DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 10 mars 2011 *

I de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Bundesfinanzhof (Tyskland), av den 15 respektive den 27 oktober 2009 som inkom till domstolen den 3 december 2009, i målen

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

mot

Manfred Bog,

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

mot

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Rättegångsspråk: tyska.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

mot

Finanzamt Minden,

och

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

mot

Finanzamt Detmold,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna D. Šváby (referent), E. Juhász, G. Arestis och T. von Danwitz,

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malaček,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 november 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Bog, genom H. Apking och T. Mittrach, Rechtsanwälte,

— CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, tidigare Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, genom G. Dzieyk och A. Müller, Rechtsanwälte, samt av A. Lukat, Steuerberater,

— Lohmeyer, genom K. Meger, Steuerberater,

— Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, genom M. Becker, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom J. Möller och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 5.1, och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet), och av begreppet livsmedel i kategori 1 i bilaga H till detta direktiv.

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan Finanzamt Burgdorf (skattemyndigheten i Burgdorf) och Manfred Bog (mål C-497/09), mellan CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, tidigare Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (nedan kallat CinemaxX) och Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (skattemyndigheten i Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst) (mål C-499/09), mellan Lothar Lohmeyer och Finanzamt Minden (skattemyndigheten i Minden) (mål C-501/09) samt mellan Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (nedan kallat Fleischerei Nier) och Finanzamt Detmold (skattemyndigheten i Detmold) (mål C-502/09). Målen gäller frågan huruvida olika verksamheter som består i att tillhandahålla maträtter eller livsmedel som tillagats för omedelbar förtäring utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet, eller tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6 i detta direktiv, och, för det fall dessa verksamheter utgör leverans av varor, huruvida de ska omfattas av den reducerade mervärdesskattesats som enligt den tyska lagstiftningen ska tillämpas på försäljning av livsmedel i den mening som avses i kategori 1 i bilaga H till sjätte direktivet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Artikel 2.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdeskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.”

4 Artikel 5.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.”

5 Artikel 6.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

…”

6 Artikel 12.3 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för varor och tjänster. …

…

Medlemsstaterna får dessutom använda en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 % och skall tillämpas bara på det slags varor och tjänster som anges i bilaga H.”

7 I bilaga H till sjätte direktivet, med rubriken ”Förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas”, anges i kategori 1 ”[l]ivsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människor och djur; … ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror; varor som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel.”

8 Enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser (EUT L 116, s. 18) får medlemsstaterna tillämpa reducerade skattesatser för ”restaurang- och cateringtjänster”. Detta direktiv var emellertid inte i kraft vid tiden för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen.

Nationell rätt

9 1 § stycke 1 punkt 1 i den tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG) har följande lydelse:

”Mervärdesskatt ska betalas för

1) en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet.”

10 Enligt 3 § stycke 1 UStG utgör ”[e]n näringsidkares leveranser … tjänster genom vilka näringsidkaren eller en av denne befullmäktigad tredje man överför rätten att såsom ägare förfoga över en vara till en köpare eller en därför befullmäktigad tredje man (överföring av förfoganderätten).”

11 3 § stycke 9 UStG har följande lydelse:

”Med övriga tjänster avses tjänster som inte utgör leveranser. … Tillhandahållande av maträtter och dryck för förtäring på stället utgör övrig tjänst. Maträtter och dryck ska anses tillhandahållna för förtäring på stället om de mot bakgrund av omständigheterna vid tillhandahållandet är avsedda att förtäras på en plats som har ett rumsligt samband med platsen för tillhandahållandet, och det iordningställts särskilda anordningar för förtäring på stället.”

12 Det framgår av 12 § stycke 2 punkt 1 UStG att den reducerade skatten kan tillämpas på bland annat leveranser av ”anrättningar av kött, fisk [etcetera]”, av ”anrättningar baserade på spannmål, mjöl, stärkelse eller mjölk [samt] bakverk”, av ”anrättningar av grönsaker, frukt [etcetera]” eller av ”anrättningar av olika livsmedel”. Dessa varor anges i numren 28, 31, 32 respektive 33 i den bilaga till vilken denna bestämmelse hänvisar.

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-497/09

13 Manfred Bog sålde från tre likartade gatuköksvagnar dryck och maträtter tillagade för omedelbar förtäring (bland annat olika sorters korvar och pommes frites) på veckomarknader. Dessa vagnar var utrustade med en försäljningsdisk med stänkskydd av glas och därunder löpte en rund skiva, tillverkad av ett material som säljs under namnet Resopal, på vilken maten kunde förtäras på stället. På sidan av dessa vagnar fanns ett slags bord i form av en utfällbar ”tunga” av samma material och i samma höjd som den disk som löpte runt vagnen. Den plats där kunderna kunde förtära maten var skyddad mot regn genom ett utfällbart tak.

14 I sin mervärdesskattedeklaration för år 2004 tillämpade Manfred Bog grundskattesatsen på den omsättning som hänförde sig till försäljningen av dryck medan han tillämpade den reducerade skattesatsen på försäljningen av maträtterna. Efter en särskild mervärdesskattegranskning kunde granskaren konstatera att Manfred Bogs kunder i regel förtärde varorna på stället. Eftersom Manfred Bog inte hade lämnat

några uppgifter om i vilken omfattning maten förtärdes vid gatuköket, uppskattades den omsättning som hänförde sig till grundskattesatsen till 70 procent av den totala omsättningen.

15 Den 27 december 2006 meddelade skattemyndigheten följaktligen ett ändrat beskattningsbeslut för år 2004. Manfred Bog begärde omprövning av detta beslut.

16 Den behöriga Finanzgericht (skattedomstolen) biföll Manfred Bogs överklagande och angav i sin motivering i huvudsak att det för avgränsningen mellan tillhandahållande av livsmedel för vilken normalskattesatsen gäller och tillhandahållanden för vilka en reducerad skattesats är tillämplig är det avgörande huruvida tjänstemomentet överväger i kvalitativt hänseende. Finanzgericht fann att det i det aktuella fallet var fråga om leverans av varor, eftersom Manfred Bog vid gatuköken, utöver tillredning av maten, endast hade tillhandahållit ytor under tak där maträtten kunde förtäras och där papperskorgar tillhandahölls. Däremot ansåg Finanzgericht att det saknades andra tjänstemoment som var kännetecknande för helhetsbilden av ett restaurangbesök (bland annat serveringspersonal, sittmöjligheter, slutna och uppvärmda lokaler respektive förtäringsmöjligheter utomhus, förekomsten av garderob och toaletter).

17 Skattemyndigheten överklagade Finanzgerichts beslut vid Bundesfinanzhof (federal skattedomstol) och gjorde gällande att tillhandahållandet av livsmedel hade anknytning till tillhandahållanden (tillredning av maträtter och förekomsten av förtäringsmöjligheter under tak) som gick utöver ren försäljning.

18 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att EU-domstolen, vad gäller avgränsningen mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster vid försäljning av lagad mat och dryck, i dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien

(REG 1996, s. I-2395) gjort skillnad mellan restaurangverksamhet och verksamhet som avser livsmedel för avhämtning. Restaurangverksamhet (tillhandahållande av tjänster) kännetecknas således av ”en serie tjänster, alltifrån tillagningen till överlämnandet av maten” där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Livsmedel för avhämtning (leverans av varor) föreligger däremot om leveransen av livsmedel ”inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar förtäring på därför avsedd plats”.

19 Enligt Bundesfinanzhofs fasta rättsuppfattning är det heller inte avgörande huruvida de delar som utgör restaurangtjänster överväger i kvantitativt hänseende i förhållande till de delar som har anknytning till tillredningen av maträtter och till leveransen av dessa, utan i stället att de kännetecknande tillhandahållandena överväger i kvalitativt hänseende vid en helhetsbedömning. En kvantitativ bedömning skulle dessutom leda till olösliga avgränsningsproblem på grund av de mycket varierande förhållandena, närmare bestämt på grund av den stora variationen av maträtter samt rätternas sammansättning och serveringsform.

20 Tillredandet av maträtter eller måltider vid en viss tidpunkt som kunden bestämmer, utgör enligt Bundesfinanzhof ett väsentligt tjänstemoment som i förbindelse med övriga tjänstemoment, såsom att, som i förevarande fall, tillhandahålla ståbord eller andra anordningar för att underlätta omedelbar förtäring, gör det möjligt att dra slutsatsen att tjänstemomentet överväger i kvalitativt hänseende.

21 Mot bakgrund av den aktuella utvecklingen av unionsrätten avseende mervärdesskatt, vill den hänskjutande domstolen emellertid få klarhet i huruvida inte tillagning av maträtter eller måltider för omedelbar förtäring i sig är kännetecknande för transaktionen på så sätt att det är oviktigt huruvida det tillkommer ytterligare tjänstemoment.

22 För det fall tillhandahållandet av måltider i stället ska betraktas som ett tillhandahållande av tjänst endast när det tillkommer ytterligare tjänstemoment, har den hänskjutande domstolen påpekat att klaganden i det nationella målet iordningställt ytterligare anordningar där maten kan förtäras. I förevarande mål har en del av kunderna emellertid köpt den tillagade maten eller måltiderna endast för avhämtning, således utan att utnyttja de möjligheter till förtäring på stället som erbjudits dem.

23 Den hänskjutande domstolen har slutligen påpekat att medlemsstaterna inte får tillämpa en reducerad skattesats på de maträtter eller måltider som tillagas för omedelbar förtäring, om sådan mat inte utgör ”livsmedel” i den mening som avses i kategori 1 i bilaga H till sjätte direktivet, inte ens om det är fråga om en leverans av varor.

24 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör det leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i [sjätte direktivet], att tillhandahålla maträtter eller måltider som har tillagats för omedelbar förtäring?

2) Är svaret på fråga 1 beroende av huruvida det tillkommer ytterligare tjänstemoment (tillhandahållande av anordningar för förtäring på stället)?

3) För det fall att fråga 1 ska besvaras jakande: Ska begreppet ’livsmedel’ i kategori 1 i bilaga H till [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att det endast omfattar livsmedel

’för avhämtning’, såsom dessa vanligtvis säljs inom livsmedelshandeln, eller omfattar begreppet även maträtter eller måltider som har friterats, kokats, stekts eller på annat sätt tillagats för omedelbar förtäring?”

Mål C-499/09

25 CinemaxX driver biografer på flera platser i Tyskland.

26 I foajéerna kan biobesökarna förutom diverse sötsaker och drycker även köpa popcorn och tortillachips (nachos) i olika portionsstorlekar. Det finns inte någon disk vid kassorna som är avsedd för förtäring av dessa chips, men i vissa av foajéerna finns det ståbord, barstolar, och ibland till och med bänkar, stolar, bord och avställningsytor längs väggarna. Samtliga uppräknade möbler finns emellertid inte i alla biografer. I vissa biosalonger är fåtöljerna utrustade med mugghållare.

27 För att tillreda popcornen måste man fylla en popcornmaskin, i vilken upphettningen sker, med rätt mängd socker, majs, popcornsalt och matolja. En del av de färdiga popcornen läggs därefter omedelbart i värmehållare som finns i försäljningsdiskarna. När biobesökaren gör sin beställning tas popcornen ur värmehållaren med en skopa och fylls i papperspåsar i olika storlekar. Resten av popcornen lagras i stora påsar eller bunkar för att vid behov fyllas på i värmehållaren. Tortillachipsen beställs i regel från

leverantörer i 500-gramsförpackningar. Tortillachipsen läggs också i en värmehållare där de hålls ljumna. Till chipsen erbjuds olika ”dipsåser” som levereras i behållare och är färdiga att servera. Dessa såser värms och delas ut portionsvis.

28 I sin mervärdesskattedeklaration för juni 2005 gjorde CinemaxX gällande att den omsättning som härrörde från försäljningen av popcorn och tortillachips skulle omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen. Skattemyndigheten godkände inte denna deklaration och meddelade ett beslut enligt vilket transaktionerna skulle omfattas av grundskattesatsen.

29 CinemaxX begärde omprövning av nämnda beslut hos skattemyndigheten, vilken beslutade att inte företa någon ändring. CinemaxX överklagade då till behörig Finanzgericht som avslog överklagandet med motiveringen att de berörda transaktionerna inte utgjorde leverans av varor utan ”övriga tjänster” i den mening som avses i 3 § stycke 9 UStG, eftersom CinemaxX inte hade tillhandahållit livsmedel för avhämtning utan mat för omedelbar förtäring.

30 CinemaxX överklagade detta beslut vid den hänskjutande domstolen, varvid företaget gjorde gällande att restaurangverksamhet som omfattas av grundskattesatsen för mervärdesskatt endast föreligger om tjänstemomentet i samband med tillhandahållandet av maträtten eller måltiden är övervägande. Så är inte fallet vad gäller varmhållandet av popcornen och tortillachipsen, eftersom det därvid endast är fråga om en lämplig lagring av dessa livsmedel och/eller ett sätt att garantera att livsmedlet har en optimal försäljningstemperatur. Att varorna saknar särskilda förpackningar för avhämtning saknar också relevans, eftersom en sådan brist inte kan uppväga avsaknaden av ett tjänstemoment eller en för förtäring särskilt avsedd plats. Städningen av biosalongerna ska inte heller beaktas till företagets nackdel. Ståborden, barstolarna och den övriga utrustningen är inte avsedda för förtäring av popcornen och tortillachipsen, eftersom flertalet av dem som köper dessa livsmedel förtär dem i biosalongen och inte

i foajén. I övrigt skiljer sig inte CinemaxX:s transaktioner från dem i livsmedelsaffärer eller kiosker vad gäller försäljning av livsmedel. Ur den genomsnittlige biobesökarens synvinkel tjänar sådan försäljning endast som komplement till biobesöket. CinemaxX tillhandahåller inte några ytterligare serveringstjänster, såsom till exempel servering vid sittplatserna.

31 Mot bakgrund av samma överväganden som dem som redovisats i samband med mål C-497/09 i punkterna 18–23 i denna dom, beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör det leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i [sjätte direktivet], att tillhandahålla maträtter eller måltider som har tillagats för omedelbar förtäring?

2) Är svaret på fråga 1 beroende av huruvida det tillkommer ytterligare tjänstemoment (tillhandahållande av stolar, bord och andra anordningar för förtäring, visning av biofilmer)?

3) För det fall att fråga 1 ska besvaras jakande: Ska begreppet ’livsmedel’ i kategori 1 i bilaga H till [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att det endast omfattar livsmedel ’för avhämtning’, såsom dessa vanligtvis säljs inom livsmedelshandeln, eller omfattar begreppet även maträtter eller måltider som har friterats, kokats, stekts eller på annat sätt tillagats för omedelbar förtäring?”

Mål C-501/09

32 Mellan åren 1996 och 1999 drev Lothar Lohmeyer flera gatukök och ett grillkök, från vilka han sålde färdiglagade maträtter (grillkorv, currykorv, varmkorv, pommes frites, biffar, sidfläsk, grillspett, revbensspjäll med mera). Han deklarerade hela den del av omsättningen som härrörde från försäljningen som omsättning vilken omfattades av den reducerade mervärdesskattesatsen.

33 Skattemyndigheten konstaterade emellertid att gatuköken var försedda med diskar och ansåg att det rörde sig om särskilda anordningar avsedda för förtäring av maträtter på stället. Följaktligen skulle den ifrågavarande transaktionen i princip omfattas av grundskattesatsen för mervärdesskatt. Eftersom det emellertid inte var uteslutet att en del av kunderna förvärvade maten ”för avhämtning” utan att utnyttja de för förtäring iordningställda diskarna, uppskattade skattemyndigheten att 80 procent av den totala aktuella omsättningen utgjorde omsättning som omfattades av grundskattesatsen.

34 Den 28 maj 2002 meddelade Finanzamt följaktligen ett ändrat beskattningsbeslut avseende åren 1996–1999. Lothar Lohmeyers begäran om omprövning respektive överklagande av detta beslut föranledde inte någon ändring.

35 Lothar Lohmeyer överklagade till den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att en disk som är installerad vid ett gatukök inte utgör någon infrastruktur i den mening som avses i EU-domstolens rättspraxis.

36 Bundesfinanzhof har i dom av den 18 februari 2008, med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, slagit fast att tillredandet av maträtter eller måltider vid en bestämd tidpunkt som bestäms av den enskilda kunden utgör ett väsentligt tjänstemoment. Mot bakgrund av den kritik som riktats mot ovannämnda

rättpraxis anser den hänskjutande domstolen emellertid att det inte står utom rimligt tvivel att tillredandet av en maträtt vid en bestämd tidpunkt ska betraktas som ett väsentligt tjänstemoment som antingen i sig eller i anknytning till en ej försumbar ytterligare tjänst vid tillhandahållandet till kunden medför att det sammantaget är fråga om en tjänst.

37 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska begreppet ’livsmedel’ i kategori 1 i bilaga H till [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att det endast omfattar livsmedel ’för avhämtning’, såsom dessa vanligtvis säljs inom livsmedelshandeln, eller omfattar begreppet även maträtter eller måltider som har friterats, kokats, stekts eller på annat sätt tillagats för omedelbar förtäring?

2) För det fall ’livsmedel’ i den mening som avses i kategori 1 i bilaga H till [sjätte direktivet] även omfattar maträtter eller måltider för omedelbar förtäring, ska då artikel 6.1 första meningen i [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att den omfattar tillhandahållande av nylagade maträtter eller måltider som kunden, genom att utnyttja de anordningar för förtäring som iordningställts i form av till exempel diskar, ståbord eller dylikt, förtär på plats och inte tar med sig?”

Mål C-502/09

38 Fleischerei Nier är ett kommanditbolag som innehar en köttaffär och bedriver cateringverksamhet. Inom ramen för denna verksamhet levererade Fleischerei Nier beställda rätter i slutna behållare i vilka maten hölls varm. Fleischerei Nier tillhandahöll även glas, porslin, bestick, ståbord samt personal efter kundens önskemål.

39 I sina fakturor tillämpade Fleischerei Nier grundskattesatsen för mervärdesskatt på priset för tillhandahållandet av glas, porslin, bestick, ståbord och personal, och den reducerade mervärdesskattesatsen på priset för tillhandahållandet av maträtter.

40 Skattemyndigheten ansåg emellertid att även matleveranserna skulle omfattas av grundskattesatsen, eftersom de hade anknytning till tillhandahållande av glas, porslin, bestick, ståbord eller personal. Myndigheten antog följaktligen ett ändringsbeslut avseende mervärdesskatten.

41 Under omprövningsförfarandet enades parterna om att inkomsten från matleveranserna skulle omfattas av grundskattesatsen i de fall Fleischerei Nier även tillhandahållit serveringspersonal. Varken Fleischerei Niers begäran om omprövning eller dess överklagande av ändringsbeslutet föranledde någon ändring.

42 I sitt överklagande till den hänskjutande domstolen har Fleischerei Nier i huvudsak gjort gällande att tillhandahållandet av glas, porslin och bestick utgör en underordnad tjänst i förhållande till leveransen av maten, som inte motiverar att hela verksamheten ska betraktas som ett tillhandahållande av tjänst. När det gäller catering är

det brukligt att kunden vill bjuda sina gäster i sitt hem, vilket innebär att detta slags verksamhet inte kan likställas med restaurangverksamhet.

43 Bundesfinanzgericht har med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien slagit fast att en cateringfirmas tillhandahållanden utgör en enda tjänst när företaget utöver de tillagade maträtterna även tillhandahåller glas, porslin och bestick som därefter diskas. Bundesfinanzgericht har vidare slagit fast att tillagandet av maträtter eller måltider vid en bestämd tidpunkt som varje enskild kund bestämmer, utgör ett väsentligt tjänstemoment. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det mot bakgrund av Fleischerei Niers argument och den kritik som anförs i doktrinen inte längre står utom rimligt tvivel att ovannämnda rättspraxis är förenlig med unionsrättens principer.

44 Den hänskjutande domstolen utgår från att en cateringfirma tillhandahåller sina kunder en enda tjänst och inte flera självständiga huvudsakliga tjänster, och detta oavsett om kunden kan eller inte kan utnyttja en eller flera av de tjänster som erbjuds utöver tillhandahållandet av maträtter, såsom till exempel tillhandahållande av bestick, glas, porslin, ståbord eller personal.

45 Enligt den hänskjutande domstolen måste det i samband med kvalificeringen av den enda tjänst som en cateringfirma tillhandahåller klargöras huruvida det är förenligt med unionsrätten att betrakta tillredningen av maträtter av olika livsmedel som ett tjänstemoment.

46 Den hänskjutande domstolen anser att det måste fastställas kriterier som kan tillämpas i praktiken, för att uppnå förutsägbara resultat vid kvalificeringen av dessa tillhandahållanden och för att rättssäkerheten för de berörda företagarna ska kunna garanteras. Enligt nämnda domstol ska en cateringfirmas enda tillhandahållande alltid kvalificeras som ett tillhandahållande av tjänst när det ställs serveringspersonal till

förfogande, medan övriga tjänster som ska beaktas inte ska anses kännetecknande eller dominerande när den sammanlagda faktiska kostnaden för dessa klart understiger den faktiska kostnaden för de maträtter som lagats och är färdiga att serveras.

47 Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida en sådan tolkning är förenlig med EU-domstolens rättspraxis. Enligt dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I-9433), punkt 28, kan nämligen bland annat de kostnader som uppstår vara relevanta vid identifieringen av de huvudsakliga delarna av ett samansatt tillhandahållande, medan kostnaderna i sig, enligt dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN (REG 2007, s. I-2697), punkt 37, emellertid inte får tillmätas någon avgörande betydelse vid kvalificeringen av en sammansatt transaktion.

48 Mot denna bakgrund har Bundesfinanzgericht vilandeförklarat målet och ställt följande frågor till domstolen:

”1) Ska begreppet ’livsmedel’ i kategori 1 i bilaga H till [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att det endast omfattar livsmedel ’för avhämtning’, såsom dessa vanligtvis säljs inom livsmedelshandeln, eller omfattar begreppet även maträtter eller måltider som har friterats, kokats, stekts eller på annat sätt tillagats för omedelbar förtäring?

2) Om ’livsmedel’ i den mening som avses i kategori 1 i bilaga H till [sjätte direktivet] även omfattar maträtter eller måltider för omedelbar förtäring, ska tillredandet av maträtterna eller måltiderna då beaktas som ett tjänstemoment vid avgörandet huruvida den sammansatta tjänst som en cateringfirma tillhandahåller (tillhandahållande av maträtter eller måltider för omedelbar förtäring samt leverans av dessa och i förekommande fall tillhandahållande av bestick, porslin och/eller

ståbord samt hämtning av nämnda utrustning) ska betraktas som en skattemässigt gynnad leverans av varor (kategori 1 i bilaga H till detta direktiv) eller som ett ej skattemässigt gynnat tillhandahållande av tjänster (artikel 6.1 i nämnda direktiv)?

3) För det fall att fråga 2 ska besvaras nekande: Är det förenligt med artikel 2 punkt 1, jämförd med artiklarna 5.1 och 6.1 i [sjätte direktivet], att vid kvalificeringen av en cateringfirmas sammansatta tjänst som antingen leverans av varor eller tillhandahållande av tjänst av särskilt slag endast utgå från antalet moment med tjänstekaraktär (två eller fler) i förhållande till leveransmomentet, eller ska den betydelse som tjänstemomenten tillmäts bedömas oberoende av antalet, och i så fall enligt vilka kriterier?"

49 Genom beslut av domstolens ordförande av den 3 februari 2010 har målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, med hänsyn till sambandet dem emellan och i enlighet med artikel 43 i domstolens rättegångsregler, förenats vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt vad gäller domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

50 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två första frågor i målen C-497/09 och C-499/09, den andra frågan i mål C-501/09 samt den andra och den tredje frågan i mål C-502/09, som ska behandlas tillsammans, för att få klarhet i huruvida de olika verksamheter som är i fråga i de fyra nationella målen, och som består i att

tillhandahålla maträtter eller måltider som har tillagats för omedelbar förtäring, utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet eller tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6 i nämnda direktiv, samt vilken påverkan ytterligare tillkommande tjänstemoment kan ha i detta avseende.

Inledande synpunkter

51 Det ska inledningsvis avgöras huruvida de olika verksamheter som är aktuella i respektive nationella mål i mervärdesskattehänseende ska betraktas som olika transaktioner som ska beskattas separat eller som, i respektive fall, en enda sammansatt transaktion som består av flera delar.

52 Det följer av domstolens praxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras dels om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, dels, i det sistnämnda fallet, huruvida detta enda tillhandahållande ska kvalificeras som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster (se domarna i de ovannämnda målen Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 19, och Aktiebolaget NN, punkt 21).

53 Domstolen har också slagit fast att det av artikel 2 i sjätte direktivet följer dels att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig, dels att transaktionen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Domstolen konstaterar att ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar eller handlingar från en skattskyldig person till en kund har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför

vore konstlat att försöka skilja dem från varandra (domarna i de ovannämnda målen Levob Verzekeringen och OV Bank, punkterna 20 och 22, och Aktiebolaget NN, punkterna 22 och 23).

54 Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar ska anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet, medan andra delar tvärtom måste betraktas som en eller flera underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls (se, bland annat, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 30, domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 21, dom av den 11 juni 2009 i mål C-572/07, RLRE Tellmer Property, REG 2009, s. I-4983, punkt 18, och av den 2 december 2010 i mål C-276/09, Everything Everywhere (tidigare T-Mobile UK), REU 2010, s. I-12359, punkterna 24 och 25).

55 Enligt det samarbetsförfarande som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på de nationella domstolarna att avgöra om detta är förhållandet i det enskilda fallet och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 32, och Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 23).

56 I förevarande fall är det, i samtliga de aktuella nationella målen, fråga om en kombination av dels leverans av en eller flera varor, dels tillhandahållande av olika tjänstemoment, och den hänskjutande domstolen anser att denna leverans och detta tillhandahållande i mervärdesskatterättsligt hänseende utgör en enda transaktion. Det framgår varken av beslutet om hänskjutande eller av de yttranden som inkommit till domstolen att denna kvalificering inte gjorts i enlighet med de ovannämnda kriterierna.

57 Vad gäller de tillhandahållanden som ingår i den verksamhet som en sådan cateringfirma som den som är aktuell i mål C-502/09 bedriver, är det bland annat av betydelse att förekomsten av en enda transaktion inte är beroende av huruvida cateringfirman upprättar en enda faktura för samtliga delar eller, i stället, en separat faktura för leveransen av maträtterna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 31, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 25, och Everything Everywhere (tidigare T-Mobile UK), punkt 29).

Fråga huruvida transaktionerna ska kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster

58 Domstolen erinrar om att det genom sjätte direktivet har inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör skattepliktiga transaktioner (se, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 48).

59 Vad gäller uttrycket leverans av varor föreskrivs i artikel 5.1 i sjätte direktivet att därmed avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Detta begrepp har preciserats i domstolens praxis så att det ska anses innefatta samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 51).

60 Det följer av artikel 6.1 i sjätte direktivet att begreppet tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i direktivet.

61 För att avgöra huruvida ett enda sammansatt tillhandahållande, såsom de i målen vid den nationella domstolen, ska kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänst, krävs det en samlad bedömning av omständigheterna kring transaktionen i fråga för att söka finna ut de delar som är kännetecknande och identifiera de huvudsakliga delarna (se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i de ovannämnda målen Faaborg-Gelting Linien, punkterna 12 och 14, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 27, och Aktiebolaget NN, punkt 27, samt dom av den 11 februari 2010 i mål C-88/09, Graphic Procédé, REU 2010, s. I-1049, punkt 24).

62 Domstolen påpekar också att den huvudsakliga delen ska bedömas med hänsyn till genomsnittskonsumentens uppfattning (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 22, och Everything Everywhere (tidigare T-Mobile UK), punkt 26) och, inom ramen för en helhetsbedömning, mot bakgrund av den kvalitativa – och inte enbart den kvantitativa – betydelsen av de delar som utgör tillhandahållande av tjänst i förhållande till de delar som utgör leverans av varor.

63 Eftersom saluföringen av en vara alltid åtföljs av ett minimalt tillhandahållande av tjänster, såsom förevisande av varor på hyllor eller överlämnande av en faktura, kan endast andra tjänster än de som är nödvändiga för att kunna idka handel med en vara beaktas när det ska avgöras hur stor del som utgör tillhandahållande av tjänster i förhållande till hela den komplexa transaktion som även omfattar leveransen av en vara (dom av den 10 mars 2005 i mål C-491/03, Hermann, REG 2005, s. I-2025, punkt 22).

64 Domstolen har i punkt 14 i domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien särskilt slagit fast att restaurangverksamhet kännetecknas av en mängd element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den klart övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld ett annat om verksamheten avser ”livsmedel för avhämtning”

och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats.

65 Vad gäller restaurangverksamhet på färjor har domstolen påpekat att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob etcetera) samt möbler, glas, och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden (domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 13).

66 I förevarande fall följer det av den hänskjutande domstolens uppgifter att de verksamheter som är i fråga i de nationella målen C-497/09 och C-501/09, avser försäljning från gatuköksvagnar eller gatukök av korv, pommes frites och andra livsmedel som tillreds för att omedelbart förtäras varma.

67 I detta avseende konstaterar domstolen inledningsvis att tillhandhållandet av sådana varor förutsätter att de tillagas eller värms upp, vilket utgör en tjänst som ska beaktas i samband med den helhetsbedömning av den ifrågavarande transaktion som görs för att kunna kvalificera den som antingen leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster.

68 Eftersom tillredningen av den slutliga varma varan i huvudsak begränsar sig till hastiga och standardiserade ingrepp som för det mesta inte sker på beställning av en särskild kund utan konstant eller regelbundet efter allmän efterfrågan, utgör den inte den övervägande delen av den ifrågavarande transaktionen och kan inte i sig förläna transaktionen karaktären av ett tillhandahållande av tjänst.

69 Vad gäller sådana tjänstemoment som är kännetecknande för restaurangverksamhet och som framgår av den ovan i punkterna 63–65 redovisade rättspraxisen, konstaterar domstolen att det i samband med den verksamhet som är aktuell i målen C-497/09 och C-501/09 inte förekommer någon serveringspersonal, ingen verklig rådgivning till kunderna, ingen service i egentlig mening – bestående av överföring av beställning till köket, senare framställning av maten eller servering av maten vid kundens bord –, inga slutna och uppvärmda lokaler som är särskilt avsedda för förtäring av tillhandahållen mat, ingen garderob eller toalett och i allt väsentligt inte heller glas, porslin, möbler eller borddukning.

70 De tjänstemoment som den hänskjutande domstolen berört utgörs nämligen endast av förekomsten av enkla inrättningar, närmare bestämt enkla serveringsdiskar, där det inte finns någon möjlighet att sitta och där ett begränsat antal kunder kan förtära maten på stället i det fria. Sådana enkla inrättningar kräver endast en obetydlig mänsklig inblandning. Mot denna bakgrund utgör de ovannämnda delarna endast underordnade minimala tillhandahållanden som inte kan påverka den överordnade karaktären av det huvudsakliga tillhandahållandet, nämligen den av leverans av varor.

71 Ovanstående överväganden gäller även för sådan försäljning av popcorn och tortillachips i biofoajéer som avses i det nationella målet C-499/09.

72 Det framgår av den hänskjutande domstolens beskrivningar att tillredandet – som flyter ihop med tillverkningen – av popcorn och distributionen av dessa och tortillachips i förpackningar utgör en del av försäljningen av dessa varor och alltså inte en av denna oberoende transaktion. Såväl tillredandet som förvaringen av livsmedel vid en viss temperatur sker dessutom på regelbunden basis och inte på beställning av en särskild kund.

73 Domstolen påpekar också att tillhandahållandet av möblemang (ståbord, barstolar, stolar och bänkar), utöver att detta möblemang inte finns i samtliga biografer, i regel är oberoende av försäljningen av popcorn och tortillachips och att de ytor där möblemanget finns likaså fungerar som väntsalar eller mötespunkter. Förtäringen sker i regel i biosalongerna. Fåtöljerna i vissa salonger är i detta syfte dessutom utrustade med mugghållare vilkas syfte också är att underlätta renhållningen i salongerna. Blotta tillgången till detta möblemang, som inte uteslutande syftar till att underlätta en eventuell förtäring av sådana livsmedel, ska emellertid inte betraktas som ett sådant tjänstemoment som skulle kunna förläna transaktionen i dess helhet karaktären av ett tillhandahållande av tjänst.

74 Vad gäller sådan verksamhet som avses i de nationella målen C-497/09, C-499/09 och C-501/09, framgår det av ovanstående överväganden att den huvudsakliga delen i de aktuella transaktionerna, med hänsyn till transaktionerna som helhet, utgörs av leverans av maträtter eller livsmedel färdiga för omedelbar förtäring, eftersom den hastiga och standardiserade tillredningen i sig är knuten till dessa transaktioner och eftersom tillhandahållandet av enkla inrättningar för att ett begränsat antal kunder ska kunna förtära maten på stället endast är av underordnad och minimal karaktär. Huruvida kunderna använder dessa enkla inrättningar eller inte saknar betydelse, eftersom den omedelbara förtäringen på stället inte är ett väsentligt kännetecken för den aktuella transaktionen. Den ska därför inte heller vara avgörande för dess kvalificering.

75 Vad gäller sådan cateringverksamhet vid fester och högtider som avses i det nationella målet C-502/09, påpekar domstolen inledningsvis att kunden, såsom framgår av punkt 38 ovan, kan välja mellan flera olika kombinationer av transaktionen, allt från enbart tillredning och leverans av maträtter till ett fullständigt tillhandahållande som innebär att glas, porslin och möblemang (bord och stolar) ställs till förfogande, servering av maträtterna, dekoration, tillhandahållande av personal och rådgivning vad gäller sammanställandet av menyn samt i förekommande fall val av dryck.

76 Eftersom det är fråga om ett enda tillhandahållande är kvalificeringen som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster beroende av samtliga omständigheter med hänsyn till de delar som ur konsumentens synvinkel är kvalitativt överordnade.

77 Domstolen påpekar att maträtter som en cateringfirma levererar till hemmet, till skillnad från maträtter som levereras i gatukök eller gatuköksvagnar och biografer, i regel inte är resultatet av en enkel standardiserad tillredning utan innehåller ett mer avancerat tjänstemoment som kräver en större arbetsinsats och en högre grad av kunnande. I dessa fall är maträtternas kvalitet, kreativiteten och framställningen aspekter som i regel är av avgörande betydelse för kunden. Kunden har ofta möjlighet att inte bara sammanställa sin egen meny utan även välja egenkomponerade maträtter. På ett terminologiskt plan visar sig detta tjänstemoment för övrigt genom att man i vardagligt tal i regel talar om ”cateringtjänster” och om att ”beställa” – snarare än att ”köpa” – maträtter från en cateringfirma.

78 Cateringfirman levererar sedan maten i varma tillslutna behållare eller värmer maten på plats. För kunden är det också nödvändigt att denna leverans av maten sker precis vid den tidpunkt som kunden begärt.

79 En cateringfirmas tillhandahållanden kan dessutom omfatta delar som möjliggör förtäring, som tillhandahållande av glas, porslin, bestick eller möblemang. Till skillnad från tillhandahållandet av en enkel inrättning, såsom är fallet med till exempel gatukök, gatuköksvagnar eller biografer, förutsätter ovanstående delar en viss mänsklig inblandning för att föra med sig, återta och i förekommande fall även rengöra utrustningen.

80 Mot bakgrund av dessa överväganden anser domstolen att cateringverksamhet utgör tillhandahållande av tjänster, utom när cateringfirman begränsar sig till att leverera standardiserade maträtter utan några övriga tjänstemoment eller när andra särskilda omständigheter visar att leveransen av maträtterna utgör den huvudsakliga delen av transaktionen.

81 Av det ovan sagda följer att de första två tolkningsfrågorna i målen C-497/09 och C-499/09, den andra tolkningsfrågan i mål C-501/09, och den andra och den tredje tolkningsfrågan i mål C-502/09 ska besvaras enligt följande: Artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet ska tolkas på följande sätt:

— Tillhandahållande av maträtter eller livsmedel som nyligen tillagats och som omedelbart kan förtäras vid gatukök, gatuköksvagnar eller i biograffoajéer utgör leverans av varor i den mening som avses i nämnda artikel 5 när en kvalitativ bedömning av transaktionen i dess helhet visar att de tjänstemoment som föregår eller är förenade med leveransen av varorna inte är överordnade.

— Cateringverksamhet utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i nämnda artikel 6, utom när cateringfirman begränsar sig till att leverera standardiserade maträtter utan några ytterligare tjänstemoment eller när andra särskilda omständigheter visar att leveransen av maträtterna utgör den huvudsakliga delen av transaktionen.

Begreppet ”livsmedel” i kategori 1 i bilaga H till sjätte direktivet

82 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan i målen C-497/09 och C-499/09 och den första frågan i målen C-501/09 och C-502/09, vilka ska behandlas tillsammans, för att – för det fall de i de olika nationella målen aktuella transaktionerna utgör leverans av varor – bringa klarhet i huruvida begreppet ”livsmedel” i kategori 1 i bilaga H till sjätte direktivet även omfattar maträtter och måltider som tillagas för omedelbar förtäring.

83 Eftersom det i sjätte direktivet inte finns någon definition av begreppet livsmedel, ska domstolen tolka detta begrepp mot bakgrund av det sammanhang i vilket det ingår inom ramen för sjätte direktivet (se, analogt, dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien, REG 2001, s. I-445, punkt 17, och av den 18 mars 2010 i mål C-3/09, Erotic Center, REU 2010, s. I-2361, punkt 14).

84 Det framgår av artikel 12.3 a i sjätte direktivet att medlemsstaterna, med undantag från principen att normalskattesatsen ska tillämpas, har möjlighet att tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt samma bestämmelse får dessutom de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H till detta direktiv (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Spanien, punkt 18, och Erotic Center, punkt 15). Det följer emellertid av fast rättspraxis avseende mervärdesskatt att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt, samtidigt som undantaget inte får förlora sin ändamålsenliga verkan (se, bland annat, dom av den 30 september 2010 i mål C-581/08, EMI Group, REU 2010, s. I-8607, punkt 20, och av den 28 oktober 2010 i mål C-175/09, AXA UK, REU 2010, s. I-10701, punkt 25).

85 Domstolen påpekar i detta sammanhang att den aktuella bestämmelsen avser livsmedel i allmänhet och att den inte gör någon skillnad på eller något förbehåll för vilken typ av handel, försäljning, förpackning, tillagning eller temperatur det är fråga om.

86 I denna bestämmelse nämns också ”ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror” och ”varor som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel”.

87 Slutligen tjänar de maträtter och måltider som tillagats för omedelbar förtäring som föda för konsumenter.

88 Den tredje frågan i målen C-497/09 och C-499/09 och den första frågan i målen C-501/09 och C-502/09 ska följaktligen besvaras enligt följande: Begreppet livsmedel i kategori 1 i bilaga H till sjätte direktivet ska, när det gäller leverans av varor, tolkas på så sätt att det även omfattar maträtter eller måltider som har friterats, kokats, stekts eller på annat sätt tillagats för omedelbar förtäring.

Rättegångskostnader

89 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Artiklarna 5 och 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, ska tolkas på följande sätt:

— Tillhandahållande av maträtter eller livsmedel som nyligen tillagats och som omedelbart kan förtäras vid gatukök, gatuköksvagnar eller i biograffoajéer utgör leverans av varor i den mening som avses i nämnda artikel 5 när en kvalitativ bedömning av transaktionen i dess helhet visar att de tjänstemoment som föregår eller är förenade med leveransen av varorna inte är överordnade.

— Cateringverksamhet utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i nämnda artikel 6, utom när cateringfirman begränsar sig till att leverera standardiserade maträtter utan några ytterligare tjänstemoment eller när andra särskilda omständigheter visar att leveransen av maträtterna utgör den huvudsakliga delen av transaktionen.

2) Begreppet livsmedel i kategori 1 i bilaga H till sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 92/111, ska, när det gäller leverans av varor, tolkas på så sätt att det även omfattar maträtter eller måltider som har friterats, kokats, stekts eller på annat sätt tillagats för omedelbar förtäring.

Underskrifter