DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

10. marts 2011 *

I de forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelser af 15. og 27. oktober 2009, indgået til Domstolen den 3. december 2009, i sagerne:

Finanzamt Burgdorf (sag C-497/09)

mod

Manfred Bog,

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

mod

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Processprog: tysk.

Lothar Lohmeyer (sag C-501/09)

mod

Finanzamt Minden,

og

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

mod

Finanzamt Detmold,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Šváby (refererende dommer), E. Juhász, G. Arestis og T. von Danwitz,

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: fuldmægtig K. Malaček,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. november 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Manfred Bog ved Rechtsanwälte H. Apking og T. Mittrach

— CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, tidligere Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, ved Rechtsanwälte G. Dzieyk og A. Müller samt Steuerberater A. Lukat

— Lothar Lohmeyer ved Steuerberater K. Meger

— Fleischerei Nier GmbH & Co. KG ved Rechtsanwalt M. Becker

— den tyske regering ved J. Möller og C. Blaschke, som befuldmægtigede,

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«), samt af begrebet »levnedsmidler« i bilag H, kategori 1, til nævnte direktiv.

2 Anmodningerne er blevet forelagt under fire sager mellem Finanzamt Burgdorf (skatteforvaltningen i Burgdorf) og Manfred Bog (sag C-497/09), mellem CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, tidligere Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (herefter »CinemaxX«), og Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (skatteforvaltningen i Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst) (sag C-499/09), mellem Lothar Lohmeyer og Finanzamt Minden (skatteforvaltningen i Minden) (sag C-501/09) og mellem Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (herefter »Fleischerei Nier«) og Finanzamt Detmold (skatteforvaltningen i Detmold) (sag C-502/09) vedrørende spørgsmålet, om forskellig virksomhed, der består i at sælge tilberedte spisevarer eller levnedsmidler til umiddelbar indtagelse på stedet, udgør en levering af et gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, eller en tjenesteydelse som omhandlet i samme direktivs artikel 6, og i tilfælde af, at denne virksomhed udgør en levering af et gode, hvorvidt den er undergivet den nedsatte merværdiafgiftssats (herefter moms), som ifølge den tyske lovgivning skal anvendes på salg af »levnedsmidler« som omhandlet i bilag H, kategori 1, til nævnte direktiv.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Sjette direktivs artikel 6, stk. 1, bestemmer:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[…]«

6 Sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), fastsætter:

»[Den normale momssats] fastsættes af hver medlemsstat som en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget, der er den samme for levering af goder og for tjenesteydelser. […]

[...]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5 %, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.«

7 Sjette direktivs bilag H, der har overskriften »Liste over leveringer af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede momssatser«, nævner i kategori 1 bl.a. »levnedsmidler og foder (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer); […] ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder; produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder«.

8 Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009 om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (EUT L 116, s. 18) tillader medlemsstaterne at anvende en nedsat sats på »restaurations- og cateringydelser«. Dette direktiv var imidlertid ikke i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i de forskellige hovedsager.

Nationale bestemmelser

9 § 1, stk. 1, nr. 1), i lov om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) bestemmer følgende:

»Merværdiafgift pålægges følgende transaktioner:

1. Levering og andre ydelser, der udføres af en erhvervsdrivende i indlandet mod vederlag som led i hans virksomhed.«

10 UStG's § 3, stk. 1, bestemmer, at »leveringer foretaget af en erhvervsdrivende er ydelser, hvorved denne eller efter dennes ordre en tredjemand sætter aftageren eller efter dennes ordre en tredjemand i stand til at råde over et gode i sit eget navn (overdragelse af rådighedsbeføjelsen)«.

11 UStG's § 3, stk. 9, fastsætter:

»Andre ydelser er ydelser, der ikke er leveringer. […] Salg af mad og drikkevarer bestemt til indtagelse på stedet er en anden ydelse. Mad og drikkevarer betragtes som bestemt til indtagelse på stedet, når det fremgår af omstændighederne, at salget sker med henblik på, at varerne indtages et sted med rumlig tilknytning til salgsstedet, og stedet er særligt indrettet med henblik på umiddelbar indtagelse.«

12 I henhold til UStG's § 12, stk. 2, nr. 1), anvendes en nedsat momssats på bl.a. leveringen af »tilberedte varer af kød, fisk [osv.]«, »tilberedte varer af korn, mel, stivelse eller mælk [samt] bagværk«, »tilberedte varer af grøntsager, frugter [osv.]« og »diverse produkter fra næringsmiddelindustrien« (disse varer angives i nr. 28) og 31)-33) i det bilag, som bestemmelsen henviser til).

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-497/09

13 Manfred Bog solgte på ugemarkeder i tre ens snackboder færdigtilberedte spisevarer (bl.a. forskellige pølser og pommes frites) og drikkevarer. I disse snackboder findes en salgsdisk med afskærmning af glas og en rundtgående »hylde«, der er fremstillet af plastlaminat af mærket Resopal og er placeret under disken og kan benyttes ved indtagelse af disse spisevarer på stedet. På siden af de nævnte boder findes over trækstangen en anordning, der kan beskrives som en udklappelig »tunge«, der er fremstillet som et bord i samme højde og af samme materiale som den rundtgående »hylde«. Det område, hvor kunderne kan opholde sig under spisningen, er beskyttet mod regn ved hjælp af et udklappeligt tag.

14 I sin momsangivelse for det omtvistede år 2004 angav Manfred Bog omsætningen ved salg af drikkevarer som omfattet af normalsatsen for moms, mens han angav omsætningen ved salg af spisevarer som omfattet af den nedsatte sats. I forbindelse med en særlig momskontrol nåede kontrolløren til den konklusion, at Manfred Bogs kunder

normalt indtog varerne på stedet. Da Manfred Bog ikke havde anført noget om omfanget af indtagelsen ved snackboderne, var omsætningen ved salg af spisevarer til normalsatsen blevet ansat til 70 % af den samlede omsætning ved salg af disse.

15 Den 27. december 2006 ændrede skatteforvaltningen momsansættelsen for 2004 i overensstemmelse hermed. Manfred Bog påklagede denne afgørelse.

16 Den kompetente Finanzgericht (skattedomstol) gav Manfred Bog medhold, idet Finanzgericht i det væsentlige vurderede, at det var afgørende for afgrænsningen mellem levering af levnedsmidler, for hvilken den normale momssats gælder, og levering af levnedsmidler, for hvilken en nedsat sats gælder, om tjenesteydelseselementet kvalitativt var det væsentligste. I det foreliggende tilfælde er der tale om levering af goder, da sagsøgeren i hovedsagen ved siden af tilberedelsen af spisevarer ved sin snackbod kun stillede et overdækket område, hvor det var muligt at frasætte de spisevarer, der skulle indtages, samt affaldsspande til rådighed. Andre tjenesteydelseselementer, som i forbindelse med et restaurantbesøg indgår i rækken af ydelser, der tilbydes af restauratøren (bl.a. betjening, siddemulighed, lukkede og tempererede lokaler eller passende spiseomgivelser i det fri, adgang til garderobe og toiletter), forelå derimod ikke.

17 Skatteforvaltningen har indbragt Finanzgerichts afgørelse for Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstolen) ved revisionsanke og til støtte herfor anført, at leveringen af levnedsmidler var forbundet med ydelser (tilberedning af levnedsmidler til måltider og tilrådighedsstillelse af overdækket spiseplads), som omfattede mere end blot salg.

18 Den forelæggende ret har anført, at Domstolen for så vidt angår afgrænsningen mellem levering af goder og tjenesteydelser ved salg af tilberedt mad og drikkevarer i dom af 2. maj 1996, Fåborg-Gelting Linien (sag C-231/94, Sml. I, s. 2395), fastslog,

at der skal sondres mellem restaurationsvirksomhed og transaktioner, som vedrører spisevarer, der sælges ud af huset. Restaurationsvirksomhed (tjenesteydelser) er således kendetegnet ved »en række tjenesteydelser og handlinger, der omfatter alt fra tilberedningen af maden, til den faktisk serveres«, hvor levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser. Der er derimod tale om spisevarer, der sælges ud af huset (levering af goder), når der til leveringen af spisevarer »ikke er knyttet tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser«.

19 Herudover har Bundesfinanzhof hidtil fast antaget, at det ikke er afgørende, om tjenesteydelseselementerne i forbindelse med restaurationsvirksomhed er kvantitativt de væsentligste i forhold til elementerne i form af fremstilling og levering af spisevarer, men derimod, om de tjenesteydelser, der kendetegner restaurationsvirksomhed, er kvalitativt de væsentligste i forbindelse med den pågældende samlede vurdering. En kvantitativ betragtning ville desuden som følge af de forskellige faktiske omstændigheder — på grund af såvel spisevarernes som serveringsformernes forskelligartethed og kompleksitet — medføre ikke gennemførlige afgrænsninger.

20 Bundesfinanzhof har anset tilberedningen af spisevarer eller måltider på et af den pågældende kunde bestemt tidspunkt for et væsentligt tjenesteydelseselement, der under alle omstændigheder sammen med et yderligere tjenesteydelseselement — som i det foreliggende tilfælde tilrådighedsstillelsen af ståborde og andre indretninger til brug for umiddelbar indtagelse på stedet — gør det muligt at fastslå, at tjenesteydelserne kvalitativt er de væsentligste.

21 På baggrund af den nuværende udvikling i EU-retten vedrørende moms nærer den forelæggende ret dog tvivl om, hvorvidt ikke allerede tilberedningen af spisevarer eller måltider til umiddelbar indtagelse på stedet præger transaktionen på en sådan måde, at det er uden betydning, om der er tale om yderligere tjenesteydelser.

22 Såfremt salget af måltider derimod kun skal betragtes som en tjenesteydelse, hvis der også foreligger andre tjenesteydelser, har den forelæggende ret anført, at indstævnte i hovedsagen stiller spiseplads til rådighed til umiddelbar indtagelse på stedet. I det foreliggende tilfælde har en del af kunderne imidlertid købt de tilberedte spisevarer eller måltider blot til afhentning, og således uden at benytte de tilbudte indretninger til umiddelbar indtagelse på stedet.

23 Den forelæggende ret har endelig bemærket, at såfremt de spisevarer eller måltider, der er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet, ikke udgør »levnedsmidler« som omhandlet i bilag H, kategori 1, til sjette direktiv, vil medlemsstaterne ikke have ret til at belægge sådanne spisevarer og måltider med den nedsatte momssats, selv hvis der er tale om en levering af goder.

24 Det er på baggrund heraf, at Bundesfinanzhof har besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Er der tale om en levering [af goder] som omhandlet i artikel 5 i […] sjette direktiv […], når der sælges tilberedte spisevarer eller måltider til umiddelbar indtagelse på stedet?

2) Er det for besvarelsen af det første spørgsmål af betydning, om der udføres yderligere tjenesteydelseselementer (tilrådighedsstillelse af spiseplads)?

3) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, ønskes følgende oplyst: Skal begrebet »levnedsmidler« i bilag H, kategori 1, til sjette direktiv fortolkes således, at det kun omfatter levnedsmidler, der sælges »ud af huset«, som det typisk

sker i forbindelse med fødevarebutikker, eller omfatter det også spisevarer eller måltider, der — ved kogning, stegning, bagning eller på anden vis — er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet?«

Sag C-499/09

25 CinemaxX driver biografer flere steder i Tyskland.

26 Foruden forskelligt slik og diverse drikkevarer kan biografgængere i foyererne også købe popcorn og tortillachips (»nachos«) i forskellige størrelser. Ved selve salgsstederne er der ikke placeret spisediske, men i visse af foyererne findes der imidlertid i forskelligt antal ståborde, barstole, til dels siddebænke, stole, borde og vægmonteret afstillingsplads. Alt det nævnte møblement findes imidlertid ikke i alle biografer. I nogle biografsale er der placeret kopholdere ved biografsæderne.

27 For at tilberede popcorn må der fyldes sukker, majs, popcornsalt og fedt i et bestemt forhold i en popcornmaskine, hvori opvarmningen sker. En del af produktet placeres straks i varmeskabe på salgsdisken. Ved en bestilling tages popcornene fra et sådant varmeskab ved hjælp af en øseskovl og fyldes i papirsposer, der findes i forskellig størrelse. Resten af produktet opbevares i store poser eller beholdere og hældes derpå efter behov over i varmeskabene. Tortillachips bestilles som regel i pakninger á 500 g

hos leverandøren. De placeres ligeledes i et varmeskab, hvor de holdes lune. Til tortillachipsene tilbydes forskellige dips. Disse leveres klar til servering i større beholdere. De spiseklare sovse varmes og leveres i portionsanretninger.

28 I momsangivelsen for juni 2005 angav CinemaxX omsætningen ved salg af popcorn og tortillachips som omfattet af den nedsatte momssats. Skattemyndigheden var ikke enig i angivelsen og traf en afgørelse, hvorved denne omsætning blev pålagt normalsatsen.

29 CinemaxX fik hverken medhold i sin administrative klage over denne afgørelse, indgivet til skatteforvaltningen, eller i det søgsmål, som selskabet anlagde ved den kompetente Finanzgericht til prøvelse af afgørelsen. Finanzgericht vurderede, at de omhandlede transaktioner ikke udgjorde levering af goder, men »andre ydelser« som omhandlet i UStG's § 3, stk. 9, da CinemaxX ikke leverede spisevarer, der sælges ud af huset, men spisevarer, der indtages umiddelbart på stedet.

30 CinemaxX har indbragt Finanzgerichts afgørelse for den forelæggende ret ved revisionsanke og gjort gældende, at der kun foreligger restaurationsvirksomhed, der er omfattet af den normale momssats, hvis der i forbindelse med salget af spisevarer eller måltider i overvejende grad udføres en tjenesteydelse. Det forhold, at popcornene og tortillachipsene holdes lune, er uden betydning, da der i den forbindelse kun er tale om en for levnedsmidler passende opbevaring eller sikring af en for salget optimal temperatur. Det er ligeledes uden betydning, at der heller ikke blev anvendt take away-emballage, da dette hverken kan erstatte et manglende tjenesteydelseselement eller manglende passende spiseomgivelser. Rengøringen af biografsalene kan heller ikke tages i betragtning til skade for CinemaxX. Ståbordene, barstolene og andet møblement er ikke bestemt til brug ved indtagelse af popcornene og tortillachipsene,

da de personer, der køber disse levnedsmidler i en biograf, i helt overvejende grad ikke indtager disse i foyeren, men derimod i biografsalen. I øvrigt adskiller de transaktioner, som CinemaxX udfører, sig ikke fra de transaktioner, der udføres i supermarkeder eller i kiosker ved salg af levnedsmidler. Salget har ud fra den gennemsnitlige biografgængers synspunkt kun til formål at afrunde biografbesøget. CinemaxX udfører ingen restaurationsydelser, såsom betjening ved siddepladserne i biografsalen.

31 På baggrund af samme betragtninger som dem, der er redegjort for i forbindelse med sag C-497/09 i denne doms præmis 18-23, har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Er der tale om en levering [af goder] som omhandlet i artikel 5 i […] sjette direktiv […], når der sælges tilberedte spisevarer eller måltider til umiddelbar indtagelse på stedet?

2) Er det for besvarelsen af det første spørgsmål af betydning, om der udføres yderligere tjenesteydelseselementer (tilrådighedsstillelse af borde, stole, anden spiseplads, præsentation af en biografoplevelse)?

3) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, ønskes følgende oplyst: Skal begrebet »levnedsmidler« i bilag H, kategori 1, til sjette direktiv fortolkes således, at det kun omfatter levnedsmidler, der sælges »ud af huset«, som det typisk sker i forbindelse med fødevarebutikker, eller omfatter det også spisevarer eller måltider, der — ved kogning, stegning, bagning eller på anden vis — er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet?«

Sag C-501/09

32 Lothar Lohmeyer drev i årene 1996-1999 flere snackboder samt en grill. Derfra solgte han tilberedte spisevarer (henholdsvis stegte pølser, karrypølser, hotdogs, pommes frites og steaks, stegeflæsk, spid, ribben). Han angav hele sin omsætning ved salget som omfattet af den nedsatte momssats.

33 Skatteforvaltningen fastslog imidlertid, at snackboderne havde spisediske, og fandt, at der derved var tale om særlige indretninger, der blev stillet til rådighed med henblik på indtagelse af spisevarer på stedet, således at den omhandlede omsætning principielt skulle have været omfattet af den normale momssats. Da det ikke kunne udelukkes, at en del af kunderne ikke benyttede spisediskene til indtagelse af spisevarerne, men købte dem til afhentning, ansatte skatteforvaltningen skønsmæssigt den del af omsætningen, der var omfattet af den normale momssats, til 80 % af den samlede omsætning.

34 Den 28. maj 2002 ændrede skatteforvaltningen momsansættelserne for årene 1996-1999 i overensstemmelse hermed. Lothar Lohmeyer fik hverken medhold i sin administrative klage eller søgsmål til prøvelse af denne afgørelse.

35 Lothar Lohmeyer har iværksat en revisionsanke ved den forelæggende ret og til støtte herfor navnlig anført, at spisediske i en snackbod ikke udgør en infrastruktur i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i Domstolens retspraksis.

36 Bundesfinanzhof fastslog i dom af 18. december 2008, hvorved den henviste til dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, at tilberedning af spisevarer eller måltider til et bestemt tidspunkt — afhængig af de enkelte kunder — indebar et væsentligt element af tjenesteydelse. Den forelæggende ret finder imidlertid under hensyn til den kritik,

der er blevet fremført mod denne retspraksis, at det ikke med den krævede grad af sikkerhed længere er utvivlsomt, om tilberedning af en spisevare på et bestemt tidspunkt skal betragtes som omfattende et væsentligt tjenesteydelseselement, som ved salg til kunderne enten isoleret set eller i forening med en ikke ubetydelig yderligere tjenesteydelse fører til, at der alt i alt er tale om en tjenesteydelse.

37 På baggrund heraf har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Skal begrebet »levnedsmidler« i kategori 1 i bilag H til […] sjette direktiv […] fortolkes således, at det kun omfatter levnedsmidler, der sælges »ud af huset«, som det typisk sker i forbindelse med fødevarebutikker, eller omfatter det også spisevarer eller måltider, der — ved kogning, stegning, bagning eller på anden vis — er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet?

2) Såfremt begrebet »levnedsmidler« i kategori 1 i bilag H til sjette direktiv tillige omfatter spisevarer eller måltider, der er tilberedt med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet, skal artikel 6, stk. 1, første punktum, i sjette direktiv da fortolkes således, at den omfatter salg af nytillavede spisevarer eller måltider, som indtages på stedet af køberen ved brug af indretninger til brug ved spisning i form af f.eks. spisediske, ståborde eller lignende, og ikke medtages ud af huset?«

Sag C-502/09

38 Fleischerei Nier, der er et kommanditselskab, drev et slagteriudsalg samt en cateringvirksomhed. Inden for rammerne af cateringvirksomheden leverede Fleischerei Nier de bestilte retter i lukkede varmebeholdere, og stillede alt efter kundernes ønsker tillige service og bestik, ståborde samt personale til rådighed.

39 I fakturaerne anvendte Fleischerei Nier den normale momssats for så vidt angik betaling for service, bestik, ståborde og personale og for så vidt angik betaling for spisevarerne den nedsatte momssats.

40 Skatteforvaltningen anså imidlertid leveringen af mad for også at være omfattet af den normale momssats, for så vidt som der herved blev stillet service og bestik, ståborde eller personale til rådighed, og meddelte derfor en berigtiget momsansættelse.

41 Under klageproceduren opnåedes der enighed mellem parterne om, at betaling for levering af mad skulle være omfattet af normalsatsen, i de tilfælde, hvor Fleischerei Nier havde stillet personale til rådighed med henblik på betjening. Fleischerei Nier fik hverken medhold i sin administrative klage eller sit søgsmål til prøvelse af den berigtigede momsansættelse.

42 Fleischerei Nier har under revisionsankesagen, som selskabet har iværksat, navnlig gjort gældende, at den omstændighed, at der stilles service og bestik til rådighed, udgør en sekundær ydelse i forhold til leveringen af maden, som ikke kan begrunde, at den samlede virksomhed betragtes som en tjenesteydelse. Det er typisk for

cateringvirksomhed, at kunden ønsker at beværte sine gæster i hjemlige omgivelser, hvorfor denne form for virksomhed ikke kan sidestilles med restaurationsvirksomhed.

43 Bundesfinanzhof fastslog under henvisning til dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, at ydelser, der præsteres af en cateringvirksomhed, såfremt der, foruden de færdige retter, stilles service og bestik til rådighed, som efterfølgende rengøres, skal behandles som en samlet ydelse, og at tilberedning af retter eller måltider til et bestemt tidspunkt — afhængig af de enkelte kunder — indebar et væsentligt element af tjenesteydelse. Bundesfinanzhof finder imidlertid under hensyn til Fleischerei Niers indsigelser og den kritik, der i litteraturen er blevet fremført mod den nævnte retspraksis, at det ikke med den krævede grad af sikkerhed længere er sikkert, at den nævnte retspraksis er i overensstemmelse med EU-rettens principper.

44 Den forelæggende ret antager, at en cateringvirksomhed i forhold til sine kunder præsterer en samlet ydelse og ikke flere selvstændige hovedydelser, uanset om kunden foruden retterne aftager en eller flere af de yderligere, fakultative ydelser, såsom tilrådighedsstillelsen af bestik, service, ståborde eller personale.

45 Efter den forelæggende rets opfattelse er det nødvendigt ved kvalificeringen af den samlede ydelse, der præsteres af en cateringvirksomhed, at tage stilling til, hvorvidt det er i overensstemmelse med EU-retten at anse tilberedning af retterne ved hjælp af forskellige levnedsmidler for et tjenesteydelseselement.

46 Den forelæggende ret mener, at det er nødvendigt, at der opstilles praktisk anvendelige kriterier, der fører til forudseelige resultater ved kvalificeringen af disse ydelser, og som medfører retssikkerhed for de berørte erhvervsdrivende. Ifølge denne ret er der ikke tvivl om, at den samlede ydelse altid skal kvalificeres som en tjenesteydelse, når der stilles betjeningspersonale til rådighed, hvorimod de øvrige tjenesteydelser,

der kan komme i betragtning, ikke skal anses for kendetegnende eller dominerende, såfremt summen af faktiske udgifter i forbindelse med disse er langt mindre end de faktiske udgifter til de færdigtilberedte retter.

47 Den forelæggende ret mener dog, at det er tvivlsomt, hvorvidt denne betragtning er forenelig med Domstolens praksis, og har anført, at det følger af dom af 27. oktober 2005, Levob Verzekeringen og OV Bank (sag C-41/04, Sml. I, s. 9433, præmis 28), at bl.a. også udgifterne kan være relevante ved identifikationen af de dominerende bestanddele af en sammensat ydelse, men ifølge dom af 29. marts 2007, Aktiebolaget NN (sag C-111/05, Sml. I, s. 2697, præmis 37), har udgifterne ikke i sig selv afgørende betydning for så vidt angår kvalificeringen af en kompleks transaktion.

48 På baggrund heraf har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Skal begrebet »levnedsmidler« i kategori 1 i bilag H til […] sjette direktiv […] fortolkes således, at det kun omfatter levnedsmidler, der sælges »ud af huset«, som det typisk sker i forbindelse med fødevarebutikker, eller omfatter det også spisevarer eller måltider, der — ved kogning, stegning, bagning eller på anden vis — er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet?

2) Såfremt begrebet »levnedsmidler« i kategori 1 i bilag H til sjette direktiv tillige omfatter retter eller måltider, der er tilberedt med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet, skal tilberedning af retter og måltider da betragtes som et tjenesteydelseselement ved afgørelsen af, hvorvidt en samlet ydelse fra en cateringvirksomhed (salg af spisefærdige retter eller måltider, inkl. transport af disse og i givet fald levering af bestik og service og/eller ståborde samt afhentning af de

genstande, der stilles til rådighed, efter brug) betragtes som afgiftsbegunstiget levering af levnedsmidler (direktivets bilag H, kategori 1), eller som ikke-afgiftsbegunstiget tjenesteydelse (direktivets artikel 6, stk. 1)?

3) Såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende, er det da foreneligt med sjette direktivs artikel 2, nr. 1), sammenholdt med artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, såfremt der ved kvalificeringen af den samlede ydelse fra en cateringvirksomhed enten som levering af goder eller som særlig tjenesteydelse kun tillægges antallet af elementer, der har karakter af tjenesteydelse (to eller flere), betydning i forhold til leveringselementet, eller er det uanset antallet obligatorisk at vægte de elementer, der har karakter af tjenesteydelse — og i bekræftende fald efter hvilke kriterier?«

49 Ved kendelse af 3. februar 2010 har Domstolens præsident besluttet at forene sagerne C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09 med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen på grund af deres konneksitet i henhold til artikel 43 i Domstolens procesreglement.

Om de præjudicielle spørgsmål

50 Med de to første spørgsmål i sag C-497/09 og C-499/09, det andet spørgsmål i sag C-501/09 samt det andet og tredje spørgsmål i sag C-502/09, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt de forskellige former for virksomhed, der består i at sælge tilberedte spisevarer eller måltider til

umiddelbar indtagelse på stedet som omhandlet i de fire hovedsager, udgør levering af goder, jf. sjette direktivs artikel 5, eller tjenesteydelser, jf. direktivets artikel 6, og hvilken betydning yderligere tjenesteydelseselementer kan have i denne henseende.

Indledende bemærkninger

51 Indledningsvis skal det afgøres, hvorvidt de i de fire hovedsager omhandlede forskellige former for virksomhed i momsmæssig henseende skal behandles som særskilte afgiftspligtige transaktioner eller som samlede komplekse transaktioner, der består af flere dele.

52 Det fremgår af Domstolens praksis, at når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde må anses for en levering af goder eller af tjenesteydelser (dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 19, og Aktiebolaget NN-dommen, præmis 21).

53 Domstolen har også fastslået, at det dels følger af sjette direktivs artikel 2, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Domstolen finder, at der er tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. dommen

i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 20 og 22, og Aktiebolaget NN-dommen, præmis 22 og 23).

54 Desuden er der tale om en enkelt ydelse, når et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens omvendt andre elementer skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt er stillet som hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 21, samt dom af 11.6.2009, sag C-572/07, RLRE Tellmer Property, Sml. I, s. 4983, præmis 18, og af 2.12.2010, sag C-276/09, Everything Everywhere, Sml. I, s. 12359, præmis 24 og 25).

55 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det ganske vist de nationale retter at afgøre, om dette er tilfældet i et specifikt tilfælde, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 32, og dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 23).

56 I det foreliggende tilfælde er der i alle hovedsagerne tale om en kombination, der består i levering af et eller flere goder og levering af forskellige tjenesteydelseselementer, og den forelæggende ret anser disse forskellige leveringer for at udgøre en enkelt transaktion i momsmæssig henseende. Det fremgår hverken af forelæggelsesafgørelsen eller indlæggene, der er indgivet til Domstolen, at denne kvalificering ikke er foretaget i overensstemmelse med de ovennævnte kriterier.

57 Hvad angår ydelser, som en cateringvirksomhed leverer, jf. sag C-502/09, er det bl.a. relevant, at der kan være tale om en enkelt transaktion, uafhængigt af om cateringvirksomheden udsteder en faktura for samtlige elementer eller i stedet en særskilt faktura for leveringen af retter (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 31, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 25, og dommen i sagen Everything Everywhere, præmis 29).

Om kvalifikationen som levering af goder eller tjenesteydelser

58 Det bemærkes, at der ved sjette direktiv er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 48).

59 Hvad angår begrebet »levering af et gode« bestemmer sjette direktivs artikel 5, stk. 1, at der herved forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Det præciseres herved i Domstolens praksis, at dette begreb omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 51).

60 Hvad angår begrebet »tjenesteydelse« følger det af sjette direktivs artikel 6, stk. 1, at dette dækker enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til direktivets artikel 5.

61 For at afgøre, hvorvidt en enkelt sammensat ydelse såsom dem, der er omhandlet i de forskellige hovedsager, skal kvalificeres som »levering af et gode« eller »tjenesteydelse«, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion for at finde de karakteristiske elementer og fastlægge de væsentligste elementer (jf. i denne retning dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, præmis 12 og 14, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 27, Aktiebolaget NN-dommen, præmis 27, og dom af 11.2.2010, sag C-88/09, Graphic Procédé, Sml. I, s. 1049, præmis 24).

62 Det skal præciseres, at det væsentligste element skal fastlægges ud fra gennemsnitsforbrugerens synsvinkel (jf. i denne retning dommen i sagen Levob Verzekeringen BV og OV Bank, præmis 22, og dommen i sagen Everything Everywhere, præmis 26), og at der i forbindelse med en samlet vurdering skal tages hensyn til den kvalitative betydning, ikke blot den kvantitative, af tjenesteydelseselementer i forhold til elementer, der vedrører levering af goder.

63 Det bemærkes i denne henseende, at eftersom salg af en vare altid ledsages af et minimum af tjenesteydelser, såsom fremvisning af varen på hylderne eller udstedelse af en faktura, er det kun de tjenesteydelser, der adskiller sig fra de tjenesteydelser, der nødvendigvis ledsager salget af en vare, der kan tages i betragtning ved afgørelsen af, hvilken rolle levering af tjenesteydelser spiller i en sammensat transaktion, der ligeledes indebærer levering af en vare (dom af 10.3.2005, sag C-491/03, Hermann, Sml. I, s. 2025, præmis 22).

64 Domstolen fastslog navnlig i præmis 14 i dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, at restaurationsvirksomhed karakteriseres af en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser. Restaurationsvirksomhed bør derfor anses for at være en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1. Det modsatte er derimod tilfældet, såfremt transaktionen vedrører spisevarer, der sælges ud af huset, hvortil

der ikke er knyttet tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser.

65 Hvad angår restaurationsvirksomhed i form af salg af måltider til indtagelse om bord på færger har Domstolen bemærket, at levering af spisevarer og drikkevarer til umiddelbar indtagelse på stedet er resultatet af en række tjenesteydelser, der omfatter alt fra tilberedningen af maden, til den faktisk serveres på en tallerken eller lignende, og at der stilles en infrastruktur til rådighed for gæsten, der omfatter såvel restaurationslokalet med tilhørende lokaler (garderobe osv.) som møbler og service. De personer, der konkret er beskæftiget med restaurationsvirksomheden, skal i givet fald dække bord, rådgive gæsten og give denne oplysninger om de tilbudte retter eller drikkevarer, servere ved bordet og endelig tage af bordet (dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, præmis 13).

66 I det foreliggende tilfælde vedrører de i hovedsagerne i sag C-497/09 og C-501/09 omhandlede former for virksomhed ifølge den forelæggende rets oplysninger salg fra snackboder af pølser, pommes frites og andre levnedsmidler, som er tilberedt med henblik på at blive umiddelbart indtaget, mens de er varme.

67 Indledningsvis bemærkes i denne henseende, at levering af sådanne produkter forudsætter deres tilberedning eller opvarmning, hvilket udgør en tjenesteydelse, som skal tages i betragtning ved den samlede vurdering af den omhandlede transaktion med henblik på at kvalificere den som enten levering af goder eller som tjenesteydelse.

68 Da tilberedningen af det endelige varme produkt begrænser sig til hurtige og standardiserede handlinger, som for det meste ikke sker på bestilling af en bestemt kunde, men konstant og regelmæssigt efter den almene efterspørgsel, der forudses, udgør den imidlertid ikke den omhandlede transaktions væsentligste element og kan ikke alene give denne transaktion karakteren af tjenesteydelse.

69 Hvad angår de karakteristiske elementer i restaurationsvirksomhed, jf. den i denne doms præmis 63-65 nævnte retspraksis, konstateres desuden, at der i de former for virksomhed, der er omhandlet i hovedsagerne i sag C-497/09 og C-501/09, ikke er noget serveringspersonale, ingen virkelig rådgivning af kunderne, ingen egentlig betjening — der navnlig består i at videresende bestillinger til køkkenet, efterfølgende anrette spisevarerne og servere dem ved kundens bord — ingen lukkede og temperede lokaler, der er særskilt afset til indtagelsen af den leverede mad, ingen garderobe eller toiletter og, vigtigt, ingen service, møbler eller borddækning.

70 De tjenesteydelser, som den forelæggende ret omtaler, består kun i enkle indretninger, nemlig spisediske, uden siddemulighed, der kun muliggør, at et begrænset antal kunder kan indtage maden umiddelbart på stedet i det fri. Sådanne enkle indretninger forudsætter kun en ringe menneskelig indsats. På denne baggrund findes de nævnte elementer kun at udgøre minimale sekundære tjenesteydelser, og disse kan ikke ændre hovedydelsens væsentligste karakter, nemlig af at være en levering af goder.

71 De foregående betragtninger gør sig også gældende for virksomhed, der består i salg af popcorn og tortillachips i biograffoyerer, der er omhandlet i sag C-499/09.

72 Som det fremgår af den forelæggende rets beskrivelse af de faktiske omstændigheder, udgør tilberedningen af popcorn, der er sammenfaldende med tillavningen af dem, og distributionen af dem samt af tortillachips i pakninger, en integrerende del af salget af disse produkter og udgør derfor ikke transaktioner, der er uafhængige af dette. Såvel tilberedningen som opbevaringen af levnedsmidlerne ved en bestemt temperatur sker regelmæssigt og ikke på bestilling af en bestemt kunde.

73 Det bemærkes også, at tilrådighedsstillelsen af møbler (ståborde, barstole, stole og bænke), ud over at disse møbler ikke findes i alle biograferne, i almindelighed er uafhængig af salget af popcorn og tortillachips, og at de steder, hvor disse møbler forefindes, snarere fungerer som ventesale eller mødested. Indtagelsen sker som regel i biografsalene. I nogle biografsale er der placeret kopholdere ved biografsæderne, som også har til formål at lette renligholdelsen af disse. Den omstændighed, at disse kopholdere forefindes, som ikke udelukkende har til formål at lette en eventuel indtagelse af sådanne levnedsmidler, kan ikke anses for et tjenesteydelseselement, der kan give transaktionen i sin helhed karakter af tjenesteydelse.

74 Det følger af ovenstående betragtninger for så vidt angår de former for virksomhed, som er omhandlet i hovedsagerne i sag C-497/09, C-499/09 og C-501/09, at det væsentligste element i de omhandlede transaktioner betragtet i deres helhed består i levering af spisevarer eller levnedsmidler til umiddelbar indtagelse på stedet, idet deres hurtige og standardiserede tilberedninger tæt forbundet med disse og tilrådighedsstillelsen af enkle indretninger, der tillader et begrænset antal kunder at indtage spisevarerne umiddelbart på stedet, kun har en underordnet og minimal karakter. Hvorvidt kunderne benytter sig af disse enkle indretninger eller ej, er uden betydning, da den umiddelbare indtagelse på stedet ikke er et væsentligt kendetegn ved den omhandlede transaktion, og den kan derfor ikke være afgørende for transaktionens karakter.

75 Hvad angår cateringvirksomhed i forbindelse med fester og højtideligheder som omhandlet i hovedsagen i sag C-502/09 bemærkes indledningsvis, som det fremgår af denne doms præmis 38, at der kan tænkes flere forskellige kombinationer af transaktioner alt efter kundernes ønsker, lige fra blot tilberedning og levering af retter til den fulde ydelse bestående tillige i tilrådighedsstillelse af service, møbler (borde og stole), anretning af maden, dekoration, tilrådighedsstillelse af serveringspersonale og råd med hensyn til sammensætning af menuen og i givet fald med hensyn til valg af drikkevarer.

76 Det bemærkes herefter, at idet det drejer sig om en enkelt ydelse, er kvalifikationen af transaktionen som levering af goder eller tjenesteydelse afhængig af samtlige faktiske omstændigheder ved betragtningen af, hvilke elementer der under forbrugerens synsvinkel kvalitativt er de væsentligste.

77 Det bemærkes for så vidt angår cateringvirksomhedens levering af spisevarer, til forskel fra de spisevarer, der leveres fra snackboder og biografer, at de i almindelighed ikke blot er resultatet af en simpel standardiseret tilberedning, men indeholder en betydelig tjenesteydelsesdimension og kræver større arbejdsindsats og højere grad af faglig kunnen. Madens kvalitet, kreativitet og anretning er i dette tilfælde for det meste afgørende for kunden. Ofte har kunden mulighed for ikke blot at sammensætte menuen, men også at få fremstillet specielle retter efter egne ønsker. Denne tjenesteydelsesdimension har i øvrigt fundet sine egne sproglige udtryk i daglig tale, idet der tales om »cateringydelse« og »bestilte«, ikke »købte« retter fra en cateringvirksomhed.

78 Retterne leveres efterfølgende af cateringvirksomheden i lukkede varmebeholdere eller opvarmes på stedet af denne. Det er også væsentligt for kunden, at leveringen af retterne kommer præcis til det af ham fastsatte tidspunkt.

79 Cateringydelser kan desuden omfatte elementer, der muliggør indtagelsen, såsom levering af service, bestik, og endog møbler. Til forskel fra tilrådighedsstillelsen af en enkel indretning i snackboder og biografer forudsætter disse elementer endvidere en vis menneskelig indsats for at bringe, afhente og i givet fald rengøre disse genstande.

80 På denne baggrund anser Domstolen cateringvirksomhed for at udgøre en tjenesteydelse, medmindre cateringvirksomheden begrænser sig til at levere standardiserede retter uden yderligere tjenesteydelseselementer, eller når andre særlige omstændigheder viser, at leveringen af retterne udgør transaktionens væsentligste element.

81 Heraf følger, at de to første spørgsmål i sag C-497/09 og C-499/09, andet spørgsmål i sag C-501/09 samt andet og tredje spørgsmål i sag C-502/09 skal besvares med, at sjette direktivs artikel 5 og 6 skal fortolkes således, at:

— levering af nytillavede spisevarer eller levnedsmidler til umiddelbar indtagelse på stedet fra snackboder eller i biograffoyerer udgør en levering af goder som omhandlet i nævnte artikel 5, når det fremgår af en kvalitativ undersøgelse af den samlede transaktion, at de tjenesteydelseselementer, der går forud for eller følger med leveringen af levnedsmidler, ikke er de væsentligste

— medmindre cateringvirksomheden begrænser sig til at levere standardiserede retter uden yderligere tjenesteydelseselementer, eller når andre særlige omstændigheder viser, at leveringen af retterne udgør transaktionens væsentligste element, udgør cateringvirksomhed en tjenesteydelse som omhandlet i nævnte artikel 6.

Om begrebet »levnedsmidler« i bilag H, kategori 1, til sjette direktiv

82 Med det tredje spørgsmål i sag C-497/09 og C-499/09 samt det første spørgsmål i sag C-501/09 og C-502/09, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt begrebet »levnedsmidler« i bilag H, kategori 1, til sjette direktiv i tilfælde af, at transaktionerne, der er omhandlet i de forskellige hovedsager, udgør levering af goder, også dækker tilberedte spisevarer eller måltider til umiddelbar indtagelse på stedet.

83 Da der ikke i sjette direktiv gives nogen definition af begrebet »levnedsmidler«, skal dette begreb fortolkes ud fra den sammenhæng, hvori det indgår i sjette direktiv (jf. analogt dom af 18.1.2001, sag C-83/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 445, præmis 17, og af 18.3.2010, sag C-3/09, Erotic Center, Sml. I, s. 2361, præmis 14).

84 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), at medlemsstaterne som en undtagelse fra princippet om, at det er den normale momssats, der finder anvendelse, kan anvende en eller to reducerede satser. Efter denne bestemmelse kan de reducerede momssatser endvidere udelukkende anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H til direktivet (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 18, og Erotic Center-dommen, præmis 15). Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at momsbestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt, samtidig med at undtagelsen ikke fratages dens effektive virkning (jf. bl.a. dom af 30.9.2010, sag C-581/08, EMI Group, Sml. I, s. 8607, præmis 20, og af 28.10.2010, sag C-175/09, AXA UK, Sml. I, s. 10701, præmis 25).

85 Det bemærkes i denne henseende, at den pågældende bestemmelse omhandler levnedsmidler generelt, og at den ikke foretager nogen sondring eller begrænsning ud fra handelstype, salgsform, pakning, tilberedning eller temperatur.

86 Bestemmelsen nævner desuden også »ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler«, og »produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler«.

87 Endelig bemærkes, at de tilberedte spisevarer og måltider til umiddelbar indtagelse på stedet tjener som levnedsmidler for forbrugere.

88 Det tredje spørgsmål i sag C-497/09 og C-499/09 samt det første spørgsmål i sag C-501/09 og C-502/09 skal derfor besvares med, at begrebet »levnedsmidler« i bilag H, kategori 1, til sjette direktiv i tilfælde af levering af goder skal fortolkes således, at det også dækker spisevarer og måltider, der — ved kogning, stegning, bagning eller på anden vis — er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet.

Sagsomkostningerne

89 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) Artikel 5 og 6 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992, skal fortolkes således, at:

— levering af nytillavede spisevarer eller levnedsmidler til umiddelbar indtagelse på stedet fra snackboder eller i biograffoyerer udgør en levering af goder som omhandlet i nævnte artikel 5, når det fremgår af en kvalitativ undersøgelse af den samlede transaktion, at de tjenesteydelseselementer, der går forud for eller følger med leveringen af levnedsmidler, ikke er de væsentligste

— medmindre cateringvirksomheden begrænser sig til at levere standardiserede retter uden yderligere tjenesteydelseselementer, eller når andre særlige omstændigheder viser, at leveringen af retterne udgør transaktionens væsentligste element, udgør cateringvirksomhed en tjenesteydelse som omhandlet i nævnte artikel 6.

2) Begrebet »levnedsmidler« i bilag H, kategori 1, til sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 92/111, skal i tilfælde af levering af goder fortolkes således, at det også dækker spisevarer og måltider, der — ved kogning, stegning, bagning eller på anden vis — er tilberedt til umiddelbar indtagelse på stedet.

Underskrifter