РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

10 март 2011 година *

По съединени дела C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия), с актове от 15 и 27 октомври 2009 г., постъпили в Съда на 3 декември 2009 г., в рамките на производства по дела

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

срещу

Manfred Bog,

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

срещу

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Език на производството: немски.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

срещу

Finanzamt Minden,

и

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

срещу

Finanzamt Detmold,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Šváby (докладчик), г-н E. Juhász, г-н G. Arestis и г-н T. von Danwitz, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н K. Malaček, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 ноември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Bog, от адв. H. Apking и адв. T. Mittrach, Rechtsanwälte,

— за CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, по-рано Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, от адв. G. Dzieyk и адв. A. Müller, Rechtsanwälte, както и от г-жа A. Lukat, Steuerberater,

— за г-н Lohmeyer, от адв. K. Meger, Steuerberater,

— за Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, от адв. M. Becker, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от г-н J. Möller и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 2, член 5, параграф 1 и член 6, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 година (ОВ L 384, стр. 47, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на понятието „хранителни продукти“, посочено в категория 1 от приложение Ж към Директивата.

2 Запитванията са отправени в рамките на четири спора, съответно между Finanzamt Burgdorf (Данъчна администрация, Burgdorf) и г-н Bog (дело C-497/09), между CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, по-рано Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (наричано по-нататък„CinemaxX“) и Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Данъчна администрация, Hambourg-Barmbek-Uhlenhorst) (дело C-499/09), между г-н Lohmeyer и Finanzamt Minden (Данъчна администрация, Minden) (дело C-501/09) и между Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „Fleischerei Nier“) и Finanzamt Detmold (данъчна администрация, Detmold) (дело C-502/09), относно това дали различните дейности по доставка на готови за непосредствена консумация ястия или храни представлява доставка на стоки по смисъла на член 5 от Шеста директива или доставка на услуги по смисъла на член 6 от тази директива, а ако представляват доставка на стоки, дали се облагат по намалената ставка на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), предвидена в германското законодателство за продажба на „хранителни продукти“ по смисъла на категория 1 от приложение Ж към посочената директива.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива:

„С [ДДС] се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод].

4 Член 5, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„„Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик“ [неофициален превод].

5 Член 6, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„Доставка на услуги означава всяка сделка, която не е доставка на стока по смисъла на член 5.

[…“ [неофициален превод].

6 Член 12, параграф 3, буква а) от Шеста директива предвижда:

„Стандартната ставка на [ДДС] се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги. […]

[…]

Държавите членки могат също да прилагат една или две намалени ставки. Намалените ставки се определят като процент от облагаемата основа, който не може да бъде по-нисък от 5 %, и се прилагат само за доставката на категориите стоки и услуги, посочени в приложение З“ [неофициален превод].

7 В приложение З към Шеста директива, озаглавено „Списък на доставките на стоки и услуги, за които може да се прилага намалена ставка на ДДС“, в категория 1 се посочват по конкретно „[х]ранителни продукти (включително напитки, но с изключение на алкохолни напитки) за човешко и животинско потребление; […] съставки, които обикновено са предназначени за подготвяне на хранителни продукти; продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“ [неофициален превод].

8 Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност (ОВ L 116, стр. 18) дава право на държавите членки да въведат намалена ставка за „ресторантьорски и кетъринг услуги“. Тази директива обаче не е в сила към момента на настъпване на фактите, разглеждани в различните главни производства.

Национално право

9 Член 1, параграф 1, точка 1 от Закона за данъка върху добавената стойност (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UStG“) гласи следното:

„С данък върху оборота се облагат следните сделки:

1) доставките и други сделки, които даден предприемач извършва възмездно и по занятие на територията на страната“.

10 Съгласно член 3, параграф 1 от UStG „доставките на дадено предприятие са сделки, с които предприемачът или упълномощено от него лице дава на получателя или на упълномощено от него лице правото да се разпорежда с материално имущество от свое собствено име (прехвърляне на правото на разпореждане с материално имущество)“.

11 Член 3, параграф 9 от UStG гласи:

„За други сделки се считат сделките, които не са доставки. […] Доставката на ястия и напитки за консумацията им на място е друга сделка. Храните и напитките се доставят за консумация на място, когато предвид особеностите на доставката те са предназначени за консумация на място, в близост до мястото на доставката и за тази цел е предвидено специално оборудване“.

12 От член 12, параграф 2, точка 1 от UStG следва, че се облагат с намалена ставка на ДДС по-конкретно доставките на „месни, рибни [и т.н.] изделия“, „изделия от житни култури, брашно, скорбяла, нишесте или мляко [както и] сладкарски изделия“, „зеленчукови, плодови [и т. н.] изделия“ и „различни хранителни изделия“ (продуктите, които фигурират съответно под № 28 и № 31—33 от приложението, към което препраща тази разпоредба).

Споровете по главното производство и преюдициалните въпроси

Дело C-497/09

13 Г-н Bog продава на ежеседмичните пазари напитки и готови за консумация ястия (по-конкретно наденички и пържени картофи) в три еднакви каравани за хранене. Тези каравани разполагат с бар плот, стъклена преграда и под нея с кръгла „поставка“, направена от материал, който се продава на пазара под името „резопал“, на която поставка ястията могат да се консумират на място. Отстрани до тези каравани над теглича има приспособление, описано като сгъваем „език“, който е направен като маса и е на същата височина и от същия материал като кръглата „поставка“. Мястото за консумация е защитено от дъжд със сгъваем покрив.

14 В декларацията си по ДДС за 2004 г. г-н Bog декларира сделките по продажба на напитки като подлежащи на облагане със стандартна ставка на ДДС, а тези по продажбата на ястия — като подлежащи на облагане с намалена ставка. При специална проверка по ДДС данъчният инспектор констатира, че по принцип клиентите на г-н Bog консумират продуктите на място. Тъй като последният по

никакъв начин не е указал обема на консумацията на място при каравaните, се приема, че сделките по продажба на ястия, които се облагат по стандартната ставка, са 70 % от всички сделки.

15 Поради това на 27 декември 2006 г. данъчната администрация изменя акта за установяване на данъчни задължения за 2004 г. Г-н Bog обжалва решението за изменение по административен ред.

16 Компетентният Finanzgericht (финансов съд) уважава жалбата на г-н Bog, като приема по същество, че за да се разграничат сделките по доставка на храни, които се облагат по стандартната ставка на ДДС, от тези, които се облагат по намалената ставка, следва да се установи дали в качествено отношение доминират елементи на предоставяне на услуги. В настоящия случай обаче ставало дума за доставка на стоки, понеже, като се изключи приготвянето на ястията, жалбоподателят по главното производство предвидил към своите каравани за хранене само една покрита зона, в която могат да се сервират ястията и където са поставени кофи за отпадъци. Липсвали обаче други елементи на предоставяне на услуги, характерни за цялостното впечатление, което оставя посещението на ресторант, що се отнася до предлаганите от ресторантьора услуги (по-конкретно обслужването, възможността да се седне, закритите и отоплени помещения, както и възможността за консумиране на тераса и наличието на гардероб и тоалетни).

17 Данъчната администрация подава ревизионна жалба срещу решението на Finanzgericht пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд), като изтъква, че доставките на храни били свързани с услуги (приготвяне на хранителните продукти за ястията и наличието на покрити помещения, които дават възможност за консумация), които са повече от обикновена продажба.

18 Запитващата юрисдикция припомня, че що се отнася до разграничението между доставката на стоки и доставката на услуги във връзка с доставянето на готови ястия и напитки, в решението си от 2 май 1996 г. по дело Faaborg-Gelting

Linien (C-231/94, Recueil, стр. I-2395) Съдът прокарва разграничение между ресторантьорските сделки и сделките, свързани с храна за вкъщи. Така ресторантьорските сделки (доставка на услуги) се „характеризират със съвкупност от елементи и действия, като се започне от приготвянето на ястията и се стигне до сервирането им“ и доставката на храната е само част от тази съвкупност, в която услугите подчертано доминират, а за храна за вкъщи (доставка на стоки) става дума, когато освен доставката на храна „сделката не е съпроводена от услуги, чието предназначение е да способстват консумацията на място в подходяща обстановка“.

19 Освен това Bundesfinanzhof последователно застъпва позицията, че от решаващо значение е не дали елементите, свързани с предоставянето на ресторантьорски услуги, доминират в количествено отношение спрямо елементите, свързани с приготвянето на ястията и тяхната доставка, а дали в рамките на цялостната преценка предоставянето на характерни ресторантьорски услуги има по-голяма тежест в качествено отношение. Освен това една количествена преценка би довела до възникването на нерешими проблеми при разграничаването поради голямото фактическо разнообразие, което се дължи по-конкретно на големия брой и сложността на ястията и тяхното оформяне.

20 Bundesfinanzhof приема, че процесът на приготвяне на ястията или на храната в определен от клиентите момент е съществен елемент на услугата, който наред с други нейни елементи, както например в настоящия случай, поставянето на високи маси и други приспособления, които улесняват непосредствената консумация, позволява да се счете, че услугите са с по-голяма тежест в качествено отношение.

21 В светлината на актуалното развитие на правото на Съюза в областта на ДДС обаче запитващата юрисдикция се пита дали приготвянето на ястията или храните, предназначени за непосредствена консумация, не характеризира само по себе си сделката, така че няма голямо значение дали освен него се предлагат и други услуги.

22 Ако обаче доставката на храна трябва да се счита за доставка на услуги само когато освен нея се предлагат и други услуги, запитващата юрисдикция подчертава, че ответникът по главното производство е предвидил допълнително оборудване, което дава възможност за консумация на място. Все пак тя посочва, че в настоящия случай една част от клиентите са купували готови ястия или храни единствено с цел да ги консумират на друго място и следователно не са използвали предложените им възможности за консумация на място.

23 Накрая запитващата юрисдикция отбелязва, че ако готовите ястия и храни, предназначени за непосредствена консумация, не представляват „хранителни продукти“ по смисъла на категория 1 от приложение Ζ към Шеста директива, държавите членки нямат право, дори да става дума за доставка на стоки, да облагат тези ястия или храни по намалена ставка на ДДС.

24 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представлява ли доставка [на стоки] по смисъла на член 5 от Шеста директива [...] доставянето на готови ястия или храни за непосредствена консумация?

2) Зависи ли отговорът на първия въпрос от това дали са осъществени допълнителни елементи на услугите (снабдяване с оборудване за консумация на място)?

3) При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли понятието „хранителни продукти“ по категория 1 от приложение Ζ към Шеста директива да се тълкува в смисъл, че включва само храната „за вкъщи“, каквато обичайно

се продава в магазините за хранителни стоки, или в него се включват също ястията и храните, които са приготвени за непосредствена консумация чрез варене, печене, пържене или по друг начин?“.

Дело C-499/09

25 CinemaxX стопанисва кина на различни места в Германия.

26 Във фоайетата на тези кина кинолюбителите могат да купуват не само сладки изделия и напитки, но и порции пуканки и чипсове „тортия“ („начос“) в различни размери. На местата за продажба няма бар плот за консумация, но във фоайетата на някои кина могат да се намерят различен брой високи маси и бар столове и понякога дори пейки, столове, маси и места покрай стената. Не всички кина обаче имат цялото това оборудване. В някои кинозали седалките са снабдени с поставки за чаша.

27 Приготвянето на пуканките изисква в машината за пуканки, в която се извършва печенето, да се поставят съответните количества захар, царевица, сол за пуканки и олио. Една част от готовите пуканки незабавно се поставя в съдове за затопляне, наредени на местата за продажба. При поръчка от клиентите пуканките се изваждат от този съд с малка лопатка и се сервират в хартиени пликове с различна големина. Останалата част от готовите пуканки се съхранява в големи чували или панери и впоследствие според нуждата се прехвърлят в съдовете за затопляне. По принцип чипсовете „тортия“ се поръчват на доставчиците в пакети от по 500 g. Те също се поставят в термосъдове, в които се поддържат на

умерена температура. Като добавка се предлагат различни сосове (dips). Те се съхраняват в съдове и са готови за сервиране. Сосовете се затоплят и се предлагат на порции.

28 В декларацията си по ДДС за юни 2005 г. CinemaxX декларира оборота от продажбата на пуканки и на „чипсове „тортия“ като подлежащ на облагане с намалена ставка на ДДС. Данъчният орган оспорва посочената декларация и приема решение, според което тези сделки се облагат по стандартната ставка.

29 Жалбата срещу това решение, подадена от CinemaxX пред данъчната администрация, както и жалбата му пред компетентния Finanzgericht, са отхвърлени. Последният приема, че разглежданите сделки представляват не доставка на стоки, а „други сделки“ по смисъла на член 3, параграф 9 от UStG, тъй като CinemaxX не доставяло храна за „вкъщи“, а ястия, които се сервират за непосредствена консумация.

30 CinemaxX подава ревизионна жалба пред запитващата юрисдикция, в рамките на която изтъква, че що се отнася до доставката на ястия или храни, е налице ресторантьорска сделка, която се облага по стандартна ставка на ДДС само когато доминира елементът на предоставяне на услуги. Това не било така при поддържането на пуканките и на чипсовете „тортия“ на умерена температура, тъй като става дума само за подходящ метод за съхраняването на тези храни и/или за осигуряване на продажбата им при оптимална температура. Освен това липсата на пликове за опаковане на храната за вкъщи нямала отрицателни последствия за CinemaxX, тъй като тази констатация не можела да замести липсващата доставка на услуги и на подходяща обстановка за консумация на място. Освен това почистването на кинозалите не можело да се вземе предвид по начин, който е в ущърб на CinemaxX. Високите маси и бар столове и другите приспособления не били предназначени за консумиране на пуканките или на чипсовете „тортия“, тъй като повечето лица, които купуват тези храни в киното,

ги консумирали в киносалоните, а не във фоайето. Също така, що се отнася до продажбата на храна, осъществяваните от CinemaxX сделки не се различавали от сделките, които се осъществят в супермаркетите или павилионите. За средния потребител, който посещава кината, този вид продажба бил просто допълнение към кинопрожекцията. CinemaxX не предоставял никаква ресторантьорска услуга, подобна на сервирането на маса.

31 По съображения, идентични на изложените в точки 18—23 от настоящото решение в рамките на дело C-497/09, Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представлява ли доставка [на стоки] по смисъла на член 5 от Шеста директива [...] доставянето на готови ястия или храни за непосредствена консумация?

2) Зависи ли отговорът на първия въпрос от това дали са осъществени допълнителни елементи на услуги (снабдяване с маси, столове и друго оборудване за хранене, кинопрожекция)?

3) При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли понятието „хранителни продукти“ по категория 1 от приложение З към Шеста директива да се тълкува в смисъл, че включва само храната „за вкъщи“, каквато обичайно се продава в магазините за хранителни стоки, или в него се включват също ястия и храни, които са приготвени за непосредствена консумация чрез варене, печене, пържене или по друг начин?“.

Дело C-501/09

32 От 1996 г. до 1999 г. г-н Lohmeyer стопанисва няколко щанда за хранене и грил. Там той продава готови за консумация ястия (наденички на грил, наденички с къри, хотдог, пържени картофи, пържоли, гърди, шишчета, ребърца и т.н.). Той декларира целия си оборот от продажбите като подлежащ на облагане с намалена ставка на ДДС.

33 Данъчната администрация обаче констатира, че тези щандове са снабдени с бар плот, и приема, че става дума за специално оборудване, предвидено за консумация на ястия на място, така че по принцип тези сделки трябва да бъдат обложени по стандартната ставка на ДДС. Доколкото не е изключено една част от клиентите да не използват бар плота, а да купуват ястията за в къщи, посочената администрация приема, че сделките, които се облагат по стандартната ставка на ДДС, представляват 80 % от всички сделки.

34 Поради това на 28 май 2002 г. тя изменя акта за установяване на данъчни задължения за периода от 1996 г. до 1999 г. Жалбите, които г-н Lohmeyer подава по административен и по съдебен ред срещу това изменение, са отхвърлени.

35 Г-н Lohmeyer подава ревизионна жалба пред запитващата юрисдикция, в която по същество изтъква, че бар плотът, инсталиран на щанд за хранене, не представлява оборудване по смисъла на практиката на Съда.

36 Като се позовава на Решение по дело Faaborg-Gelting Linien, посочено по-горе, Bundesfinanzhof постановява в решение от 18 декември 2008 г., че процесът на приготвяне на ястия и храни в час, определен в зависимост от поръчката на всеки клиент, представлява съществен елемент от доставката на услуги. Като взема

предвид обаче критиките срещу тази съдебна практика, запитващата юрисдикция смята, че не е достатъчно сигурно, че приготвянето на дадено ястие в определен момент се счита за съществен елемент, който, взет отделно или във връзка с допълнителна немаловажна престация към момента на предаването на клиента, позволява да се приеме, че наистина, общо погледнато, става дума за доставка на услуги.

37 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли понятието „хранителни продукти“ по категория 1 от приложение 3 към Шеста директива […] да се тълкува в смисъл, че включва само храната „за вкъщи“, каквато обичайно се продава в магазините за хранителни стоки, или в него се включват също ястия и храни, които са приготвени за непосредствена консумация чрез варене, печене, пържене или по друг начин?

2) В случай че понятието „хранителни продукти“ по смисъла на категория 1 от приложение 3 към Шеста директива включва също ястия или храни, предназначени за непосредствена консумация[,] трябва ли член 6, параграф 1, първа алинея от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че включва също предоставянето на прясно приготвени ястия или храни, които купувачът консумира на място, без да ги отнася в къщи, използвайки оборудване за хранене, като например бар плот, високи маси и други подобни приспособления?“.

Дело C-502/09

38 Fleischerei Nier е командитно дружество, което стопанисва месарница и осъществява дейност в областта на кетъринга. В рамките на тази дейност то доставя поръчаните ястия в затворени затоплени съдове, като в зависимост от желанията на клиентите може да предостави и съдове, прибори, високи маси и персонал.

39 Във фактурите Fleischerei Nier прилага към цените, свързани с предоставянето на съдове, прибори, високи маси и персонал, стандартната ставка на ДДС, а към свързаните с доставката на ястия цени — намалената ставка на ДДС.

40 Данъчната администрация обаче приема, че доставките на храна също трябва да се обложат по стандартната ставка на ДДС, доколкото са свързани с предоставянето на съдове, прибори, високи маси или персонал, и поради това издава ревизионен акт.

41 В рамките на обжалването по административен ред страните постигат съгласие относно това, че приходите от доставката на храна трябва да се обложат по стандартната ставка на ДДС в случаите, когато Fleischerei Nier е предоставило и персонал. Жалбите, подадени по административен и по съдебен ред срещу ревизионния акт, са отхвърлени.

42 В рамките на подадената от него ревизионна жалба Fleischerei Nier изтъква по същество, че предоставянето на съдове и прибори е съпътстваща доставка към доставката на храна, която не обосновава квалифицирането на цялостната сделка като доставка на услуга. Обикновено при кетъринг услугите клиентът

иска неговите гости да бъдат обслужвани в дома му, така че този вид сделка не може да се приравни на ресторантьорска сделка.

43 Като се позовава на посоченото по-горе решение по дело Faaborg-Gelting Linien, Bundesfinanzhof приема, че доставките на дадено предприятие за кетъринг представляват една-единствена доставка, когато освен снабдяването с готови ястия се предоставят и впоследствие измиват съдове и прибори, и че процесът на приготвяне на ястия и храни в час, определен в зависимост от желанието на всеки клиент, представлява съществен елемент от доставката на услуга. Като има предвид обаче доводите на Fleischerei Nier и изразените от доктрината критики, тази юрисдикция приема, че вече не може да се твърди със сигурност, че посочената съдебна практика е в съответствие с принципите на правото на Съюза.

44 Запитващата юрисдикция счита, че дадено предприятие за кетъринг предоставя на своите клиенти една-единствена доставка, а не няколко самостоятелни основни доставки, и то независимо от това дали наред с предоставянето на ястия клиентът е ползвал една или няколко допълнителни услуги, които се предлагат по желание, например предоставянето на прибори, съдове, високи маси или персонал.

45 Според запитващата юрисдикция следва да се изясни дали е в съответствие с правото на Съюза при квалифицирането на кетъринга като една-единствена доставка да се приеме, че процесът на приготвянето на ястия от различни хранителни продукти е елемент от доставката на услуга.

46 Запитващата юрисдикция счита, че за да се постигнат предвидими резултати при квалифицирането на тези доставки и за да се гарантира правната сигурност на всяко заинтересовано лице, трябва да се установят практически използваеми критерии. Според нея не съществува никакво съмнение, че единната доставка трябва да се квалифицира като доставка на услуга винаги когато е предоставен на разположение обслужващ персонал, а останалите доставки, които се вземат

предвид, не трябва да се считат за характерни или доминиращи, когато общата стойност на действителните им разходи е далеч под действителните разходи, свързани с готовите и приготвени за сервиране ястия.

47 Запитващата юрисдикция обаче се пита дали този подход съответства напълно на практиката на Съда и посочва, че съгласно Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank (C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 28) при определянето на доминиращите елементи на една сложна доставка от значение могат да бъдат и направените разходи, но че съгласно Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN (C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 37) при квалифицирането на една сложна сделка не трябва да се отдава съществено значение само на разходите.

48 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли понятието „хранителни продукти“ по категория 1 от приложение З към Шеста директива […] да се тълкува в смисъл, че включва само храната „за вкъщи“, каквато обичайно се продава в магазините за хранителни стоки, или в него се включват също ястия и храни, които са приготвени за непосредствена консумация чрез варене, печене, пържене или по друг начин?

2) В случай че понятието „хранителни продукти“ по смисъла на категория 1 от приложение З към Шеста директива включва също ястия и храни, предназначени за непосредствена консумация[,] следва ли процесът на приготвяне на ястията и храните да се счита за елемент от доставката на услуги, когато трябва да се реши и дали цялостната доставка от страна на предприятие за кетъринг за тържества и церемонии (предоставянето на готови за консумация ястия и храни, заедно с транспортирането им и евентуално доставянето на прибори и съдове и/или високи маси, както и отсервирането на предоставените за използване предмети), трябва да се квалифицира като доставка

на храни, която ползва данъчно предимство (категория 1 от приложение 3 към тази директива) или като доставка на услуги, която не ползва данъчно предимство (член 6, параграф 1 от тази директива)?

3) При отрицателен отговор на втория въпрос, съвместимо ли е с разпоредбите на член 2, точка 1 във връзка с член 5, параграф 1 и член 6, параграф 1 от Шеста директива обстоятелството, че квалифицирането на цялостната доставка от страна на предприятие за кетъринг като доставка на стоки или като доставка на специални услуги се основава единствено на броя на елементите, които имат характер на доставка на услуги (две или повече) в сравнение с частта, която представлява доставка на стоки, или елементите, които имат характер на доставка на услуги трябва да бъдат преценявани независимо от техния брой — и при положителен отговор, по какви критерии?“.

49 С определение на председателя на Съда от 3 февруари 2010 г. поради връзката помежду им дела C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09 са съединени за целите на писмената и устната фаза от производство и за решението, в съответствие с член 43 от Процедурния правилник на Съда.

По преюдициалните въпроси

50 С първите два въпроса по дела C-497/09 и C-499/09, с втория въпрос по дело C-501/09 и с втория и третия въпрос по дело C-502/09, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество пита Съда дали различните дейности по доставяне на готови за непосредствена консумация ястия или храни, разглеждани в четирите дела по главното производство, представляват

доставка на стоки по смисъла на член 5 от Шеста директива или доставка на услуги по смисъла на член 6 от посочената директива и какво значение могат да имат в това отношение допълнителните елементи, свързани с предоставянето на услуги.

Предварителни бележки

51 Най-напред следва да се определи дали от гледна точка на ДДС различните дейности, разглеждани във всяко от делата по главното производство, трябва да се третират като отделни сделки, които се облагат поотделно, или всяка представлява една-единствена сложна сделка, съставена от множество елементи.

52 Както следва от практиката на Съда, когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се определи, от една страна, дали са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка, и от друга страна, дали във втория случай тази единствена доставка трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги (вж. Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 19 и Решение по дело Aktiebolaget NN, посочено по-горе, точка 21).

53 Съдът приема също, че от една страна, от член 2 от Шеста директива следва, че в общия случай всяка сделка трябва да бъде считана за самостоятелна и независима, а от друга страна, че сделка, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не бива изкуствено да се раздробява, за да не се изкривява функционирането на системата на ДДС. Следва да се приеме, че е налице една-единствена доставка, когато два или повече елемента или действия, извършени от данъчнозадълженото лице за клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка,

чието раздробяване би било изкуствено (Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точки 20 и 22, както и Решение по дело Aktiebolaget NN, точки 22 и 23).

54 Освен това налице е една-единствена доставка, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, докато в обратния случай други елементи трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (вж. по-специално Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 30, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 21, Решение от 11 юни 2009 г. по дело RLRE Tellmer Property, C-572/07, Сборник, стр. I-4983, точка 18 и Решение от 2 декември 2010 г. по дело Everything Everywhere, C-276/09, Сборник, стр. I-12359, точки 24 и 25).

55 В рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество само националните юрисдикции могат да определят дали това е така в конкретния случай и да извършат всички окончателни фактически преценки в това отношение (вж. в този смисъл Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 32, както и Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 23).

56 В настоящия случай във всички дела по главното производство е налице съчетание на доставката на една или повече стоки с осъществяването на отделни елементи от доставката на услуги, като запитващата юрисдикция приема, че от гледна точка на ДДС тази доставка и осъществяването на тези елементи са една-единствена сделка. Нито от актовете за преюдициално запитване, нито от представените пред Съда становища следва, че тази квалификация не е била извършена в съответствие с горепосочените критерии.

57 Що се отнася до доставките, извършвани в рамките на дейност на предприятие за кетъринг като разглежданата в главното производство по дело C-502/09, може по-конкретно да се отбележи, че наличието на една-единствена сделка не зависи от това дали предприятието за кетъринг издава само една фактура, която съдържа всички елементи, или напротив, издава отделна фактура за доставката на ястия (вж. в този смисъл Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 31, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 25, както и Решение по дело Everything Everywhere, посочено по-горе, точка 29).

По квалифицирането като доставка на стоки или доставка на услуги

58 Следва да се припомни, че Шеста директива установява обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки (вж. по-специално Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 48).

59 Що се отнася до понятието „доставка на стоки", член 5, параграф 1 от Шеста директива гласи, че за такава доставка се счита прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик. В това отношение практиката на Съда уточнява, че това понятие включва всяка дейност по прехвърляне на материално имущество от една от страните, която дава право на другата страна да се разпорежда фактически с това имущество като негов собственик (вж. по-специално Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 51).

60 Що се отнася до понятието „доставка на услуги", от член 6, параграф 1 от Шеста директива е видно, че то обхваща всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5 от тази директива.

61 За да определи дали една-единствена сложна доставка като тези в различните дела по главното производство трябва да се квалифицира като „доставка на стоки“ или като „доставка на услуги“, следва да се вземат предвид всички обстоятелства по осъществяване на сделката, за да се издирят нейните характерни елементи и да се установят доминиращите елементи (в този смисъл вж. по-специално Решение по дело Faaborg-Gelting Linien, посочено по-горе, точки 12 и 14, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 27, Решение по дело Aktiebolaget NN, посочено по-горе, точка 27 и Решение от 11 февруари 2010 г. по дело Graphic Procédé, C-88/09, Сборник, стр. I-1049, точка 24).

62 Следва да се уточни също, че доминиращият елемент трябва да се определи, като се вземе за основа гледната точка на средностатистическия потребител (в този смисъл вж. по-специално Решение по дело Levob Verzekeringen BV и OV Bank NV, посочено по-горе, точка 22, както и Решение по дело Everything Everywhere, посочено по-горе, точка 26) и като в рамките на цялостната преценка се отчете не само количественото, но и качественото значение на елементите на предоставяне на услуги в съпоставка с елементите, свързани с доставката на стоки.

63 В това отношение следва да се припомни, че когато продажбата на дадена стока винаги се съпровожда от минимално предоставяне на услуги, като излагането на стоките по щандовете или издаването на фактура, само услугите, различни от тези, които неизбежно придружават продажбата на дадена стока, могат да се вземат предвид, когато се преценява каква част заема доставката на услуги в една цялостна сложна сделка, която включва и доставката на стока (Решение от 10 март 2005 г. по дело Hermann, C-491/03, Recueil, стр. I-2025, точка 22).

64 В точка 14 от посоченото по-горе Решение по дело Faaborg-Gelting Linien Съдът приема по-конкретно, че ресторантьорските сделки се характеризират със съвкупност от елементи и действия, от която доставката на храна е само съставна част, и в рамките на тази съвкупност услугите подчертано доминират. Следователно тези сделки трябва да се считат за доставка на услуги по смисъла на член 6, параграф 1 от Шеста директива. Положението обаче е различно, когато

сделката е свързана с храна за вкъщи и не е съпроводена с услуги, чието предназначение е да способстват за консумацията на място в подходяща обстановка.

65 Така във връзка с осъществяваните на борда на фериботите ресторантьорски сделки Съдът подчертава, че доставката на готови ястия и на напитки за непосредствена консумация е резултат от поредица от услуги, като се започне от приготвянето на ястията и се стигне до сервирането им в чинии, и че тази доставка се съпровожда от предоставянето на клиентите на оборудване, което включва както салон за хранене с прилежащите му помещения (гардероб и пр.), така и мебели и съдове. В някои случаи физическите лица, чиято професия се състои в изпълнението на тези ресторантьорски сделки, трябва да подредят приборите, да съветват клиентите, да им дават разяснения относно предлаганите ястия и напитки, да сервират тези продукти на масата и накрая, след приключването на консумацията, да почистят масите (Решение по дело Faaborg-Gelting Linien, посочено по-горе, точка 13).

66 В настоящия случай, според предоставените от запитващата юрисдикция данни, разглежданите в главното производство по дела C-497/09 и C-501/09 дейности се отнасят до осъществените от каравaните или щандовете за хранене продажби на наденички, пържени картофи и други храни, готови за непосредствена консумация, докато са топли.

67 В това отношение най-напред следва да се приеме, че доставката на тези продукти предполага тяхното приготвяне или затопляне, което представлява услуга, която трябва да се вземе предвид при общата преценка на въпросната сделка с оглед на квалифицирането ѝ като доставка на стоки или доставка на услуги.

68 Тъй като обаче приготвянето на крайния топъл продукт се свежда главно до общи и стандартни действия, които през повечето време се извършват не по поръчка на конкретен клиент, а постоянно или редовно в зависимост от общите очаквания за търсенето, то не представлява елемент на разглежданата сделка, който е с по-голяма тежест, и само по себе си не може да придаде на тази сделка характера на доставка на услуги.

69 Освен това, що се отнася до характерните за ресторантьорските сделки елементи на доставката на услуги, така както са изведени в припомнената в точки 63—65 от настоящото решение съдебна практика, следва да се приеме, че при дейностите, разглеждани в главното производство по дела C-497/09 и C-501/09, няма сервитьор, не се дават реално съвети на клиентите, няма обслужване в същинския смисъл, което да се състои по-конкретно в предаването на поръчки в кухнята, в допълнителното оформяне на ястията и в сервирането им на масата на клиентите, няма специално предназначени за консумацията на предлаганата храна затворени и отоплени помещения, няма гардероб и тоалетни и в общи линии няма и съдове, мебели или прибори за подреждане.

70 Всъщност споменатите от запитващата юрисдикция елементи, свързани с предоставянето на услуги, са само елементарно оборудване, а именно обикновен бар плот за консумация, без каквато и да било възможност за сядане, който позволява само на ограничен брой хора да консумират храната на място, на открито. Това елементарно оборудване предполага само незначителна човешка намеса. Ето защо посочените елементи представляват само минимални съпътстващи доставки и не могат да променят доминиращия характер на основната доставка, а именно доставка на стоки.

71 Горепосочените разсъждения се отнасят и за дейността по продажба на пуканки и чипсове „тортия“ във фоайетата на кината, като разглежданата в главното производство по дело C-499/09.

72 Както следва от направеното от запитващата юрисдикция описание на фактите, приготвянето на пуканки, което се смесва с тяхното производство, и дистрибуцията им в опаковки, както и тази на чипсовете „тортия“, са неразделна част от продажбата на тези продукти и следователно не представляват отделни от продажбата сделки. Освен това както приготвянето, така и съхраняването на храните на определена температура се извършват регулярно, а не в зависимост от поръчката на конкретен клиент.

73 Следва да се отбележи още, че поставянето на мебели (високи маси, табуретки, столове и пейки), освен че не се среща във всички кина, по принцип няма връзка с продажбата на пуканки и на чипсове „тортия“, и че оборудваните с тези мебели места изпълняват и функциите на чакални и места за срещи. Впрочем консумацията се извършва на практика в кинозалите. За тази цел седалките в някои зали са снабдени с поставки за чаша, чието предназначение е и да способстват за запазването на чистотата в залите. Само по себе си наличието на това оборудване, чието предназначение, но не изключително, е да улесни консумацията на тези храни, не може да се счете за елемент от доставката на услуги, който може да доведе до квалифицирането на цялостната сделка като доставка на услуги.

74 От гореизложените съображения следва, че що се отнася до дейности като разглежданите в главното производство по дела C-497/09, C-499/09 и C-501/09, елементът с по-голяма тежест в сделките, разглеждани в тяхната цялост, е доставката на ястия или храни за непосредствена консумация, като тяхното бързо и стандартизирано приготвяне е неразделна част от тези сделки, а предоставянето на елементарно оборудване, позволяващо на ограничен брой клиенти да консумират храната на място, има чисто акцесорен и несъществен характер. Дали клиентите ползват или не посоченото елементарно оборудване, е без значение, тъй като, доколкото непосредствената консумация на място не представлява съществена характеристика на разглежданата сделка, тя не е от определящо значение за нейния характер.

75 Що се отнася до дейност в областта на кетъринга за тържества и церемонии като разглежданата в главното производство по дело C-502/09, най-напред трябва да се подчертае, че както следва от точка 38 от настоящото решение, в зависимост от желанията на клиентите са възможни множество комбинации от сделки, като се започне от обикновеното приготвяне и доставка на ястията и се стигне до цялостна услуга, включваща и предоставянето на съдове, мебели (маси и столове), оформянето на ястията, декорацията, предоставянето на обслужващ персонал, съвети при съставянето на менюто и евентуално избора на напитки.

76 По-нататък, следва да се припомни, че когато става дума за една-единствена доставка, дали сделката ще бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги, ще зависи от съвкупността от всички фактически обстоятелства, като се вземат предвид, от гледна точка на потребителя, елементите с по-голяма тежест в качествено отношение.

77 Относно ястията, доставяни по домовете от предприятията за кетъринг, следва да се посочи, че те се отличават от ястията, предлагани от щандовете, от каравaните за хранене и от кината по това, че като цяло не са резултат от обикновено стандартизирано приготвяне, а при тях предоставянето на услуги е застъпено в значително по-голяма степен и изискват повече работа и умения. Качеството на ястията, фантазията и начинът на оформяне в този случай са елементи, които обикновено имат решаващо значение за клиента. Често клиентите имат възможност не само да съставят менюто, но и да поръчат ястия по свое желание. Това измерение на услугата впрочем намира израз и в терминологията, доколкото в общоупотребимия език по принцип се говори за „кетъринг услуги“, както и за „поръчани“, а не за „закупени“ ястия от предприятията за кетъринг.

78 Освен това предприятията за кетъринг доставят тези ястия в топли затворени съдове или ги затоплят на място. От съществено значение за клиента е и обстоятелството, че доставката на ястията се извършва в точно определен от него момент.

79 Освен това доставките на предприятие за кетъринг могат да включват елементи, които дават възможност за консумация, като например предоставянето на съдове, на прибори и дори на мебели. За разлика от елементарното оборудване, предлагано от щандовете, караваните за хранене и кината, тези елементи предполагат известна човешка намеса, свързана с донасянето, връщането и евентуалното почистване на предоставените за използване предмети.

80 В светлината на тези съображения следва да се приеме, че дейността, осъществявана от предприятие за кетъринг, представлява доставка на услуги, с изключение на случаите, когато това предприятие доставя само стандартни ястия без друг елемент на предоставяне на допълнителна услуга или когато от други специфични обстоятелства е видно, че доставката на ястия е доминиращият елемент на дадена сделка.

81 От гореизложеното следва, че на първите два въпроса по дела C-497/09 и C-499/09, на втория въпрос по дело C-501/09 и на втория и третия въпрос по дело C-502/09 следва да се отговори, че членове 5 и 6 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че:

— доставката на прясно приготвени ястия или храни, готови за непосредствена консумация, от щандове или каравани за хранене или във фоайетата на кината, представлява доставка на стоки по смисъла на посочения член 5, когато анализът на цялостната сделка в качествено отношение показва, че елементите на предоставяне на услуги, които предхождат и съпътстват доставката на храните, не са с по-голяма тежест,

— дейността, осъществявана от предприятие за кетъринг, представлява доставка на услуги по смисъла на посочения член 6, освен в случаите, когато това предприятие доставя само стандартни ястия без друг елемент на предоставяне на допълнителна услуга или когато от други специфични обстоятелства е видно, че доставката на ястия е доминиращият елемент на дадена сделка.

По понятието „хранителни продукти“, посочено в категория 1 от приложение 3 към Шеста директива

82 С третия въпрос по дела C-497/09 и C-499/09, както и с първия въпрос по дела C-501/09 и C-502/09, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция пита Съда дали в хипотезата, когато разглежданите в различните дела по главното производство сделки представляват доставки на стоки, понятието „хранителни продукти“, съдържащо се в категория 1 от приложение 3 към Шеста директива, включва и ястията или храните, приготвени за непосредствена консумация.

83 При липсата в Шеста директива на определение за понятието „хранителни продукти“, то следва да се тълкува в светлината на контекста, в който се вписва в рамките на Шеста директива (вж. по аналогия Решение от 18 януари 2001 г. по дело Комисия/Испания, C-83/99, Recueil, стр. I-445, точка 17 и Решение от 18 март 2010 г. по дело Erotic Center, C-3/09, Сборник, стр. I-2361, точка 14).

84 В това отношение от член 12, параграф 3, буква а) от Шеста директива е видно, че прилагането на една или две намалени ставки на ДДС е възможност, призната на държавите членки като изключение от принципа, според който се прилага стандартната ставка на ДДС. Освен това съгласно тази разпоредба намалените ставки на ДДС могат да се прилагат единствено за доставката на стоките и услугите, посочени в приложение 3 към тази директива (вж. Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, точка 18 и Решение по дело Erotic Center, посочено по-горе, точка 15). Впрочем от постоянната съдебна практика е видно, че в областта на ДДС разпоредбите, предвиждащи изключение от принцип, трябва да се тълкуват стриктно, като същевременно се следи изключението да не е лишено от полезно действие (вж. по-специално Решение от 30 септември 2010 г. по дело EMI Group, C-581/08, Сборник, стр. I-8607, точка 20 и Решение от 28 октомври 2010 г. по дело AXA UK, C-175/09, Сборник, стр. I-10701, точка 25).

85 В това отношение следва да се отбележи, че въпросната разпоредба се отнася до хранителните продукти като цяло и не провежда никакво разграничение или ограничение в зависимост от вида търговия, начина на продажба, опаковката, приготвянето или температурата.

86 Освен това в посочената разпоредба се споменават и „съставки, които обикновено са предназначени за подготвяне на хранителни продукти“, както и „продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти“.

87 Накрая, ястията и храните, приготвени за непосредствена консумация, служат за храна на потребителите.

88 Следователно на третия въпрос по дела C-497/09 и C-499/09, както и на първия въпрос по дела C-501/09 и C-502/09 следва да се отговори, че при доставка на стоки понятието „хранителни продукти“, съдържащо се в категория 1 от приложение 3 към Шеста директива, трябва да се тълкува в смисъл, че включва и ястията и храните, които са приготвени за непосредствена консумация чрез варене, печене, пържене или по друг начин.

По съдебните разноски

89 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Членове 5 и 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 година, следва да се тълкуват в смисъл, че:**

— **доставката на прясно приготвени ястия или храни, готови за непосредствена консумация, от щандове или каравани за хранене или във фоайетата на кината, представлява доставка на стоки по смисъла на посочения член 5, когато анализът на цялостната сделка в качествено отношение показва, че елементите на предоставяне на услуги, които предхождат и съпътстват доставката на храните, не са с по-голяма тежест,**

— **дейността, осъществявана от предприятие за кетъринг, представлява доставка на услуги по смисъла на посочения член 6, освен в случаите, когато това предприятие доставя само стандартни ястия без друг елемент на предоставяне на допълнителни услуги, или когато от други специфични обстоятелства е видно, че доставката на ястия е доминиращият елемент на дадена сделка.**

2) **При доставка на стоки понятието „хранителни продукти", съдържащо се в категория 1 от приложение З към Шеста директива 77/388, изменена с Директива 92/111, трябва да се тълкува в смисъл, че включва и ястията и храните, които са приготвени за непосредствена консумация чрез варене, печене, пържене или по друг начин.**

Подписи