WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 10 marca 2011 r. *

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

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

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

przeciwko

Manfredowi Bogowi,

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

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Język postępowania: niemiecki.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

przeciwko

Finanzamt Minden,

oraz

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

przeciwko

Finanzamt Detmold,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: K. Malaček, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu M. Boga przez H. Apkinga i T. Mittracha, Rechtsanwälte,

— w imieniu CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, wcześniej Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, przez G. Dzieyka i A. Müllera, Rechtsanwälte, oraz A. Lukat, Steuerberater,

— w imieniu L. Lohmeyera przez K. Megera, Steuerberater,

— w imieniu Fleischerei Nier GmbH & Co. KG przez M. Beckera, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez J. Möllera i C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

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

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

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

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

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniu [podatkiem VAT] podlega:

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

4 Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

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

5 Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

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

[…]".

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

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

[…]

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

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

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

Prawo krajowe

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

„Podatkowi od wartości dodanej podlegają następujące transakcje:

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

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

11 Paragraf 3 ust. 9 UStG stanowi:

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

12 Z § 12 ust. 2 pkt 1 UStG wynika, że stawka obniżona podatku VAT znajduje zastosowanie między innymi do dostaw „potraw z mięsa, ryb [itd.]", „potraw ze zbóż, mąki, skrobi lub mleka, [a także do] wypieków", do „potraw z warzyw, owoców [itd.]" oraz do „różnych przetworów spożywczych" (to jest towarów wymienionych w pkt 28 oraz 31–33 załącznika, do którego odsyła wspomniany przepis).

Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-497/09

13 M. Bog trudnił się sprzedażą na cotygodniowych targach napojów i gotowych dań do spożycia na miejscu (w szczególności kiełbasek i frytek) z trzech identycznych przyczep gastronomicznych. Przyczepy te wyposażone były w kontuar, w szklaną osłonę i znajdującą się pod nią okrągłą „ladę" z tworzywa o nazwie „resopal", która mogła być używana do konsumpcji na miejscu. Z boku przyczepy, nad dyszlem, znajdował się składany „jęzor" o konstrukcji analogicznej do stołu, tej samej wysokości i wykonany z tego samego tworzywa co okrągła „lada". Miejsce do jedzenia osłonięte było od deszczu za pomocą markizy.

14 W zeznaniu podatkowym VAT za sporny rok 2004 M. Bog zadeklarował transakcje sprzedaży napojów jako objęte podstawową stawką podatku VAT, natomiast transakcje sprzedaży gotowych dań jako objęte stawką obniżoną. W trakcie kontroli dotyczącej podatku VAT kontroler stwierdził, że klienci M. Boga zamawiali zwykle produkty do spożycia na miejscu. Ponieważ zainteresowany nie udzielił żadnych wskazówek co

do ilości produktów spożywanych bezpośrednio z przyczep, udział transakcji sprzedaży dań gotowych objętych stawką podstawową został oszacowany na 70 % wszystkich transakcji.

15 W związku z tym w dniu 27 grudnia 2006 r. organ podatkowy wydał zmienioną decyzję podatkową w odniesieniu do roku 2004. M. Bog wniósł odwołanie od tej decyzji.

16 Właściwy Finanzgericht (sąd do spraw podatkowych) uwzględnił skargę M. Boga, uznawszy co do istoty, że rozgraniczenie między transakcjami sprzedaży artykułów żywnościowych podlegającymi podstawowej stawce podatku VAT a transakcjami podlegającymi stawce obniżonej wymaga zbadania, czy element świadczenia usług jest jakościowo przeważający. W omawianej sprawie zaś chodzi o dostawę towarów, jako że skarżący poza przygotowaniem gotowych dań wyposażył jedynie swoje przyczepy gastronomiczne w zadaszone miejsca do jedzenia, w których dania te mogły być podawane i gdzie znajdowały się kosze na śmieci. Jeśli chodzi o usługi świadczone przez tego rodzaju zakład, brakuje natomiast innych elementów świadczenia usług charakterystycznych dla całościowego obrazu, jaki wiąże się z wizytą w restauracji (w szczególności serwisu, miejsc siedzących, zamkniętych i ogrzewanyche lub klimatyzowanych pomieszczeń oraz możliwości konsumpcji na tarasie, szatni i toalety).

17 Organ podatkowy wniósł od wyroku Finanzgericht „Revision" do Bundesfinanzhof (federalnego sądu do spraw podatkowych), podnosząc, że sprzedaż artykułów żywnościowych była związana ze świadczeniami (przygotowanie artykułów żywnościowych do spożycia i urządzenia pozwalające na konsumpcję pod dachem) wykraczającymi poza ramy zwykłej dostawy.

18 Sąd krajowy przypomina, że w odniesieniu do rozgraniczenia między dostawą towarów a świadczeniem usług w dziedzinie sprzedaży gotowych posiłków i napojów Trybunał wprowadził w wyroku z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting

Linien, Rec. s. I-2395, rozróżnienie na transakcje dotyczące działalności restauracyjnej i transakcje dotyczące żywności na wynos. Zgodnie z tym orzecznictwem transakcje dotyczące działalności restauracyjnej (świadczenia usług) „charakteryzuje ciąg elementów i czynności, od przygotowania posiłku do jego fizycznego podania", wśród których dostawa artykułów żywnościowych stanowi tylko jeden ze składników, a przeważa zdecydowanie świadczenie usług. Z żywnością na wynos (dostawą towarów) mamy natomiast do czynienia, jeżeli poza dostawą artykułów żywnościowych „transakcji nie towarzyszą usługi mające na celu organizację konsumpcji na miejscu w odpowiednim otoczeniu".

19 Poza tym Bundesfinanzhof orzekał do tej pory, że decydującym czynnikiem nie jest ilościowy udział świadczenia usług restauracyjnych w stosunku do przygotowania dań i ich dostawy, lecz okoliczność, iż świadczenie określonych usług jakościowo przeważa w ramach oceny całościowej. Ponadto ocena ilościowa prowadziłaby do trudności nie do rozwiązania wynikających z dużej różnorodności czynników faktycznych, to jest wielości i złożoności potraw i sposobu ich podania.

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

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

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

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

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

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

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

3) Czy w przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze pojęcie »środki spożywcze« zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono jedynie żywność »na wynos«, jaka

zwykle jest sprzedawana w obrocie, czy również dania i posiłki, które są smażone, gotowane albo w inny sposób przygotowane do spożycia na miejscu?".

Sprawa C-499/09

25 CinemaxX prowadzi kina w różnych miejscach w Niemczech.

26 We foyer tych kin widzowie mogą nabyć słodycze i napoje, a także różnej wielkości porcje popcornu oraz chipsów z tortilli (nachos). Punkty sprzedaży nie mają kontuarów służących konsumpcji, lecz we foyer niektórych kin znajdują się, w różnej liczbie, stoliki, stołki barowe, a niekiedy również ławki, krzesła, stoły i miejsca do siedzenia pod ścianami. Jednakże urządzenia te nie występują we wszystkich kinach. W niektórych salach projekcyjnych fotele wyposażone są w uchwyty na kubki.

27 Produkcja popcornu polega na wrzucaniu do maszyny do popcornu, w której odbywa się prażenie, w odpowiedniej proporcji cukru, kukurydzy, soli i oleju. Część wytworzonego popcornu umieszczana jest bezpośrednio w podgrzewanych pojemnikach znajdujących się w punktach sprzedaży. Na życzenie klientów popcorn nabiera się szufelką i podaje w torbach papierowych różnej wielkości. Pozostała część umieszczana jest w dużych workach lub koszach, a następnie przesypywana zależnie od zapotrzebowania do podgrzewanych pojemników. Nachos zamawiane są przeważnie u dostawców w paczkach po 500 g. Umieszczane są również w podgrzewanych

pojemnikach, w których przechowuje się je w letniej temperaturze. Jako dodatek oferuje się różne sosy („dipy"). Są one dostarczane w pojemnikach i gotowe do podania. Sosy te są podgrzewane i podawane w porcjach.

28 W zeznaniu podatkowym VAT za czerwiec 2005 r. CinemaxX zadeklarowała obrót ze sprzedaży popcornu i nachos jako objęty obniżoną stawką podatku VAT. Organ podatkowy zakwestionował tę kwalifikację i wydał decyzję, w której poddał te transakcje stawce podstawowej.

29 Odwołanie do organu wyższej instancji oraz skarga na tę decyzję złożone przez CinemaxX zostały oddalone. Właściwy Finanzgericht uznał, że omawiane transakcje nie stanowiły dostawy towarów, lecz „inne świadczenia" w rozumieniu § 3 ust. 9 UStG, ponieważ CinemaxX nie sprzedaje żywności na wynos, lecz dania przeznaczone do spożycia na miejscu.

30 CinemaxX wniosła do sądu krajowego „Revision", w której podnosi, że w przypadku sprzedaży dań lub posiłków można mówić o świadczeniu usług restauracyjnych podlegającym stawce podstawowej podatku VAT tylko pod warunkiem, iż świadczenie usług jest elementem dominującym. Usługą taką nie jest utrzymywanie popcornu i nachos w letniej temperaturze, gdyż chodzi tu tylko o odpowiednią metodę ich przechowywania lub sprzedaż we właściwej temperaturze. Podobnie brak opakowań pozwalających na zakup tych artykułów na wynos nie przeczy takiej wykładni, gdyż nie zmienia on faktu, że w kinach nie świadczy się usług, ani nie ma odpowiednich warunków, do konsumpcji na miejscu. Okoliczności, iż sale kinowe są sprzątane nie można interpretować na niekorzyść CinemaxX. Stoliki, stołki barowe i pozostałe

wyposażenie nie jest przeznaczone do konsumpcji popcornu i nachos, ponieważ większość osób, które kupują te produkty w kinie, spożywa je w sali projekcyjnej, a nie we foyer. Co więcej, transakcje dokonywane przez CinemaxX nie różnią się od transakcji dokonywanych przez supermarkety i kioski w zakresie sprzedaży żywności. Dla przeciętnego widza produkty te stanowią jedynie uzupełnienie seansu kinowego. CinemaxX nie świadczy usług restauracyjnych, takich jak serwis do stolika.

31 Na podstawie identycznych rozważań jak opisane w pkt 18–23 niniejszego wyroku w odniesieniu do sprawy C-497/09 Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

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

2) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze zależy od występowania dodatkowych elementów świadczenia usług (udostępniania stolików, krzeseł i innych urządzeń pozwalających na konsumpcję, projekcji filmu)?

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

Sprawa C-501/09

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

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

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

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

36 Powołując się na ww. wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, Bundesfinanzhof orzekł w wyroku z dnia 18 grudnia 2008 r., że proces przygotowania dań i posiłków w określonym momencie specjalnie dla każdego klienta stanowi zasadniczy element świadczenia usług. Jednakże biorąc pod uwagę zastrzeżenia wyrażone wobec tego

orzeczenia, sąd krajowy uznaje, iż nie ma wystarczającej pewności, że przygotowanie konkretnego dania w określonym momencie stanowi zasadniczy element, który samodzielnie lub w połączeniu z dodatkowymi istotnymi świadczeniami związanymi z podaniem dania klientowi pozwala na przyjęcie, że chodzi o świadczenie usług.

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

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

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

Sprawa C-502/09

38 Fleischerei Nier jest spółką komandytową prowadzącą rzeźnię, a także działalność cateringową. W ramach tej działalności dostarcza ona zamówione dania w zamkniętych opakowaniach termicznych. Na życzenie klienta spółka może udostępnić także naczynia, nakrycia, stoliki oraz personel.

39 Wystawiając faktury, Fleischerei Nier stosowała podstawową stawkę podatku VAT do usług związanych z udostępnianiem naczyń, nakryć, stolików i personelu, natomiast stawkę obniżoną do sprzedaży dań.

40 Organ podatkowy uznał jednak, że sprzedaż żywności powinna również podlegać podstawowej stawce podatku VAT, ponieważ wiązała się z udostępnieniem naczyń, nakryć, stolików i personelu.

41 W postępowaniu odwoławczym strony uzgodniły, że przychody ze sprzedaży żywności powinny podlegać stawce podstawowej podatku VAT, w przypadkach gdy Fleischerei Nier udostępniała również personel. Odwołanie oraz skarga na zmienioną decyzję podatkową zostały oddalone.

42 W postępowaniu w przedmiocie wniesionej przez Fleischerei Nier „Revision" spółka ta podniosła co do istoty, że udostępnianie naczyń i nakryć jest świadczeniem dodatkowym do dostawy żywności i nie uzasadnia zakwalifikowania całości transakcji jako świadczenia usług. W przypadku cateringu klienci życzą sobie zwykle przyjmować

gości w domu, w związku z czym tego rodzaju transakcji nie można porównywać do działalności restauracyjnej.

43 Bundesfinanzhof, powołując się na ww. wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, orzekł, że działalność cateringowa stanowi jedno świadczenie, jeżeli poza gotowymi daniami usługodawca dostarcza naczynia i sztućce, a następnie zapewnia ich mycie, a przygotowanie dań i posiłków o określonej porze dla konkretnego klienta stanowi zasadniczy element świadczenia. Jednakże biorąc pod uwagę argumenty przedstawione przez Fleischerei Nier oraz krytyczne uwagi doktryny, sąd ten uznaje, iż nie ma obecnie wystarczającej pewności co do zgodności tego orzecznictwa z prawem Unii Europejskiej.

44 Sąd krajowy stwierdza, że w przypadku cateringu przedsiębiorca dokonuje na rzecz swoich klientów jednego świadczenia, a nie szeregu samodzielnych świadczeń, niezależnie od tego, czy poza dostawą dań klient korzysta z jednego lub kilku oferowanych świadczeń dodatkowych, takich jak udostępnianie naczyń, nakryć, stolików i personelu.

45 Zdaniem sądu krajowego należy wyjaśnić, czy uznanie przygotowania dań z różnych składników za element świadczenia usług dla celów zakwalifikowania działalności cateringowej jest zgodne z prawem Unii Europejskiej.

46 Sąd krajowy stwierdza, że należy określić użyteczne w praktyce kryteria, co umożliwi kwalifikowanie w sposób przewidywalny tego rodzaju świadczeń i zapewni bezpieczeństwo prawne każdemu zainteresowanemu przedsiębiorcy. Zdaniem tego sądu nie ulega wątpliwości, że jedno całościowe świadczenie należy zawsze uznawać za

usługę, jeżeli obejmuje ono serwis kelnerski, natomiast innych omawianych świadczeń nie można uznać za charakterystyczne lub dominujące, jeżeli ich ogólne koszty są znacznie niższe od rzeczywistego kosztu przygotowania dań gotowych do podania.

47 Sąd krajowy stawia jednak pytanie, czy takie podejście nie jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału, i wskazuje, iż zgodnie z wyrokiem z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 28, poniesione koszty mogą stanowić istotny element przy określaniu dominujących elementów świadczenia złożonego, natomiast zgodnie z wyrokiem z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 37, same koszty nie powinny mieć istotnego znaczenia dla zakwalifikowania złożonej transakcji.

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

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

2) Jeżeli pojęcie »środki spożywcze« zawarte w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy obejmuje również dania i posiłki do spożycia na miejscu [,] czy proces przygotowania dań i posiłków należy uznać za element usługi do celów ustalenia, czy świadczenie cateringu (dostawa dań i posiłków gotowych do spożycia, ich transport oraz ewentualnie udostępnianie sztućców lub naczyń oraz stolików, a także odbiór dostarczonych przedmiotów) stanowi dostawę żywności

traktowaną preferencyjnie z punktu widzenia podatkowego (kategoria 1 w załączniku H do tej dyrektywy), czy jest to świadczenie usługi, które nie korzysta z takiego traktowania (art. 6 ust. 1 tej dyrektywy)?

3) W przypadku odpowiedzi przeczącej na drugie pytanie [,] czy oparcie całościowej kwalifikacji świadczenia cateringu jako dostawy towarów lub jako świadczenia szczególnego rodzaju usługi wyłącznie na liczbie elementów charakterystycznych dla świadczenia usług (dwóch lub więcej) w stosunku do udziału dostawy towarów jest zgodne z art. 2 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, czy też elementy charakterystyczne dla świadczenia usług należy oceniać niezależnie od ich liczby, a jeżeli tak, to według jakich kryteriów?".

49 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 3 lutego 2010 r. sprawy C-497/09, C-499/09, C-501/09 oraz C-502/09 zostały połączone do łącznego rozpoznania w procedurze pisemnej i ustnej oraz wydania wyroku ze względu na istniejące pomiędzy nimi powiązanie zgodnie z art. 43 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

50 Poprzez dwa pierwsze pytania w sprawach C-497/09 i C-499/09, drugie pytanie w sprawie C-501/09 oraz drugie i trzecie pytanie w sprawie C-502/09, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy różnego rodzaju działalność polegająca na sprzedaży gotowych dań i posiłków do spożycia na miejscu,

jaka jest przedmiotem spraw przed tym sądem, stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 5 szóstej dyrektywy, czy świadczenie usług, o którym mowa w art. 6 tej dyrektywy, oraz czy wpływ na to mają dodatkowe elementy świadczenia usług.

Uwagi wstępne

51 Na wstępie należy ustalić, czy z punktu widzenia podatku VAT różne rodzaje działalności będące przedmiotem poszczególnych postępowań przed sądem krajowym należy traktować jako odrębne transakcje podlegające opodatkowaniu, czy jako jedną transakcję złożoną z kilku elementów.

52 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w przypadku gdy transakcja składa się z szeregu świadczeń i czynności, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa czy więcej świadczeń odrębnych, czy też o świadczenie jednolite, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie należy zakwalifikować jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług (zob. ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 19; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 21).

53 Trybunał orzekł również, po pierwsze, że z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, iż każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT. Należy stwierdzić istnienie jednego świadczenia, jeżeli czynności wykonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno

niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego podział miałby charakter sztuczny (ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20, 22; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 22, 23).

54 Poza tym mamy do czynienia z jednym świadczeniem, jeżeli jeden lub kilka jego elementów należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe elementy stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego [zob. w szczególności wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 21; wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property, Zb.Orz. s. I-4983, pkt 18; z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere (dawniej T-Mobile UK), Zb.Orz. s. I-12359, pkt 24, 25].

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

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

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

W przedmiocie zakwalifikowania świadczenia jako dostawy towarów lub świadczenia usług

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

59 Jeśli chodzi o pojęcie „dostawa towarów", art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że za dostawę taką uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel. W tym zakresie Trybunał w swoim orzecznictwie wyjaśnia, że pojęcie to obejmuje każdą czynność przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania tym dobrem w taki sposób, jakby była jego właścicielem (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 51).

60 Jeżeli chodzi o pojęcie „świadczenie usług", z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że obejmuje ono każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

61 Ustalenie, czy świadczenie złożone, jak w sprawach przed sądem krajowym, należy zakwalifikować jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług, wymaga wzięcia pod uwagę wszelkich okoliczności, w jakich następuje transakcja, w celu określenia jej elementów charakterystycznych i dominujących (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 12, 14; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 27; a także wyrok z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-88/09 Graphic Procédé, Zb.Orz. s. I-1049, pkt 24).

62 Trzeba też dodać, że element dominujący określa się z punktu widzenia przeciętnego konsumenta [zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV, pkt 22; w sprawie Everything Everywhere (dawniej T-Mobile UK), pkt 26] oraz z uwzględnieniem, w ramach całościowej oceny, wagi jakościowej, a nie tylko ilościowej, elementów świadczenia usług w stosunku do elementów dostawy towarów.

63 W tej kwestii należy przypomnieć, że sprzedaży towaru zawsze towarzyszy minimalny zakres świadczonych usług, takich jak umieszczenie towaru na półkach sklepowych czy wystawienie rachunku, w związku z czym tylko usługi odrębne od usług nierozerwalnie związanych ze sprzedażą towarów można brać pod uwagę w celu określenia udziału świadczenia usług w świadczeniu złożonym, obejmującym również dostawę towarów (wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-491/03 Hermann, Zb.Orz. s. I-2025, pkt 22).

64 W pkt 14 ww. wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Linien Trybunał orzekł, że działalność restauracyjną charakteryzuje szereg elementów i czynności, wśród których dostawa żywności jest tylko jedną ze składowych i gdzie zdecydowanie przeważają usługi. Świadczenie takie należy zatem uznać za świadczenie usług, o którym mowa w art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Odwrotnie jest natomiast, gdy transakcja dotyczy

artykułów żywnościowych na wynos i nie wiąże się ze świadczeniem usług służących organizacji konsumpcji na miejscu w odpowiednich warunkach.

65 Stąd w odniesieniu do działalności restauracyjnej prowadzonej na promie Trybunał podkreślił, że sprzedaż gotowych artykułów żywnościowych i napojów do spożycia na miejscu jest wynikiem świadczenia szeregu usług, od przygotowania posiłku do jego podania, i że wiąże się z zapewnieniem klientom infrastruktury obejmującej salę jadalną z pomieszczeniami przyległymi (szatnia itd.) oraz meble i nakrycia. W niektórych przypadkach osoby fizyczne, które zawodowo realizują świadczenia wchodzące w skład działalności restauracyjnej, nakrywają do stołu, służą poradą klientom i udzielają im wyjaśnień w przedmiocie oferowanych artykułów żywnościowych i napojów, podają te produkty do stołu i wreszcie sprzątają stoły po konsumpcji (ww. wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 13).

66 W niniejszej sprawie według informacji podanych przez sąd krajowy działalność będąca przedmiotem postępowania w sprawach C-497/09 i C-501/09 polega na sprzedaży w przyczepach i na stoiskach gastronomicznych kiełbasek, frytek i innych gotowych produktów do spożycia na miejscu na ciepło.

67 W tej kwestii należy przede wszystkim stwierdzić, że sprzedaż tego rodzaju produktów zakłada ich gotowanie lub podgrzanie, co stanowi usługę, którą należy wziąć pod uwagę w ramach całościowej oceny transakcji w celu jej zakwalifikowania jako dostawy towarów lub świadczenia usług.

68 Przygotowanie ciepłego produktu gotowego ogranicza się zaś w istocie do czynności pobieżnych i znormalizowanych i zwykle następuje nie na życzenie konkretnego klienta, lecz w sposób stały i regularny, w zależności od popytu możliwego do przewidzenia w sposób ogólny. Nie stanowi to więc przeważającego elementu omawianej transakcji i nie może samo z siebie powodować uznania tej transakcji za świadczenie usługi.

69 Ponadto w odniesieniu do charakterystycznych elementów działalności restauracyjnej omówionych w pkt 63–65 niniejszego wyroku należy stwierdzić, że w działalności będącej przedmiotem postępowań w sprawach C-497/09 i C-501/09 nie występują kelnerzy, nie doradza się w rzeczywistości klientom, nie ma serwisu w ścisłym znaczeniu, polegającego na przekazywaniu zamówienia do kuchni, układaniu dań na talerzach i podawaniu ich klientom, brakuje zamkniętych i ogrzewanych lokali przeznaczonych do konsumpcji dostarczonych produktów, brakuje szatni i toalet, brakuje też co do zasady naczyń, mebli i nakryć stołowych.

70 Elementy świadczenia usług wskazane przez sąd krajowy polegają bowiem jedynie na istnieniu podstawowych urządzeń, to jest prostych kontuarów do konsumpcji bez miejsc siedzących, pozwalających ograniczonej liczbie klientów na konsumpcję na miejscu, na świeżym powietrzu. Tego rodzaju podstawowe urządzenia wymagają jedynie nieznacznej działalności ludzkiej. Zatem elementy te stanowią jedynie świadczenia dodatkowe w minimalnym zakresie i nie zmieniają dominującego charakteru świadczenia głównego, jakim jest dostawa towarów.

71 Powyższe ustalenia znajdują zastosowanie również do sprzedaży popcornu i nachos we foyer kin, co jest przedmiotem postępowania w sprawie C-499/09.

72 Jak wynika z opisu okoliczności faktycznych dokonanego przez sąd krajowy, przygotowanie popcornu, co następuje jednocześnie z jego produkcją, oraz pakowanie popcornu i nachos do opakowań to integralne elementy sprzedaży tych produktów i nie stanowią w związku z tym odrębnych transakcji. Poza tym zarówno przygotowanie, jak przechowywanie artykułów żywnościowych w określonej temperaturze następuje w sposób regularny, a nie w zależności od zamówienia konkretnego klienta.

73 Trzeba również zauważyć, że udostępnianie mebli (stolików, stołków, krzeseł i ławek), poza tym, że nie dotyczy wszystkich kin, jest z reguły niezależne od sprzedaży popcornu i nachos; meble te w równym stopniu stanowią miejsce oczekiwania lub spotkania. Konsumpcja następuje zresztą w praktyce w sali projekcyjnej. W tym celu fotele w niektórych salach są wyposażone w uchwyty na kubki, co pozwala na utrzymanie tych sal w czystości. Samej obecności takiego umeblowania, służącego między innymi ułatwieniu ewentualnej konsumpcji tego rodzaju artykułów żywnościowych, nie można uważać za element świadczenia usług powodujący uznanie całej transakcji za świadczenie usług.

74 Jak wynika z powyższych rozważań, w odniesieniu do działalności tego rodzaju jak w postępowaniach przed sądem krajowym w sprawach C-497/09, C-499/09 i C-501/09 przeważającym elementem tych transakcji w ich całościowym ujęciu jest dostawa gotowych dań lub artykułów żywnościowych do spożycia na miejscu, jako że przygotowanie tych produktów, pobieżne i znormalizowane, jest nierozerwalnie związane z tymi transakcjami, a udostępnienie podstawowych urządzeń pozwalających ograniczonej liczbie klientów na konsumpcję na miejscu ma charakter wyłącznie dodatkowy i drugorzędny. Kwestia, czy klienci korzystają z tych urządzeń, jest bez znaczenia, ponieważ konsumpcja na miejscu, która nie stanowi zasadniczej cechy owej transakcji, nie może determinować jej charakteru.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie pojęcia „środki spożywcze" zawartego w kategorii 1 w załączniku H do szóstej dyrektywy

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

83 Ponieważ w szóstej dyrektywie nie podano definicji pojęcia środków spożywczych, pojęcie to należy interpretować w świetle kontekstu, w jakim ono występuje w szóstej dyrektywie (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-445, pkt 17; z dnia 18 marca 2010 r. w sprawie C-3/09 Erotic Center, Zb.Orz. s. I-2361, pkt 14).

84 W tej kwestii z art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że na zasadzie wyjątku od reguły, zgodnie z którą stosowana jest stawka podstawowa, państwa członkowskie są uprawnione do stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych. Ponadto zgodnie z tym przepisem obniżone stawki podatku VAT mogą być stosowane jedynie do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku H do tej dyrektywy (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 18; w sprawie Erotic Center, pkt 15). Z utrwalonego orzecznictwa wynika zaś, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować ściśle, dbając jednocześnie, by nie pozbawić tego wyjątku skuteczności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-581/08 EMI Group, Zb.Orz. s. I-8607, pkt 20; z dnia 20 października 2010 r. w sprawie C-175/09 Axa UK, Zb.Orz. s. I-10701, pkt 25).

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

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

87 Owe gotowe dania i posiłki służą wreszcie za pożywienie konsumentom.

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

W przedmiocie kosztów

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

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

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

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

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

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

Podpisy