

Sprawy połączone C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09

Finanzamt Burgdorf i in.

przeciwko

Manfredowi Bogowi i in.

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Bundesfinanzhof)

Podatki – VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuły 5 i 6 – Zakwalifikowanie działalności gospodarczej jako „dostawy towarów” lub „usługi” – Sprzedaż gotowych posiłków lub artykułów żywnościowych do spożycia na miejscu na stoiskach lub w przyczepach gastronomicznych – Sprzedaż popcornu i chipsów z tortilli (nachos) do spożycia na miejscu w kinie – Dostawa gotowych dał do klienta (catering) – Załącznik H, kategoria 1 – Wykładnia pojęcia „rodki spożywcze”

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dostawy towarów*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Usługa*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 6)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania obniżonej stawki do niektórych dostaw towarów i usług*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 12 ust. 3 lit. a), załącznik H)

1. Artykuł 5 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 92/111, należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż wień przygotowanych dał i artykułów żywnościowych do spożycia na miejscu na stoiskach lub w pojazdach gastronomicznych, lub we foyer kin stanowi dostawę towarów, o której mowa owym artykule, jeżeli z oceny jakościowej całości transakcji wynika, że elementy usługi poprzedzające dostawę artykułów żywnościowych i towarzyszące jej nie mają charakteru przeważającego.

W tym względzie, ponieważ przygotowanie ciepłego produktu gotowego na stoiskach lub w przyczepach gastronomicznych ogranicza się w istocie do czynności pobieżnych i znormalizowanych i zwykle następuje nie na życzenie konkretnego klienta, lecz w sposób stały i regularny, w zależności od popytu możliwego do przewidzenia w sposób ogólny, nie stanowi ono więc przeważającego elementu omawianej transakcji i nie może samo z siebie powodować uznania tej transakcji za usługę.

Ponadto samej obecności umebrowania we foyer kina, samego między innymi uatwieniu

ewentualnej konsumpcji tego rodzaju artykułów żywnościowych, nie można uważać za element świadczenia usług powodujący uznanie całej transakcji za świadczenie usług.

(por. pkt 68, 73, 81; pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 92/111, należy interpretować w ten sposób, że działalność cateringowa stanowi świadczenie usług, o którym mowa w owym artykule omawianej dyrektywy, chyba że przedsiębiorstwo cateringowe dostarcza jedynie standardowe dania bez świadczenia dodatkowych usług albo że inne szczególne okoliczności dowodzą, iż dostawa gotowych dań stanowi przeważający element transakcji.

W odróżnieniu od dań serwowanych na stoiskach i w pojazdach gastronomicznych oraz w kinach, dania dostarczane przez przedsiębiorstwo cateringowe do miejsca zamieszkania klienta nie są bowiem z reguły przygotowywane w sposób standardowy, lecz zawierają w znacznie większym stopniu aspekt świadczenia usług, wymagających znacznie większego nakładu pracy i umiejętności.

(por. pkt 77, 81; pkt 1 sentencji)

3. Zgodnie z art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 92/111, obniżone stawki podatku od wartości dodanej mogą być stosowane jedynie do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku H do tej dyrektywy.

W przypadku dostawy towarów pojęcie „rodzki spożywcze” zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono również dania i posiłki gotowane, pieczone, smażone lub w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu. W istocie przepis ten dotyczy rodzków spożywczych w ogólności i nie wprowadza żadnego rozróżnienia ani ograniczenia ze względu na rodzaj przedsiębiorstwa, metodę sprzedaży, opakowanie, sposób przygotowania, czy na temperaturę.

(por. pkt 84, 85, 88; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 10 marca 2011 r. (*)

Podatki – VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuły 5 i 6 – Zakwalifikowanie działalności gospodarczej jako „dostawy towarów” lub „świadczenia usług” – Sprzedaż gotowych posiłków lub artykułów żywnościowych do spożycia na miejscu na stoiskach lub w przyczepach gastronomicznych – Sprzedaż popcornu i chipsów z tortilli (nachos) do spożycia na miejscu w kinie – Dostawa gotowych dań do klienta (catering) – Załącznik H, kategoria 1 – Wykładnia pojęcia „rodzki spożywcze”

W sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09

mających za przedmiot wnioski o wydanie, w trybie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniami z dnia 15 i 27 października 2009 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 3 grudnia 2009 r., w postępowaniach

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

przeciwko

Manfredowi Bogowi,

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

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

przeciwko

Finanzamt Minden,

oraz

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

przeciwko

Finanzamt Detmold,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby (sprawozdawca), E. Juhász, G. Arestis i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: K. Malałek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 listopada 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Boga przez H. Apkinga i T. Mittracha, Rechtsanwälte,
- w imieniu CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, wcześniej Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, przez G. Dzieyka i A. Müllera, Rechtsanwälte, oraz A. Lukat, Steuerberater,
- w imieniu L. Lohmeyera przez K. Megera, Steuerberater,
- w imieniu Fleischerei Nier GmbH & Co. KG przez M. Beckera, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez J. Möllera i C. Blaschkego, działających w charakterze

pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, s. 47, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), oraz pojęcia „rodzki społeczny” zawartego w kategorii 1 w załączniku H do tej dyrektywy.

2 Wnioski te zostały złożone w ramach czterech sporów między, odpowiednio, Finanzamt Burgdorf (organem podatkowym w Burgdorf) a M. Bogiem (sprawa C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, wcześniej Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (zwaną dalej „CinemaxX”) a Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (organem podatkowym w Hamburgu-Barmbek-Uhlenhorst) (sprawa C-499/09), L. Lohmeyerem a Finanzamt Minden (organem podatkowym w Minden) (sprawa C-501/09) oraz Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (zwaną dalej „Fleischerei Nier”) a Finanzamt Detmold (organem podatkowym w Detmold) (sprawa C-502/09) w kwestii, czy różnego rodzaju działalność polegająca na sprzedaży gotowych dań lub potraw do spożycia na miejscu stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 5 szóstej dyrektywy, czy świadczenie usług, o którym mowa w art. 6 tej dyrektywy, a jeżeli stanowi dostawę towarów, to czy podlega stawce obniżonej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), przewidzianej w prawie niemieckim, jako dostawa „rodków społecznych”, o których mowa w kategorii 1 w załączniku H do tej dyrektywy.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniu [podatkiem VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel”.

5 Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[...].

6 Artykuł 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje:

„Stawka standardowa [podstawowa] [podatku VAT] ustalana jest przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i jest jednakowa dla dostaw towarów oraz świadczenia usług. [...]

[...]

Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa [procent] podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5% i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H”.

7 Załącznik H do szóstej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i usług, które mogą podlegać obniżonym stawkom VAT”, wymienia w kategorii 1 w szczególności „produkty spożywcze i pasze (razem z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych); [...] składniki normalnie [zwykle] przeznaczone do przygotowywania produktów spożywczych; produkty zazwyczaj przeznaczone do użycia jako dodatek lub substytut artykułów żywnościowych [produktów spożywczych]”.

8 Dyrektywa Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 116, s. 18) upoważnia państwa członkowskie do wprowadzenia stawki obniżonej w odniesieniu do „usług restauracyjnych i cateringowych”. Dyrektywa ta jednak nie obowiązuje w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne spraw przed sądem krajowym.

Prawo krajowe

9 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„Podatkowi od wartości dodanej podlegają następujące transakcje:

1) dostawa i inne świadczenia dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa”.

10 Zgodnie z § 3 ust. 1 UStG „dostawą dokonywaną przez przedsiębiorcę jest świadczenie, w ramach którego przedsiębiorca lub osoba przez niego umocowana zbywa na rzecz nabywcy lub osoby przez niego umocowanej prawo do rozporządzania rzeczą we własnym imieniu (przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą)”.

11 Paragraf 3 ust. 9 UStG stanowi:

„Za inne świadczenia uznaje się świadczenia, które nie stanowią dostawy. [...] Sprzedaż i napojów do spożycia na miejscu stanowi inne świadczenie. Dania i napoje uznaje się za przeznaczone do spożycia na miejscu, jeżeli w świetle okoliczności towarzyszących sprzedaży są przeznaczone do spożycia w miejscu przylegającym do miejsca sprzedaży, w którym znajdują się specjalne instalacje służące konsumpcji na miejscu”.

12 Z § 12 ust. 2 pkt 1 UStG wynika, że stawka obniżona podatku VAT znajduje zastosowanie między innymi do dostaw „potraw z mięsa, ryb [itd.]”, „potraw ze zbóż, maki, skrobi lub mleka, [a

tak?e do] wypieków”, do „potraw z warzyw, owoców [itd.]” oraz do „ró?nych przetworów spo?ywczych” (to jest towarów wymienionych w pkt 28 oraz 31–33 za??cznika, do którego odsy?a wspomniany przepis).

Post?powania przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C?497/09

13 M. Bog trudni? si? sprzeda?? na cotygodniowych targach napojów i gotowych da? do spo?ycia na miejscu (w szczególno?ci kie?basek i frytek) z trzech identycznych przyczep gastronomicznych. Przyczepy te wyposa?one by?y w kontuar, w szklan? os?on? i znajduj?c? si? pod ni? okr?g?? „lad?” z tworzywa o nazwie „resopal”, która mog?a by? u?ywana do konsumpcji na miejscu. Z boku przyczepy, nad dyszlem, znajdowa? si? sk?adany „j?zor” o konstrukcji analogicznej do sto?u, tej samej wysoko?ci i wykonany z tego samego tworzywa co okr?g?a „lada”. Miejsce do jedzenia os?oni?te by?o od deszczu za pomoc? markizy.

14 W zeznaniu podatkowym VAT za sporny rok 2004 M. Bog zadeklarowa? transakcje sprzeda?y napojów jako obj?te podstawow? stawk? podatku VAT, natomiast transakcje sprzeda?y gotowych da? jako obj?te stawk? obni?on?. W trakcie kontroli dotycz?cej podatku VAT kontroler stwierdzi?, ?e klienci M. Boga zamawiali zwykle produkty do spo?ycia na miejscu. Poniewa? zainteresowany nie udzieli? ?adnych wskazówek co do ilo?ci produktów spo?ywanym bezpo?rednio z przyczep, udzia? transakcji sprzeda?y da? gotowych obj?tych stawk? podstawow? zosta? oszacowany na 70% wszystkich transakcji.

15 W zwi?zku z tym w dniu 27 grudnia 2006 r. organ podatkowy wyda? zmienion? decyzj? podatkow? w odniesieniu do roku 2004. M. Bog wniós? odwo?anie od tej decyzji.

16 W?a?ciwy Finanzgericht (s?d do spraw podatkowych) uwzgl?dni? skarg? M. Boga, uznawszy co do istoty, ?e rozgraniczenie mi?dzy transakcjami sprzeda?y artyku?ów ?ywno?ciowych podlegaj?cymi podstawowej stawce podatku VAT a transakcjami podlegaj?cymi stawce obni?onej wymaga zbadania, czy element ?wiadczenia us?ug jest jako?ciowo przewa?aj?cy. W omawianej sprawie za? chodzi o dostaw? towarów, jako ?e skar??cy poza przygotowaniem gotowych da? wyposa?y? jedynie swoje przyczepy gastronomiczne w zadaszone miejsca do jedzenia, w których dania te mog?y by? podawane i gdzie znajdowa?y si? kosze na ?mieci. Je?li chodzi o us?ugi ?wiadczone przez tego rodzaju zak?ad, brakuje natomiast innych elementów ?wiadczenia us?ug charakterystycznych dla ca?o?ciowego obrazu, jaki wi??e si? z wizyt? w restauracji (w szczególno?ci serwisu, miejsc siedz?cych, zamkni?tych i ogrzewanych lub klimatyzowanych pomieszcze? oraz mo?liwo?ci konsumpcji na tarasie, szatni i toalety).

17 Organ podatkowy wniós? od wyroku Finanzgericht „Revision” do Bundesfinanzhof (federalnego s?du do spraw podatkowych), podnosz?c, ?e sprzeda? artyku?ów ?ywno?ciowych by?a zwi?zana ze ?wiadczeniami (przygotowanie artyku?ów ?ywno?ciowych do spo?ycia i urz?dzenia pozwalaj?ce na konsumpcj? pod dachem) wykraczaj?cymi poza ramy zwyk?ej dostawy.

18 S?d krajowy przypomina, ?e w odniesieniu do rozgraniczenia mi?dzy dostaw? towarów a ?wiadczeniem us?ug w dziedzinie sprzeda?y gotowych posi?ków i napojów Trybuna? wprowadzi? w wyroku z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C?231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I?2395, rozró?nienie na transakcje dotycz?ce dzia?alno?ci restauracyjnej i transakcje dotycz?ce ?ywno?ci na wynos. Zgodnie z tym orzecnictwem transakcje dotycz?ce dzia?alno?ci restauracyjnej (?wiadczenia us?ug) „charakteryzuje ci?g elementów i czynno?ci, od przygotowania posi?ku do jego fizycznego podania”, w?ród których dostawa artyku?ów ?ywno?ciowych stanowi tylko jeden ze sk?adników, a przewa?a zdecydowanie ?wiadczenie us?ug. Z ?ywno?ci? na wynos (dostaw?

towarów) mamy natomiast do czynienia, jeżeli poza dostawą artykułów żywnościowych „transakcji nie towarzyszą usługi mające na celu organizację konsumpcji na miejscu w odpowiednim otoczeniu”.

19 Poza tym Bundesfinanzhof orzeka, do tej pory, że decydującym czynnikiem nie jest ilościowy udział świadczenia usług restauracyjnych w stosunku do przygotowania dania i ich dostawy, lecz okoliczności, iż świadczenie określonych usług jako ciowo przeważa w ramach oceny całościowej. Ponadto ocena ilościowa prowadziaby do trudności nie do rozwiązania wynikających z dużej różnorodności czynników faktycznych, to jest wielkości i złożoności potraw i sposobu ich podania.

20 Bundesfinanzhof uznaje proces przygotowania dania lub posiłku w konkretnym momencie określonym przez klienta za główny element usługi, która w powiązaniu z innymi usługami, na przykład udostępnianiem stolików i innych urządzeń ułatwiających konsumpcję na miejscu, jak w niniejszej sprawie, pozwala uznać świadczenie usług za jako ciowo przeważające.

21 W świetle obecnych zmian w prawie Unii Europejskiej w dziedzinie podatku VAT sąd krajowy stawia jednak pytanie, czy przygotowanie dania lub posiłków do spożycia na miejscu nie charakteryzuje samodzielnie transakcji, tak że ewentualne dodatkowe usługi pozostają bez znaczenia.

22 Natomiast jeżeli sprzedaż posiłków można uznać za świadczenie usług tylko pod warunkiem, że występuje łącznie z innymi usługami, sąd krajowy podkreśla, iż zainteresowany podatnik zainstalował dodatkowe urządzenia pozwalające na konsumpcję na miejscu. Sąd zwraca jednak uwagę, że w niniejszej sprawie cztery klientów kupowała gotowe dania lub posiłki wyłączenie na wynos i nie korzystała z możliwości spożycia ich na miejscu.

23 Sąd krajowy zauważa wreszcie, że jeżeli gotowe dania i posiłki przeznaczone do spożycia na miejscu nie stanowią „rodków spożywczych”, o których mowa w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy, państwa członkowskie nie mają prawa stosować do nich obniżonej stawki podatku VAT, nawet jeżeli jest to dostawa towarów.

24 W związku z powyższym Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy sprzedaż gotowych dań lub posiłków do spożycia na miejscu stanowi dostawę [towarów], o której mowa w art. 5 szóstej dyrektywy [...]?”

2) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze zależy od występowania dodatkowych elementów świadczenia usług (udostępnianie urządzeń pozwalających na konsumpcję na miejscu)?

3) Czy w przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze pojęcie »rodki spożywcze« zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono jedynie żywność »na wynos«, jaka zwykle jest sprzedawana w obrocie, czy również dania i posiłki, które są smaczne, gotowane albo w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu?”.

Sprawa C-499/09

25 CinemaxX prowadzi kina w różnych miejscach w Niemczech.

26 We foyer tych kin widzowie mogą nabyć słodkiz i napoje, a także różnej wielkości porcje popcornu oraz chipsów z tortilli (nachos). Punkty sprzedaży nie mają kontuarów służących konsumpcji, lecz we foyer niektórych kin znajdują się, w różnej liczbie, stoliki, stołki barowe, a

niekiedy równie? awki, krzes?a, sto?y i miejsca do siedzenia pod ?cianami. Jednak?e urz?dzenia te nie wyst?puj? we wszystkich kinach. W niektórych salach projekcyjnych fotele wyposa?one s? w uchwyty na kubki.

27 Produkcja popcornu polega na wrzucaniu do maszyny do popcornu, w której odbywa si? pra?enie, w odpowiedniej proporcji cukru, kukurydzy, soli i oleju. Cz??? wytworzonego popcornu umieszczana jest bezpo?rednio w podgrzewanych pojemnikach znajduj?cych si? w punktach sprzeda?y. Na ?yczenie klientów popcorn nabiera si? szufelk? i podaje w torbach papierowych ró?nej wielko?ci. Pozosta?a cz??? umieszczana jest w du?ych workach lub koszach, a nast?pnie przesypywana zale?nie od zapotrzebowania do podgrzewanych pojemników. Nachos zamawiane s? przewa?nie u dostawców w paczkach po 500 g. Umieszczane s? równie? w podgrzewanych pojemnikach, w których przechowuje si? je w letniej temperaturze. Jako dodatek oferuje si? ró?ne sosy („dipy”). S? one dostarczane w pojemnikach i gotowe do podania. Sosy te s? podgrzewane i podawane w porcjach.

28 W zeznaniu podatkowym VAT za czerwiec 2005 r. CinemaxX zadeklarowa?a obrót ze sprzeda?y popcornu i nachos jako obj?ty obni?on? stawk? podatku VAT. Organ podatkowy zakwestionowa? t? kwalifikacj? i wyda? decyzj?, w której podda? te transakcje stawce podstawowej.

29 Odwo?anie do organu wy?szej instancji oraz skarga na t? decyzj? z?o?one przez CinemaxX zosta?y oddalone. W?a?ciwy Finanzgericht uzna?, ?e omawiane transakcje nie stanowi?y dostawy towarów, lecz „inne ?wiadczenia” w rozumieniu § 3 ust. 9 UStG, poniewa? CinemaxX nie sprzedaje ?ywno?ci na wynos, lecz dania przeznaczone do spo?ycia na miejscu.

30 CinemaxX wnios?a do s?du krajowego „Revision”, w której podnosi, ?e w przypadku sprzeda?y da? lub posi?ków mo?na mówi? o ?wiadczeniu us?ug restauracyjnych podlegaj?cym stawce podstawowej podatku VAT tylko pod warunkiem, i? ?wiadczenie us?ug jest elementem dominuj?cym. Us?ug? tak? nie jest utrzymywanie popcornu i nachos w letniej temperaturze, gdy? chodzi tu tylko o odpowiedni? metod? ich przechowywania lub sprzeda? we w?a?ciwej temperaturze. Podobnie brak opakowa? pozwalaj?cych na zakup tych artykułów na wynos nie przeczy takiej wyk?adni, gdy? nie zmienia on faktu, ?e w kinach nie ?wiadczy si? us?ug, ani nie ma odpowiednich warunków, do konsumpcji na miejscu. Okoliczno?ci, i? sale kinowe s? sprz?tane nie mo?na interpretowa? na niekorzy?? CinemaxX. Stoliki, sto?ki barowe i pozosta?e wyposa?enie nie jest przeznaczone do konsumpcji popcornu i nachos, poniewa? wi?kszo?? osób, które kupuj? te produkty w kinie, spo?ywa je w sali projekcyjnej, a nie we foyer. Co wi?cej, transakcje dokonywane przez CinemaxX nie ró?ni? si? od transakcji dokonywanych przez supermarkety i kioski w zakresie sprzeda?y ?ywno?ci. Dla przeci?tnego widza produkty te stanowi? jedynie uzupe?nienie seansu kinowego. CinemaxX nie ?wiadczy us?ug restauracyjnych, takich jak serwis do stolika.

31 Na podstawie identycznych rozwa?a? jak opisane w pkt 18–23 niniejszego wyroku w odniesieniu do sprawy C?497/09 Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybunału z nast?puj?cymi pytaniami:

„1) Czy sprzeda? gotowych da? lub posi?ków do spo?ycia na miejscu stanowi dostaw? [towarów], o której mowa w art. 5 szóstej dyrektywy [...]?

2) Czy odpowied? na pytanie pierwsze zale?y od wyst?powania dodatkowych elementów ?wiadczenia us?ug (udost?pniania stolików, krzese? i innych urz?dze? pozwalaj?cych na konsumpcj?, projekcji filmu)?

3) Czy w przypadku odpowiedzi twierdzczej na pytanie pierwsze poj?cie »?rodki spo?ywcz«

zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono jedynie żywność »na wynos«, jaka zwykle jest sprzedawana w obrocie, czy również dania i posiłki, które są smażone, gotowane albo w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu?”.

Sprawa C-501/09

32 L. Lohmeyer prowadzi w latach 1996–1999 liczne stoiska gastronomiczne oraz grilla. Sprzedawał tam dania gotowe do spożycia (kiebaski z grilla, kiebaski w sosie curry, hot dogi, frytki, steki, piersi, szaszłyki, kotlety itp.). Całkowity obrotów, jakie osiągał ze sprzedaży tego rodzaju dań, deklarował jako obrotów z tytułu podatku VAT.

33 Organ podatkowy stwierdził jednak, że stoiska te były wyposażone w kontuar, i uznał, że są to urządzenia służące konsumpcji owych dań na miejscu, w związku z czym omawiane transakcje powinny co do zasady podlegać podstawowej stawce podatku VAT. Nie wykluczając, że część klientów nie korzysta z tych kontuarów w celu spożycia zakupionych dań, lecz kupuje je na wynos, organ ten oszacował udział transakcji objętych podstawową stawką VAT na 80% wszystkich transakcji.

34 W dniu 28 maja 2002 r. organ ten wydał zatem zmienioną decyzję podatkową za lata 1996–1999. Odwołanie i skarga na tę decyzję złożone przez L. Lohmeyera zostały oddalone.

35 L. Lohmeyer wniosł więc do sądu krajowego „Revision”, w której podnosi co do istoty, że kontuar zainstalowany na stoisku gastronomicznym nie stanowi urządzenia w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

36 Powołując się na ww. wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, Bundesfinanzhof orzekł w wyroku z dnia 18 grudnia 2008 r., że proces przygotowania dań i posiłków w określonym momencie specjalnie dla każdego klienta stanowi zasadniczy element świadczenia usług. Jednakże biorąc pod uwagę zastrzeżenia wyrażone wobec tego orzeczenia, sąd krajowy uznaje, iż nie ma wystarczającej pewności, że przygotowanie konkretnego dania w określonym momencie stanowi zasadniczy element, który samodzielnie lub w połączeniu z dodatkowymi istotnymi świadczeniami związanymi z podaniem dania klientowi pozwala na przyjęcie, że chodzi o świadczenie usług.

37 W związku z powyższym Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy pojęcie »rodki spożywcze« zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono jedynie żywność »na wynos«, jaka zwykle jest sprzedawana w obrocie, czy również dania i posiłki, które są smażone, gotowane albo w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu?

2) Jeżeli pojęcie »rodki spożywcze« zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy obejmuje również dania i posiłki do spożycia na miejscu [,] czy art. 6 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on również sprzedaż wieprzowiny przygotowanych dań i posiłków, których nabywca nie zabiera ze sobą, lecz które spożywa na miejscu, korzystając z odpowiednich urządzeń, takich jak kontuar, stoliki i tym podobne wyposażenie?”.

Sprawa C-502/09

38 Fleischerei Nier jest spółką komandytową prowadzącą rzeźnię, a także działalność

cateringow?. W ramach tej dzia?alno?ci dostarcza ona zamówione dania w zamkni?tych opakowaniach termicznych. Na ?yczenie klienta spó?ka mo?e udost?pnia? tak?e naczynia, nakrycia, stoliki oraz personel.

39 Wystawiaj?c faktury, Fleischerei Nier stosowa?a podstawow? stawk? podatku VAT do us?ug zwi?zanych z udost?pnianiem naczy?, nakry?, stolików i personelu, natomiast stawk? obni?on? do sprzeda?y da?.

40 Organ podatkowy uzna? jednak, ?e sprzeda? ?ywno?ci powinna równie? podlega? podstawowej stawce podatku VAT, poniewa? wi?za?a si? z udost?pnieniem naczy?, nakry?, stolików i personelu.

41 W post?powaniu odwo?awczym strony uzgodni?y, ?e przychody ze sprzeda?y ?ywno?ci powinny podlega? stawce podstawowej podatku VAT, w przypadkach gdy Fleischerei Nier udost?pnia?a równie? personel. Odwo?anie oraz skarga na zmienion? decyzj? podatkow? zosta?y oddalone.

42 W post?powaniu w przedmiocie wniesionej przez Fleischerei Nier „Revision” spó?ka ta podnios?a co do istoty, ?e udost?pnianie naczy? i nakry? jest ?wiadczeniem dodatkowym do dostawy ?ywno?ci i nie uzasadnia zakwalifikowania ca?o?ci transakcji jako ?wiadczenia us?ug. W przypadku cateringu klienci ?ycz? sobie zwykle przyjmowa? go?ci w domu, w zwi?zku z czym tego rodzaju transakcji nie mo?na porównywa? do dzia?alno?ci restauracyjnej.

43 Bundesfinanzhof, powo?uj?c si? na ww. wyrok w sprawie Faaborg?Gelting Linien, orzek?, ?e dzia?alno?? cateringowa stanowi jedno ?wiadczenie, je?eli poza gotowymi daniami us?ugodawca dostarcza naczynia i sztu?ce, a nast?pnie zapewnia ich mycie, a przygotowanie da? i posi?ków o okre?lonej porze dla konkretnego klienta stanowi zasadniczy element ?wiadczenia. Jednak?e bior?c pod uwag? argumenty przedstawione przez Fleischerei Nier oraz krytyczne uwagi doktryny, s?d ten uznaje, i? nie ma obecnie wystarczaj?cej pewno?ci co do zgodno?ci tego orzecznictwa z prawem Unii Europejskiej.

44 S?d krajowy stwierdza, ?e w przypadku cateringu przedsi?biorca dokonuje na rzecz swoich klientów jednego ?wiadczenia, a nie szeregu samodzielnych ?wiadcze?, niezale?nie od tego, czy poza dostaw? da? klient korzysta z jednego lub kilku oferowanych ?wiadcze? dodatkowych, takich jak udost?pnianie naczy?, nakry?, stolików i personelu.

45 Zdaniem s?du krajowego nale?y wyja?ni?, czy uznanie przygotowania da? z ró?nych sk?adników za element ?wiadczenia us?ug dla celów zakwalifikowania dzia?alno?ci cateringowej jest zgodne z prawem Unii Europejskiej.

46 S?d krajowy stwierdza, ?e nale?y okre?li? u?yteczne w praktyce kryteria, co umo?liwi kwalifikowanie w sposób przewidywalny tego rodzaju ?wiadcze? i zapewni bezpiecze?stwo prawne ka?demu zainteresowanemu przedsi?biorcy. Zdaniem tego s?du nie ulega w?tpliwo?ci, ?e jedno ca?o?ciowe ?wiadczenie nale?y zawsze uznawa? za us?ug?, je?eli obejmuje ono serwis kelnerski, natomiast innych omawianych ?wiadcze? nie mo?na uzna? za charakterystyczne lub dominuj?ce, je?eli ich ogólne koszty s? znacznie ni?sze od rzeczywistego kosztu przygotowania da? gotowych do podania.

47 S?d krajowy stawia jednak pytanie, czy takie podej?cie nie jest sprzeczne z orzecznictwem Trybuna?u, i wskazuje, i? zgodnie z wyrokiem z dnia 27 pa?dziernika 2005 r. w sprawie C?41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I?9433, pkt 28, poniesione koszty mog? stanowi? istotny element przy okre?laniu dominuj?cych elementów ?wiadczenia z?o?onego, natomiast zgodnie z wyrokiem z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C?111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s.

1?2697, pkt 37, same koszty nie powinny mie? istotnego znaczenia dla zakwalifikowania z?o?onej transakcji.

48 W zwi?zku z powy?szym Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami:

„1) Czy poj?cie »?rodki spo?ywcze« zawarte w kategorii 1 w za??czniku H do szóstej dyrektywy [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje ono jedynie ?ywno?? »na wynos«, jaka zwykle jest sprzedawana w obrocie, czy równie? dania i posi?ki, które s? sma?one, gotowane albo w inny sposób przygotowane do spo?ycia na miejscu?

2) Je?eli poj?cie »?rodki spo?ywcze« zawarte w kategorii 1 w za??czniku H do szóstej dyrektywy obejmuje równie? dania i posi?ki do spo?ycia na miejscu [,] czy proces przygotowania da? i posi?ków nale?y uzna? za element us?ugi do celów ustalenia, czy ?wiadczenie cateringu (dostawa da? i posi?ków gotowych do spo?ycia, ich transport oraz ewentualnie udost?pnianie sztu?ców lub naczy? oraz stolików, a tak?e odbiór dostarczonych przedmiotów) stanowi dostaw? ?ywno?ci traktowan? preferencyjnie z punktu widzenia podatkowego (kategoria 1 w za??czniku H do tej dyrektywy), czy jest to ?wiadczenie us?ugi, które nie korzysta z takiego traktowania (art. 6 ust. 1 tej dyrektywy)?

3) W przypadku odpowiedzi przecz?cej na drugie pytanie [,] czy oparcie ca?o?ciowej kwalifikacji ?wiadczenia cateringu jako dostawy towarów lub jako ?wiadczenia szczególnego rodzaju us?ugi wy??cznie na liczbie elementów charakterystycznych dla ?wiadczenia us?ug (dwóch lub wi?cej) w stosunku do udzia?u dostawy towarów jest zgodne z art. 2 pkt 1 w zwi?zku z art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, czy te? elementy charakterystyczne dla ?wiadczenia us?ug nale?y ocenia? niezale?nie od ich liczby, a je?eli tak, to wed?ug jakich kryteriów?”.

49 Postanowieniem prezesa Trybuna?u z dnia 3 lutego 2010 r. sprawy C?497/09, C?499/09, C?501/09 oraz C?502/09 zosta?y po??czone do ??cznego rozpoznania w procedurze pisemnej i ustnej oraz wydania wyroku ze wzgl?du na istniej?ce pomi?dzy nimi powi?zanie zgodnie z art. 43 regulaminu post?powania przed Trybuna?em.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

50 Poprzez dwa pierwsze pytania w sprawach C?497/09 i C?499/09, drugie pytanie w sprawie C?501/09 oraz drugie i trzecie pytanie w sprawie C?502/09, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d krajowy d??y w istocie do ustalenia, czy ró?nego rodzaju dzia?alno?? polegaj?ca na sprzeda?y gotowych da? i posi?ków do spo?ycia na miejscu, jaka jest przedmiotem spraw przed tym s?dem, stanowi dostaw? towarów, o której mowa w art. 5 szóstej dyrektywy, czy ?wiadczenie us?ug, o którym mowa w art. 6 tej dyrektywy, oraz czy wp?yw na to maj? dodatkowe elementy ?wiadczenia us?ug.

Uwagi wst?pne

51 Na wst?pie nale?y ustali?, czy z punktu widzenia podatku VAT ró?ne rodzaje dzia?alno?ci b?d?ce przedmiotem poszczególnych post?powa? przed s?dem krajowym nale?y traktowa? jako odr?bne transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu, czy jako jedn? transakcj? z?o?on? z kilku elementów.

52 Jak wynika z orzecznictwa Trybuna?u, w przypadku gdy transakcja sk?ada si? z szeregu ?wiadcze? i czynno?ci, nale?y bra? pod uwag? wszystkie okoliczno?ci, w jakich jest ona dokonywana, w celu okre?lenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa czy wi?cej ?wiadcze? odr?bnych, czy te? o ?wiadczenie jednolite, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite

usługę należało zakwalifikować jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług (zob. ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 19; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 21).

53 Trybunał orzekł również, po pierwsze, że z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja należała co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszała funkcjonalności systemu podatku VAT. Należało stwierdzić istnienie jednego świadczenia, jeżeli czynności wykonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego podział miałby charakter sztuczny (ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20, 22; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 22, 23).

54 Poza tym mamy do czynienia z jednym świadczeniem, jeżeli jeden lub kilka jego elementów należało uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe elementy stanowiły świadczenie lub świadczenia dodatkowe, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należało uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego [zob. w szczególności wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 21; wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property, Zb.Orz. s. I-4983, pkt 18; z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere (dawniej T-Mobile UK), dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 24, 25].

55 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie tak istotnie jest i przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie (zob. ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 32; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 23).

56 W niniejszej sprawie we wszystkich postępowaniach przed sądem krajowym mamy do czynienia z pojęciem dostawy towaru lub towarów oraz różnorodnych elementów świadczenia usług, a sądem ten jest zdania, że elementy te tworzą jedną transakcję z punktu widzenia podatku VAT. Ani z postanowień sądu krajowego, ani z uwag przedłożonych Trybunałowi nie wynika, by kwalifikacja ta została dokonana niezgodnie z omówionymi powyżej kryteriami.

57 Jeżeli chodzi o świadczenia składające się na działalność cateringową bądź c? przedmiotem sprawy C-502/09, należało w szczególności wziąć pod uwagę, że istnienie w tym wypadku jednego świadczenia jest niezależne od tego, czy przedsiębiorca wystawia jedną fakturę dla wszystkich czynności, czy przeciwnie, osobne faktury za dostawę gotowych dań [zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 31; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 25; w sprawie Everything Everywhere (dawniej T-Mobile UK), pkt 29].

W przedmiocie zakwalifikowania świadczenia jako dostawy towarów lub świadczenia usług

58 Należało przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanawia wspólny system podatku VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 48).

59 Je?li chodzi o poj?cie „dostawa towarów”, art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, ?e za dostaw? tak? uwa?a si? przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel. W tym zakresie Trybuna? w swoim orzecnictwie wyja?nia, ?e poj?cie to obejmuje ka?d? czynno?? przeniesienia dobra materialnego przez stron?, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania tym dobrem w taki sposób, jakby by?a jego w?a?cicielem (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 51).

60 Je?eli chodzi o poj?cie „?wiadczenie us?ug”, z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, ?e obejmuje ono ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

61 Ustalenie, czy ?wiadczenie z?o?one, jak w sprawach przed s?dem krajowym, nale?y zakwalifikowa? jako dostaw? towarów, czy jako ?wiadczenie us?ug, wymaga wzi?cia pod uwag? wszelkich okoliczno?ci, w jakich nast?puje transakcja, w celu okre?lenia jej elementów charakterystycznych i dominuj?cych (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Faaborg?Gelting Linien, pkt 12, 14; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 27; a tak?e wyrok z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C?88/09 Graphic Procédé, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 24).

62 Trzeba te? doda?, ?e element dominuj?cy okre?la si? z punktu widzenia przeci?tnego konsumenta [zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV, pkt 22; w sprawie Everything Everywhere (dawniej T?Mobile UK), pkt 26] oraz z uwzgl?dnieniem, w ramach ca?o?ciowej oceny, wagi jako?ciowej, a nie tylko ilo?ciowej, elementów ?wiadczenia us?ug w stosunku do elementów dostawy towarów.

63 W tej kwestii nale?y przypomnie?, ?e sprzeda?y towaru zawsze towarzyszy minimalny zakres ?wiadczonych us?ug, takich jak umieszczenie towaru na pó?kach sklepowych czy wystawienie rachunku, w zwi?zku z czym tylko us?ugi odr?bne od us?ug nierozzerwalnie zwi?zanych ze sprzeda?? towarów mo?na bra? pod uwag? w celu okre?lenia udzia?u ?wiadczenia us?ug w ?wiadczeniu z?o?onym, obejmuj?cym równie? dostaw? towarów (wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C?491/03 Hermann, Zb.Orz. s. I?2025, pkt 22).

64 W pkt 14 ww. wyroku w sprawie Faaborg?Gelting Linien Trybuna? orzek?, ?e dzia?alno?? restauracyjn? charakteryzuje szereg elementów i czynno?ci, w?ród których dostawa ?ywno?ci jest tylko jedn? ze sk?adowych i gdzie zdecydowanie przewa?aj? us?ugi. ?wiadczenie takie nale?y zatem uzna? za ?wiadczenie us?ug, o którym mowa w art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Odwrotnie jest natomiast, gdy transakcja dotyczy artyku?ów ?ywno?ciowych na wynos i nie wi??e si? ze ?wiadczeniem us?ug s?u??cych organizacji konsumpcji na miejscu w odpowiednich warunkach.

65 St?d w odniesieniu do dzia?alno?ci restauracyjnej prowadzonej na promie Trybuna? podkre?li?, ?e sprzeda? gotowych artyku?ów ?ywno?ciowych i napojów do spo?ycia na miejscu jest wynikiem ?wiadczenia szeregu us?ug, od przygotowania posi?ku do jego podania, i ?e wi??e si? z zapewnieniem klientom infrastruktury obejmuj?cej sal? jadaln? z pomieszczeniami przyleg?ymi (szatnia itd.) oraz meble i nakrycia. W niektórych przypadkach osoby fizyczne, które zawodowo realizuj? ?wiadczenia wchodz?ce w sk?ad dzia?alno?ci restauracyjnej, nakrywaj? do sto?u, s?u?? porad? klientom i udzielaj? im wyja?nie? w przedmiocie oferowanych artyku?ów ?ywno?ciowych i napojów, podaj? te produkty do sto?u i wreszcie sprz?taj? sto?y po konsumpcji (ww. wyrok w sprawie Faaborg?Gelting Linien, pkt 13).

66 W niniejszej sprawie według informacji podanych przez sąd krajowy działania b?d?ca przedmiotem post?powania w sprawach C?497/09 i C?501/09 polega na sprzeda?y w przyczepach i na stoiskach gastronomicznych kie?basek, frytek i innych gotowych produktów do spo?ycia na miejscu na ciep?o.

67 W tej kwestii nale?y przede wszystkim stwierdzi?, ?e sprzeda? tego rodzaju produktów zak?ada ich gotowanie lub podgrzanie, co stanowi us?ug?, któr? nale?y wzi?? pod uwag? w ramach ca?o?ciowej oceny transakcji w celu jej zakwalifikowania jako dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug.

68 Przygotowanie ciep?ego produktu gotowego ogranicza si? za? w istocie do czynno?ci pobieranych i znormalizowanych i zwykle nast?puje nie na ?yczenie konkretnego klienta, lecz w sposób sta?y i regularny, w zale?no?ci od popytu mo?liwego do przewidzenia w sposób ogólny. Nie stanowi to wi?c przewa?aj?cego elementu omawianej transakcji i nie mo?e samo z siebie powodowa? uznania tej transakcji za ?wiadczenie us?ugi.

69 Ponadto w odniesieniu do charakterystycznych elementów działania?ci restauracyjnej omówionych w pkt 63–65 niniejszego wyroku nale?y stwierdzi?, ?e w działaniu?ci b?d?cej przedmiotem post?powa? w sprawach C?497/09 i C?501/09 nie wyst?puj? kelnerzy, nie doradza si? w rzeczywisto?ci klientom, nie ma serwisu w ?cis?ym znaczeniu, polegaj?cego na przekazywaniu zamówienia do kuchni, uk?adaniu da? na talerzach i podawaniu ich klientom, brakuje zamkni?tych i ogrzewanych lokali przeznaczonych do konsumpcji dostarczonych produktów, brakuje szatni i toalet, brakuje te? co do zasady naczy?, mebli i nakry? sto?owych.

70 Elementy ?wiadczenia us?ug wskazane przez sąd krajowy polegaj? bowiem jedynie na istnieniu podstawowych urz?dze?, to jest prostych kontuarów do konsumpcji bez miejsc siedz?cych, pozwalaj?cych ograniczonej liczbie klientów na konsumpcj? na miejscu, na ?wie?ym powietrzu. Tego rodzaju podstawowe urz?dzenia wymagaj? jedynie nieznacznej działano?ci ludzkiej. Zatem elementy te stanowi? jedynie ?wiadczenia dodatkowe w minimalnym zakresie i nie zmieniaj? dominuj?cego charakteru ?wiadczenia g?ównego, jakim jest dostawa towarów.

71 Powy?sze ustalenia znajduj? zastosowanie równie? do sprzeda?y popcornu i nachos w foyer kin, co jest przedmiotem post?powania w sprawie C?499/09.

72 Jak wynika z opisu okoliczno?ci faktycznych dokonanego przez sąd krajowy, przygotowanie popcornu, co nast?puje jednocze?nie z jego produkcj?, oraz pakowanie popcornu i nachos do opakowa? to integralne elementy sprzeda?y tych produktów i nie stanowi? w zwi?zku z tym odr?bnych transakcji. Poza tym zarówno przygotowanie, jak przechowywanie artyku?ów ?ywno?ciowych w okre?lonej temperaturze nast?puje w sposób regularny, a nie w zale?no?ci od zamówienia konkretnego klienta.

73 Trzeba równie? zauwa?y?, ?e udost?pnianie mebli (stolików, sto?ków, krzese? i ?awek), poza tym, ?e nie dotyczy wszystkich kin, jest z regu?y niezale?ne od sprzeda?y popcornu i nachos; meble te w równym stopniu stanowi? miejsce oczekiwania lub spotkania. Konsumpcja nast?puje zreszt? w praktyce w sali projekcyjnej. W tym celu fotele w niektórych salach s? wyposa?one w uchwyty na kubki, co pozwala na utrzymanie tych sal w czysto?ci. Samej obecno?ci takiego umeblowania, s?u??cego mi?dzy innymi u?atwieniu ewentualnej konsumpcji tego rodzaju artyku?ów ?ywno?ciowych, nie mo?na uwa?a? za element ?wiadczenia us?ug powoduj?cy uznanie ca?ej transakcji za ?wiadczenie us?ug.

74 Jak wynika z powy?szych rozwa?a?, w odniesieniu do działano?ci tego rodzaju jak w post?powaniach przed s?dem krajowym w sprawach C?497/09, C?499/09 i C?501/09

przeważającym elementem tych transakcji w ich charakterystycznym ujęciu jest dostawa gotowych dań lub artykułów żywnościowych do spożycia na miejscu, jako że przygotowanie tych produktów, pobierane i znormalizowane, jest nierozdzielnie związane z tymi transakcjami, a udostępnienie podstawowych urządzeń pozwalających ograniczonej liczbie klientów na konsumpcję na miejscu ma charakter wyjątkowo dodatkowy i drugorzędny. Kwestia, czy klienci korzystają z tych urządzeń, jest bez znaczenia, ponieważ konsumpcja na miejscu, która nie stanowi zasadniczej cechy owej transakcji, nie może determinować jej charakteru.

75 Jeżeli chodzi o działalność cateringową będącą przedmiotem postępowania w sprawie C-502/09, należy podkreślić w pierwszej kolejności, że jak wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, kombinacje świadczeń mogą być różne, w zależności od życzenia klientów, począwszy od samego przygotowania i dostarczenia gotowych dań, do pełnej obsługi, obejmującej między innymi udostępnienie naczyń, mebli (stołów i krzeseł), ułożenie produktów, dekorację, udostępnienie personelu podającego do stołu, doradztwo w zakresie kompozycji menu i ewentualnie wyboru napojów.

76 Należy przypomnieć następnie, że ponieważ chodzi o jedno świadczenie, zakwalifikowanie transakcji jako dostawy towarów lub świadczenia usług uzależnione jest od charakteru okoliczności faktycznych, z uwzględnieniem – z punktu widzenia konsumentów – elementów przeważających jakościowo.

77 W odniesieniu do dań gotowych dostarczanych przez przedsiębiorstwo cateringowe do miejsca zamieszkania klienta należy zauważyć, że dania takie, w odróżnieniu od dań serwowanych na stoiskach i w pojazdach gastronomicznych oraz w kinach, nie są z reguły przygotowywane w sposób standardowy, lecz zawierają w znacznie większym stopniu aspekt świadczenia usług, wymagających znacznie większego nakładu pracy i umiejętności. Jakość produktów, kreatywność i sposób podania są w tym przypadku elementami z reguły mającymi dla klienta istotne znaczenie. Klientom często nie tylko umóliwia się ułożenie własnego menu, ale też proponuje się przygotowanie na ich życzenie dań niestandardowych. Ten aspekt świadczenia usług znajduje nawet odzwierciedlenie w terminologii, jako że w języku potocznym mówi się zwykle o „usługach cateringowych” oraz o daniach „zamówionych”, a nie „zakupionych” w ramach takich usług.

78 Przedsiębiorstwo cateringowe dostarcza następnie gotowe dania w zamkniętych pojemnikach termicznych lub podgrzewa je na miejscu. Z punktu widzenia klienta istotne jest również, by dostawa ta następowała w określonym przez niego momencie.

79 Poza tym działalność cateringowa może obejmować świadczenia umóliwiające konsumpcję, takie jak dostarczenie naczyń, nakryć, a nawet mebli. Świadczenia te, w odróżnieniu od udostępnienia jedynie podstawowej infrastruktury, jak w przypadku stoisk lub pojazdów gastronomicznych i kin, wymagają pewnej działalności ludzkiej, polegającej na dostarczeniu, zabranii i ewentualnie umyciu wyposażenia.

80 W świetle powyższych rozważań należy uznać, że działalność cateringowa jest świadczeniem usług, chyba że przedsiębiorstwo cateringowe dostarcza jedynie standardowe dania bez świadczenia dodatkowych usług albo że inne szczególne okoliczności dowodzą, iż dostawa gotowych dań stanowi przeważający element transakcji.

81 Jak z powyższego wynika, na dwa pierwsze pytania w sprawach C-497/09 i C-499/09, na drugie pytanie w sprawie C-501/09 oraz na drugie i trzecie pytanie w sprawie C-502/09 trzeba udzielić odpowiedzi, iż art. 5 i art. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że:

– sprzedaż wieziono przygotowanych dań i artykułów żywnościowych do spożycia na miejscu

na stoiskach lub w pojazdach gastronomicznych, lub we foyer kin stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 5 tej dyrektywy, jeżeli z oceny jakościowej całości transakcji wynika, że elementy świadczenia usług poprzedzające dostawę artykułów żywnościowych i towarzyszące jej nie mają charakteru przeważającego;

— działalność cateringowa stanowi świadczenie usług, o którym mowa w art. 6 tej dyrektywy, chyba że przedsiębiorstwo cateringowe dostarcza jedynie standardowe dania bez świadczenia dodatkowych usług albo że inne szczególne okoliczności dowodzą, iż dostawa gotowych dań stanowi przeważający element transakcji.

W przedmiocie pojęcia „rodki spożywcze” zawartego w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy

82 Poprzez pozostałe pytania sąd krajowy dąży do ustalenia, w razie gdy transakcje będące przedmiotem postępowania w poszczególnych sprawach stanowiły dostawę towarów, czy pojęcie „rodki spożywcze” zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy obejmuje również gotowe dania lub posiłki przeznaczone do spożycia na miejscu.

83 Ponieważ w szóstej dyrektywie nie podano definicji pojęcia rodków spożywczych, pojęcie to należy interpretować w świetle kontekstu, w jakim ono występuje w szóstej dyrektywie (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-445, pkt 17; z dnia 18 marca 2010 r. w sprawie C-3/09 Erotic Center, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 14).

84 W tej kwestii z art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że na zasadzie wyjątku od reguły, zgodnie z którą stosowana jest stawka podstawowa, państwa członkowskie są uprawnione do stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych. Ponadto zgodnie z tym przepisem obniżone stawki podatku VAT mogą być stosowane jedynie do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku H do tej dyrektywy (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 18; w sprawie Erotic Center, pkt 15). Z utrwalonego orzecznictwa wynika zaś, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować ściśle, dbając jednocześnie, by nie pozbawić tego wyjątku skuteczności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-581/08 EMI Group, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 20; z dnia 20 października 2010 r. w sprawie C-175/09 Axa UK, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 25).

85 Należy zauważyć, że omawiany przepis dotyczy rodków spożywczych w ogólności i nie wprowadza żadnego rozróżnienia ani ograniczenia ze względu czy to na rodzaj przedsiębiorstwa, metodę sprzedaży, opakowanie, sposób przygotowania, czy na temperaturę.

86 Ponadto przepis ten wymienia również „składniki zwykle przeznaczone do przygotowywania rodków spożywczych” oraz „produkty zazwyczaj przeznaczone do użycia jako dodatek lub substytut rodków spożywczych”.

87 Owe gotowe dania i posiłki są użyciem wreszcie za pożywienie konsumentom.

88 Na trzecie pytanie w sprawach C-497/09 i C-499/09 oraz na pierwsze pytanie w sprawach C-501/09 i C-502/09 trzeba więc udzielić odpowiedzi, iż w przypadku dostawy towarów pojęcie „rodki spożywcze” zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono również dania i posiłki gotowane, pieczone, smażone lub w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu.

W przedmiocie kosztów

89 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 5 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., należy interpretować w ten sposób, że:**

– **sprzedaż wieńców przygotowanych dla artystów żywnościowych do spożycia na miejscu na stoiskach lub w pojazdach gastronomicznych, lub we foyer kin stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 5 tej dyrektywy, jeżeli z oceny jakościowej całości transakcji wynika, że elementy świadczenia usług poprzedzające dostawę artykułów żywnościowych i towarzyszące jej nie mają charakteru przewożenia;**

– **działalność cateringowa stanowi świadczenie usług, o którym mowa w art. 6 tej dyrektywy, chyba że przedsiębiorstwo cateringowe dostarcza jedynie standardowe dania bez świadczenia dodatkowych usług albo że inne szczególne okoliczności dowodzą, iż dostawa gotowych dań stanowi przewożący element transakcji.**

2) **W przypadku dostawy towarów pojęcie „rodzki spożywcze” zawarte w kategorii 1 w załączniku H do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono również dania i posiłki gotowane, pieczone, smażone lub w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.