίας.
- ² Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της εκδικάσεως τεσσάρων διαφορών μεταξύ, αντιστοίχως, του Finanzamt Burgdorf (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Burgdorf) και του M. Bog (υπόθεση C-497/09), της CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, πρώην Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (στο εξής: CinemaxX), και του Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst) (υπόθεση C-499/09), του L. Lohmeyer και του Finanzamt Minden (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Minden) (υπόθεση C-501/09) καθώς και του Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (στο εξής: Fleischerei Nier) και του Finanzamt Detmold (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Detmold) (υπόθεση C-502/09), με αντικείμενο το κατά πόσον διάφορες δραστηριότητες συνιστάμενες στην προσφορά έτοιμων εδεσμάτων ή τροφίμων προς άμεση κατανάλωση συνιστούν παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας ή παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6 της οδηγίας αυτής και, εφόσον συνιστούν παράδοση αγαθών, εάν υπόκεινται στον προβλεπόμενο από τη γερμανική νομοθεσία μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ως πωλήσεις «τροφίμων» υπό την έννοια του παραρτήματος Η, κατηγορία 1, της εν λόγω οδηγίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.»

- 4 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

- 5 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

[...]»

- 6 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο κανονικός συντελεστής του [ΦΠΑ] ορίζεται από τα κράτη μέλη σε ποσοστό της φορολογητέας βάσης, που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για την παροχή υπηρεσιών. [...]

[...]

Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόζουν είτε ένα, είτε δύο μειωμένους συντελεστές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται σε ποσοστό όχι κατώτερο του πέντε στα εκατό (5 %) της φορολογητέας βάσης και εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που εμφανίζονται στο παράρτημα Η.»

- 7 Το παράρτημα Η της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Κατάλογος παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών δυναμένων να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ», μνημονεύει, μεταξύ άλλων, στην κατηγορία 1, τα «[τ]ρόφιμα και ποτά εκτός από τα αλκοολούχα, ζωοτροφές [...], συστατικά χρησιμοποιούμενα συνήθως στην παρασκευή τροφίμων και προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων».
- 8 Η οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 116, σ. 18), παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίσουν μειωμένο συντελεστή για τις «υπηρεσίες εστίασεως και τροφοδοσίας». Εντούτοις, η οδηγία αυτή δεν ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών από τα οποία ανέκυψαν οι κύριες δίκες.

Το εθνικό δίκαιο

- 9 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG) ορίζει τα εξής:

«Στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

1) οι παροχές και οι λοιπές παροχές, τις οποίες εκτελεί ένας επιχειρηματίας στην ημεδαπή εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του.»

- 10 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του UStG, «οι παραδόσεις επιχειρηματία είναι παροχές μέσω των οποίων αυτός ή τρίτος που ενεργεί κατ' εντολήν του μεταβιβάζει στον αγοραστή ή σε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ' εντολή του την εξουσία να διαθέτει ένα αγαθό ιδίω ονόματι (μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως)».

- 11 Το άρθρο 3, παράγραφος 9, του UStG ορίζει τα εξής:

«Λοιπές παροχές είναι οι παροχές οι οποίες δεν αποτελούν παραδόσεις. [...]. Η πώληση εδεσμάτων και ποτών για επί τόπου κατανάλωση αποτελεί λοιπή παροχή. Εδέσματα και ποτά πωλούνται προς επί τόπου κατανάλωση, όταν βάσει των περιστάσεων της πώλησεως προορίζονται να αναλωθούν σε τόπο ο οποίος βρίσκεται κοντά στον τόπο πώλησεως, και όταν διατίθεται ιδιαίτερος εξοπλισμός για την επί τόπου κατανάλωση.»

- ¹² Όπως προκύπτει από το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 1, του UStG, μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ισχύει, μεταξύ άλλων, για τις παραδόσεις «εδεσμάτων παρασκευαζόμενων από κρέας, ψάρια [κ.λπ.]», «εδεσμάτων παρασκευαζόμενων από δημητριακά, αλεύρι, άμυλο ή γάλα [καθώς και], ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής», «εδεσμάτων παρασκευαζόμενων από λαχανικά, φρούτα [κ.λπ.]» και «διάφορων άλλων παρασκευαζόμενων εδεσμάτων» (ήτοι αγαθών που απαριθμούνται, αντιστοίχως, στα σημεία 28 και 31 έως 33 του παραρτήματος στο οποίο παραπέμπει η εν λόγω διάταξη).

Οι διαφορές των κύριων δικών δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-497/09

- ¹³ Ο Μ. Bog πωλούσε κάθε εβδομάδα σε λαϊκές αγορές έτοιμα προς κατανάλωση εδέσματα (μεταξύ άλλων λουκάνικα και τηγανιτές πατάτες) και ποτά από τρεις πανομοιότυπες κινητές καντίνες. Οι κινητές καντίνες διέθεταν προθήκη με προστατευτικό γυαλί και μια ενδιάμεσως στερεωμένη κυκλική «τάβλα» κατασκευασμένη από υλικό διατιθέμενο στο εμπόριο με την ονομασία «καπλαμάς» που μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για την επί τόπου κατανάλωση των εδεσμάτων. Σε κάθε πλευρά της κινητής καντίνας, πάνω από τον άξονα ρυμουλκήσεως, υπήρχε μηχανισμός συρόμενης προεξοχής, η οποία λειτουργούσε ως τραπέζι, είχε δε το ίδιο ύψος και ήταν κατασκευασμένη από το ίδιο υλικό με την κυκλική «τάβλα». Ο χώρος στον οποίο μπορούσαν να καταναλωθούν τα προϊόντα προστατευόταν από τη βροχή με συρόμενο στέγαστρο.
- ¹⁴ Στη δήλωση ΦΠΑ του Μ. Bog για το έτος 2004, οι πράξεις πώλησεως ποτών δηλώθηκαν ως υπαγόμενες στον κατά κανόνα ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ, ενώ οι πράξεις πώλησεως εδεσμάτων δηλώθηκαν ως υπαγόμενες στον μειωμένο συντελεστή. Στο πλαίσιο ειδικού ελέγχου για την απόδοση του ΦΠΑ, ο ελεγκτής διαπίστωσε ότι οι πελάτες του Μ. Bog καταnáλωναν τα προϊόντα κατά κανόνα επί τόπου. Δεδομένου

ότι ο M. Bog δεν παρέσχε στοιχεία ως προς την έκταση της καταναλώσεως στον χώρο των καντινών, οι πράξεις πωλήσεως εδεσμάτων που έπρεπε να έχουν υπαχθεί στον κατά κανόνα ισχύοντα συντελεστή εκτιμήθηκαν σε ποσοστό 70 % επί του συνόλου των πράξεων.

- 15 Ως εκ τούτου, στις 27 Δεκεμβρίου 2006, η δημόσια οικονομική υπηρεσία εξέδωσε τροποποιητική πράξη επιβολής φόρου για το έτος 2004. Ο M. Bog άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως.
- 16 Το αρμόδιο Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) έκανε δεκτή την προσφυγή του M. Bog κρίνοντας, κατ' ουσίαν, ότι, προκειμένου να γίνει διάκριση μεταξύ πράξεων πωλήσεως τροφίμων για τις οποίες ισχύει ο κατά κανόνα εφαρμοζόμενος συντελεστής ΦΠΑ και αυτών για τις οποίες ισχύει μειωμένος συντελεστής, πρέπει να ελεγχθεί εάν το προσιδιάζον σε παροχή υπηρεσιών στοιχείο προέχει από ποιοτικής απόψεως. Εν προκειμένω, όμως, επρόκειτο περί παραδόσεως αγαθών, καθόσον, πέραν της παρασκευής των εδεσμάτων, ο προσφεύγων στην κύρια δίκη είχε προβλέψει στις καντίνες του απλώς ένα στεγασμένο χώρο στον οποίο μπορούσαν να σερβιριστούν τα εδέσματα και στον οποίο υπήρχαν κάδοι απορριμμάτων. Αντιθέτως, απουσίαζαν άλλα στοιχεία προσιδιάζοντα σε παροχή υπηρεσιών τα οποία, στην περίπτωση γεύματος σε εστιατόριο, είναι συνυφασμένα με τη συνολική εικόνα των παροχών που προσφέρει ο εστιατορας (μεταξύ άλλων, το σερβίρισμα, τα καθίσματα, οι περίκλειστοι και θερμαινόμενοι χώροι ή οι δυνατότητες καταναλώσεως σε υπαίθριο χώρο, η διάθεση βεστιαρίου και τουαλετών).
- 17 Η δημόσια οικονομική υπηρεσία άσκησε αίτηση αναιρέσεως (Revision) κατά της αποφάσεως του εν λόγω Finanzgericht ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδικού φορολογικού δικαστηρίου), υποστηρίζοντας ότι η προσφορά τροφίμων συνιστούσε παροχή (προετοιμασία των τροφίμων για την παρασκευή εδεσμάτων και ύπαρξη στεγασμένων χώρων για την κατανάλωση τροφίμων), βαίνουσα πέραν της απλής πωλήσεως αγαθών.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση προσφοράς έτοιμων εδεσμάτων και ποτών, το Δικαστήριο, στην απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94,

Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395), προέβη σε διάκριση μεταξύ των δραστηριοτήτων εστίασεως και δραστηριοτήτων συνιστάμενων στην προσφορά φαγητών «σε πακέτο». Ειδικότερα, οι δραστηριότητες εστίασεως (παροχή υπηρεσιών) «χαρακτηρίζονται από σύνολο στοιχείων και πράξεων, εκτεινόμενων από το μαγείρεμα των εδεσμάτων μέχρι την υλική παράδοσή τους», του οποίου η παράδοση τροφής αποτελεί μία μόνο συνιστώσα και στο πλαίσιο του οποίου προέχουν σαφώς οι υπηρεσίες, ενώ πρόκειται για «φαγητά σε πακέτο» (παράδοση αγαθών) όταν, εκτός της παραδόσεως του φαγητού, η πράξη «δεν συνοδεύεται από υπηρεσίες που αποσκοπούν στο να καταστήσουν περισσότερο ευχάριστη την επί τόπου κατανάλωση σε κατάλληλο περιβάλλον».

- 19 Επιπλέον, το Bundesfinanzhof έκρινε ότι, κατά πάγια νομολογία, καθοριστική σημασία δεν έχει το εάν τα στοιχεία παροχής υπηρεσιών που ενέχει η δραστηριότητα της εστίασεως υπερτερούν από ποσοτικής απόψεως έναντι των στοιχείων της παρασκευής και της παραδόσεως εδεσμάτων, αλλ' αντιθέτως το εάν οι παροχές που αποτελούν το διακριτικό γνώρισμα των υπηρεσιών, συνολικώς εξεταζόμενες, υπερτερούν από ποιοτικής απόψεως. Επιπλέον, η από ποσοτικής απόψεως εξέταση θα δημιουργούσε δυσεπίλυτα προβλήματα οριοθετήσεως λόγω της πολυμορφίας των πραγματικών περιστατικών και, ειδικότερα, λόγω της ποικιλίας και της περιπλοκότητας των εδεσμάτων και της παρουσιάσεώς τους.
- 20 Το Bundesfinanzhof έκρινε ότι το γεγονός ότι τα εδέσματα ή τα γεύματα παρασκευάζονται σε συγκεκριμένο χρόνο καθοριζόμενο από τον εκάστοτε πελάτη αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της έννοιας της παροχής υπηρεσίας. Από το στοιχείο αυτό, σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία που προσιδιάζουν στην παροχή υπηρεσιών, όπως, επί παραδείγματι στην υπό κρίση διαφορά, η διάθεση τραπεζιών για ορθίους και λοιπού εξοπλισμού προς διευκόλυνση της άμεσης καταναλώσεως, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες προέχουν από ποιοτικής απόψεως.
- 21 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο, με γνώμονα τις πρόσφατες εξελίξεις του δικαίου της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ, διερωτάται εάν η παρασκευή εδεσμάτων ή γευμάτων προς άμεση κατανάλωση αρκεί αφεαυτής για τον χαρακτηρισμό της πράξεως, με συνέπεια να καθίσταται άνευ σημασίας το γεγονός ότι στην πράξη αυτή προστίθενται και άλλες υπηρεσίες.

- 22 Αντιθέτως, εάν η προσφορά γευμάτων πρέπει να λογισθεί ως παροχή υπηρεσιών αποκλειστικώς και μόνο στην περίπτωση στην οποία μαζί με αυτήν παρέχονται και άλλες υπηρεσίες, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι ο αναιρεσίβλητος στην κύρια δίκη είχε προβλέψει πρόσθετες εγκαταστάσεις για επί τόπου κατανάλωση. Εντούτοις, επισημαίνει ότι, στην προκειμένη περίπτωση, μέρος της πελατείας αγόραζε έτοιμα εδέσματα ή γεύματα αποκλειστικώς «σε πακέτο», χωρίς επομένως να κάνει χρήση της παρεχόμενης δυνατότητας επί τόπου καταναλώσεως.
- 23 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, εάν τα παρασκευαζόμενα εδέσματα ή γεύματα προς άμεση κατανάλωση δεν συνιστούν «τροφήμα» υπό την έννοια του παραρτήματος Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν θα είχαν την εξουσία, ακόμη και εάν επρόκειτο περί παραδόσεως αγαθών, να φορολογούν αυτά τα εδέσματα ή γεύματα με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

- «1) Αποτελεί παράδοση [αγαθών] υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας [...] η παροχή ετοιμών εδεσμάτων ή γευμάτων προς άμεση κατανάλωση;
- 2) Ασκεί επιρροή για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το εάν παρέχονται και συμπληρωματικά στοιχεία υπηρεσιών (διάθεση εξοπλισμού για επί τόπου κατανάλωση);
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει ο όρος “τροφήμα” ο οποίος περιλαμβάνεται στο παράρτημα Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι σε αυτόν εμπίπτουν μόνον φαγητά “σε πακέτο”, όπως αυτά

συνήθως πωλούνται στο εμπόριο τροφίμων, ή εμπίπτουν στην έννοια αυτή και εδέσματα ή γεύματα παρασκευαζόμενα με βρασμό, τηγάνισμα, ψήσιμο ή άλλο τρόπο προς άμεση κατανάλωση;»

Η υπόθεση C-499/09

- 25 Η CinemaxX εκμεταλλεύεται κινηματογράφους σε διάφορες περιοχές της Γερμανίας.
- 26 Πέραν διαφόρων ειδών γλυκών και ποτών, το κοινό μπορεί να αγοράσει στον προθάλαμο (φουαγιέ) των κινηματογράφων ποπκόρν και πατατάκια τσιπς (νάτσος) σε μερίδες διαφόρων μεγεθών. Στα σημεία πώλησεως δεν υπάρχουν χώροι για κατανάλωση, αλλά στα φουαγιέ ορισμένων κινηματογράφων υπάρχουν, αναλόγως της περιπτώσεως, τραπέζια για ορθίους, σκαμπό, ενίοτε πάγκοι, καρέκλες, τραπέζια για καθημένους και επιφάνειες στηρίξεως στον τοίχο. Εντούτοις, δεν διαθέτουν όλοι οι κινηματογράφοι αυτόν τον εξοπλισμό. Σε ορισμένες κινηματογραφικές αίθουσες, τα καθίσματα είναι εφοδιασμένα με θήκες για την τοποθέτηση ποτών.
- 27 Για την παρασκευή ποπκόρν οι κατάλληλες ποσότητες ζάχαρης, αραβοσίτου, αλατος, ποπκόρν και λαδιού πρέπει να τοποθετηθούν σε μηχανή ποπκόρν όπου και γίνεται η προετοιμασία. Μέρος του προϊόντος τοποθετείται απευθείας σε θάλαμο θερμάνσεως ο οποίος βρίσκεται στο σημείο πώλησεως. Κατόπιν παραγγελίας, το ποπκόρν τοποθετείται με ένα μικρό φτυάρι από τον θάλαμο θερμάνσεως σε χάρτινες συσκευασίες διαφόρων μεγεθών και πωλείται στους θεατές. Το υπολειπόμενο προϊόν αποθηκεύεται σε μεγάλες σακούλες ή σκάφες και στη συνέχεια τοποθετείται, ανάλογα με τις ανάγκες, στον θάλαμο θερμάνσεως. Κατά κανόνα, οι προμηθευτές δέχονται παραγγελίες για πατατάκια τσιπς συσκευασμένα σε πακέτα των 500 γραμμαρίων. Αυτά τοποθετούνται επίσης σε θερμαινόμενους θαλάμους στους οποίους διατηρούνται σε

μέση θερμοκρασία. Συνοδεύονται, κατά παραγγελία, από διάφορες σάλτσες (dips) οι οποίες τοποθετούνται σε ειδικά δοχεία και είναι έτοιμες προς πώληση. Οι σάλτσες αυτές θερμαίνονται και παραδίδονται σε μερίδες.

- 28 Η CinemaxX, στη δήλωση ΦΠΑ για τον Ιούνιο 2005, δήλωσε τον κύκλο εργασιών από την πώληση ποπκόρν και τортίγιας ως υπαγόμενο στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Η δημόσια οικονομική υπηρεσία δεν έκανε δεκτή την ως άνω δήλωση και εξέδωσε απόφαση περί υπαγωγής των εν λόγω πράξεων στον κατά κανόνα ισχύοντα συντελεστή.
- 29 Η διοικητική ένσταση και η προσφυγή τις οποίες άσκησε η CinemaxX, αντιστοίχως, ενώπιον της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του αρμόδιου Finanzgericht απορρίφθηκαν. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι οι επίμαχες πράξεις δεν συνιστούσαν παραδόσεις αγαθών, αλλά «λοιπές παροχές» υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 9, του UStG, επειδή η CinemaxX δεν πωλούσε φαγητό σε πακέτο, αλλά εδέσματα προς άμεση κατανάλωση.
- 30 Η CinemaxX άσκησε αίτηση αναιρέσεως (Revision) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με την οποία υποστηρίζει ότι, όσον αφορά την προσφορά εδεσμάτων ή γευμάτων, πράξη υπαγόμενη στον κατά κανόνα ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ υφίσταται μόνο στην περίπτωση στην οποία το στοιχείο που προσιδιάζει σε παροχή υπηρεσίας είναι προέχον. Τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει εκ μόνου του λόγου ότι το ποπκόρν και τα πατατάκια τортίγιας διατηρούνται σε μέση θερμοκρασία, εφόσον πρόκειται απλώς περί της αρμόζουσας μεθόδου συντηρήσεως αυτών των τροφίμων και/ή διασφάλισης της βέλτιστης για την πώληση θερμοκρασίας. Ομοίως, η έλλειψη συσκευασίας σε πακέτο δεν έχει αρνητικές συνέπειες, η δε διαπίστωση αυτής της ελλείψεως δεν μπορεί να υποκαταστήσει μη υφιστάμενη παροχή υπηρεσιών ούτε ένα ελκυστικό πλαίσιο για επί τόπου κατανάλωση. Επιπλέον, ο καθαρισμός των κινηματογραφικών αιθουσών δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά τρόπο που να αποβαίνει εις βάρος της CinemaxX. Τα τραπέζια για ορθίους, τα σκαμπό και ο λοιπός εξοπλισμός δεν προορίζονται για την κατανάλωση του ποπκόρν και των τортίγιας, δεδομένου ότι η πλειονότητα όσων αγοράζουν αυτά τα τρόφιμα στον κινηματογράφο τα καταναλώνουν όχι

στον προθάλαμο (φουαγιέ), αλλά στην κινηματογραφική αίθουσα. Επιπλέον, όσον αφορά την πτυχή της πώλησεως φαγητού, οι πράξεις τις οποίες τέλεσε η CinemaxX δεν διαφέρουν από αυτές που λαμβάνουν χώρα σε μια υπεραγορά ή σε ένα κιόσκι. Για τον μέσο θεατή κινηματογράφου, η πώληση αυτή συμπληρώνει απλώς την έξοδο σε κινηματογράφο. Η CinemaxX δεν παρέχει άλλη υπηρεσία εστίασεως όπως το σερβίρισμα στην αίθουσα.

- 31 Το Bundesfinanzhof, ακολουθώντας το ίδιο σκεπτικό με αυτό που εκτέθηκε στις σκέψεις 18 έως 23 της παρούσας αποφάσεως, στο πλαίσιο της υποθέσεως C-497/09, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Αποτελεί παράδοση υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας [...] η προσφορά ετοιμών εδεσμάτων ή γευμάτων που προορίζονται για άμεση κατανάλωση;
- 2) Ασκεί επιρροή για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το εάν παρέχονται και συμπληρωματικά στοιχεία υπηρεσιών (διάθεση τραπεζιών, καρεκλών, λοιπού εξοπλισμού για κατανάλωση τροφών, παρακολούθηση κινηματογραφικής ταινίας);
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει ο όρος “τρόφιμα” ο οποίος περιλαμβάνεται στο παράρτημα Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι σε αυτόν εμπίπτουν μόνον φαγητά “σε πακέτο”, όπως αυτά συνήθως πωλούνται στο εμπόριο τροφίμων, ή εμπίπτουν στην έννοια αυτή και εδέσματα ή γεύματα παρασκευαζόμενα με βρασμό, τηγάνισμα, ψήσιμο ή άλλο τρόπο προς άμεση κατανάλωση;»

Η υπόθεση C-501/09

- ³² Ο L. Lohmeyer εκμεταλλευόταν κατά τα έτη 1996 έως 1999 διάφορα κιόσκια και ένα ψητοπωλείο. Εκεί πωλούσε έτοιμα προς κατανάλωση εδέσματα (ψητά λουκάνικα, λουκάνικα με κάρυ, χοτ ντογκ, τηγανιτές πατάτες και μπριτζόλες, εντόσθια, ψητά σούβλας, παϊδάκια, κ.λπ.). Το σύνολο του κύκλου εργασιών από τις σχετικές πωλήσεις δηλώθηκε ως υπαγόμενο στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.
- ³³ Εντούτοις, η δημόσια οικονομική υπηρεσία διαπίστωσε ότι τα κιόσκια διέθεταν πάγκους και έκρινε ότι επρόκειτο περί ιδιαίτερου εξοπλισμού που έχει προβλεφθεί για την επί τόπου κατανάλωση εδεσμάτων, οπότε οι σχετικές πράξεις έπρεπε κατ' αρχήν να έχουν υπαχθεί στον κατά κανόνα ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ. Η ως άνω υπηρεσία, εφόσον δεν απέκλεισε ότι μέρος των πελατών δεν χρησιμοποιούσε τους πάγκους για να καταναλώσει τα προϊόντα, αλλά αγόραζε τα εδέσματα «σε πακέτο», εκτίμησε το ποσοστό των δραστηριοτήτων που υπέκειντο στον κατά κανόνα ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ σε 80 %.
- ³⁴ Ως εκ τούτου, στις 28 Μαΐου 2002, εξέδωσε τροποποιητική πράξη επιβολής φόρου για τα έτη 1996 έως 1999. Η ένσταση και η προσφυγή τις οποίες άσκησε κατ' αυτής ο L. Lohmeyer απορρίφθηκαν.
- ³⁵ Αυτός άσκησε τότε αίτηση αναιρέσεως (Revision) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με την οποία υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι ο πάγκος σε κιόσκι δεν αποτελεί υποδομή υπό την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου
- ³⁶ Το Bundesfinanzhof, αναφερόμενο στην προπαρατεθείσα απόφαση Faaborg-Gelting Linien έκρινε, με απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, ότι το γεγονός ότι τα εδέσματα και τα γεύματα παρασκευάζονται σε καθοριζόμενο από τον εκάστοτε πελάτη χρόνο αποτελεί ουσιώδες στοιχείο παροχής υπηρεσίας. Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των αντιδράσεων κατά της ανωτέρω νομολογίας, το αιτούν δικαστήριο έκρινε

πως δεν υφίσταται πλέον η απαιτούμενη βεβαιότητα ότι η παρασκευή εδέσματος σε συγκεκριμένο χρόνο πρέπει να λογίζεται ως ουσιώδες στοιχείο παροχής υπηρεσίας με βάση το οποίο, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με μη επουσιώδη συμπληρωματική υπηρεσία κατά τον χρόνο παραδόσεως στους πελάτες, μπορεί να γίνει δεκτό ότι πρόκειται συνολικά περί παροχής υπηρεσιών.

- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο όρος “τρόφιμα” ο οποίος περιλαμβάνεται στο παράρτημα Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι σε αυτόν εμπίπτουν μόνον φαγητά “σε πακέτο”, όπως αυτά συνήθως πωλούνται στο εμπόριο τροφίμων, ή εμπίπτουν στην έννοια αυτή και εδέσματα ή γεύματα παρασκευαζόμενα με βρασμό, τηγάνισμα, ψήσιμο ή άλλο τρόπο προς άμεση κατανάλωση;

2) Εφόσον “τρόφιμα” υπό την έννοια του παραρτήματος Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας [...] συνιστούν και τα εδέσματα ή τα γεύματα τα προοριζόμενα για άμεση κατανάλωση, έχει το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι σε αυτό εμπίπτει και η προσφορά άρτι παρασκευασθέντων εδεσμάτων ή γευμάτων τα οποία ο αγοραστής καταναλώνει επί τόπου, κάνοντας χρήση του σχετικού εξοπλισμού, όπως π.χ. των πάγκων, των τραπεζιών για ορθίους ή παρεμφερών αντικειμένων, και δεν τα παίρνει μαζί του σε πακέτο;»

Η υπόθεση C-502/09

- 38 Η Fleischerei Nier είναι ετερόρρυθμη εταιρία (KG) εκμεταλλεζόμενη κρεοπωλείο και δραστηριοποιούμενη επίσης στον τομέα της τροφοδοσίας και διανομής κατ' οίκον. Στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, παραδίδει τα παραγγελλόμενα εδέσματα σε κλειστές ισοθερμικές συσκευασίες και μπορεί επίσης να διαθέτει πιατικά, μαχαιροπήρουνα, τραπέζια για ορθίους και, εφόσον το επιθυμούν οι πελάτες, το αντίστοιχο προσωπικό.
- 39 Στα τιμολόγιά της, η Fleischerei Nier υπολόγισε τις τιμές για τη διάθεση πιατικών, μαχαιροπήρουνων, τραπεζιών για ορθίους και προσωπικού βάσει του κατά κανόνα ισχύοντος συντελεστή ΦΠΑ και αυτές για την παροχή εδεσμάτων βάσει του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.
- 40 Εντούτοις, η δημόσια οικονομική υπηρεσία, εκτιμώντας ότι για τις παραδόσεις φαγητού έπρεπε να ισχύσει ο κατά κανόνα επιβαλλόμενος συντελεστής ΦΠΑ, στον βαθμό που οι παραδόσεις αυτές συνδέονταν με τη διάθεση πιατικών, μαχαιροπήρουνων, τραπεζιών για ορθίους ή προσωπικού, εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου.
- 41 Στο πλαίσιο της κατ' ένσταση διαδικασίας, οι μετέχοντες σε αυτή συμφώνησαν ότι τα εισοδήματα από παραδόσεις φαγητού έπρεπε να υπαχθούν στον κατά κανόνα ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ σε όσες περιπτώσεις η Fleischerei Nier έθετε στη διάθεση των πελατών της προσωπικό. Η ένσταση και η ασκηθείσα κατά της διορθωτικής πράξεως προσφυγή απορρίφθηκαν.
- 42 Η Fleischerei Nier, στο πλαίσιο της ασκηθείσας αιτήσεως αναίρεσεως (Revision), υποστηρίζει κατ' ουσίαν ότι η διάθεση πιατικών και μαχαιροπήρουνων αποτελεί παρεπόμενη παροχή σε σχέση με την παράδοση φαγητού, η οποία δεν δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό της όλης παροχής ως υπηρεσίας. Όταν πρόκειται για υπηρεσίες τροφοδοσίας και διανομής, ο πελάτης κατά κανόνα επιθυμεί να σερβίρονται οι

καλεσμένοι του στη δική του οικία' ως εκ τούτου, η παροχή αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί προς παροχή σε εστιατόριο.

- 43 Το Bundesfinanzhof, αναφερόμενο στην προπαρατεθείσα απόφαση Faaborg-Gelting Linien, έκρινε ότι οι παροχές υπηρεσιών τροφοδοσίας και διανομής αποτελούν ενιαία παροχή όταν, προς συμπλήρωση της παραδόσεως έτοιμων εδεσμάτων, διατίθενται πιατικά και μαχαιροπήρουνα τα οποία εν συνεχεία απολυμαίνονται και όταν η διαδικασία παρασκευής των εδεσμάτων και τα γευμάτων σε καθοριζόμενο από τον εκάστοτε πελάτη χρόνο αποτελεί ουσιώδες στοιχείο παροχής υπηρεσίας. Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των επιχειρημάτων της Fleischerei Nier και των αντιρρήσεων που εκφράστηκαν στη θεωρία, το αιτούν δικαστήριο έκρινε πως δεν υφίσταται πλέον η απαιτούμενη βεβαιότητα ότι η ως ανω νομολογία συνάδει προς τις αρχές του δικαίου της Ένωσης.
- 44 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής προβαίνει έναντι των πελατών της σε ενιαία παροχή και όχι σε περισσότερες αυτοτελείς κύριες παροχές, τούτο δε ανεξαρτήτως του εάν ο αγοραστής κάνει χρήση, πέραν της προσφοράς εδεσμάτων, μιας ή περισσότερων συμπληρωματικών παροχών που προτείνονται προαιρετικά, όπως η διάθεση μαχαιροπήρουνων, πιατικών, τραπεζιών για ορθίους ή προσωπικού.
- 45 Κατά το αιτούν δικαστήριο, στο πλαίσιο του χαρακτηρισμού μιας ενιαίας παροχής προσφερόμενης από επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής, πρέπει να ελεγχθεί εάν συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης η διαδικασία παρασκευής εδεσμάτων από διάφορα τρόφιμα να λογίζεται ως στοιχείο προσιδιάζον σε παροχή υπηρεσίας.
- 46 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πρέπει να καθοριστούν συγκεκριμένα χρηστικά κριτήρια προκειμένου να επιτυγχάνονται προβλέψιμα αποτελέσματα κατά τον νομικό χαρακτηρισμό των παροχών αυτών και να επιτυγχάνεται ασφάλεια δικαίου για τους εμπλεκόμενους επιχειρηματίες. Κατά το δικαστήριο αυτό, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η ενιαία παροχή πρέπει να χαρακτηρίζεται πάντοτε ως παροχή υπηρεσίας, αφ' ής στιγμής παραχωρείται προσωπικό για το σερβίρισμα, ενώ οι λοιπές προς εξέταση

παροχές δεν πρέπει να λογίζονται ως καθοριστικές ή προέχουσες όταν το σύνολο των καταβαλλόμενων για αυτές ποσών υπολείπεται κατά πολύ του πραγματικού κόστους για τα έτοιμα προς κατανάλωση εδέσματα.

⁴⁷ Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν αυτή η προσέγγιση είναι όντως σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου και παρατηρεί ότι, κατά μεν την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen* και *OV Bank* (Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 28), για τον προσδιορισμό των προεχόντων στοιχείων μιας σύνθετης παροχής κρίσιμο, μεταξύ άλλων, μπορεί να είναι και το αντιστοιχούν κόστος, αλλά κατά την απόφαση της 29ης Μαρτίου 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN* (Συλλογή 2007, σ. I-2697, σκέψη 37), για τον νομικό χαρακτηρισμό μιας σύνθετης πράξεως το κόστος και μόνον δεν πρέπει να έχει βαρύνουσα σημασία.

⁴⁸ Υπό τις συνθήκες αυτές, το *Bundesfinanzgericht* αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο όρος “τρόφιμα” ο οποίος περιλαμβάνεται στο παράρτημα Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι σε αυτόν εμπίπτουν μόνον φαγητά “σε πακέτο”, όπως αυτά συνήθως πωλούνται στο εμπόριο τροφίμων, ή εμπίπτουν στην έννοια αυτή και εδέσματα ή γεύματα παρασκευαζόμενα με βρασμό, τηγάνισμα, ψήσιμο ή άλλο τρόπο προς άμεση κατανάλωση;

2) Εφόσον “τρόφιμα” υπό την έννοια του παραρτήματος Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας [...] συνιστούν και τα εδέσματα ή τα γεύματα τα προοριζόμενα για άμεση κατανάλωση, πρέπει η διαδικασία παρασκευής των εδεσμάτων ή των γευμάτων να λαμβάνεται υπόψη ως στοιχείο προσδιάζον σε παροχή υπηρεσίας, όταν πρέπει να κριθεί εάν η ενιαία παροχή την οποία προσφέρει επιχείρηση διοργανώσεως συνεστιάσεων και εκδηλώσεων (παροχή έτοιμων προς κατανάλωση εδεσμάτων ή γευμάτων και μεταφορά τους και, ενδεχομένως, διάθεση επιτραπέζιων σκευών και/ή τραπεζιών για ορθίους καθώς και αποκομιδή των διατεθέντων αντικειμένων) πρέπει να χαρακτηρίζεται ως παράδοση φαγητού υποκείμενη σε

ευνοϊκότερη φορολόγηση (παράρτημα Η, κατηγορία 1, της οδηγίας αυτής) ή ως υπηρεσία μη υποκείμενη σε ευνοϊκότερη φορολόγηση (άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής);

- 3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, συνάδει προς το άρθρο 2, σημείο 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, και το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το να λαμβάνεται υπόψη, προκειμένου η εκπληρούμενη από την ως άνω επιχείρηση συνολική παροχή να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή ως ιδιόμορφη υπηρεσία, αποκλειστικά και μόνον ο αριθμός των στοιχείων που προσιδιάζουν σε παροχή υπηρεσίας (δύο ή πλείονα) έναντι των στοιχείων που προσιδιάζουν σε παράδοση ή πρέπει τα προσιδιάζοντα σε παροχή υπηρεσίας στοιχεία να εκτιμώνται ανεξαρτήτως του αριθμού τους, και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, βάσει ποιων κριτηρίων;»

⁴⁹ Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 3ης Φεβρουαρίου 2010, αποφασίστηκε η συνένωση των υποθέσεων C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09 προς διευκόλυνση της προφορικής και γραπτής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

⁵⁰ Με τα δύο πρώτα ερωτήματα στις υποθέσεις C-497/09 και C-499/09, το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-501/09 και το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-502/09, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει εάν οι διάφορες δραστηριότητες που συνίστανται στην προσφορά παρασκευασμένων εδεσμάτων ή γευμάτων προς

άμεση κατανάλωση, όπως αυτά στις τέσσερις υποθέσεις των αντίστοιχων κύριων δικών, συνιστούν παραδόσεις αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας ή παροχές υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και ποιες επιπτώσεις μπορούν να έχουν στο πλαίσιο αυτό τα συμπληρωματικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 51 Πρέπει, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί εάν, από απόψεως ΦΠΑ, οι διάφορες δραστηριότητες στις υποθέσεις των αντίστοιχων κύριων δικών πρέπει να εξεταστούν ως δύο χωριστές φορολογητέες πράξεις ή ως ενιαία σύνθετη πράξη η οποία αποτελείται από περισσότερα στοιχεία.
- 52 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν μια πράξη αποτελείται από δέσμη στοιχείων και πράξεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός, εάν πρόκειται περί δύο ή περισσότερων χωριστών παροχών ή περί ενιαίας παροχής και, αφετέρου, εάν, στην τελευταία περίπτωση, η ενιαία αυτή παροχή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Levob Verzekeringen* και *OV Bank*, σκέψη 19, καθώς και *Aktiebolaget NN*, σκέψη 21).
- 53 Το Δικαστήριο επίσης έκρινε ότι, αφενός, από το άρθρο 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να λογίζεται ως χωριστή και αυτοτελής και ότι, αφετέρου, πράξη η οποία, από οικονομικής απόψεως, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά ώστε να μην περιορίζεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ. Πρέπει να γίνει δεκτό ότι ενιαία παροχή υφίσταται όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις του υποκειμένου στον φόρο με αποδέκτη τον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν

μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα μπορούσε να γίνει μόνο με τεχνητό τρόπο (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Levob Verzekeringen* και *OV Bank*, σκέψεις 20 και 22, καθώς και *Aktiebolaget NN*, σκέψεις 22 και 23).

54 Επιπλέον, ενιαία παροχή υφίσταται όταν ένα ή πολλά στοιχεία πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, τυχόν λοιπά στοιχεία πρέπει να λογισθούν ως μια ή πολλές παρεπόμενες παροχές υπαγόμενες στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρόχου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, *CPP*, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 30· προπαρατεθείσα απόφαση *Levob Verzekeringen* και *OV Bank*, σκέψη 21· της 11ης Ιουνίου 2009, C-572/07, *RLRE Tellmer Property*, Συλλογή 2009, σ. I-4983, σκέψη 18, καθώς και της 2ας Δεκεμβρίου 2010, C-276/09, *Everything Everywhere*, Συλλογή 2010, σ. I-12359, σκέψεις 24 και 25).

55 Στο πλαίσιο της συνεργασίας την οποία καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να ελέγξουν εάν οι ως άνω προϋποθέσεις πληρούνται σε μια συγκεκριμένη υπόθεση και να προβούν, στο πλαίσιο αυτό, σε οριστικές εκτιμήσεις όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις *CPP*, σκέψη 32, καθώς και *Levob Verzekeringen* και *OV Bank*, σκέψη 23).

56 Εν προκειμένω, στο σύνολο των υποθέσεων των αντίστοιχων κύριων δικών, πρόκειται περί συνδυασμού ο οποίος συνίσταται στην παράδοση ενός ή περισσότερων αγαθών και σε προσφορά εμπεριέχουσα στοιχεία που προσιδιάζουν σε παροχή υπηρεσίας, το δε αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι η εν λόγω παράδοση και η εν λόγω προσφορά αποτελούν ενιαία πράξη από απόψεως ΦΠΑ. Ουδόλως προκύπτει από τις αποφάσεις περί παραπομπής ή τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο ότι για τον χαρακτηρισμό αυτό δεν εξετάστηκε εάν πληρούνται τα προαναφερθέντα κριτήρια.

- 57 Όσον αφορά τις παροχές στο πλαίσιο της δραστηριότητας τροφοδοσίας και διανομής κατ' οίκον, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη της υποθέσεως C-502/09, σημασία, μεταξύ άλλων, έχει το γεγονός ότι η ύπαρξη ενιαίας πράξεως είναι ανεξάρτητη από το εάν η επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής εκδίδει ένα μόνο τιμολόγιο για το σύνολο των στοιχείων που συνθέτουν την προσφορά ή, αντιθέτως, εκδίδει χωριστό τιμολόγιο για την παράδοση των εδεσμάτων (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις CPP, σκέψη 31· Lebob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 25, καθώς και Everything Everywhere, σκέψη 29).

Επί του χαρακτηρισμού ως παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών

- 58 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η έκτη οδηγία καθιερώνει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, σε ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 48).
- 59 Όσον αφορά την έννοια της «παραδόσεως αγαθών», το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ως παράδοση αγαθού νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Συναφώς, η νομολογία του Δικαστηρίου διευκρινίζει ότι η έννοια αυτή περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο του την εξουσία να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Halifax κ.λπ., σκέψη 51).
- 60 Όσον αφορά την έννοια της «παροχής υπηρεσιών», από το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η έννοια αυτή καλύπτει κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής.

- 61 Για να καθοριστεί εάν μια ενιαία σύνθετη παροχή, όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις των αντίστοιχων κύριων δικών, πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες τελείται η πράξη προκειμένου να διαπιστωθούν τα στοιχεία που αποτελούν το διακριτικό της γνώρισμα και να καθοριστούν τα προέχοντα στοιχεία της (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Faaborg-Gelting Linien*, σκέψεις 12 και 14· *Levob Verzekeringen* και *OV Bank*, σκέψη 27· *Aktiebolaget NN*, σκέψη 27, καθώς και της 11ης Φεβρουαρίου 2010, C-88/09, *Graphic Procédé*, Συλλογή 2010, σ. I-1049, σκέψη 24).
- 62 Πρέπει επίσης να διευκρινιστεί ότι το προέχον στοιχείο πρέπει να καθορίζεται με βάση την πρόσληψη του μέσου καταναλωτή (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Levob Verzekeringen BV* και *OV Bank NV*, σκέψη 22, καθώς και *Everything Everywhere*, σκέψη 26) και λαμβάνοντας υπόψη, στο πλαίσιο συνολικής εκτιμήσεως, την ποιοτική και όχι απλώς την ποσοτική σημασία των στοιχείων που προσιδιάζουν σε παροχή υπηρεσιών σε σχέση με τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν την παράδοση αγαθών.
- 63 Πρέπει, συναφώς, να υπομνησθεί ότι, δεδομένου ότι η διάθεση αγαθού στο εμπόριο συνοδεύεται πάντοτε από μια ελάχιστη παροχή υπηρεσιών, όπως η έκθεση των προϊόντων σε ράφια ή η παράδοση τιμολογίου, για τον υπολογισμό του μέρους που καταλαμβάνει η παροχή υπηρεσιών επί του συνόλου μιας σύνθετης πράξεως, η οποία περιλαμβάνει επίσης την παράδοση ενός αγαθού, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι υπηρεσίες οι οποίες δεν συνοδεύουν κατ' ανάγκην τη διάθεση ενός αγαθού στο εμπόριο (απόφαση της 10ης Μαρτίου 2005, C-491/03, *Hermann*, Συλλογή 2005, σ. I-2025, σκέψη 22).
- 64 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 14 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Faaborg-Gelting Linien*, ότι η δραστηριότητα τροφοδοσίας χαρακτηρίζεται από σύνολο στοιχείων και πράξεων, του οποίου μία μόνο συνιστώσα αποτελεί η παράδοση φαγητού και στο πλαίσιο του οποίου προέχουν σαφώς οι υπηρεσίες. Κατά συνέπεια, η δραστηριότητα αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το αντίθετο ισχύει οσάκις η δραστηριότητα αφορά φαγητό σε πακέτο και δεν συνοδεύεται από υπηρεσίες που

αποσκοπούν στο να καταστήσουν περισσότερο ευχάριστη την επί τόπου κατανάλωση σε κατάλληλο περιβάλλον.

⁶⁵ Ειδικότερα, όσον αφορά τις δραστηριότητες εστίασεως σε πορθμεία, το Δικαστήριο τόνισε ότι η προσφορά εδεσμάτων και ποτών προς άμεση κατανάλωση είναι το αποτέλεσμα σειράς υπηρεσιών οι οποίες εκτείνονται από την ετοιμασία των εδεσμάτων μέχρι την υλική παράδοσή τους επί υποθέματος και συνοδεύεται από την παροχή στον πελάτη υποδομής περιλαμβάνουσας, εκτός από αίθουσα εστιατορίου με παραρτήματα (βεστιάριο κ.λπ.), τα έπιπλα και τα επιτραπέζια σκεύη. Ενδεχομένως, τα φυσικά πρόσωπα των οποίων το επάγγελμα συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών εστίασεως καλούνται να τοποθετούν τα σερβίτσια στα τραπέζια, να συμβουλεύουν τους πελάτες, να παρέχουν διευκρινίσεις σε σχέση με τα προσφερόμενα γεύματα ή ποτά, να σερβίρουν τα προϊόντα αυτά στο τραπέζι και, τέλος, να καθαρίζουν τα τραπέζια μετά την κατανάλωση (προπαρατεθείσα απόφαση Faaborg-Gelting Linien, σκέψη 13).

⁶⁶ Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, στις υποθέσεις C-497/09 και C-501/09, οι επίμαχες στις αντίστοιχες κύριες δίκες δραστηριότητες έχουν ως αντικείμενο πωλήσεις λουκάνικων, τηγανητών πατατών και άλλων ζεστών τροφίμων έτοιμων προς κατανάλωση από κινητές καντίνες ή κιόσκια.

⁶⁷ Συναφώς, διαπιστώνεται, καταρχάς, ότι η προσφορά τέτοιων προϊόντων προϋποθέτει το μαγείρεμα/ψήσιμό τους ή το ζέσταμά τους, δηλαδή την παροχή υπηρεσίας η οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της συνολικής εξετάσεως της επίμαχης πράξεως για τον χαρακτηρισμό αυτής ως παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

- 68 Πάντως, η ετοιμασία του τελικού ζεστού προϊόντος, δεδομένου ότι περιορίζεται κατ' ουσία σε σύντομες και επαναλαμβανόμενες πράξεις οι οποίες τελούνται όχι κατά παραγγελία του εκάστοτε πελάτη αλλά γενικώς με συνεχή και σταθερό ρυθμό 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.
- 69 Περαιτέρω, όσον αφορά τα προσιδιάζοντα σε παροχή υπηρεσιών στοιχεία τα οποία αποτελούν διακριτικό γνώρισμα των δραστηριοτήτων εστίασεως, όπως αυτά προκύπτουν από την υπομνησθείσα στις σκέψεις 63 έως 65 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στις υποθέσεις C-497/09 και C-501/09, στο πλαίσιο των επίμαχων στις αντίστοιχες κύριες δίκες δραστηριοτήτων, δεν διατίθενται σερβιτόροι, δεν παρέχονται πραγματικές συμβουλές στους πελάτες, δεν υπάρχει όντως πραγματικό σερβίρισμα και ιδίως δεν δίνονται παραγγελίες στην κουζίνα, τα πιάτα δεν έχουν προκαθορισμένη εμφάνιση και δεν σερβίρονται στα τραπέζια των πελατών, δεν υπάρχουν περικλειστοί και θερμαινόμενοι χώροι ειδικά για την κατανάλωση των προσφερόμενων τροφίμων, δεν υπάρχει βεστιάριο ή τουαλέτα, κατά βάση δε ούτε πιάτα, έπιπλα ή μαχαιροπήρουνα.
- 70 Συγκεκριμένα, τα προσιδιάζοντα σε παροχή υπηρεσιών στοιχεία τα οποία μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο συνίστανται απλώς στην ύπαρξη υποτυπώδους υποδομής, ήτοι απλών άγκων πέριξ των οποίων οι πελάτες δεν έχουν τη δυνατότητα να καθίσουν και οι οποίοι προορίζονται για υπαίθρια κατανάλωση από περιορισμένο αριθμό πελατών. Η υποτυπώδης αυτή υποδομή απαιτεί στοιχειώδη μόνον ανθρώπινη επέμβαση. Υπό τις συνθήκες αυτές, τα ως άνω στοιχεία αποτελούν περιορισμένης σημασίας παρεπόμενες παροχές και δεν μπορούν, ως εκ της φύσεώς τους, να μεταβάλουν τον προέχοντα χαρακτήρα της κύριας παροχής ο οποίος συνίσταται στην παράδοση αγαθών.
- 71 Οι ανωτέρω εκτιμήσεις ισχύουν και για τις δραστηριότητες που συνίστανται στην πώληση ποπκόρν και τортίγιας στα φουαγιέ των κινηματογράφων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη της υποθέσεως C-499/09.

72 Όπως προκύπτει από το ιστορικό της διαφοράς το οποίο εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, η ετοιμασία του ποπκόρν, η οποία συγχέεται με την παρασκευή του, και η διάθεσή του καθώς και η διάθεση τортίγιας σε συσκευασία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της πώλησεως αυτών των προϊόντων, οπότε δεν είναι ανεξάρτητες από αυτήν. Επιπλέον, τόσο η ετοιμασία όσο και η συντήρηση σε συγκεκριμένη θερμοκρασία των εν λόγω τροφίμων γίνονται με σταθερό ρυθμό και όχι κατόπιν παραγγελίας του εκάστοτε πελάτη.

73 Σημειώνεται επίσης ότι η διάθεση επίπλων (τραπέζια για ορθίους, σκαμπό, καρέκλες και πάγκοι), εκτός του ότι δεν υφίσταται σε όλες τις κινηματογραφικές αίθουσες, είναι, κατά γενικό κανόνα, ανεξάρτητη από την πώληση ποπκόρν και τортίγιας, οι δε χώροι που διαθέτουν τον σχετικό εξοπλισμό χρησιμεύουν τόσο ως αίθουσα αναμονής όσο και ως σημείο συναντήσεως. Επιπλέον, στην πράξη, τα προϊόντα καταναλώνονται εντός των κινηματογραφικών αιθουσών. Προς τούτο, τα καθίσματα ορισμένων αιθουσών είναι εφοδιασμένα με θήκες για ποτά, πράγμα το οποίο αποσκοπεί συγχρόνως στη διατήρηση της καθαριότητας των κινηματογραφικών αιθουσών. Απλώς και μόνο η ύπαρξη αυτών των επίπλων, 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.

74 Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις προκύπτει ότι, όσον αφορά δραστηριότητες όπως οι επίμαχες στις κύριες δίκες των υποθέσεων C-497/09, C-499/09 και C-501/09, το προέχον στοιχείο κάθε αντίστοιχης πράξεως, συνολικώς εξεταζόμενης, συνίσταται στην παράδοση εδεσμάτων ή τροφίμων προς άμεση κατανάλωση, με την οποία συνδέεται στενά η σύντομη και τυποποιημένη προετοιμασία τους και σε σχέση με την οποία η διάθεση υποτυπώδους υποδομής που επιτρέπει σε περιορισμένο αριθμό πελατών την επί τόπου κατανάλωση έχει παρεπόμενο χαρακτήρα και ήσσονα σημασία. Το κατά πόσον οι πελάτες κάνουν χρήση αυτής της υποτυπώδους υποδομής είναι άνευ σημασίας, δεδομένου ότι η άμεση επί τόπου κατανάλωση δεν αποτελεί ουσιώδες χαρακτηριστικό της σχετικής πράξεως, οπότε δεν μπορεί να καθορίζει τη φύση της πράξεως αυτής.

- 75 Όσον αφορά δραστηριότητες τροφοδοσίας στο πλαίσιο συνεστιάσεων και εκδηλώσεων, όπως οι επίμαχες της κύριας δίκης στην υπόθεση C-502/09, υπογραμμίζεται, καταρχάς, ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, αναλόγως της επιθυμίας του πελάτη είναι δυνατό να συνδυαστούν περισσότερες της μιας παροχές, από την απλή ετοιμασία και παράδοση έως μια πλήρη παροχή που περιλαμβάνει επιπλέον τη διάθεση πιατικών, επίπλων (τραπεζιών και καρεκλών), την εμφάνιση των εδεσμάτων, τη διακόσμηση, την παραχώρηση προσωπικού για το σερβίρισμα και την παροχή συμβουλών για το μενού και, ενδεχομένως, την προσφορά ποτών.
- 76 Επιβάλλεται εν συνεχεία η υπόμνηση ότι, δεδομένου ότι πρόκειται περί ενιαίας παροχής, ο χαρακτηρισμός της πράξεως ως παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών θα εξαρτηθεί από το σύνολο των πραγματικών δεδομένων, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που προέχουν ποιοτικώς από την άποψη του καταναλωτή.
- 77 Επισημαίνεται δε ότι τα εδέσματα που προσφέρονται κατ' οίκον από επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής, σε αντίθεση με αυτά που παραδίδονται σε κιόσκια, κινητές καντίνες και κινηματογράφους, δεν είναι κατά κανόνα το αποτέλεσμα τυποποιημένης προετοιμασίας, αλλά ενέχουν μια σαφώς σημαντικότερη διάσταση παροχής υπηρεσιών και προϋποθέτουν εργασία και τεχνογνωσία υψηλότερων απαιτήσεων. Η ποιότητα των εδεσμάτων, η δημιουργικότητα και η εμφάνιση είναι, σε αυτές τις περιπτώσεις, στοιχεία τα οποία, τις περισσότερες φορές, έχουν καθοριστική σημασία για τον πελάτη. Συνήθως, στον πελάτη παρέχεται η δυνατότητα όχι μόνο να ορίσει ποιο θα είναι το μενού αλλά και να παραγγείλει την προετοιμασία ιδιαίτερων εδεσμάτων. Αυτή η διάσταση παροχής υπηρεσιών γίνεται επιπροσθέτως αντιληπτή και σε επίπεδο χρησιμοποιούμενων όρων, καθόσον, στην καθομιλουμένη, γίνεται γενικώς λόγος για «υπηρεσίες τροφοδοσίας και διανομής» όπως και για «εδέσματα κατά παραγγελία» και όχι για «αγορά εδεσμάτων» από επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής κατ' οίκον.
- 78 Η επιχείρηση αυτή τοποθετεί στη συνέχεια τα εδέσματα σε κλειστά θερμαινόμενα δοχεία ή τα ζεσταίνει επί τόπου. Για τον πελάτη έχει επίσης σημασία η παράδοση των εδεσμάτων να γίνεται ακριβώς στον χρόνο που αυτός όρισε.

79 Περαιτέρω, οι παροχές που εκπληρώνει επιχείρηση τροφοδοσίας και διανομής κατ' οίκον μπορούν να περιλαμβάνουν και στοιχεία σχετικά με τη διευκόλυνση της κατανάλωσης, όπως η διάθεση πιατικών, μαχαιροπήρουνων ή ακόμη και επίπλων. Τα στοιχεία αυτά, σε αντίθεση με την απλή ύπαρξη υποτυπώδους υποδομής, όπως αυτή που υπάρχει στα κιόσκια ή στις κινητές καντίνες και στους κινηματογράφους, απαιτούν επιπρόσθετη ανθρώπινη επέμβαση για τη μεταφορά, την αποκομιδή και, ενδεχομένως, την απολύμανση του υλικού.

80 Υπό το πρίσμα αυτών των εκτιμήσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εκτός των περιπτώσεων στις οποίες η 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.

81 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι στα δύο πρώτα ερωτήματα στις υποθέσεις C-497/09 και C-499/09, στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-501/09 και στο δεύτερο και τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-502/09 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 5 και 6 της έκτης οδηγίας 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 5, εφόσον από την εξέταση της όλης πράξεως από ποιοτικής απόψεως προκύπτει ότι τα προσιδιάζοντα σε παροχή υπηρεσιών στοιχεία τα οποία προηγούνται και συνοδεύουν την παράδοση των τροφίμων δεν είναι τα προέχοντα.

— 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 6.

Επί της έννοιας του όρου «τροφήμα» κατά το παράρτημα Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας

- ⁸² Με το τρίτο ερώτημά του στις υποθέσεις C-497/09 και C-499/09, καθώς και με το πρώτο ερώτημά τους στις υποθέσεις C-501/09 και C-502/09, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει εάν, στην περίπτωση στην οποία οι επίμαχες πράξεις στις υποθέσεις των αντίστοιχων κύριων δικών συνιστούν παραδόσεις αγαθών, ο όρος «τροφήμα» που περιλαμβάνεται στην κατηγορία 1 του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας καλύπτει επίσης τα έτοιμα προς άμεση κατανάλωση εδέσματα ή γεύματα.
- ⁸³ Δεδομένου ότι στην έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνεται ορισμός της έννοιας «τροφήμα», η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνευθεί λαμβανομένης υπόψη της αλληλουχίας στην οποία εντάσσεται εντός της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2001 σ. I-445, σκέψη 17, και της 18ης Μαρτίου 2010, C-3/09, Erotic Center, Συλλογή 2010, σ. I-2361, σκέψη 14).
- ⁸⁴ Συναφώς, όπως προκύπτει από το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η εφαρμογή ενός ή δύο μειωμένων συντελεστών αποτελεί δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη κατά παρέκκλιση από την αρχή της εφαρμογής του κατά κανόνα ισχύοντος συντελεστή. Επιπλέον, κατά τη διάταξη αυτή, οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ μπορούν να εφαρμόζονται αποκλειστικά στις περιπτώσεις παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών του παραρτήματος Η της οδηγίας αυτής (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 18, και Erotic Center, σκέψη 15). Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, σε ζητήματα ΦΠΑ, οι διατάξεις οι οποίες εισάγουν παρέκκλιση από μία αρχή πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, ενώ πρέπει να λαμβάνεται μέριμνα ώστε να μη θίγεται η πρακτική αποτελεσματικότητα αυτών των παρεκκλίσεων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-581/08, EMI Group, Συλλογή 2010, σ. I-8607, σκέψη 20, και της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-175/09, Axa UK, Συλλογή 2010, σ. I-10701, σκέψη 25).

- 85 Σημειώνεται συναφώς ότι η σχετική διάταξη 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.
- 86 Επιπλέον, η εν λόγω διάταξη αναφέρεται σε «συστατικά χρησιμοποιούμενα συνήθως στην παρασκευή τροφίμων» καθώς και σε «προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων».
- 87 Τέλος, τα έτοιμα προς άμεση κατανάλωση εδέσματα και γεύματα αποτελούν είδη διατροφής των καταναλωτών.
- 88 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα που υποβλήθηκε στις υποθέσεις C-497/09 και C-499/09, καθώς και στο πρώτο ερώτημα που υποβλήθηκε στις υποθέσεις C-501/09 και C-502/09 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών, ο όρος «τρόφιμα» που περιλαμβάνεται στην κατηγορία 1 του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι καλύπτει επίσης τα παρασκευαζόμενα με βρασμό, ψήσιμο, τηγάνισμα ή άλλο τρόπο εδέσματα ή γεύματα προς άμεση κατανάλωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Τα άρθρα 5 και 6 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, 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 5, εφόσον από την εξέταση της όλης πράξεως από ποιοτικής απόψεως προκύπτει ότι τα προσιδιάζοντα σε παροχή υπηρεσιών στοιχεία τα οποία προηγούνται και συνοδεύουν την παράδοση των τροφίμων δεν είναι τα προέχοντα·
 - 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 6.
- 2) Σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών, ο όρος «τροφήμα» που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Η, κατηγορία 1, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111, έχει την έννοια ότι καλύπτει επίσης τα παρασκευαζόμενα με βρασμό, ψήσιμο, τηγάνισμα ή άλλο τρόπο εδέσματα ή γεύματα προς άμεση κατανάλωση.

(υπογραφές)