

Združene zadeve C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09

Finanzamt Burgdorf in drugi

proti

Manfredu Bogu in drugim

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Obdavčenje – DDV – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člena 5 in 6 – Opredelitev gospodarske dejavnosti kot ‚dobava blaga‘ ali kot ‚opravljanje storitev‘ – Prodaja jedi ali živil, pripravljenih za takojšnje zaužitje, na stojnicah ali v gostinskih vozilih – Prodaja pokovke in koruznega žipsa ‚tortilja‘ (‚nachos‘) za takojšnje zaužitje v kinematografih – Podjetje, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane na dom – Priloga H, kategorija 1 – Razlaga pojma ‚živila““

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Dobava blaga*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 5)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Opravljanje storitev*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 6)

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost držav članic, da za določene dobave blaga in opravljanje storitev uporabijo nižjo stopnjo*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 12(3)(a) in Priloga H)

1. Člen 5 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111, je treba razlagati tako, da je prodaja sveže pripravljenih jedi ali obrokov, ki se lahko takoj zaužijejo, na stojnicah ali v gostinskih vozilih ali avlah kinematografov dobava blaga v smislu navedenega člena, če se na podlagi vsebinske preužitve celotne transakcije izkaže, da elementi opravljanja storitev, podani pred in med dobavo blaga, niso prevladujoči.

Ker je priprava končnega toplega proizvoda na stojnicah ali v gostinskih vozilih omejena v bistvu na preproste in standardizirane postopke in ker večinoma ne poteka na podlagi naročila stranke, temveč stalno in redno v odvisnosti od predvidenega povpraševanja na splošno, ta priprava ni prevladujoč element zadevne transakcije in samo zaradi nje te transakcije ni mogoče označiti kot opravljanje storitev.

Poleg tega zgolj obstoja pohištva v avlah kinematografov, ki je namenjeno – neizključno – temu, da se olajša morebitno zaužitje teh živil, ni mogoče obravnavati kot tak element opravljanja storitve, zaradi katerega bi bilo treba transakcijo kot celoto obravnavati kot opravljanje storitve.

(Glej točke 68, 73 in 81 ter točko 1 izreka.)

2. Člen 6 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/111, je treba razlagati tako, da so dejavnosti podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, opravljanje storitev v smislu navedenega člena, razen če je dejavnost podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, omejena na dobavo standardiziranih jedi in ni drugih dodatnih elementov opravljanja storitev ali če je iz drugih posebnih okoliščin razvidno, da je dobava jedi prevladujoč element transakcije.

Drugače kot jedi, ki so dobavljene na stojnicah, pri restavracijskih vozilih in v kinematografih, jedi, ki jih na dom dostavi podjetje, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, namreč na splošno niso rezultat zgolj standardizirane priprave, temveč vsebujejo element opravljanja storitve, ki je veliko pomembnejši, njihova priprava pa zahteva več dela in več znanja.

(Glej točki 77 in 81 ter točko 1 izreka.)

3. V skladu s členom 12(3)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/111, se lahko v skladu s to določbo nižje stopnje davka na dodano vrednost uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz Priloge H k tej direktivi.

V primeru dobave blaga je treba pojem „živila“ iz kategorije 1 v Prilogi H k Šesti direktivi razlagati tako, da se nanaša tudi na jedi in obroke, ki so bili s kuhanjem, pečenjem, cvrtjem ali kako drugače pripravljeni za takojšnje zaužitje. Ta določba se namreč nanaša na živila na splošno in ne določa nobenega razlikovanja ali omejitve glede na vrsto trgovske dejavnosti, načina prodaje, pakiranja, priprave ali temperature.

(Glej točke 84, 85 in 88 ter točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 10. marca 2011(*)

„Obdavčenje – DDV – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člena 5 in 6 – Opredelitev gospodarske dejavnosti kot ‚dobava blaga‘ ali kot ‚opravljanje storitev‘ – Prodaja jedi ali živil, pripravljenih za takojšnje zaužitje, na stojnicah ali v gostinskih vozilih – Prodaja pokovke in koruznega čipsa ‚tortilja‘ (‚nachos‘) za takojšnje zaužitje v kinematografih – Podjetje, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane na dom – Priloga H, kategorija 1 – Razlaga pojma ‚živila‘“

V združenih zadevah C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki jih je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbami z dne 15. in 27. oktobra 2009, ki so na Sodišču prispele 3. decembra 2009, v postopkih

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

proti

Manfredu Bogu,

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

proti

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

proti

Finanzamt Minden

in

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

proti

Finanzamt Detmold,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, D. Šváby (poro?evalec), E. Juhász, G. Arestis in T. von Danwitz, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: K. Mala?ek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. novembra 2010,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za M. Boga H. Apking in T. Mittrach, odvetnika,
- za CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, nekdanjo Hans?Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, G. Dzieyk in A. Müller, odvetnika, ter A. Lukat, dav?na svetovalka,
- za L. Lohmeyerja K. Meger, dav?ni svetovalec,
- za Fleischerei Nier GmbH & Co. KG M. Becker, odvetnik,
- za nemško vlado J. Möller in C. Blaschke, zastopnika,
- za Evropsko komisijo D. Triantafyllou, zastopnik,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago členov 2, 5(1) in 6(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ter pojma „živila“, ki je naveden v kategoriji 1 v Prilogi H k navedeni direktivi.

2 Ti predlogi so bili vloženi v okviru štirih sporov, in sicer med Finanzamt Burgdorf (davčna uprava Burgdorf) in M. Bogom (zadeva C-497/09), med družbo CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, nekdanjo Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: CinemaxX), in Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (davčna uprava Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst) (zadeva C-499/09), med L. Lohmeyerjem in Finanzamt Minden (davčna uprava Minden) (zadeva C-501/09) ter med družbo Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: Fleischerei Nier) in Finanzamt Detmold (davčna uprava Detmold) (zadeva C-502/09), glede vprašanja, ali so različne dejavnosti prodaje jedi ali živil, pripravljenih za takojšnje zaužitje, dobava blaga v smislu člena 5 Šeste direktive ali opravljanje storitev v smislu člena 6 te direktive, in če so dobava blaga, ali je treba zanje uporabiti nižjo stopnjo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki jo za prodajo „živil“ v smislu kategorije 1 v Prilogi H k navedeni direktivi določa nemška zakonodaja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 5(1) Šeste direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 6(1) Šeste direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[...]“

6 Člen 12(3)(a) Šeste direktive določa:

„Splošno stopnjo [DDV] določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev. [...]

[...]

Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji davčni stopnji. Te stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 % in se uporablja samo za dobave kategorij blaga in storitev iz Priloge H.“

7 V Prilogi H k Šesti direktivi z naslovom „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje DDV“ so v kategoriji 1 navedena „[ž]ivila (vključno s pijačami, razen alkoholnih pijač) za prehrano ljudi in živali; [...] sestavine, ki so običajno namenjene za pripravo živil; proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“.

8 Direktiva Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost (UL L 116, str. 18) državam članicam dovoljuje uvedbo nižje stopnje davka za „restavracijske storitve in storitve cateringa“. Vendar ta direktiva v času dejanskega stanja, ki se obravnava v postopkih v glavni stvari, ni bila v veljavi.

Nacionalno pravo

9 Člen 1(1), točka 1, zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) določa:

„Predmet davka na dodano vrednost so te transakcije:

(1) dobava in druge storitve, ki jih podjetnik na ozemlju države za plačilo opravi v okviru svojega podjetja.“

10 Člen 3(1) UStG določa, da so „dobave podjetja storitve, s katerimi podjetje ali tretja oseba v njegovem imenu omogoči stranki ali tretji osebi v njenem imenu, da v svojem imenu razpolaga z blagom (prenos pravice do razpolaganja)“.

11 Člen 3(9) UStG določa:

„Druge storitve so storitve, ki niso dobava. [...] Prodaja jedi in pijač za zaužitje na kraju samem je druga storitev. Jedi in pijače se prodajajo za zaužitje na kraju samem, če so glede na okoliščine prodaje namenjene zaužitju na kraju, ki je s krajem prodaje prostorsko povezan, in je za zaužitje na kraju samem na voljo posebna oprema.“

12 Iz člena 12(2), točka 1, UStG je razvidno, da se nižja stopnja DDV uporabi med drugim za dobavo „izdelkov iz mesa, rib [itd.]“, „proizvodov iz žit, moke, škroba ali mleka [in] pekovskih proizvodov“, „proizvodov iz zelenjave, sadja [itd.]“ in „raznih živilskih proizvodov“ (blago, ki je navedeno v točkah 28 in od 31 do 33 priloge, na katero se sklicuje ta določba).

Spori o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-497/09

13 M. Bog je na tedenskih tržnicah v treh enakih gostinskih vozilih prodajal pijače in jedi, pripravljene za zaužitje (predvsem klobase in pomfrit). Ta gostinska vozila so bila opremljena s prodajnim pultom, zaščitnim steklom in s pod njim nameščeno krožno „desko“ – iz materiala, ki se trži pod imenom „resopal“ – ki se lahko uporablja za zaužitje jedi na kraju samem. Ob strani teh vozil je bila nad drogom nameščena oprema, opisana kot zločljiv „jezik“ in zasnovana kot miza, ki je bila na isti višini in izdelana iz enakega materiala kot krožna „deska“. Predel, kjer se stranke

lahko zadržujejo ob zaužitju hrane, je bil s premi?no streho zaš?iten pred dežjem.

14 M. Bog je v prijavi obra?una DDV za leto 2004 transakcije iz prodaje pija? opredelil kot transakcije, za katere se uporabi splošna stopnja DDV, transakcije iz prodaje jedi pa kot transakcije, za katere se uporabi nižja stopnja DDV. V okviru posebnega pregleda v zvezi z DDV je dav?ni inšpektor ugotovil, da so stranke M. Boga blago praviloma zaužile na kraju samem. Ker M. Bog ni navedel, v kolikšnem obsegu so stranke zaužile hrano ob gostinskih vozilih, je bilo ocenjeno, da je bilo 70 % transakcij prodaje jedi takih, ki se obdav?ijo po splošni stopnji.

15 Na podlagi tega je dav?na uprava 27. decembra 2006 izdala spremenjeno odlo?bo o odmeri davka za leto 2004. M. Bog je zoper to odlo?bo vložil pritožbo.

16 Pristojno Finanzgericht (finan?no sodiš?e), ki je v bistvenem menilo, da je za razmejitev med dobavo živil, ki je obdav?ena po splošni stopnji DDV, in tisto, ki je obdav?ena po nižji stopnji, treba ugotoviti, ali elementi opravljanja storitev prevladajo z vsebinskega vidika, je tožbi M. Boga ugodilo. Vendar naj bi šlo v obravnavani zadevi za dobavo blaga, saj naj bi tože?a stranka v postopku v glavni stvari poleg priprave jedi dala na razpolago zgolj pokrite odlagalne površine ob svojih gostinskih vozilih, na katerih se lahko postrežejo jedi z namenom zaužitja, in zagotovila koše za smeti. Manjkali pa naj bi drugi elementi opravljanja storitev, ki so zna?ilni za celostni vtis, ki ga pri obisku restavracije dajejo storitve lastnika ali zakupnika restavracije (zlasti postrežba, sediš?a, zaprti prostori z uravnavano temperaturo oziroma primerno okolje za zaužitje hrane na prostem, garderobe, straniš?a itd.).

17 Dav?na uprava je pri Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e) zoper odlo?bo navedenega Finanzgericht vložila zahtevo za revizijo, v kateri je navedla, da je bila dobava živil povezana s storitvami (priprava živil za jedi in dajanje na razpolago pokrite opreme za zaužitje hrane), ki presegajo zgolj prodajo.

18 Predložitveno sodiš?e opozarja, da je v zvezi z razlikovanjem med dobavo blaga in opravljanjem storitev na podro?ju ponudbe pripravljenih jedi in pija? Sodiš?e v sodbi z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, Recueil, str. I?2395) opredelilo razliko med gostinskimi transakcijami in transakcijami, ki se nanašajo na hrano, ki se odnese s seboj. Tako je za gostinske transakcije (opravljanje storitev) zna?ilna „vrsta storitev ter postopkovnih faz, ki segajo od priprave jedi do njihove postrežbe“, od katerih je dobava hrane le en del, storitve pa v veliki meri prevladujejo, medtem ko gre za hrano, ki se odnese s seboj (dobava blaga), ?e se razen dobave hrane „ob tem ne opravljajo storitve, ki so namenjene temu, da je takojšnje uživanje jedi prijetno in da poteka v primernem okolju“.

19 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse Bundesfinanzhof izhaja, da ni odlo?ilno to, ali elementi opravljanja storitev gostinskih dejavnosti koli?insko prevladajo v primerjavi z elementi priprave in dobave jedi, temve? to, ali ena od storitev, zna?ilnih za gostinsko dejavnost, pri celostni presoji prevlada v vsebinskem smislu. Koli?inski pristop bi zaradi raznovrstnosti dejanskih stanj, to je raznolikosti in kompleksnosti jedi ter na?ina izro?itve, povzro?il tudi nerešljive težave v zvezi z razmejitvijo.

20 Bundesfinanzhof je postopek priprave jedi ali obrokov v ?asu, ki ga dolo?i stranka, obravnavalo kot bistven element opravljanja storitev, ki pa skupaj z dodatnim elementom opravljanja storitev – v obravnavani zadevi na primer to, da so bile dane na razpolago visoke mize ali druga oprema, ki olajšujejo takojšnje zaužitje hrane in pija?e – omogo?a presojo, da v vsebinskem smislu prevladuje opravljanje storitev.

21 Glede na trenutni razvoj prava Unije na podro?ju DDV se predložitveno sodiš?e vseeno sprašuje, ali transakcij ne zaznamuje že priprava jedi ali obrokov, namenjenih za takojšnje

zaužitje, tako da naj ne bi bilo pomembno, ali so k temu dodane še druge storitve.

22 Če je treba prodajo jedi obravnavati kot opravljanje storitev le takrat, kadar so k temu dodane še druge storitve, pa predložitveno sodišče poudarja, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari predvidela dodatno opremo, ki omogoča zaužitje na kraju samem. Toda dodaja, da je v obravnavanem primeru del strank pripravljene jedi ali obroke kupil izključno zato, da jih odnese s seboj, in torej ni izkoristil ponujene možnosti, da jih zaužije na kraju samem.

23 Nazadnje predložitveno sodišče navaja, da če pripravljene jedi ali obroki niso „živila“ v smislu kategorije 1 iz Priloge H k Šesti direktivi, države članice ne bi bile upravičene do tega, da bi za take jedi ali obroke uporabile nižjo stopnjo DDV, čeprav bi šlo za dobavo blaga.

24 Bundesfinanzhof je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se prodaja jedi ali obrokov, pripravljenih za takojšnje zaužitje, šteje za dobavo [blaga] v smislu člena 5 Šeste direktive [...]?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje odvisen od tega, ali so prisotni dodatni elementi opravljanja storitev (priprava opreme za zaužitje hrane na kraju samem)?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba pojem „živila“ v kategoriji 1 iz Priloge H k Šesti direktivi razlagati tako, da je s tem zajeta le hrana „za s seboj“, kot se običajno prodaja v trgovinah z živili, ali pa so s tem zajete tudi jedi oziroma obroki, ki so bili s cvrtjem, kuhanjem ali kako drugače pripravljeni za takojšnje zaužitje?“

Zadeva C-499/09

25 Družba CinemaxX upravlja kinematografe v več krajih v Nemčiji.

26 Poleg številnih slaščic in pijač lahko obiskovalci kinematografov v avlah kupijo tudi pokovko in koruzni žips „tortilja“ („nachos“) v različnih mericah. Same stojnice niso opremljene s pulti za zaužitje hrane in pijače, vendar je mogoče v avlah nekaterih kinematografov najti različno število visokih miz in barskih stolov, ponekod tudi klopi, stole, mize in stenske pulte. Vsa navedena oprema pa ni na voljo v vseh kinematografih. V nekaterih kinodvoranah so na sedežih nameščena držala za lončke.

27 Pokovka se pripravi tako, da se aparat za pripravo pokovke napolni z ustreznimi količinami sladkorja, koruze, soli za pokovko in olja. Del pripravljene pokovke se nemudoma prenese v grelnike, postavljene na prodajnem pultu. Ob naročilu se papirnate vrečke različnih velikosti z lopatico napolnijo s pokovko iz tega grelnika in se v različnih velikosti prodajajo obiskovalcem kinematografa. Preostali del pripravljene pokovke se hrani v velikih vrečkah ali koritih in se po potrebi naknadno preloži v te grelnike. Koruzni žips „tortilja“ se pri dobaviteljih praviloma naroča v paketih po 500 g. Prav tako se preloži v grelnik, v katerem koruzni žips ostane topel. Ob naročilu koruznega žipsa so na voljo tudi različne omake. Te so pogrete in razdeljene na porcije.

28 Pri prijavi obračuna DDV za junij 2005 je družba CinemaxX promet, ki je bil ustvarjen s prodajo pokovke in koruznega žipsa „tortilja“, prijavila kot transakcije, za katere se uporabi nižja stopnja DDV. Davčna uprava je izpodbijala ta obračun in izdala odločbo, s katero je določila, da so te transakcije obdavčene po splošni stopnji.

29 Pritožba, ki jo je družba CinemaxX zoper to odločbo vložila pri davčni upravi, je bila zavrnjena, prav tako tožba, ki jo je ta družba vložila pri pristojnem Finanzgericht. To je štel, da zadevne transakcije niso bile dobava blaga, temveč „druge storitve“ v smislu člena 3(9) UStG, ker

družba CinemaxX ni prodajala hrane, ki se odnese s seboj, temve? jedi za takojšnje zaužitje.

30 Družba CinemaxX je pri predložitvenem sodiš?u vložila zahtevo za revizijo, v kateri je navedla, da gre pri prodaji jedi in obrokov za gostinske storitve, za katere se uporablja splošna stopnja DDV le, ?e je element opravljanja storitev prevladujo?. Vzdrževanje temperature pokovke in koruznega ?ipsa „tortilja“ naj pri tem ne bi bilo odlo?ilno, ker gre le za živilu primerno hrambo oziroma za vzdrževanje temperature, optimalne za prodajo. Poleg tega naj ne bi bilo bistveno niti to, da ni na voljo embalaža, s katero bi bilo mogo?e hrano odnesti s seboj, saj naj zgolj z neobstojem embalaže ne bi bilo mogo?e nadomestiti niti elementa opravljanja storitev niti ustreznih pogojev za zaužitje. Niti ?iš?enje kinodvoran naj se ne bi smelo upoštevati v škodo družbe CinemaxX. Visoke mize in barski stoli ter druga oprema naj ne bi bili namenjeni zaužitju pokovke in koruznega ?ipsa „tortilja“, ker naj bi ve?ina obiskovalcev, ki kupijo ta živila v kinematografih, ta zaužila v kinodvoranah, ne pa v avlah. Poleg tega naj se storitve, ki jih opravi družba CinemaxX, ne bi razlikovale od storitev, opravljenih v supermarketih ali v kioskih v zvezi s prodajo hrane. Z vidika povpre?nega obiskovalca kinematografov naj bi bila ta prodaja le dodatek k ogledu kinematografske predstave. Družba CinemaxX naj ne bi opravljala nobene gostinske storitve, kot je postrežba v kinodvorani.

31 Bundesfinanzhof je na podlagi ugotovitev, ki so enake tistim, ki so v zvezi z zadevo C?497/09 navedene v to?kah od 18 do 23 te sodbe, prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se prodaja jedi ali obrokov, pripravljenih za takojšnje zaužitje, šteje za dobavo [blaga] v smislu ?lena 5 Šeste direktive [...]?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje odvisen od tega, ali so prisotni dodatni elementi opravljanja storitev (prepustitev v uporabo miz, stolov in druge opreme za zaužitje hrane, predstavitev kinematografskega dogodka)?

3. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba pojem ‚živila‘ v kategoriji 1 iz Priloge H k Šesti direktivi razlagati tako, da je s tem zajeta le hrana ‚za s seboj‘, kot se obi?ajno prodaja v trgovinah z živili, ali pa so s tem zajete tudi jedi oziroma obroki, ki so bili s cvrtjem, kuhanjem ali kako druga?e pripravljeni za takojšnje zaužitje?“

Zadeva C-501/09

32 L. Lohmeyer je od leta 1996 do leta 1999 upravljal ve? gostinskih stojnic in žar. Tam je prodajal gotove jedi (pe?ene klobase, klobase s curryjem, hot doge, pomfrit, pe?ene goveje zrezke, slanino, nabodala, kotlete). Ves promet, ki ga je ustvaril s prodajo teh jedi, je obra?unal kot transakcije, za katere se uporablja nižja stopnja DDV.

33 Vendar je dav?na uprava ugotovila, da so bile te stojnice opremljene s pulti, in je menila, da gre za posebno opremo, namenjeno za zaužitje jedi na kraju samem, zaradi ?esar je treba zadevne transakcije na?eloma obdav?iti po splošni stopnji DDV. Ker ni izklju?ila možnosti, da del kupcev teh pultov ni uporabil za zaužitje jedi, temve? je kupil jedi „za s seboj“, je ta uprava presodila, da je treba 80 % transakcij obdav?iti po splošni stopnji DDV.

34 Dav?na uprava je zato 28. maja 2002 sprejela spremenjene odlo?be o odmeri davka za leta od 1996 do 1999. Pritožba in tožba, ki ju je L. Lohmeyer vložil zoper to odlo?bo, sta bili zavrnjeni.

35 L. Lohmeyer je pri predložitvenem sodiš?u vložil zahtevo za revizijo, v kateri je v bistvu navedel, da pult, postavljen ob stojnici, ni infrastruktura v smislu sodne prakse Sodiš?a.

36 Bundesfinanzhof je s sklicevanjem na zgoraj navedeno sodbo Faaborg?Gelting Linien v sodbi z dne 18. decembra 2008 presodilo, da je priprava jedi ali obroka v ?asu, ki je dolo?en glede na posamezno stranko, bistven element opravljanja storitve. Vendar predložitveno sodiš?e ob upoštevanju kritik te sodne prakse meni, da ni dovolj gotovo, da je treba pripravo jedi v nekem trenutku šteti za bistven element, ki bodisi sam bodisi v povezavi z nezanemarljivo dodatno storitvijo, ki se opravi v trenutku predaje stranki, omogo?a, da se šteje, da gre na splošno za opravljanje storitev.

37 Bundesfinanzhof je v teh okoliš?inah prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba pojem ‚živila‘ iz kategorije 1 v Prilogi H k Šesti direktivi [...] razlagati tako, da je s tem zajeta le hrana ‚za s seboj‘, kot se obi?ajno prodaja v trgovinah z živili, ali pa so s tem zajete tudi jedi oziroma obroki, ki so bili s cvrtjem, kuhanjem ali kako druga?e pripravljeni za takojšnje zaužitje?

2. ?e so ‚živila‘ v smislu kategorije 1 iz Priloge H k Šesti direktivi tudi jedi ali obroki, ki so namenjeni takojšnjemu zaužitju, ali je treba prvi stavek ?lena 6(1) Šeste direktive razlagati tako, da se ta nanaša na prodajo sve?e pripravljenih jedi ali obrokov, ki jih stranka zaužije na kraju samem ob uporabi priprav za zaužitje jedi, kot so pulti, visoke mize ali podobno, in jih ne vzame s seboj?

Zadeva C?502/09

38 Družba Fleischerei Nier je komanditna družba, ki upravlja mesnico in opravlja dejavnost priprave in dostave hrane na dom (catering). V okviru te dejavnosti je naro?ene jedi dostavljala v zaprtih posodah, ki ohranjajo toploto, pri ?emer je glede na željo stranke dala na razpolago tudi posodo, jedilni pribor, visoke mize in osebje.

39 Družba Fleischerei Nier je na ra?unih za pla?ilo uporabe posode, jedilnega pribora, visokih miz in osebja uporabila splošno stopnjo DDV, za pla?ilo dobave jedi pa nižjo stopnjo DDV.

40 Toda dav?na uprava je menila, da bi bilo treba tudi za dobavo hrane uporabiti splošno stopnjo DDV, ?e so bili skupaj z njo dani na razpolago posoda, jedilni pribor, visoke mize ali osebje, in je zato izdala spremenjeno odlo?bo o odmeri davka.

41 V pritožbenem postopku sta se stranki sporazumeli, da je treba za prihodke od dobave hrane uporabiti splošno stopnjo DDV, kadar je družba Fleischerei Nier dala na voljo tudi osebje. Pritožba in tožba zoper spremenjeno odlo?bo o odmeri davka sta bili zavrnjeni.

42 Družba Fleischerei Nier je v zahtevi za revizijo, ki jo je vložila, v bistvu navedla, da je prepustitev v uporabo posode in jedilnega pribora dodatna storitev k dostavi hrane, ki ne upravi?uje, da se celotna transakcija opredeli kot opravljanje storitve. Za dejavnost priprave in dostave hrane je zna?ilno, da ?eli stranka svoje goste pogostiti v doma?ih prostorih, tako da take transakcije ni mogo?e ena?iti z gostinsko transakcijo.

43 Bundesfinanzhof se je sklicevalo na zgoraj navedeno sodbo Faaborg?Gelting Linien in presodilo, da so storitve podjetja, ki se ukvarja z dejavnostjo priprave in dostave hrane, enotna storitev, ?e so poleg dobave pripravljenih jedi dobavljeni še posoda in pribor, ki se nato tudi pomijeta, in da je priprava jedi ali obroka v ?asu, ki je dolo?en glede na posamezno stranko, bistven element opravljanja storitve. Vendar to sodiš?e ob upoštevanju argumentov družbe Fleischerei Nier in kritik pravnih teoretikov meni, da ni ve? mogo?e z dovolj gotovosti šteti, da je ta sodna praksa v skladu z na?eli prava Unije.

44 Predložitveno sodiš?e meni, da podjetje, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, opravlja enotno storitev, ne pa ve? samostojnih glavnih storitev, in to neodvisno od tega, ali je bila za kupca poleg dobave jedi opravljena ena ali ve? dodatnih fakultativnih storitev, kot je prepustitev na razpolago posode, jedilnega pribora, visokih miz ali osebja.

45 Po mnenju predložitvenega sodiš?a je treba razjasniti, ali je to, da se pri opredelitvi enotne storitve podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, postopek priprave jedi iz ve? živil šteje za element opravljanja storitve, v skladu s pravom Unije.

46 Predložitveno sodiš?e meni, da je treba dolo?iti v praksi uporabljiva pravila, ki bi omogo?ila, da bi se pri opredelitvi teh storitev dobili predvidljivi rezultati in da bi bila vsakemu, ki se ukvarja s tako dejavnostjo, zagotovljena pravna varnost. Po mnenju tega sodiš?a ni dvoma, da je treba enotno storitev vedno obravnavati kot opravljanje storitev, ?e je dano na razpolago strežno osebje, medtem ko se druge obravnavane storitve ne smejo šteti za zna?ilne ali prevladujo?e, ?e so njihovi dejanski skupni stroški veliko manjši od dejanskih stroškov jedi, ki so pripravljene za postrežbo.

47 Vendar se predložitveno sodiš?e sprašuje, ali je tak pristop skladen s sodno prakso Sodiš?a, in navaja, da so lahko v skladu s sodbo z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank (C?41/04, ZOdl., str. I?9433, to?ka 28) pri dolo?itvi prevladujo?ih elementov kompleksne storitve med drugim pomembni nastali stroški, da pa v skladu s sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN (C?111/05, ZOdl., str. I?2697, to?ka 37) pri opredelitvi kompleksne transakcije ne smejo biti odlo?ilni samo stroški .

48 Bundesfinanzhof je v teh okoliš?inah prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba pojem ‚živila‘ iz kategorije 1 v Prilogi H k Šesti direktivi [...] razlagati tako, da je s tem zajeta le hrana ‚za s seboj‘, kot se obi?ajno prodaja v trgovinah z živili, ali pa so s tem zajete tudi jedi oziroma obroki, ki so bili s cvrtjem, kuhanjem ali kako druga?e pripravljeni za takojšnje zaužitje?

2. ?e so ‚živila‘ v smislu kategorije 1 iz Priloge H k Šesti direktivi tudi jedi ali obroki za takojšnje zaužitje, ali je treba postopek priprave jedi ali obrokov obravnavati kot element opravljanja storitve, ?e je treba odlo?iti, ali je treba enotno storitev podjetja, ki se ukvarja z dejavnostjo priprave in dostave hrane za zabave in proslave (dostava gotovih jedi ali obrokov, pripravljenih za zaužitje, in njihov prevoz ter po potrebi prepustitev v uporabo jedilnega pribora in posode in/ali visokih miz ter odvoz v uporabo predanega blaga), opredeliti kot dobavo hrane, za katero velja dav?na ugodnost (kategorija 1 iz Priloge H k tej direktivi), ali kot opravljanje storitev, za katero dav?na ugodnost ne velja (?len 6(1) te direktive)?

3. ?e je treba na drugo vprašanje odgovoriti nikalno, ali je v skladu s ?lenom 2, to?ka 1, v povezavi s ?lenoma 5(1) in 6(1) Šeste direktive, da je odlo?itev o tem, ali bo enotna storitev podjetja, ki se ukvarja z dejavnostjo priprave in dostave hrane, opredeljena bodisi kot dobava

blaga bodisi kot opravljanje storitev posebne vrste, odvisna samo in posebej od števila elementov, ki imajo naravo opravljanja storitve (dveh ali več), v primerjavi z deležem dobave, ali pa je treba elemente, ki imajo naravo opravljanja storitve, presojati neodvisno od njihovega števila, in če je odgovor pritrdilen, po katerih merilih?“

49 V skladu s 7lenom 43 Poslovnika Sodiš7a so bile zadeve C7497/09, C7499/09, C7501/09 in C7502/09 s sklepom predsednika Sodiš7a z dne 3. februarja 2010 zaradi medsebojne povezanosti združene za pisni in ustni postopek ter izdajo sodb.

Vprašanja za predhodno odlo7anje

50 Predložitveno sodiš7e s prvim in drugim vprašanjem v zadevah C7497/09 in C7499/09, z drugim vprašanjem v zadevi C7501/09 ter z drugim in tretjim vprašanjem v zadevi C7502/09, ki jih je treba obravnavati skupaj, Sodiš7e v bistvu sprašuje, ali so različne dejavnosti dobave jedi in obrokov, pripravljenih za takojšnje zaužitje, ki se obravnavajo v štirih postopkih v glavni stvari, dobava blaga v smislu 7lena 5 Šeste direktive ali opravljanje storitev v smislu 7lena 6 te direktive in kakšen vpliv imajo lahko v zvezi s tem dodatni elementi opravljanja storitve.

Uvodne ugotovitve

51 Najprej je treba dolo7iti, ali je treba z vidika DDV različne dejavnosti, ki se obravnavajo v postopkih v glavni stvari, šteti za lo7ene transakcije, ki se obdav7ijo lo7eno, ali za enotne kompleksne transakcije, sestavljene iz več elementov.

52 Kot izhaja iz sodne prakse Sodiš7a, je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliš7ine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, prvi7, ali gre za dve ali več lo7enih transakcij ali pa gre za enotno transakcijo, in drugi7, ali je treba v zadnjem primeru to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali opravljanje storitev (glej zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, to7ka 19, in Aktiebolaget NN, to7ka 21).

53 Sodiš7e je presodilo tudi, da po eni strani iz 7lena 2 Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo po navadi šteti za lo7eno in neodvisno, ter da se po drugi strani transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV. Šteti je treba, da gre za enotno storitev, kadar sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih dav7ni zavezanec opravi za svojo stranko, tako tesno povezana, da dejansko sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, to7ki 20 in 22, in Aktiebolaget NN, to7ki 22 in 23).

54 Poleg tega gre za enotno storitev, 7e je treba enega ali več elementov šteti za glavno storitev, medtem ko je treba druge elemente obravnavati kot eno ali več pomožnih storitev, ki se z dav7nega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Natan7neje, storitev je treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, 7e sama za stranko ni cilj, temve7 sredstvo, da lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji (glej zlasti sodbo z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C7349/96, Recueil, str. I7973, to7ka 30; zgoraj navedeno sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, to7ka 21; ter sodbi z dne 11. junija 2009 v zadevi RLRE Tellmer Property, C7572/07, ZOdl., str. I74983, to7ka 18, in z dne 2. decembra 2010 v zadevi Everything Everywhere, C7276/09, še neobjavljena v ZOdl., to7ki 24 in 25).

55 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, je v pristojnosti nacionalnih sodišč, da ugotovijo, ali gre v posameznem primeru za tak primer, in v tem pogledu dokončno presodijo vsa dejstva (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi CPP, točka 32, in Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 23).

56 V obravnavanem primeru je v vseh postopkih v glavni stvari podana kombinacija dobave blaga in različnih elementov opravljanja storitev in predložitveno sodišče meni, da ta dobava blaga in te storitve z vidika DDV sestavljajo enotno transakcijo. Niti iz predložitvenih odločb niti iz stališč, ki so bila predložena Sodišču, ni razvidno, da ta opredelitev ni bila opravljena v skladu z zgoraj navedenimi merili.

57 V zvezi s storitvami, ki spadajo v dejavnost podjetja, ki se ukvarja z dejavnostjo priprave in dostave hrane na dom, kot je ta iz postopka v glavni stvari v zadevi C-502/09, je zlasti upoštevno, da obstoj enotne storitve ni odvisen od tega, ali podjetje, ki se ukvarja z dejavnostjo priprave in dostave hrane, izda le en račun, ki se nanaša na vse elemente, ali pa za dobavo jedi izda ločen račun (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe CPP, točka 31; Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 25, in Everything Everywhere, točka 29).

Opredelitev kot dobava blaga ali opravljanje storitev

58 Opozoriti je treba, da je Šesta direktiva uvedla skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (glej zlasti sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 48).

59 Glede pojma „dobava blaga“ člen 5(1) Šeste direktive določa, da taka dobava pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ta pojem zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga s to stvarjo kot lastnik (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 51).

60 Glede pojma „opravljanje storitev“ iz člena 6(1) Šeste direktive izhaja, da zajema vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 te direktive.

61 Za ugotovitev, ali je treba enotno kompleksno storitev, kot so te, ki se obravnavajo v postopkih v glavni stvari, opredeliti kot „dobavo blaga“ ali kot „opravljanje storitve“, je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, kateri elementi so značilni in kateri elementi so prevladujoči (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedene sodbe Faaborg-Gelting Linien, točki 12 in 14; Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 27, in Aktiebolaget NN, točka 27, ter sodbo z dne 11. februarja 2010 v zadevi Graphic Procédé, C-88/09, ZOdl., str. I-1049, točka 24).

62 Poudariti je treba tudi, da mora biti prevladujoči element določen tako, da je utemeljen z vidika povprečnega potrošnika (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 22, in Everything Everywhere, točka 26) in da se pri presoji celote upošteva, kako pomembni so elementi opravljanja storitve glede na elemente dobave blaga v vsebinskem, in ne le količinskem smislu.

63 V zvezi s tem je treba opozoriti, da glede na to, da trženje blaga zmeraj spremlja minimalno opravljanje storitev, kot je predstavitev izdelkov na tržnih policah ali izdaja ra?una, se lahko pri presoji deleža, ki ga zavzema opravljanje storitev v celotni kompleksni transakciji, ki obsega tudi dobavo dobrine, upoštevajo samo storitve, ki se razlikujejo od storitev, ki nujno spremljajo trženje blaga (sodba z dne 10. marca 2005 v zadevi Hermann, C?491/03, ZOdl., str. I?2025, to?ka 22).

64 Sodiš?e je v to?ki 14 zgoraj navedene sodbe Faaborg?Gelting Linien podrobneje presodilo, da je za gostinsko transakcijo zna?ilen skupek elementov in dejanj, med katerimi je dobava hrane le eden od sestavnih delov in med katerimi storitve mo?no prevladujejo. Zato jo je treba obravnavati kot storitev v smislu ?lena 6(1) Šeste direktive. Druga?e pa je, ?e se transakcija nanaša na živila, ki se odnesejo s seboj, in ?e se v zvezi s to transakcijo ne opravljajo storitve, ki so namenjene temu, da je uživanje jedi na kraju samem prijetno in da poteka v primernem okolju.

65 V zvezi z gostinskimi storitvami, ki so se opravljale na trajekti, je Sodiš?e poudarilo, da je dobava gotovih jedi in pija?, ki so pripravljene za takojšnje zaužitje, rezultat ve? storitev, in sicer od kuhanja jedi do njihove dejanske izro?itve, in da se pri tem stranki prepusti v uporabo potrebna organizacijska celota, ki zajema jedilnico s stranskimi prostori (garderoba itd.), pohištvo in posodo. Fizi?ne osebe, katerih poklicna dejavnost je opravljanje teh gostinskih storitev, po potrebi pripravijo pogrinjke, svetujejo gostu in predstavijo ponujene jedi ali pija?e, jih prinesejo in nazadnje po zaužitju pospravijo mize (zgoraj navedena sodba Faaborg?Gelting Linien, to?ka 13).

66 V obravnavanem primeru se glede na podatke, ki jih je navedlo predložitveno sodiš?e, dejavnosti, ki se obravnavajo v postopkih v glavni stvari v zadevah C?497/09 in C?501/09, nanašajo na prodajo – v gostinskih vozilih ali na stojnicah – klobas, pomfrita in drugih živil, pripravljenih, da se še topli takoj zaužijejo.

67 V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da je prvi pogoj za prodajo takih proizvodov, da so bili ti skuhani ali pogreti, kar je storitev, ki jo je treba upoštevati pri celotni presoji zadevne transakcije, da bi se opredelila kot dobava blaga ali kot opravljanje storitev.

68 Ker pa je priprava kon?nega toplega proizvoda omejena v bistvu na preproste in standardizirane postopke in ker ve?inoma ne poteka na podlagi naro?ila stranke, temve? stalno in redno v odvisnosti od predvidenega povpraševanja na splošno, ta priprava ni prevladujo? element zadevne transakcije in samo zaradi nje te transakcije ni mogo?e ozna?iti kot opravljanje storitev.

69 Poleg tega je treba v zvezi z elementi opravljanja storitve, ki so zna?ilni za gostinske transakcije, kot so razvidni iz sodne prakse, na katero je bilo opozorjeno v to?kah od 63 do 65 te sodbe, ugotoviti, da dejavnosti, ki se obravnavajo v postopkih v glavni stvari v zadevah C?497/09 in C?501/09, ne vklju?ujejo ne osebja za strežbo, ne dejanskega svetovanja strankam, ne postrežbe v pravem pomenu besede, ki zlasti pomeni prenos naro?ila v kuhinjo ter poznejšo predstavitev jedi in njihovo postrežbo strankam, ne zaprtih prostorov z uravnavano temperaturo, ki so posebej namenjeni uživanju prodajanih živil, ne garderobe, ne straniš?, niti – kar je bistveno – ne vklju?ujejo ne posode, ne pohištva, ne jedilnega pribora.

70 Elementi opravljanja storitev, ki jih je navedlo predložitveno sodiš?e, so namre? le osnovna oprema, in sicer preprosti jedilni pulti brez sediš?, ki omejenemu številu strank omogo?ajo uživanje jedi na kraju samem na prostem. Taka osnovna oprema terja zanemarljiv ?loveški vložek. V teh okoliš?inah so navedeni elementi le minimalne pomožne storitve in niso take, da bi lahko spremenile to, da je glavna storitev, to je dobava blaga, prevladujo?a.

71 Zgoraj navedene ugotovitve veljajo tudi za dejavnosti prodaje pokovke in koruznega ?ipsa „tortilja“ v avlah kinematografov, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari v zadevi

72 Kot je razvidno iz opisa dejanskega stanja, ki ga je podalo predložitveno sodiš?e, sta priprava pokovke, ki sovпада z njeno proizvodnjo, ter razdeljevanje te pokovke in koruznega ?ipsa „tortilja“ v embalaži sestavni del prodaje teh proizvodov in torej nista transakciji, ki bi bili neodvisni od prodaje teh proizvodov. Poleg tega se priprava živil in njihovo vzdrževanje na dolo?eni temperaturi opravljata redno, ne pa na podlagi naro?ila posamezne stranke.

73 Ugotoviti je treba tudi, da je prepustitev v uporabo pohištva (visoke mize, barski stoli, stoli in klopi) – ki poleg tega ni na voljo v vseh kinematografih – neodvisna od prodaje pokovke in koruznega ?ipsa „tortilja“ in da je prostor, ki je opremljen s tem pohištvom, prav tako uporabljata kot ?akalnica ali mesto sre?anja. Poleg tega se navedena živila v praksi zaužijejo v kinematografskih dvoranh. V ta namen so sedeži v nekaterih kinematografskih dvoranh opremljeni z držali za lon?ke, katerih namen je tudi, da se v dvoranh ohranja ?isto?a. Zgolj obstoja tega pohištva, ki je namenjeno – neizklju?no – temu, da se olajša morebitno zaužitje teh živil, ni mogo?e obravnavati kot tak element opravljanja storitve, zaradi katerega bi bilo treba transakcijo kot celoto obravnavati kot opravljanje storitve.

74 Iz zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da je v zvezi z dejavnostmi, kakršne se obravnavajo v postopkih v glavni stvari v zadevah C?497/09, C?499/09 in C?501/09, prevladujo?i element zadevnih transakcij, obravnavanih kot celota, dobava jedi ali živil, ki so pripravljena za takojšnje zaužitje, saj je njihova preprosta in standardizirana priprava bistveno povezana s temi jedmi ali živil, prepustitev v uporabo osnovne opreme, ki omogo?a zaužitje živil na kraju samem omejenemu številu strank, pa je povsem postranska in manj pomembna zna?ilnost. To, ali stranke navedeno osnovno opremo uporabljajo ali ne, ni pomembno, ker glede na to, da takojšnje zaužitje na kraju samem ni bistvena zna?ilnost zadevne transakcije, to ne more dolo?iti njene narave.

75 V zvezi z dejavnostmi podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane v okviru zabav in prireditev, kakršne se obravnavajo v postopku v glavni stvari v zadevi C?502/09, je najprej treba poudariti, da je – kot je razvidno iz to?ke 38 te sodbe – mogo?ih ve? kombinacij transakcij, ki so odvisne od želje strank, in sicer od zgolj priprave in dostave jedi do polne storitve, ki vklju?uje med drugim prepustitev v uporabo posode in pohištva (mize in stoli), oblikovanje jedi, okrasitev, prepustitev na razpolago osebja, ki skrbi za strežbo, svetovanje pri sestavi menija ter po potrebi izbiro pija?.

76 Nato je treba opozoriti, da ?e gre za enotno storitev, je opredelitev transakcije kot dobava blaga ali kot opravljanje storitev odvisna od vseh okoliš?in dejanskega stanja, pri ?emer se upoštevajo elementi, ki so z vidika potrošnika v vsebinskem smislu prevladujo?i.

77 V zvezi z jedmi, ki jih na dom dostavi podjetje, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, je treba navesti, da druga?e kot jedi, ki so dobavljene na stojnicah, pri restavracijskih vozilih in v kinematografih te jedi na splošno niso rezultat zgolj standardizirane priprave, temve? vsebujejo element opravljanja storitve, ki je veliko pomembnejši, njihova priprava pa zahteva ve? dela in ve? znanja. Kakovost jedi, ustvarjalnost in oblikovanje so v tem primeru elementi, ki so za stranke ve?inoma odlo?ilni. Stranki pogosto ni ponujena zgolj možnost, da sama sestavi meni, temve? celo to, da se pripravijo posamezne jedi po naro?ilu. Ta element storitve je viden tudi na terminološki ravni, saj se v pogovornem jeziku na splošno uporablja besedna zveza „catering storitve“, govori pa se o jedeh, ki so bile „naro?ene“, in ne „kupljene“ pri podjetju, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane na dom.

78 To podjetje nato dostavi jedi v zaprtih posodah, ki ohranjajo toploto, ali pa jih pogreje na kraju samem. Za stranko je bistveno tudi to, da so jedi dostavljene v točno določenem trenutku, ki ga je sama izbrala.

79 Poleg tega storitev podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane na dom, lahko vključuje tudi elemente, ki omogočajo zaužitje, kot so dobava posode, pribora in celo pohištva. V zvezi s temi elementi pa je – drugače od zgolj prepustitve v uporabo osnovne opreme v primeru stojnic, gostinskih vozil in kinematografov – potreben tudi vložek ljudi, ki to opremo prinesejo, odnesejo in po potrebi pomijejo.

80 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba šteti – razen če je dejavnost podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, omejena na dobavo standardiziranih jedi in ni drugih elementov dodatnih storitev ali če je iz drugih posebnih okoliščin razvidno, da je dobava jedi prevladujoč element transakcije – da so dejavnosti podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, opravljanje storitev.

81 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je treba na prvo in drugo vprašanje v zadevah C-497/09 in C-499/09, na drugo vprašanje v zadevi C-501/09 ter na drugo in tretje vprašanje v zadevi C-502/09 odgovoriti, da je treba člena 5 in 6 Šeste direktive razlagati tako, da:

– je prodaja sveže pripravljenih jedi ali obrokov, ki se lahko takoj zaužijejo, na stojnicah ali v gostinskih vozilih ali avlah kinematografov dobava blaga v smislu navedenega člena 5, če se na podlagi vsebinske preužitve celotne transakcije izkaže, da elementi opravljanja storitev, podani pred in med dobavo blaga, niso prevladujoči;

– so dejavnosti podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, opravljanje storitev v smislu navedenega člena 6, razen če je dejavnost podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, omejena na dobavo standardiziranih jedi in ni drugih dodatnih elementov opravljanja storitev ali če je iz drugih posebnih okoliščin razvidno, da je dobava jedi prevladujoč element transakcije.

Pojem „živila“ iz kategorije 1 v Prilogi H k Šesti direktivi

82 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v zadevah C-497/09 in C-499/09 ter s prvim vprašanjem v zadevah C-501/09 in C-502/09, ki ju je treba obravnavati skupaj, Sodišče sprašuje, ali se v primeru, da so transakcije, ki se obravnavajo v različnih postopkih v glavni stvari, dobava blaga, pojem „živil“ iz kategorije 1 v Prilogi H k Šesti direktivi nanaša tudi na jedi in obroke, ki so bili pripravljeni za takojšnje zaužitje.

83 Ker v Šesti direktivi ni opredelitve pojma živil, je treba ta pojem razlagati ob upoštevanju okvira, v katerega je umeščen v Šesti direktivi (glej po analogiji sodbi z dne 18. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Španiji, C-83/99, Recueil, str. I-445, točka 17, in z dne 18. marca 2010 v zadevi Erotic Center, C-3/09, ZOdl., str. I-2361, točka 14).

84 V zvezi s tem iz člena 12(3)(a) Šeste direktive izhaja, da je uporaba ene ali dveh nižjih stopenj možnost, ki je z odstopanjem od navedenega, po katerem se uporablja splošna stopnja, priznana državam članicam. Poleg tega se lahko v skladu s to določbo nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz Priloge H k tej direktivi (glej zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Španiji, točka 18, in Erotic Center, točka 15). Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba na področju DDV določbe, ki pomenijo izjemo od nekega navedenega, razlagati ozko, pri tem pa paziti, da izjemi ni odvzet poln učinek (glej zlasti sodbi z dne 30. septembra 2010 v zadevi EMI Group, C-581/08, še neobjavljena v ZODl., točka 20, in z dne 28. oktobra 2010 v zadevi AXA UK, C-175/09, še neobjavljena v ZODl., točka 25).

85 V zvezi s tem je treba navesti, da se zadevna določba nanaša na živila na splošno in ne določa nobenega razlikovanja ali omejitve glede na vrsto trgovske dejavnosti, navedena prodaje, pakiranja, priprave ali temperature.

86 Poleg tega so v tej določbi navedeni tudi „sestavine, ki so običajno namenjene za pripravo živil“, in „proizvodi, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“.

87 Nazadnje, jedi in obroki, ki so pripravljeni za takojšnje zaužitje, so namenjeni za prehrano potrošnikov.

88 Zato je treba na tretje vprašanje v zadevah C-497/09 in C-499/09 in na prvo vprašanje v zadevah C-501/09 in C-502/09 odgovoriti, da je treba v primeru dobave blaga pojem „živila“ iz kategorije 1 v Prilogi H k Šesti direktivi razlagati tako, da se nanaša tudi na jedi in obroke, ki so bili s kuhanjem, pečenjem, cvrtjem ali kako drugače pripravljeni za takojšnje zaužitje.

Stroški

89 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Člena 5 in 6 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992, je treba razlagati tako, da:

– je prodaja sveže pripravljenih jedi ali obrokov, ki se lahko takoj zaužijejo, na stojnicah ali v gostinskih vozilih ali avlah kinematografov dobava blaga v smislu navedenega člena 5, če se na podlagi vsebinske preučitve celotne transakcije izkaže, da elementi opravljanja storitev, podani pred in med dobavo blaga, niso prevladujoči;

– so dejavnosti podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, opravljanje storitev v smislu navedenega člena 6, razen če je dejavnost podjetja, ki se ukvarja s pripravo in dostavo hrane, omejena na dobavo standardiziranih jedi in ni drugih dodatnih elementov opravljanja storitev ali če je iz drugih posebnih okoliščin razvidno, da je dobava jedi prevladujoč element transakcije.

2. V primeru dobave blaga je treba pojem „živila“ iz kategorije 1 v Prilogi H k Šesti direktivi 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/111, razlagati tako, da se nanaša tudi na jedi in obroke, ki so bili s kuhanjem, pečenjem, cvrtjem ali kako drugače pripravljeni za takojšnje zaužitje.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.