UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

10 päivänä maaliskuuta 2011*

Yhdistetyissä asioissa C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 15.10.2009 ja 27.10.2009 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 3.12.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

vastaan

Manfred Bog,

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

vastaan

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

vastaan

Finanzamt Minden

ja

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

vastaan

Finanzamt Detmold,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby (esittelevä tuomari), E. Juhász, G. Arestis ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malaček,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.11.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Manfred Bog, edustajinaan Rechtsanwalt H. Apking ja Rechtsanwalt T. Mittrach,

– CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, aikaisemmin Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, edustajinaan Rechtsanwalt G. Dzieyk, Rechtsanwalt A. Müller ja Steuerberater A. Lukat,

– Lothar Lohmeyer, edustajanaan Steuerberater K. Meger,

– Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, edustajanaan Rechtsanwalt M. Becker,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja C. Blaschke,

– Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi), 2 artiklan, 5 artiklan 1 kohdan ja 6 artiklan 1 kohdan sekä mainitun direktiivin liitteessä H olevassa 1 ryhmässä käytetyn käsitteen ”elintarvikkeet” tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty asioissa, joissa vastakkain ovat ensinnäkin Finanzamt Burgdorf (Burgdorfin verovirasto) ja Manfred Bog (asia C-497/09), toiseksi CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, aikaisemmin Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, (jäljempänä CinemaxX) ja Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Hampuri-Barmbek-Uhlenhorstin verovirasto) (asia C-499/09), kolmanneksi Lothar Lohmeyer ja Finanzamt Minden (Mindenin verovirasto) (asia C-501/09) sekä neljänneksi Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (jäljempänä Fleischerei Nier) ja Finanzamt Detmold (Detmoldin verovirasto) (asia C-502/09) ja jotka koskevat kysymystä siitä, ovatko erilaiset välittömästi nautittavaksi tarkoitettujen aterioiden tai valmistettujen elintarvikkeiden tarjoamiseen liittyvät liiketoimet kuudennen direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia vai kyseisen direktiivin 6 artiklassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia, ja siitä, onko niihin siinä tapauksessa, että ne ovat tavaroiden luovutuksia, sovellettava Saksan lainsäädännössä säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa siitä syystä, että ne ovat mainitun direktiivin liitteessä H olevassa 1 ryhmässä tarkoitettuja ”elintarvikkeita”.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.”

4 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

– –”

6 Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava arvonlisäveron yleinen verokanta prosenttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta. – –

– –

Jäsenvaltiot voivat lisäksi soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Nämä verokannat on määrättävä vähintään 5 prosentin suuruisena prosenttiosuutena veron perusteesta, ja niitä sovelletaan ainoastaan niihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin, jotka on lueteltu liitteessä H.”

7 Kuudennen direktiivin liitteessä H, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja alv-kantoja”, olevassa 1 ryhmässä mainitaan muun muassa ”ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); – – tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; tuotteet, joita tavallisesti käytetään elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen”.

8 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta 5.5.2009 annetussa neuvoston direktiivissä 2009/47/EY (EUVL L 116, s. 18) sallitaan se, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön ”ravintola- ja ateriapalveluihin” sovellettavan alennetun verokannan. Kyseinen direktiivi ei kuitenkaan ollut voimassa silloin, kun eri pääasioissa kyseessä olevat tosiseikat tapahtuivat.

Kansallinen oikeus

9 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Liikevaihtoveron alaisia ovat seuraavat liiketoimet:

1) Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa maan alueella vastikkeellisesti yrityksensä piirissä.”

10 UStG:n 3 §:n 1 momentissa säädetään, että ”elinkeinonharjoittajan suorittamia tavaroiden luovutuksia ovat suoritukset, joilla se tai sen toimeksiannosta kolmas mahdollistaa ostajalle tai tämän toimeksiannosta kolmannelle sen, että tämä saa vallan määrätä omissa nimissään tavarasta (määräämisvallan hankkiminen)”.

11 UStG:n 3 §:n 9 momentissa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suoritukset ovat suorituksia, jotka eivät ole tavaroiden luovutusta. – – Ruoka-annosten ja juomien myynti paikan päällä nautittavaksi on palvelujen suorittamista. Ruoka-annokset ja juomat luovutetaan paikan päällä nautittavaksi silloin, kun ne on luovutuksen olosuhteiden perusteella tarkoitettu nautittavaksi paikassa, joka on sijaintinsa osalta yhteydessä luovutuspaikkaan, ja kun paikan päällä tapahtuvaan ruokailuun tarjotaan erityistä infrastruktuuria.”

12 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan muun muassa ”liha- ja kalavalmisteiden [jne.]”, ”viljasta, jauhoista, tärkkelyksestä tai maidosta valmistettujen valmisteiden [sekä] leivonnaisten”, ”vihannes- ja hedelmävalmisteiden [jne.]” ja ”erilaisten elintarvikevalmisteiden” (jotka mainitaan kyseisessä säännöksessä viitatussa liitteessä 2 olevassa 28 ja 31–33 kohdassa) luovutuksiin.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-497/09

13 Bog myi viikoittaisilla markkinoilla kolmesta samanlaisesta pikaruokavaunusta välittömästi nautittavaksi valmistettuja ruoka-annoksia (erityisesti erilaisia makkaroita ja ranskalaisia perunoita) ja juomia. Näissä pikaruokavaunuissa oli lasisella roiskesuojalla varustettu myyntitiski ja sen alla materiaalista, jonka kaupallinen nimi on resopal, valmistettu vaunua kiertävä ”lauta”, jota voitiin käyttää ruokien nauttimiseen paikan päällä. Mainittujen vaunujen sivulla vetoaisan yläpuolella oli esiin käännettävä ”kieli”, joka voitiin pöydän lailla asettaa samalle korkeudelle kiertävän ”laudan” kanssa ja joka oli samaa materiaalia kuin se. Paikka, jossa asiakkaat voivat ruokailla, oli suojattu sateelta esiin levitettävällä katolla.

14 Bog ilmoitti vuodelta 2004 antamassaan liikevaihtoveroilmoituksessa juomien myyntiin liittyvän liikevaihdon sellaisena, johon sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, mutta ruokien myyntiin liittyvän liikevaihdon sellaisena, johon sovelletaan alennettua verokantaa. Liikevaihtoveroa koskevassa erityistarkastuksessa sen suorittaja tuli siihen tulokseen, että Bogin asiakkaat nauttivat tuotteet pääasiallisesti paikan päällä.

Koska Bog ei ollut esittänyt mitään tietoja pikaruokavaunun äärellä tapahtuvan nautinnan laajuudesta, arvioitiin sen liikevaihdon, johon sovelletaan yleistä verokantaa, osuudeksi 70 prosenttia.

15 Tämän seurauksena verovirasto teki 27.12.2006 vuotta 2004 koskevan muutetun liikevaihtoveropäätöksen. Bog teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen.

16 Toimivaltainen Finanzgericht (veroasioita käsittelevä tuomioistuin) hyväksyi Bogin kanteen ja katsoi olennaisilta osin, että yleisellä arvonlisäverokannalla verotettavan ruoka-annosten luovuttamisen ja alennetulla verokannalla verotettavien liiketoimien välisen rajanvedon kannalta oli ratkaisevaa se, oliko palvelujen suoritusten osuus laadullisesti merkittävämpi. Se katsoi, että käsiteltävässä asiassa oli kyse tavaroiden luovutuksesta, sillä ruokien valmistamisen lisäksi pääasian kantaja vain antoi myyntipisteensä ympärillä asiakkaiden käyttöön katetun tason, jolle nautittavaksi tarkoitetut ruuat voitiin asettaa, ja jäteastian. Muut palvelujen suoritusten osat (tarjoilu, istumismahdollisuus, suljetut ja lämmitetyt tilat tai vastaavat ruokailutilat ulkoilmassa, naulakot ja wc-tilat ym.), jotka ravintolakäyntien osalta luonnehtivat ravintolan suorittamien palvelujen kokonaiskuvaa, sitä vastoin puuttuivat.

17 Verovirasto on tehnyt mainitusta Finanzgerichtin tuomiosta Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen, jossa se mainitsee, että elintarvikkeiden luovutuksiin oli liittynyt suorituksia (elintarvikkeiden valmistaminen ruoka-annoksiksi ja katetun ruokailupaikan tarjoaminen), jotka olivat pelkkiä myyntitoimia laajempia.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on tavaroiden luovuttamista ja palvelujen suorittamista valmistettujen ruoka-annosten ja juomien tarjoilussa koskevan rajanvedon osalta tehnyt asiassa C-231/94,

Faaborg-Gelting Linien, 2.5.1996 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-2395) eron ravintolaliiketoimien ja sellaisten liiketoimien, jotka liittyvät mukaan otettaviksi tarkoitettuihin elintarvikkeisiin, välille. Tuomion mukaan ravintolaliiketoimille (palvelujen suorittaminen) on ominaista, että ne koostuvat ”eri palveluiden ketjusta, joka muodostuu ruokalajien valmistamisesta aina niiden tarjoiluun”, ja ruuan toimittaminen on vain yksi siihen kuuluvista toiminnoista, joista suurin merkitys on palveluilla, kun taas ”mukaan otettavaksi tarkoitetut elintarvikkeet” (tavaroiden luovutus) on kyseessä silloin, kun elintarvikkeen luovuttamiseen ”ei liity paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä”.

19 Lisäksi Bundesfinanzhof on vakiintuneesti ottanut lähtökohdaksi sen, että ratkaisevaa ei ole se, onko ruuan tarjoamisesta muodostuvien palvelujen suoritusten osien merkitys määrällisesti suurempi suhteessa ruuan valmistamiseen ja myyntiin, vaan se, onko ruuan tarjoamiselle tunnusomaisten palvelujen suoritusten osuus kokonaisarvioinnin perusteella laadullisesti merkittävämpi. Määrällinen arviointi johtaisi ennakkoratkaisupyynnön esittävän tuomioistuimen mukaan sekä ruokien että tarjoamismuotojen lajien määrästä ja monitahoisuudesta johtuvan tosiseikaston moninaisuuden vuoksi ratkaisemattomiin rajanveto-ongelmiin.

20 Bundesfinanzhof on pitänyt sitä, että ruoka-annosten tai aterioiden valmistaminen tapahtuu tiettyyn asiakkaiden määräämään aikaan, olennaisena palvelujen suoritusten osuutena, jonka perusteella voidaan yhdessä täydentävän palveluosan, kuten esimerkiksi käsiteltävässä asiassa korkeiden pöytien tai muun välitöntä nauttimista helpottavan ruokailuinfrastruktuurin, tarjoamisen kanssa katsoa, että palvelujen suoritusten osuus on laadullisesti merkittävämpi.

21 Kun otetaan huomioon arvonlisäverotusta koskevan unionin säännöstön viimeaikainen kehitys, ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on kuitenkin epäselvää, eikö jo sen, että ruoka-annosten ja aterioiden valmistaminen tapahtuu välittömästi nautittavaksi, voida katsoa luonnehtivan liiketoimea siten, että sillä, suoritetaanko muita palveluja, ei olisi tämän vuoksi merkitystä.

22 Jos sen sijaan aterioiden myyminen olisi katsottava palvelujen suoritukseksi vain silloin, kun siihen liittyy muita palvelujen suoritusten osuuksia, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan huomattava, että pääasian kantaja oli tarjonnut paikan päällä nauttimisen mahdollistavan lisäinfrastruktuurin. Se mainitsee kuitenkin, että käsiteltävässä asiassa osa asiakkaista oli kuitenkin hankkinut valmistetut ruoka-annokset tai ateriat mukaan ottamista varten eikä ollut käyttänyt käyttöön annettua infrastruktuuria.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa vielä, että jos välittömästi nautittavaksi valmistetut ruoka-annokset tai ateriat eivät ole kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 1 ryhmässä tarkoitettuja ”elintarvikkeita”, jäsenvaltioilla ei ole mahdollisuutta soveltaa tällaisiin ruoka-annoksiin alennettua arvonlisäverokantaa riippumatta siitä, onko kyse tavaroiden luovuttamisesta vai palvelujen suorittamisesta.

24 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko silloin kyseessä [kuudennen direktiivin] 5 artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus, kun ruoka-annoksia tai aterioita myydään välittömästi nautittavaksi?

2) Vaikuttaako kysymykseen 1 annettavaan vastaukseen se, suoritetaanko tässä yhteydessä täydentäviä palveluja (ruokailuinfrastruktuurin antaminen käyttöön)?

3) Jos kysymykseen 1 annettava vastaus on myöntävä, onko [kuudennen direktiivin] liitteessä H olevan 1 ryhmän käsitettä ’elintarvike’ tulkittava siten, että se kattaa ’mukaan otettavaksi tarkoitetut’ elintarvikkeet vain sellaisina kuin ne myydään

tavanomaisesti elintarvikeliikkeessä, vai kattaako se myös ruoka-annokset tai ateriat, jotka on – keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla – valmistettu välittömästi nautittavaksi?”

Asia C-499/09

25 CinemaxX harjoittaa elokuvateatteritoimintaa useissa paikoissa Saksassa.

26 Elokuvayleisö voi ostaa auloista erilaisten makeisten ja juomien lisäksi myös popcorneja ja tortillachipsejä (nachoja) erikokoisina annoksina. Itse myyntipisteissä ei ole ruokailutiskejä. Tiettyjen elokuvateattereiden auloissa on kuitenkin vaihteleva määrä korkeita pöytiä, baarijakkaroita, jossain määrin penkkejä, tuoleja, pöytiä tuoleineen sekä seinää reunustavia tasoja. Kaikissa elokuvateattereissa ei kuitenkaan ole kaikkia mainittuja sisustusesineitä. Joissakin elokuvasaleissa on istuimissa juomatelineitä.

27 Popcorn valmistetaan siten, että kuumentamiseen käytettävä popcornkone täytetään tietyssä suhteessa sokerilla, maissilla, popcornsuolalla ja rasvalla. Osa tavarasta sijoitetaan sitten viipymättä myyntitiskillä olevaan lämmittimeen, jossa popcorn pidetään kuuman ilman avulla lämpimänä. Tilauksen yhteydessä tästä lämmittimestä siirretään popcornia kauhalla erikokoisiin paperipusseihin ja myydään elokuvayleisölle. Jäljelle jäävä osa tavarasta varastoidaan suuriin pusseihin tai astioihin ja siirretään tarpeen mukaan myyntitiskillä olevaan lämmittimeen. Tortillachipsit tilataan pääsääntöisesti 500 gramman pakkauksissa tavarantoimittajilta. Osa tavarasta siirretään tällöinkin

myyntitiskillä olevaan lämmittimeen, jossa ne pidetään lämpiminä. Chipsien kanssa tarjotaan erityyppisiä dippikastikkeita. Nämä toimitetaan suuremmissa astioissa tarjoiluvalmiina. Tarjoiluvalmiit kastikkeet lämmitetään ja jaetaan annoksiksi.

28 CinemaxX ilmoitti vuoden 2005 kesäkuun liikevaihtoveroa koskevassa kuukausi-ilmoituksessaan popcornin ja tortillachipsien myynnistä kertyneen liikevaihdon myyntinä, johon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa. Verovirasto ei hyväksynyt tätä ilmoitusta ja teki päätöksen, jossa se sovelsi näihin liiketoimiin yleistä verokantaa.

29 CinemaxXin mainitusta päätöksestä verovirastolle tekemä oikaisuvaatimus samoin kuin sen toimivaltaisessa Finanzgerichtissä nostama kanne hylättiin. Finanzgericht katsoi, että kyseessä olevissa liiketoimissa ei ollut kyse tavaroiden luovutuksista vaan UStG:n 3 §:n 9 momentissa tarkoitetuista palveluista, koska CinemaxX ei ollut luovuttanut mukaan otettavaksi tarkoitettuja elintarvikkeita vaan paikan päällä nautittavia ruoka-annoksia.

30 CinemaxX on tehnyt ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Revisionvalituksen, jossa se ilmaisee, että ruoka-annosten tai aterioiden myymisessä on kyse yleisen verokannan mukaan verotettavasta ravintolaliiketoimesta vain silloin, kun palvelujen suorituksen osuus on hallitseva. Popcornien ja tortillachipsien lämpimänä pitäminen ei ole sellainen, koska kyse on vain elintarvikkeen edellyttämästä varastoinnista ja/tai myynnin kannalta optimaalisesta lämpötilasta huolehtimisesta. Mukaan otettavan pakkauksen puuttuminen ei ole ratkaisevaa, koska vaikka pakkaus puuttuukin, palvelujen suoritukseksi luonnehtiminen edellyttää myös palveluosuutta ja asianmukaisten ruokailutilojen tarjoamista. Myöskään elokuvasalien siivousta ei voida ottaa huomioon CinemaxXia vastaan. Korkeita pöytiä, baarijakkaroita ja muuta infrastruktuuria ei ole tarkoitettu popcornien ja tortillachipsien nauttimista varten,

koska elokuvayleisö ei ollut nauttinut näitä elintarvikkeita pääsääntöisesti aulassa vaan elokuvasalissa. Muilta osin CinemaxXin suoritukset eivät eroa niistä suorituksista, joita elintarvikeliikkeissä tai kioskeissa suoritetaan elintarvikkeiden myynnin yhteydessä. Keskimääräisen elokuvissa kävijän näkökulmasta myynti on vain elokuvateatterikäyntiä täydentävä. CinemaxX ei suorita mitään tarjoilutehtäviä, kuten tarjoilua paikoille.

31 Bundesfinanzhof päätti samoista syistä, jotka on esitetty edellä tämän tuomion 18–23 kohdassa asian C-497/09 yhteydessä, lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko silloin kyseessä [kuudennen direktiivin] 5 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovutus, kun ruoka-annoksia tai aterioita myydään välittömästi nautittavaksi?

2) Vaikuttaako kysymykseen 1 annettavaan vastaukseen se, suoritetaanko tässä yhteydessä täydentäviä palveluja (pöytien, tuolien tai muun ruokailuinfrastruktuurin antaminen käyttöön, elokuvan esittäminen)?

3) Jos kysymykseen 1 annettava vastaus on myöntävä, onko [kuudennen direktiivin] liitteessä H olevan 1 ryhmän käsitettä ’elintarvike’ tulkittava siten, että se kattaa ’mukaan otettavaksi tarkoitetut’ elintarvikkeet vain sellaisina kuin ne myydään tavanomaisesti elintarvikeliikkeessä, vai kattaako se myös ruoka-annokset tai ateriat, jotka on – keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla – valmistettu välittömästi nautittavaksi?”

Asia C-501/09

32 Lohmeyer harjoitti vuosina 1996–1999 useiden pikaruokakioskien ja yhden grillin toimintaa. Hän myi niissä heti nautittavia ruoka-annoksia (bratwursteja, currywursteja, hotdogeja, ranskalaisia perunoita sekä pihvejä, sianvatsaa, vartaita ja siankylkeä). Hän ilmoitti koko näiden ruoka-annosten myynnistä kertyneen liikevaihtonsa sellaisena, johon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

33 Verovirasto totesi kuitenkin, että näissä kioskeissa oli ruokailutasoja, ja katsoi, että kyse oli erityisestä, ruoka-annosten paikan päällä nauttimista varten tarkoitetusta infrastruktuurista, mistä syystä kyseessä oleviin liiketoimiin oli lähtökohtaisesti sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa. Koska mainittu viranomainen ei sulkenut pois sitä, että osa asiakkaista ei käyttänyt näitä tasoja ruokailuun vaan hankki ruoka-annokset ”mukaan ottamista varten”, se arvioi yleisen arvonlisäverokannan mukaan verotettavien liiketoimien osuudeksi 80 prosenttia.

34 Verovirasto teki 28.5.2002 tätä vastaavasti vuosia 1996–1999 koskevat muutetut verotuspäätökset. Lohmeyerin näistä päätöksistä tekemä oikaisuvaatimus ja kanne hylättiin.

35 Lohmeyer on tehnyt ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Revision-valituksen, jossa se ilmaisee olennaiselta osin, ettei pikaruokakioskin ruokailutaso ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu infrastruktuuri.

36 Bundesfinanzhof piti 18.12.2008 antamassaan tuomiossa edellä mainitussa asiassa Faaborg-Gelting Linien annettu tuomio huomioon ottaen sitä, että ruoka-annosten ja aterioiden valmistaminen tapahtuu tiettyyn, kunkin asiakkaan määräämään aikaan, olennaisena palvelujen suoritusten osuutena. Ennakkoratkaisua pyytänyt

tuomioistuin katsoo, että kun otetaan huomioon tätä oikeuskäytäntöä kohtaan esitetty kritiikki, ei voida kuitenkaan pitää vaadittavalla varmuudella epäilyksettömänä sitä, että ruoka-annoksen valmistamista tiettyyn aikaan olisi pidettävä olennaisena palvelujen suoritusten osuutena, joka joko yksin tai yhdessä asiakkaille myynnin yhteydessä tapahtuvan vähäistä merkittävämmän muun palvelujen suorituksen kanssa johtaa siihen, että suoritusta on kokonaisuutena pidettävä palvelujen suorituksena.

37 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen direktiivin] liitteessä H olevan 1 ryhmän käsitettä ’elintarvike’ tulkittava siten, että se kattaa ’mukaan otettavaksi tarkoitetut’ elintarvikkeet vain sellaisina kuin ne myydään tavanomaisesti elintarvikeliikkeessä, vai kattaako se myös ruoka-annokset tai ateriat, jotka on – keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla – valmistettu välittömästi nautittavaksi?

2) Jos välittömästi nautittavaksi valmistetut ruoka-annokset ja ateriat ovat [kuudennen direktiivin] liitteessä H olevassa 1 ryhmässä tarkoitettuja ’elintarvikkeita’, onko [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluvat sellaisten vasta valmistettujen ruoka-annosten ja aterioiden myynti, jotka kuluttajat nauttivat ruokailuinfrastruktuuria, kuten ruokailutasoja, korkeita pöytiä tai vastaavia, käyttäen paikan päällä ja joita kuluttajat eivät ota mukaan?”

Asia C-502/09

38 Fleischerei Nier on kommandiittiyhtiö, joka harjoittaa lihakauppa- ja juhlapalvelutoimintaa. Se toimittaa juhlapalvelusta tilatut ruoka-annokset suljetuissa lämmön säilyttävissä pakkauksissa ja tarjoaa tässä yhteydessä käyttöön asiakkaiden toiveiden mukaan myös ruokailuvälineitä, korkeita juhlapöytiä sekä henkilökuntaa.

39 Fleischerei Nier sovelsi laskuissaan astioista, ruokailuvälineistä, korkeista pöydistä ja henkilökunnan työpanoksesta maksettaviin vastikkeisiin yleistä arvonlisäverokantaa ja ruoka-annoksista maksettaviin vastikkeisiin alennettua verokantaa.

40 Verovirasto katsoi kuitenkin, että ruokatoimituksiin oli, siltä osin kuin niihin liittyi astioiden ja ruokailuvälineiden, korkeiden pöytien tai henkilökunnan työpanoksen tarjoamista, sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa ja teki tätä vastaavasti muutetun verotuspäätöksen.

41 Osapuolet pääsivät oikaisumenettelyssä yhteisymmärrykseen siitä, että niistä ruokatoimituksista, joiden yhteydessä käytettiin Fleischerei Nierin tarjoiluhenkilökuntaa, maksettuihin vastikkeisiin sovellettiin yleistä arvonlisäverokantaa. Muutetusta verotuspäätöksestä tehty oikaisuvaatimus ja kanne hylättiin.

42 Fleischerei Nier mainitsee tekemässään Revision-valituksessa olennaiselta osin, että astioiden ja ruokailuvälineiden toimittaminen oli ruokatoimituksen liitännäissuoritus eikä se oikeuttanut koko suorituksen luokittelemista palvelujen suoritukseksi. Juhlapalvelutoiminnalle oli tyypillistä, että asiakkaat halusivat järjestää

vierailleen ruokatarjoilun kotiympäristössä, eikä suoritusta voida siten rinnastaa ravintolaliiketoimeen.

43 Bundesfinanzhof on tämän perusteella pitänyt juhlapalveluyrityksen suorituksia edellä mainitussa asiassa Faaborg-Gelting Linien annettu tuomio huomioon ottaen yhtä kokonaisuutta olevana suorituksena silloin, kun valmiiden ruoka-annosten myynnin lisäksi käyttöön annetaan astioita ja ruokailuvälineitä, jotka lopuksi puhdistetaan, ja pitänyt sitä, että ruoka-annosten ja aterioiden valmistaminen tapahtuu tiettyyn – kunkin asiakkaan määräämään – aikaan, olennaisena palvelujen suoritusten osuutena. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, ettei Fleischerei Nierin väitteiden ja oikeuskirjallisuudessa esitetyn kritiikin vuoksi voida enää vaadittavalla varmuudella pitää epäilyksettömänä sitä, vastaako edellä esitelty oikeuskäytäntö unionin oikeuden periaatteita.

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että juhlapalveluyritys tarjoaa kuluttajille yhtä kokonaisuutta olevan suorituksen eikä useita itsenäisiä pääsuorituksia riippumatta siitä, käyttääkö kuluttaja ruoka-annosten lisäksi yhtä tai useampaa vapaavalinnaisesti tarjolla olevaa lisäsuoritusta, kuten ruokailuvälineitä, astioita, korkeita pöytiä tai henkilökunnan työpanosta.

45 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on selvitettävä, onko unionin oikeuden kanssa sopusoinnussa se, että juhlapalveluyrityksen yhtä kokonaisuutta olevan suorituksen luokittelussa pidetään palvelujen suoritusten osuutena sitä, että ruoka-annokset valmistetaan eri elintarvikkeista.

46 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että on tarpeen määrittää käyttökelpoiset perusteet, jotta näiden suoritusten luokittelun tulokset olisivat ennakoitavia ja jotta kyseisten yritysten oikeusvarmuus voitaisiin taata. Sen mukaan on epäilyksetöntä, että yhtä kokonaisuutta oleva suoritus luokitellaan palvelujen suoritukseksi aina silloin, kun käyttöön annetaan tarjoiluhenkilökuntaa, kun taas muita kyseeseen

tulevia palvelujen suorituksia ei voida pitää keskeisinä tai hallitsevina silloin, kun niistä aiheutuvien tosiasiallisten kustannusten yhteismäärä jää selvästi välittömästi nautittavaksi valmistettujen ruoka-annosten tosiasiallisia kustannuksia pienemmäksi.

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan ole varma siitä, onko tämä lähestymistapa sopusoinnussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, ja mainitsee, että asiassa C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, 27.10.2005 annetun tuomion (Kok., s. I-9433, 28 kohta) mukaan monitahoisen suorituksen hallitsevan osatekijän ratkaisemisen kannalta muun muassa näistä osatekijöistä aiheutuvat kustannukset ovat merkityksellisiä, mutta asiassa C-111/05, Aktiebolaget NN, 29.3.2007 annetun tuomion (Kok., s. I-2697, 37 kohta) mukaan kustannuksille ei pidä kuitenkaan sellaisenaan antaa ratkaisevaa merkitystä monitahoisen liiketoimen luokittelussa.

48 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen direktiivin] liitteessä H olevan 1 ryhmän käsitettä ’elintarvike’ tulkittava siten, että se kattaa ’mukaan otettavaksi tarkoitetut’ elintarvikkeet vain sellaisina kuin ne myydään tavanomaisesti elintarvikeliikkeessä, vai kattaako se myös ruoka-annokset tai ateriat, jotka on – keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla – valmistettu välittömästi nautittavaksi?

2) Jos välittömästi nautittavaksi valmistetut ruoka-annokset ja ateriat ovat [kuudennen direktiivin] liitteessä H olevassa 1 ryhmässä tarkoitettuja ’elintarvikkeita’, onko ruoka-annosten tai aterioiden valmistaminen otettava huomioon palvelujen suoritusten osuutena, kun ratkaistaan sitä, onko juhlapalveluyrityksen yhtä kokonaisuutta oleva suoritus (valmiiden ruoka-annosten tai aterioiden toimittaminen sekä niiden kuljettaminen ja mahdollisesti ruokailuvälineiden ja astioiden ja/tai korkeiden pöytien käyttöön antaminen sekä käyttöön annettujen tavaroiden

noutaminen) luokiteltava lievemmin verotettavaksi elintarvikkeiden luovutukseksi (tämän direktiivin liitteessä H oleva 1 ryhmä) vai palvelujen suorittamiseksi, jota ei veroteta lievemmin (tämän direktiivin 6 artiklan 1 kohta)?

3) Jos kysymykseen 2 vastataan kieltävästi, onko [kuudennen direktiivin] 2 artiklan 1 alakohdan, luettuna yhdessä sen 5 artiklan 1 kohdan ja 6 artiklan 1 kohdan kanssa, mukaista pelkästään verrata sellaisten suorituksen osien (kaksi tai useampia) määrää, joilla on palvelujen suorittamisen luonne, niiden suorituksen osien määrään, joilla on tavaroiden luovutuksen luonne, kun juhlapalveluyrityksen yhtä kokonaisuutta oleva suoritus luokitellaan joko tavaroiden luovutukseksi tai omantyyppisekseen palvelujen suoritukseksi, vai onko välttämättä tarkasteltava niiden suoritusten osien, joilla on palvelujen suorittamisen luonne, kulloistakin painoarvoa niiden määrästä riippumatta – ja jos näin on, minkä ominaisuuksien perusteella?"

49 Asiat C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 3.2.2010 antamalla määräyksellä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 43 artiklan mukaisesti kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten, koska ne liittyvät toisiinsa.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella ensimmäisellä asioissa C-497/09 ja C-499/09 esitetyllä kysymyksellä, toisella asiassa C-501/09 esitetyllä kysymyksellä sekä toisella ja kolmannella asiassa C-502/09 esitetyllä kysymyksellä, jotka on syytä käsitellä yhdessä, unionin tuomioistuimelta olennaisilta osin sitä, ovatko neljässä pääasiassa kyseessä olevat välittömästi nautittavaksi valmistettujen

ruoka-annosten ja aterioiden tarjoamista koskevat liiketoimet kuudennen direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia vai mainitun direktiivin 6 artiklassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia, ja sitä, mikä merkitys tässä yhteydessä voi olla täydentävillä palvelujen suoritusten osuuksilla.

Alustavia huomioita

51 Aluksi on syytä ratkaista, onko arvonlisäveron näkökulmasta kussakin pääasiassa kyseessä olevia erilaisia liiketoimia käsiteltävä erikseen verotettavina erillisinä liiketoimina vai yhtenä useista osatekijöistä koostuvana monitahoisena liiketoimena.

52 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista yhtäältä, onko kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta, ja toisaalta, jos kyseessä on yksi yhtenäinen suoritus, onko tämä suoritus katsottava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi (ks. em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 19 kohta ja em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 21 kohta).

53 Oikeuskäytännössä on myös todettu, että kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa yhtäältä, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, että jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin. On katsottava, että kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden

jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (ks. em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 ja 22 kohta sekä em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 22 ja 23 kohta).

54 Lisäksi kyse on yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta, jos yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastoin muiden osatekijöiden on katsottava olevan yksi tai useampi liitännäinen suoritus, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. mm. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 30 kohta; em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 21 kohta; asia C-572/07, RLRE Tellmer Property, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-4983, 18 kohta ja asia C-276/09, Everything Everywhere, tuomio 2.12.2010, Kok., s. I-12359, 24 ja 25 kohta).

55 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, onko näin tietyssä tapauksessa, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja (ks. em. asia CPP, tuomion 32 kohta sekä em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 23 kohta).

56 Kaikissa käsiteltävissä pääasioissa on kyse yhdistelmästä, joka muodostuu yhden tai useamman tavaran luovuttamisesta ja erilaisten palveluosien suorittamisesta, ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tämä luovuttaminen ja suorittaminen muodostavat arvonlisäverotuksen kannalta yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen. Ennakkoratkaisupyynnöstä tai unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ei ilmene, ettei tätä arviointia olisi tehty edellä mainittujen perusteiden mukaisesti.

57 Asiassa C-502/09 kyseessä olevan kaltaiseen juhlapalvelutoimintaan kuuluvien suoritusten yhteydessä merkitystä on muun muassa sillä, että suorituksen yhtä kokonaisuutta oleva luonne ei riipu siitä, antaako juhlapalvelun suorittaja yhden ainoan kaikki osat käsittävän laskun vai antaako se erillisen laskun ruoka-annosten luovuttamisesta (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 31 kohta; em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 25 kohta ja em. asia Everything Everywhere, tuomion 29 kohta).

Luokitteleminen tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi

58 On muistutettava, että kuudennella direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (ks. mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 48 kohta).

59 Tavaroiden luovutuksen käsitteen osalta kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tällaisella luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Oikeuskäytännössä on täsmennetty, että tähän käsitteeseen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. mm. em. asia Halifax ym., tuomion 51 kohta).

60 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että palvelujen suorituksen käsite kattaa liiketoimet, jotka eivät ole tämän direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia.

61 Sen ratkaisemiseksi, onko eri pääasioissa kyseessä olevan kaltaista yhtenä kokonaisuutena pidettävää moniosaista suoritusta pidettävä tavaroiden luovutuksena vai palveluiden suorituksena, on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan, niille tyypillisten seikkojen tutkimiseksi ja hallitsevien osatekijöiden yksilöimiseksi (ks. vastaavasti em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 12 ja 14 kohta; em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 27 kohta; em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 27 kohta ja asia C-88/09, Graphic Procédé, tuomio 11.2.2010, Kok., s. I-1049, 24 kohta).

62 On myös täsmennettävä, että hallitseva osatekijä on määritettävä keskivertokuluttajan näkökulman perusteella (ks. vastaavasti mm. em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 22 kohta ja em. asia Everything Everywhere, tuomion 26 kohta) siten, että kokonaisarvioinnissa otetaan huomioon palvelujen suoritusten osien laadullinen eikä pelkästään määrällinen merkitys suhteessa tavaroiden luovuttamisen osien merkitykseen.

63 Tässä yhteydessä on huomattava, että koska tavaran myyntiin liittyy aina jokin vähimmäispalvelu, kuten tuotteiden näytteillepano hyllyille tai laskun antaminen, ainoastaan ne palvelut, jotka ovat tavaran myyntiin välttämättä liittyvistä palveluista erillisiä, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa palvelujen suorituksen osuutta sellaisen monitahoisen liiketoimen kokonaisuudessa, johon sisältyy myös tavaran luovutus (ks. asia C-491/03, Hermann, tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-2025, 22 kohta).

64 Edellä mainitussa asiassa Faaborg-Gelting Linien annetun tuomion 14 kohdassa on täsmennetty, että ravintola-alan liiketoimille on ominaista, että ne koostuvat joukosta osatekijöitä ja toimintoja, joista ruuan toimittaminen on vain yksi osa ja joista suurin merkitys on palveluilla. Sitä on siksi pidettävä kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena. Asia on toisin silloin, kun liiketoimet koskevat mukaan otettaviksi tarkoitettuja ruokia ja kun niihin ei liity paikan päällä

tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä.

65 Mainitussa tuomiossa korostettiin siis autolautoilla suoritettavien ravintola-alan liiketoimien osalta sitä, että välittömästi nautittavaksi tarkoitettujen valmiiden ruoka-annosten ja juomien tarjoaminen on tulos eri palveluiden ketjusta, joka muodostuu ruuan valmistamisesta aina sen tarjoiluun asiakkaalle valmiina annoksina, ja että siihen sisältyvät ravintolatilat ja niihin liittyvät tilat (vaatenaulakot ym.) sekä huonekalut ja astiat sisältävän infrastruktuurin saattaminen asiakkaan käyttöön. Luonnollisten henkilöiden, joiden ammattitoiminta koostuu tällaisten ravintola-alan liiketoimien suorittamisesta, tehtävänä on tilanteen mukaan kattaa pöytä, neuvoa asiakkaita sekä esitellä tarjottavia ruokalajeja ja juomia, tarjoilla ne pöytiin ja lopuksi siivota pöydät ruokailun jälkeen (ks. em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 13 kohta).

66 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan asioissa C-497/09 ja C-501/09 kyseessä olevat liiketoimet liittyivät makkaroiden, ranskalaisten perunoiden ja muiden välittömästi nautittavaksi tarkoitettujen elintarvikkeiden myynteihin pikaruokavaunuissa tai -kioskeissa.

67 Tässä yhteydessä on todettava ensinnäkin, että tällaisten tuotteiden luovuttaminen edellyttää niiden keittämistä tai lämmittämistä, joka on palvelu, joka on otettava huomioon sen määrittämiseksi, luokitellaanko kyseessä oleva liiketoimi tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi, suoritettavassa kokonaisarvioinnissa.

68 Koska lämpimän lopputuotteen valmistaminen kuitenkin rajoittuu pääasiallisesti suppeisiin ja vakiomuotoisiin toimiin, joita ei useimmissa tapauksissa tehdä tietyn asiakkaan tilauksesta vaan jatkuvasti tai tietyin väliajoin yleisen, ennustettavissa olevan kysynnän perusteella, se ei ole kyseessä olevan liiketoimen hallitseva osatekijä eikä voi itsessään antaa tälle liiketoimelle palvelujen suorituksen luonnetta.

69 Lisäksi edellä tämän tuomion 63–65 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenevistä ravintola-alan liiketoimille tyypillisistä palvelujen suoritusten osista on todettava, että asioissa C-497/09 ja C-501/09 kyseessä oleviin liiketoimiin ei kuulu tarjoilijaa, varsinaista asiakkaiden neuvomista, varsinaista tarjoilua, joka koostuu erityisesti tilausten välittämisestä keittiöön, annosten myöhemmästä esittelystä ja niiden tarjoilemisesta asiakkaille pöytiin, luovutettujen elintarvikkeiden nauttimiseen erityisesti tarkoitettuja suljettuja ja lämmitettyjä tiloja, vaatenaulakkoa, wc-tiloja eikä pääosin astioita, huonekaluja eikä katettavaa pöytää.

70 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemat palvelujen suorittamisen osatekijät muodostuvat vain pelkistetystä infrastruktuurista eli pelkistä ruokailutiskeistä, joihin ei liity istumismahdollisuutta ja jotka mahdollistavat sen, että rajallinen määrä asiakkaita voi nauttia annokset paikan päällä ulkoilmassa. Tämän pelkistetyn infrastruktuurin käyttöön antaminen edellyttää vain vähäistä työpanosta. Tässä tilanteessa mainitut osatekijät ovat vain vähäisiä liitännäispalveluja eivätkä ne voi vaikuttaa pääsuorituksen eli tavaroiden luovuttamisen hallitsevuuteen.

71 Edellä esitetty pätee myös liiketoimiin, jotka liittyvät asiassa C-499/09 kyseessä olevan kaltaiseen popcornin ja tortillachipsien myyntiin elokuvateatterien auloissa.

72 Kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä tosiseikaston kuvauksesta ilmenee, popcornin ruuaksi valmistaminen, joka samalla merkitsee kyseisen tuotteen syntymistä, sekä sen ja tortillachipsien jakaminen pakkauksiin on keskeinen osa näiden tuotteiden myymistä eivätkä ne siten ole myymisestä riippumattomia liiketoimia. Lisäksi sekä elintarvikkeiden valmistamista että tietyssä lämpötilassa pitämistä suoritetaan jatkuvasti eikä tietyn asiakkaan tilauksesta.

73 On huomattava myös, että huonekalujen (korkeat pöydät, jakkarat, tuolit ja penkit) käyttöön antaminen – sen lisäksi, ettei niin tehdä kaikissa elokuvateattereissa – on pääsääntöisesti popcornin ja tortillachipsien myynnistä riippumatonta ja että paikat, joissa nämä huonekalut ovat, toimivat myös odotustiloina ja tapaamispaikkoina. Nauttiminen tapahtuu lisäksi käytännössä elokuvasaleissa. Tästä syystä tiettyjen salien tuolit on varustettu mukinpidikkeillä, joilla pyritään myös varmistamaan salien siisteys. Pelkkä näiden huonekalujen, joita ei ole tarkoitettu yksinomaan mahdollisesti helpottamaan näiden elintarvikkeiden nauttimista, olemassaolo ei anna liiketoimelle kokonaisuutena palvelujen suorittamisen luonnetta.

74 Edellä esitetyn perusteella asioissa C-497/09, C-499/09 ja C-501/09 kyseessä olevien liiketoimien – kun niitä tarkastellaan kokonaisuutena – hallitseva osatekijä on välittömästi nautittavaksi tarkoitettujen ruoka-annosten tai aterioiden luovuttaminen, koska niiden suppea ja vakiomuotoinen valmistaminen liittyy kiinteästi luovutuksiin ja koska pelkistetyn infrastruktuurin, joka mahdollistaa sen, että rajallinen määrä asiakkaita voi nauttia annokset paikan päällä, tarjoaminen on vain täydentävää ja vähämerkityksistä. Sillä, käyttävätkö asiakkaat mainittua pelkistettyä infrastruktuuria, ei ole merkitystä, sillä välitön nauttiminen paikan päällä ei voi ratkaista kyseisen liiketoimen luonnetta, koska se ei ole liiketoimen olennainen piirre.

75 Asiassa C-502/09 kyseessä olevan kaltaisten juhlapalvelun juhlien ja tapahtumien yhteydessä suorittamien liiketoimien osalta on korostettava ensinnäkin, kuten edeltä tämän tuomion 38 kohdasta ilmenee, että asiakkaiden toiveiden mukaan voidaan toteuttaa useita liiketoimien yhdistelmiä pelkästä ruoka-annosten valmistamisesta ja luovuttamisesta kattavan palvelun suorittamiseen, joka käsittää lisäksi astiaston ja kalusteiden (pöydät ja tuolit) käyttöön antamisen, ruoka-annosten esittelyn, koristelun, tarjoiluhenkilökunnan käyttöön antamisen ja ruokalistan sisältöä koskevan ohjeistuksen sekä mahdollisesti juomien valinnan.

76 Koska kyse on yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta, liiketoimen luokitteleminen tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi riippuu tosiasiallisten olosuhteiden kokonaisuudesta, ja tässä yhteydessä laadullisesti hallitsevat osatekijät otetaan huomioon keskivertokuluttajan näkökulmasta.

77 Juhlapalvelun kotiin toimittamista ruoka-annoksista on todettava, etteivät ne yleensä ole pikaruokakioskeissa, pikaruokavaunuissa ja elokuvateattereissa luovutettujen ruoka-annosten tapaan vakioidun valmistelun tulos vaan niihin sisältyy selvästi merkittävämpi palvelujen suorittamisen ulottuvuus ja ne edellyttävät enemmän työtä ja suurempaa tietotaitoa. Ruoka-annosten laatu, luovuus ja esillepanotapa ovat tällöin seikkoja, joilla on useimmissa tapauksissa asiakkaalle ratkaiseva merkitys. Paitsi että asiakkaalle annetaan mahdollisuus koota ruokalistansa, hänen pyynnöstään toteutetaan usein myös yksilöllisiä annoksia. Tämä palvelujen suorittamisen ulottuvuus ilmenee myös käytetyssä terminologiassa, koska tavanomaisessa kielenkäytössä puhutaan yleisesti ”juhlapalvelusta” (tai pitopalvelusta) samoin kuin ”tilatuista” eikä ”ostetuista” annoksista.

78 Juhlapalvelu toimittaa sitten ruoka-annokset lämpimissä suljetuissa säiliöissä tai lämmittää ne paikan päällä. Asiakkaalle on myös olennaista, että ruoka-annokset toimitetaan näin juuri hänen määräämäänsä aikaan.

79 Juhlapalvelun suoritukset yksityiskodissa voivat käsittää ruoka-annosten nauttimisen mahdollistavia osuuksia, kuten astioiden, ruokailuvälineiden ja jopa huonekalujen käyttöön antamisen. Erotuksena pikaruokakioskeissa tai -vaunuissa ja elokuvateattereissa tapahtuvasta pelkistetyn infrastruktuurin käyttöön antamisesta nämä osatekijät edellyttävät lisäksi tiettyä työpanosta tarvikkeiden tuomiseksi, hakemiseksi ja mahdollisesti puhdistamiseksi.

80 Näiden seikkojen perusteella on katsottava, että juhlapalvelun liiketoimet ovat palvelujen suorituksia lukuun ottamatta niitä tilanteita, joissa juhlapalvelu vain luovuttaa vakioituja ruoka-annoksia ilman, että tähän liittyy täydentäviä palvelujen suorittamisen osatekijöitä, tai joissa muut erityiset olosuhteet osoittavat, että liiketoimen hallitseva osa on ruoka-annosten luovuttaminen.

81 Edellä esitetyn perusteella kahteen ensimmäiseen asioissa C-497/09 ja C-499/09 esitettyyn kysymykseen, toiseen asiassa C-501/09 esitettyyn kysymykseen sekä toiseen ja kolmanteen asiassa C-502/09 esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 5 ja 6 artiklaa on tulkittava siten, että

– juuri valmistettujen, välittömästi nautittavaksi soveltuvien ruoka-annosten tai aterioiden myyminen pikaruokakioskissa tai -vaunussa tai elokuvateatterin aulassa on mainitussa 5 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovutus, jos liiketoimen kokonaisuuden laadullinen arviointi osoittaa, että elintarvikkeiden luovuttamista edeltävien ja siihen liittyvien palvelujen suoritusten osuus ei ole hallitseva, ja että

– juhlapalvelun liiketoimet ovat mainitussa 6 artiklassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia lukuun ottamatta niitä tilanteita, joissa juhlapalvelu vain luovuttaa vakioituja ruoka-annoksia ilman, että tähän liittyy täydentäviä palvelujen suorittamisen osatekijöitä, tai joissa muut erityiset olosuhteet osoittavat, että liiketoimen hallitseva osa on ruoka-annosten luovuttaminen.

Kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 1 ryhmässä käytetty käsite ”elintarvikkeet”

82 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella asioissa C-497/09 ja C-499/09 esittämällään kysymyksellä sekä ensimmäisellä asioissa C-501/09 ja C-502/09 esittämällään kysymyksellä, jotka on syytä käsitellä yhdessä, unionin tuomioistuimelta sitä, että jos pääasioissa kyseessä olevat liiketoimet ovat tavaroiden luovutuksia, käsittääkö kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 1 ryhmässä käytetty käsite ”elintarvikkeet” myös välittömästi nautittavaksi valmistetut ruoka-annokset tai ateriat.

83 Koska kuudennessa direktiivissä ei määritellä tätä elintarvikkeiden käsitettä, sitä on tarkasteltava siinä asiayhteydessä, johon se sijoittuu kuudennessa direktiivissä (ks. analogisesti asia C-83/99, komissio v. Espanja, tuomio 18.1.2001, Kok., s. I-445, 17 kohta ja asia C-3/09, Erotic Center, tuomio 18.3.2010, Kok., s. I-2361, 14 kohta).

84 Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdasta seuraa, että jäsenvaltioille annettu mahdollisuus soveltaa yhtä tai kahta alennettua verokantaa on poikkeus yleisen verokannan soveltamista koskevasta pääsäännöstä. Lisäksi kyseisen säännöksen mukaan alennettuja arvonlisäverokantoja voidaan soveltaa ainoastaan liitteessä H tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin (ks. em. asia komissio v. Espanja, tuomion 18 kohta ja em. asia Erotic Center, tuomion 15 kohta). Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverotuksen alalla säännöksiä, jotka merkitsevät poikkeusta pääsäännöstä, on tulkittava suppeasti mutta kuitenkin siten, että varmistetaan, etteivät vapautukset menetä tehokasta vaikutustaan (ks. mm. asia C-581/08, EMI Group, tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8607, 20 kohta ja asia C-175/09, AXA UK, tuomio 28.10.2010, Kok., s. 10701, 25 kohta).

85 Tässä yhteydessä on huomattava, että kyseisessä säännöksessä tarkoitetaan elintarvikkeita yleisesti eikä siinä tehdä mitään eroa tai aseteta mitään rajoitusta liiketoimintatyypin, myyntitavan, pakkauksen, valmistamistavan tai lämpötilan perusteella.

86 Lisäksi mainitussa säännöksessä mainitaan myös ”tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset” sekä ”tuotteet, joita tavallisesti käytetään elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen”.

87 Välittömästi nautittavaksi valmistetut ruoka-annokset ja ateriat on tarkoitettu kuluttajien ravinnoksi.

88 Niinpä kolmanteen asioissa C-497/09 ja C-499/09 esitettyyn kysymykseen sekä ensimmäiseen asioissa C-501/09 ja C-502/09 esitettyyn kysymykseen on vastattava, että tavaroiden luovutuksen tapauksessa kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 1 ryhmässä käytettyä käsitettä ”elintarvikkeet” on tulkittava siten, että se kattaa myös ruoka-annokset tai ateriat, jotka on keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla valmistettu välittömästi nautittavaksi.

Oikeudenkäyntikulut

89 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 5 ja 6 artiklaa on tulkittava siten, että

– **juuri valmistettujen, välittömästi nautittavaksi soveltuvien ruoka-annosten tai aterioiden myyminen pikaruokakioskissa tai -vaunussa tai elokuvateatterin aulassa on mainitussa 5 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovutus, jos liiketoimen kokonaisuuden laadullinen arviointi osoittaa, että elintarvikkeiden luovuttamista edeltävien ja siihen liittyvien palvelujen suoritusten osuus ei ole hallitseva, ja että**

– **juhlapalvelun liiketoimet ovat mainitussa 6 artiklassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia lukuun ottamatta niitä tilanteita, joissa juhlapalvelu vain luovuttaa vakioituja ruoka-annoksia ilman, että tähän liittyy täydentäviä palvelujen suorittamisen osatekijöitä, tai joissa muut erityiset olosuhteet osoittavat, että liiketoimen hallitseva osa on ruoka-annosten luovuttaminen.**

2) Tavaroiden luovutuksen tapauksessa kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 1 ryhmässä käytettyä käsitettä ”elintarvikkeet” on tulkittava siten, että se kattaa myös ruoka-annokset tai ateriat, jotka on keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla valmistettu välittömästi nautittavaksi.

Allekirjoitukset