HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

10 martie 2011 *

În cauzele conexate C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin deciziile din 15 octombrie și din 27 octombrie 2009, primite de Curte la 3 decembrie 2009, în procedurile

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

împotriva

Manfred Bog,

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

împotriva

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Limba de procedură: germana.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

împotriva

Finanzamt Minden,

și

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

împotriva

Finanzamt Detmold,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii D. Šváby (raportor), E. Juhász, G. Arestis și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul K. Malaček, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 24 noiembrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Bog, de H. Apking și de T. Mittrach, Rechtsanwälte;

— pentru CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, fostă Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, de G. Dzieyk și de A. Müller, Rechtsanwälte, precum și de doamna A. Lukat, Steuerberater;

— pentru domnul Lohmeyer, de K. Meger, Steuerberater;

— pentru Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, de M. Becker, Rechtsanwalt;

— pentru guvernul german, de domnii J. Möller și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 2, a articolului 5 alineatul (1) și a articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 384, p. 47, denumită în continuare „A șasea directivă"), precum și a termenului „alimente" care figurează la punctul 1 din anexa H la directiva menționată.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a patru litigii între Finanzamt Burgdorf (Administrația financiară din Burgdorf), pe de o parte, și domnul Bog, pe de altă parte (cauza C-497/09), între CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, fostă Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (denumită în continuare „CinemaxX"), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Administrația financiară din Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst), pe de altă parte (cauza C-499/09), între domnul Lohmeyer, pe de o parte, și Finanzamt Minden (Administrația financiară din Minden), pe de altă parte (cauza C-501/09), și, respectiv, între Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (denumită în continuare „Fleischerei Nier"), pe de o parte, și Finanzamt Detmold (Administrația financiară din Detmold), pe de altă parte (cauza C-502/09), și privesc aspectul dacă diferitele activități de furnizare de feluri de mâncare sau de alimente care pot fi consumate imediat constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din A șasea directivă sau o prestare de servicii în sensul articolului 6 din această directivă și, în ipoteza în care acestea constituie o livrare de bunuri, dacă le este aplicabilă cota redusă a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") prevăzută de legislația germană în cazul vânzărilor de „alimente" în sensul punctului 1 din anexa H la directiva menționată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare". [traducere neoficială]

4 Articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar." [traducere neoficială]

5 Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.

[…]" [traducere neoficială]

6 Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă prevede:

„Cota standard a [TVA-ului] este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. [...]

[…]

De asemenea, statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse. Aceste cote reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %, și se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H." [traducere neoficială]

7 Anexa H la A șasea directivă, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA", menționează la punctul 1 „alimentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; [...] ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau a înlocui alimentele [traducere neoficială]".

8 Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată (JO L 116, p. 18) autorizează statele membre să introducă o cotă redusă pentru „serviciile de restaurant și de catering". Totuși, această directivă nu era în vigoare la data faptelor din diferitele cauze principale.

Dreptul național

9 Articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG") prevede următoarele:

„Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1. livrările și alte operațiuni efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de un întreprinzător în cadrul activității sale economice."

10 Potrivit articolului 3 alineatul 1 din UStG, „livrările efectuate de o întreprindere reprezintă operațiuni prin care întreprinzătorul sau un terț desemnat de acesta conferă beneficiarului sau unui terț desemnat de acesta capacitatea de a dispune de bunuri în nume propriu (transferul dreptului de a dispune de bunuri)".

11 Articolul 3 alineatul 9 din UStG prevede:

„Sunt considerate alte operațiuni prestațiile care nu constituie livrări. [...] Furnizarea de feluri de mâncare și de băuturi în vederea consumului pe loc constituie o altă operațiune. Felurile de mâncare și băuturile sunt furnizate în vederea consumului pe loc în cazul în care, ținând seama de împrejurările furnizării, sunt destinate consumului într-un spațiu aferent celui unde se efectuează furnizarea, iar în vederea consumului pe loc există elemente de mobilier specifice."

12 Rezultă din articolul 12 alineatul 2 punctul 1 din UStG că o cotă redusă de TVA este aplicabilă în special livrărilor de „preparate din carne, pește [etc.]", de „preparate pe bază de cereale, făină, amidon sau lapte, [precum și de] produse de patiserie", de „preparate din legume, fructe [etc.]" și de „preparate alimentare diverse" (bunuri care figurează la punctele 28 și, respectiv, 31-33 din anexa la care face trimitere dispoziția menționată).

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-497/09

13 Domnul Bog a vândut în cadrul unor piețe săptămânale băuturi și feluri de mâncare gătite pentru consumul imediat (în special cârnați și cartofi prăjiți) în trei vehicule de fast-food identice. Aceste vehicule erau echipate cu o tejghea, cu un element de protecție din sticlă și, sub acesta, cu o „placă" circulară produsă dintr-un material comercializat sub denumirea „resopal", care poate fi utilizat în vederea consumului pe loc al acestor feluri de mâncare. În părțile laterale ale vehiculelor amintite, deasupra barei de tracțiune, se afla un dispozitiv descris drept o „placă alungită" pliantă, construită precum o masă, de aceeași înălțime și din același material ca și „placa" circulară. Spațiul unde se consumau alimentele era protejat de ploaie cu ajutorul unui acoperiș pliant.

14 În declarația privind TVA-ul pentru anul 2004, domnul Bog a declarat operațiunile de vânzare a băuturilor drept operațiuni cărora le este aplicabilă cota standard a TVA-ului, iar pe cele de vânzare a felurilor de mâncare drept operațiuni cărora le este aplicabilă cota redusă. În cadrul unui control special privind TVA-ul, inspectorul a constatat că, în general, clienții domnului Bog consumau produsele pe loc. Întrucât acesta nu a furnizat nicio indicație privind volumul consumului pe loc aferent

vehiculelor respective, operațiunile de vânzare a felurilor de mâncare cărora le este aplicabilă cota standard au fost estimate la 70 % din totalul acestor operațiuni.

15 În consecință, la 27 decembrie 2006, administrația fiscală a emis o decizie de impunere modificată pentru anul 2004. Domnul Bog a formulat reclamație împotriva acestei decizii.

16 Finanzgericht (Tribunalul de finanțe) competent a admis acțiunea domnului Bog, considerând în esență că, pentru a stabili distincția dintre operațiunile de furnizare de alimente cărora li se aplică cota standard de TVA și cele cărora li se aplică cota redusă, trebuie să se determine dacă elementele de prestare de servicii sunt predominante din punct de vedere calitativ. Or, în această speță, ar fi vorba despre livrări de bunuri, întrucât, în afară de pregătirea felurilor de mâncare, reclamantul din acțiunea principală nu a prevăzut pentru vehiculele sale de fast-food decât o zonă acoperită în care se puteau servi felurile de mâncare și unde existau coșuri de gunoi. În schimb, ar lipsi alte elemente ale unei prestări de servicii, care sunt caracteristice pentru impresia de ansamblu pe care o creează mersul la un restaurant, în ceea ce privește prestațiile oferite de acesta (în special servirea, posibilitatea de a sta așezat, sălile închise și climatizate, precum și posibilitățile de a consuma produsele pe terasă, existența unui vestiar și a unor toalete).

17 Administrația fiscală a formulat recurs la Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) împotriva deciziei Finanzgericht sus-menționate, arătând că furnizarea de alimente ar fi fost legată de prestații (pregătirea alimentelor pentru preparatele culinare și existența unei zone acoperite în care acestea se puteau consuma) care ar depăși cadrul unei simple vânzări.

18 Instanța de trimitere amintește că, în ceea ce privește distincția dintre livrarea de bunuri și prestarea de servicii în materie de furnizare de mâncăruri gătite și de băuturi, Curtea a stabilit în Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec.,

p. I-2395), o distincție între operațiunile de catering și operațiunile care vizează hrana la pachet. Astfel, operațiunile de catering (prestare de servicii) sunt „caracterizate de un fascicul de elemente și de acte, de la gătirea mâncărurilor până la livrarea acestora", în cadrul căruia livrarea hranei nu este decât o componentă, iar serviciile predomină în mare măsură, în timp ce, în cazul hranei la pachet (livrare de bunuri), pe lângă livrarea hranei, „operațiunea nu este însoțită de servicii destinate să agrementeze consumul la fața locului într-un cadru adecvat".

19 În plus, Bundesfinanzhof a considerat constant că determinantă nu este predominanța cantitativă a elementelor de prestare a serviciilor de catering în raport cu elementele legate de pregătirea felurilor de mâncare și de livrarea acestora, ci faptul că prestările de servicii caracteristice sunt preponderente calitativ în cadrul unei aprecieri de ansamblu. În plus, o apreciere cantitativă ar determina probleme de delimitare imposibil de rezolvat ca urmare a diversității largi a situațiilor de fapt, respectiv ca urmare a numărului mare și a complexității felurilor de mâncare și a prezentării acestora.

20 Procesul de pregătire a felurilor de mâncare sau a preparatelor culinare într-un moment determinat stabilit de clienți a fost considerat de Bundesfinanzhof un element esențial al serviciului, care, împreună cu alte elemente ale serviciului, cum ar fi, în speță, punerea la dispoziție a unor mese de bar sau a altui tip de mobilier care facilitează consumul imediat al produselor, permite să se considere că serviciile sunt predominante din punct de vedere calitativ.

21 În lumina progreselor actuale ale dreptului Uniunii privind TVA-ul, instanța de trimitere ridică totuși problema dacă pregătirea felurilor de mâncare sau a preparatelor culinare destinate consumului imediat nu caracterizează prin ea însăși tranzacția, astfel încât adăugarea altor prestații ar fi lipsită de relevanță.

22 În schimb, dacă furnizarea preparatelor culinare trebuie considerată o prestare de servicii numai atunci când i se adaugă alte prestări de servicii, instanța de trimitere subliniază că pârâtul din acțiunea principală a prevăzut elemente de mobilier suplimentare care permit consumul pe loc. Totuși, instanța de trimitere arată că, în speță, unii clienți au cumpărat numai la pachet felurile de mâncare sau preparatele culinare și, prin urmare, nu au folosit posibilitățile de consum pe loc care le erau oferite.

23 În cele din urmă, instanța de trimitere observă că, dacă felurile de mâncare sau preparatele culinare destinate consumului imediat nu ar constitui „alimente" în sensul punctului 1 din anexa H la A șasea directivă, statele membre nu ar avea dreptul de a aplica în cazul acestor feluri de mâncare sau preparate culinare o cotă redusă de TVA, chiar atunci când este vorba despre o livrare de bunuri.

24 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Furnizarea de feluri de mâncare sau de preparate culinare care pot fi consumate imediat constituie o livrare [de bunuri] în sensul articolului 5 din A șasea directivă […]?

2) Este relevant pentru răspunsul la prima întrebare faptul că se furnizează elemente suplimentare de prestări de servicii (punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier în vederea consumului pe loc)?

3) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, noțiunea «alimente» care figurează la punctul 1 din anexa H la A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că nu vizează decât hrana «la pachet», precum cea vândută în mod

obișnuit în cadrul distribuției alimentare, sau privește de asemenea felurile de mâncare și preparatele culinare care au fost prăjite, fierte ori pregătite în alt mod pentru consumul imediat?"

Cauza C-499/09

25 CinemaxX deține cinematografe în diferite locuri din Germania.

26 În holurile acestor cinematografe, cinefilii pot cumpăra nu numai dulciuri și băuturi, dar și porții de diferite dimensiuni de pop-corn și de chipsuri „tortilla" („nachos"). La punctele de vânzare nu există bufet pentru consumul produselor, dar în holurile anumitor cinematografe este posibil să se găsească un număr variabil de mese de bar, scaune de bar și, uneori, chiar bănci, scaune, mese și bufete de-a lungul pereților. Totuși, nu toate aceste elemente de mobilier există în toate cinematografele. În anumite săli de cinematograf, lângă fotolii, există suporturi pentru pahare.

27 Pentru pregătirea pop-cornului, se introduc într-o mașină de pop-corn zahăr, boabe de porumb, sare și ulei, în cantități potrivite. O parte din pop-cornul obținut se stochează imediat în recipiente încălzite aflate la punctele de vânzare. La cererea clienților, pop-cornul este introdus într-un astfel de recipient cu ajutorul unei lopățele și este servit în pungi din hârtie disponibile de diferite mărimi. Restul pop-cornului se păstrează în saci mari sau în coșuri, apoi este transferat în funcție de necesități în recipientele încălzite sus-menționate. În general, chipsurile „tortilla" sunt comandate de la furnizori în pachete de 500 de grame. Acestea sunt așezate de asemenea în

recipiente termice în care sunt păstrate la cald. Împreună cu chipsurile sunt oferite diferite sosuri („dips"). Acestea sunt livrate în recipiente și pot fi servite imediat. Aceste sosuri sunt încălzite și vândute în porții.

28 În declarația privind TVA-ul pentru luna iunie 2005, CinemaxX a declarat că, în cazul cifrei de afaceri din vânzarea de pop-corn și de chipsuri „tortilla", era aplicabilă cota redusă de TVA. Autoritatea fiscală a contestat această declarație și a adoptat o decizie prin care aceste operațiuni au fost supuse cotei standard.

29 Reclamația împotriva deciziei menționate formulată de CinemaxX la administrația fiscală a fost respinsă, la fel și acțiunea introdusă la Finanzgericht-ul competent. Acesta din urmă a considerat că operațiunile vizate nu constau în livrarea de bunuri, ci în „alte operațiuni" în sensul articolului 3 alineatul (9) din UStG, întrucât CinemaxX nu ar fi furnizat hrană la pachet, ci feluri de mâncare servite pentru a fi consumate imediat.

30 CinemaxX a formulat recurs la instanța de trimitere, în care a arătat că, întrucât este vorba despre furnizarea de feluri de mâncare sau de preparate culinare, o operațiune de alimentație publică căreia îi este aplicabilă cota standard de TVA nu există decât în cazul în care elementul de prestare a serviciilor este predominant. Situația ar fi diferită în ceea ce privește păstrarea la cald a pop-cornului și a chipsurilor „tortilla", întrucât este vorba pur și simplu despre metoda adecvată de conservare a acestor alimente și/sau pentru asigurarea vânzării acestora la temperatura optimă. De asemenea, lipsa pungilor pentru vânzarea la pachet nu ar avea nicio consecință negativă, întrucât această constatare nu poate suplini inexistența unei prestări de servicii și a unui cadru adecvat pentru consumul imediat. Pe de altă parte, curățarea sălilor de cinematograf nu ar putea fi interpretată într-un mod defavorabil pentru CinemaxX. Mesele, scaunele de bar și alte elemente de mobilier nu ar fi destinate consumării popcornului sau a chipsurilor „tortilla", deoarece majoritatea persoanelor care cumpără

aceste alimente într-un cinematograf le-ar consuma în sala de cinematograf, iar nu în holul cinematografului. În plus, operațiunile realizate de CinemaxX nu s-ar distinge de operațiunile de vânzare a hranei în supermarketuri sau la chioșcuri. Pentru publicul mediu care merge la cinematograf, acest gen de vânzare completează pur și simplu o vizionare. CinemaxX nu ar furniza nicio prestație de alimentație publică precum servirea în sală.

31 În urma unor considerații identice celor din cauza C-497/09 expuse la punctele 18-23 din prezenta hotărâre, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Furnizarea de feluri de mâncare sau de preparate culinare care pot fi consumate imediat constituie o livrare [de bunuri] în sensul articolului 5 din A șasea directivă [...]?

2) Este relevant pentru răspunsul la prima întrebare faptul că se furnizează elemente suplimentare de prestări de servicii (punerea la dispoziție a unor mese, a unor scaune și a altor elemente de mobilier în vederea consumului pe loc, prezentarea unui eveniment cinematografic)?

3) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, noțiunea «alimente» care figurează la punctul 1 din anexa H la A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că nu vizează decât hrana «la pachet», precum cea vândută în mod obișnuit în cadrul distribuției alimentare, sau privește de asemenea felurile de mâncare și preparatele alimentare care au fost prăjite, fierte ori pregătite în alt mod pentru consumul imediat?”

Cauza C-501/09

32 Domnul Lohmeyer a deținut în perioada 1996-1999 mai multe standuri de fast-food, precum și un grătar. Acesta a vândut feluri de mâncare care puteau fi consumate imediat (cârnați la grătar, cârnați cu curry, hotdogi, cartofi prăjiți, friptură de vită, piept, frigărui, coaste etc.). Acesta a declarat că este aplicabilă cota redusă de TVA în cazul întregii sale cifre de afaceri aferente vânzărilor.

33 Cu toate acestea, administrația fiscală a constatat că standurile erau prevăzute cu bufete și a considerat că era vorba despre elemente speciale de mobilier prevăzute pentru consumul pe loc al felurilor de mâncare, astfel încât operațiunile vizate trebuiau să fie supuse, în principiu, cotei standard de TVA. Întrucât administrația menționată nu a exclus faptul că unii clienți nu foloseau aceste bufete pentru a consuma felurile de mâncare, ci cumpărau la pachet, aceasta a estimat partea operațiunilor căreia îi era aplicabilă cota standard de TVA la 80 % din totalul operațiunilor.

34 În consecință, la 28 mai 2002, administrația fiscală a emis o decizie de impunere modificată pentru perioada 1996-1999. Reclamația și acțiunea introduse de domnul Lohmeyer împotriva acestei decizii au fost respinse.

35 Acesta a formulat recurs la instanța de trimitere, în cadrul căruia a susținut, în esență, că un bufet montat lângă un stand cu alimente nu constituie o infrastructură în sensul jurisprudenței Curții.

36 Bundesfinanzhof a făcut trimitere la Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, și a decis într-o hotărâre din 18 decembrie 2008 că procesul de pregătire a felurilor de mâncare și a preparatelor culinare la o anumită oră, în funcție de fiecare client, constituie un element esențial al unei prestări de servicii. Totuși, ținând seama de criticile

formulate cu privire la această jurisprudență, instanța de trimitere consideră că nu este suficient de cert dacă pregătirea unui fel de mâncare într-un moment determinat este considerată un element esențial care, fie luat izolat, fie în relație cu o prestație suplimentară care nu este neglijabilă la momentul predării către client, ar permite să se considere că este vorba, în ansamblu, despre o prestare de servicii.

37 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare

„1) Noțiunea «alimente» care figurează la punctul 1 din anexa H la A șasea directivă [...] trebuie interpretată în sensul că nu vizează decât hrana «la pachet», precum cea vândută în mod obișnuit în cadrul distribuției alimentare, sau privește de asemenea felurile de mâncare și preparatele culinare care au fost prăjite, fierte ori pregătite în alt mod pentru consumul imediat?

2) Dacă noțiunea «alimente» în sensul punctului 1 din anexa H la A șasea directivă privește de asemenea felurile de mâncare sau preparatele culinare destinate consumului imediat[,] articolul 6 alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că vizează de asemenea furnizarea de feluri de mâncare sau de preparate culinare proaspăt pregătite pe care cumpărătorul le consumă pe loc, iar nu la pachet, utilizând mobilierul pus la dispoziție, precum, de exemplu, bufete, mese de bar și alte elemente similare?”

Cauza C-502/09

38 Fleischerei Nier este o societate în comandită care deține o măcelărie și care desfășoară activitatea de catering la domiciliu. În cadrul acestei activități, felurile de mâncare comandate sunt furnizate de Fleischerei Nier în recipiente calde, închise, dar societatea poate pune la dispoziție clienților, dacă aceștia doresc, veselă, tacâmuri, mese de bar, precum și personal.

39 În facturile emise, Fleischerei Nier a aplicat cota standard a TVA-ului în cazul prețurilor pentru punerea la dispoziție a veselei, a tacâmurilor, a meselor de bar și a personalului, iar în cazul prețurilor pentru furnizarea mâncărurilor a aplicat cota redusă de TVA.

40 Administrația fiscală a considerat însă că, în cazul livrărilor de hrană, trebuie aplicată de asemenea cota standard de TVA, întrucât acestea erau legate de punerea la dispoziție a veselei, a tacâmurilor, a meselor de bar sau a personalului și, în consecință, a emis o decizie de impunere modificată.

41 În cadrul procedurii de reclamație, părțile au convenit că se impunea aplicarea cotei standard de TVA veniturilor obținute din livrarea hranei în cazul în care Fleischerei Nier a pus personal la dispoziția clienților. Reclamația și recursul împotriva deciziei modificate au fost respinse.

42 În cadrul recursului introdus, Fleischerei Nier a arătat, în esență, că punerea la dispoziție a veselei și a tacâmurilor este o prestație accesorie livrării de hrană, care nu ar justifica o calificare a întregii operațiuni drept prestare de servicii. În mod obișnuit,

pentru serviciile de catering, clientul dorește ca musafirii săi să fie serviți la domiciliu, astfel încât acest tip de operațiune nu este asimilabil unei operațiuni de catering.

43 Bundesfinanzhof a făcut trimitere la Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, și a decis că prestațiile unei întreprinderi de catering constituie o operațiune unică atunci când, pe lângă furnizarea de feluri de mâncare pregătite, sunt furnizate veselă și tacâmuri, care apoi sunt spălate, iar procesul de pregătire a felurilor de mâncare și a preparatelor culinare la o anumită oră în funcție de fiecare client constituie un element esențial al unei prestări de servicii. Totuși, ținând seama de argumentele formulate de Fleischerei Nier și de criticile exprimate în doctrină, Bundesfinanzhof consideră că nu se mai poate afirma cu suficientă certitudine că jurisprudența amintită este conformă cu principiile dreptului Uniunii.

44 Instanța de trimitere consideră că un furnizor de servicii de catering oferă cumpărătorilor o operațiune unică, iar nu mai multe prestații principale autonome, indiferent dacă, pe lângă furnizarea felurilor de mâncare, cumpărătorul a recurs la una sau la mai multe prestații suplimentare și facultative precum punerea la dispoziție a tacâmurilor, a veselei, a meselor de bar sau a personalului.

45 Potrivit instanței de trimitere, trebuie să se clarifice dacă este conformă cu dreptul Uniunii aprecierea, cu ocazia calificării operațiunii unice a unui furnizor de servicii de catering, a procesului de pregătire a felurilor de mâncare din diferite alimente drept element de prestare de servicii.

46 Instanța de trimitere consideră că trebuie stabilite criterii utilizabile în practică pentru a obține rezultate previzibile cu ocazia calificării acestor prestații și pentru a garanta securitatea juridică pentru toți operatorii vizați. Potrivit acesteia, nu există niciun dubiu în sensul că operațiunea unică trebuie calificată întotdeauna drept prestare de servicii în cazul în care sunt puși la dispoziție ospătari, pe când celelalte prestații vizate

nu trebuie considerate caracteristice sau dominante în cazul în care totalul costurilor lor efective rămâne mult mai redus decât costurile efective ale felurilor de mâncare pregătite pentru a fi consumate imediat.

47 Instanța de trimitere solicită să se stabilească totuși dacă această abordare este conformă cu jurisprudența Curții și arată că, potrivit Hotărârii din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 28), cu ocazia determinării elementelor dominante ale unei operațiuni complexe, mai ales costurile aferente pot fi relevante, dar că, potrivit Hotărârii din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 37), cu ocazia calificării unei operațiuni complexe, costurile, singure, nu trebuie să aibă o importanță determinantă.

48 În aceste condiții, Bundesfinanzgericht a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «alimente» care figurează la punctul 1 din anexa H la A șasea directivă [...] trebuie interpretată în sensul că nu vizează decât hrana «la pachet», precum cea vândută în mod obișnuit în cadrul distribuției alimentare, sau privește de asemenea felurile de mâncare și preparatele culinare care au fost prăjite, fierte ori pregătite în alt mod pentru consumul imediat?

2) Dacă noțiunea «alimente» în sensul punctului 1 din anexa H la A șasea directivă privește de asemenea felurile de mâncare sau preparatele culinare destinate consumului imediat[,] procesul de pregătire a felurilor de mâncare sau a preparatelor culinare trebuie considerat un element de prestare de servicii în cazul în care trebuie să se decidă în plus dacă operațiunea globală a unui furnizor de servicii de catering pentru evenimente și ceremonii (remiterea felurilor de mâncare sau a preparatelor culinare care pot fi consumate imediat, precum și transportul acestora, eventual predarea tacâmurilor sau a veselei și/sau a meselor de bar, precum și preluarea obiectelor încredințate) trebuie calificată drept livrare de hrană, care

beneficiază de un avantaj fiscal (punctul 1 din anexa H la această directivă), sau drept prestare de servicii, care nu beneficiază de un astfel de avantaj [articolul 6 alineatul (1) din aceeași directivă]?

3) În cazul în care răspunsul la a doua întrebare este negativ[,] este conform cu dispozițiile coroborate ale articolului 2 punctul (1), ale articolului 5 alineatul (1) și ale articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă ca, la calificarea operațiunii globale a unui furnizor de servicii de catering fie drept livrare de mărfuri, fie drept prestare de servicii de natură specială, să se ia drept temei exclusiv și special numărul de elemente care au caracter de prestare de servicii (două sau mai multe) în raport cu partea de livrare sau elementele care au caracter de prestare de servicii trebuie apreciate indiferent de numărul lor – și, în caz afirmativ, după ce criterii?"

49 Din motive de conexitate, prin Ordonanța președintelui Curții din 3 februarie 2010, cauzele C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii, în conformitate cu articolul 43 din Regulamentul de procedură al Curții.

Cu privire la întrebările preliminare

50 Prin intermediul primelor două întrebări din cauzele C-497/09 și C-499/09, prin intermediul celei de a doua întrebări din cauza C-501/09 și prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări din cauza C-502/09, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să se pronunțe cu privire la întrebarea dacă diferitele activități de furnizare a unor feluri de mâncare sau a unor

preparate culinare pregătite care pot fi consumate imediat, în discuție în cele patru acțiuni principale, constituie livrări de bunuri în sensul articolului 5 din A șasea directivă sau prestări de servicii în sensul articolului 6 din A șasea directivă și cu privire la efectul pe care îl pot avea în această privință elementele suplimentare de prestare de servicii.

Observații introductive

51 Cu titlu introductiv, trebuie să se determine dacă diferitele activități în cauză în fiecare dintre acțiunile principale trebuie să fie considerate, din punctul de vedere al TVA-ului, operațiuni impozabile distincte sau operațiuni complexe unice alcătuite din mai multe elemente.

52 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte sau a unei prestații unice și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această prestație unică trebuie să fie calificată ca fiind livrare de bunuri sau prestare de servicii (a se vedea Hotărârile citate anterior Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 19, precum și Aktiebolaget NN, punctul 21).

53 Curtea a decis de asemenea că, pe de o parte, din articolul 2 din A șasea directivă rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA. Trebuie să se considere că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente ori acte furnizate clientului de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv,

o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârile citate anterior Levob Verzekeringen și OV Bank, punctele 20 și 22, precum și Aktiebolaget NN, punctele 22 și 23).

54 În plus, este vorba despre o prestație unică atunci când trebuie să se considere că unul sau mai multe elemente constituie prestația principală, pe când, dimpotrivă, alte elemente trebuie considerate una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal, precum prestația principală. În principal, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (a se vedea în special Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 30, Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 21, Hotărârea din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Rep., p. I-4983, punctul 18, precum și Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rep., p. I-12359, punctele 24 și 25).

55 În cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, instanțelor naționale le revine sarcina de a determina dacă aceasta este situația într-o anumită speță și de a stabili toate aprecierile de fapt definitive în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior CPP, punctul 32, precum și Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 23).

56 În cazul de față, în toate acțiunile principale există o combinație care constă în livrarea unuia sau a mai multor bunuri și furnizarea unor elemente diferite de prestare de servicii, iar instanța de trimitere consideră că această livrare și această furnizare formează o operațiune unică în raport cu TVA-ul. Nu reiese nici din deciziile de trimitere, nici din observațiile prezentate Curții că această calificare nu a fost efectuată în conformitate cu criteriile sus-menționate.

57 În ce privește prestațiile care intră în cadrul unei activități de catering la domiciliu, precum cea din acțiunea principală din cauza C-502/09, este relevant în special faptul că existența unei operațiuni unice este independentă de împrejurarea dacă furnizorul de servicii de catering întocmește o singură factură care cuprinde toate elementele sau, dimpotrivă, dacă acesta întocmește o factură separată pentru livrarea felurilor de mâncare (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior CPP, punctul 31, Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 25, precum și Everything Everywhere, punctul 29).

Cu privire la calificarea drept livrare de bunuri sau drept prestare de servicii

58 Trebuie amintit că A șasea directivă stabilește un sistem comun al TVA-ului bazat în special pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 48).

59 În ceea ce privește noțiunea „livrări de bunuri", articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. În această privință, jurisprudența Curții precizează că această noțiune include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acest bun în fapt ca și cum ar fi proprietarul său (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 51).

60 În privința noțiunii „prestare de servicii", rezultă din articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă că înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din această directivă.

61 Pentru a determina dacă o operațiune complexă unică, precum cele din diferitele acțiuni principale, trebuie calificată drept „livrare de bunuri" sau drept „prestare de servicii", se impune să se ia în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea pentru a căuta elementele caracteristice și pentru a identifica elementele predominante ale acestora (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârile Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, punctele 12 și 14, Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 27, Aktiebolaget NN, citată anterior, punctul 27, precum și Hotărârea din 11 februarie 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Rep., p. I-1069, punctul 24).

62 Se impune să se precizeze de asemenea că elementul predominant trebuie determinat în temeiul punctului de vedere al consumatorului mediu (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârile citate anterior Levob Verzekeringen BV și OV Bank, punctul 22, precum și Everything Everywhere, punctul 26) și având în vedere, în cadrul unei aprecieri de ansamblu, importanța calitativă, iar nu doar cantitativă, a elementelor de prestare de servicii în raport cu cele caracteristice unei livrări de bunuri.

63 Trebuie să se amintească în această privință că, întrucât comercializarea unui bun este întotdeauna însoțită de o prestare de servicii minimă, precum prezentarea produselor în raioane sau emiterea unei facturi, numai serviciile diferite de cele care însoțesc în mod obligatoriu comercializarea unui bun pot fi luate în considerare în vederea aprecierii părții pe care o ocupă prestarea de servicii în ansamblul unei tranzacții complexe care cuprinde de asemenea livrarea unui bun (Hotărârea din 10 martie 2005, Hermann, C-491/03, Rec., p. I-2025, punctul 22).

64 Curtea a decis, în special, la punctul 14 din Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, că operațiunea de catering este caracterizată de un fascicul de elemente și de acte în cadrul căruia livrarea hranei nu este decât o componentă, iar serviciile predomină în mare măsură. În consecință, operațiunea menționată trebuie considerată o prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă. În schimb, situația este diferită în cazul în care operațiunea privește alimente la pachet și

nu este însoțită de servicii destinate să agrementeze consumul la fața locului într-un cadru adecvat.

65 Astfel, în ceea ce privește operațiunile de catering efectuate la bordul feriboturilor, Curtea a subliniat că furnizarea de mâncăruri pregătite și de băuturi care pot fi consumate imediat este rezultatul unei serii de servicii, de la gătirea mâncărurilor până la livrarea acestora pe un suport, și că aceasta este însoțită de punerea la dispoziția clientului a unei infrastructuri care cuprinde atât o sală de restaurant cu dependințe (vestiar etc.), cât și mobilier și veselă. Dacă este cazul, persoanele fizice a căror activitate profesională constă în efectuarea acestor operațiuni de catering trebuie să așeze masa, să consilieze clientul și să îi furnizeze explicații privind mâncărurile sau băuturile oferite, să servească aceste produse la masă și, în final, să debaraseze mesele după consumarea produselor (Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, punctul 13).

66 În speță, potrivit elementelor furnizate de instanța de trimitere, activitățile din acțiunile principale din cauzele C-497/09 și C-501/09 privesc vânzarea de cârnați, de cartofi prăjiți și de alte alimente care pot fi consumate imediat calde, efectuată din vehicule sau la standuri de fast-food.

67 Se impune să se constate în această privință, mai întâi, că furnizarea de astfel de produse presupune gătirea sau încălzirea lor, ceea ce reprezintă un serviciu care trebuie luat în considerare în cadrul aprecierii globale a operațiunii în cauză în scopul calificării acesteia drept livrare de bunuri sau drept prestare de servicii.

68 Or, întrucât pregătirea produsului final cald se limitează, în esență, la acțiuni sumare și standardizate care, în cea mai mare parte a timpului, nu au loc la comanda unui anumit client, ci în mod constant sau la intervale regulate, în funcție de cererea previzibilă în general, pregătirea menționată nu constituie elementul preponderent al operațiunii în cauză și nu poate să confere, singură, caracter de prestare de servicii acestei operațiuni.

69 Pe de altă parte, în ceea ce privește elementele de prestare de servicii caracteristice operațiunilor de alimentație publică, astfel cum reies din jurisprudența amintită la punctele 63-65 din prezenta hotărâre, trebuie să se constate că, în cadrul activităților din acțiunile principale din cauzele C-497/09 și C-501/09, nu există nici ospătar, nici o consiliere reală a clienților, nici servire propriu-zisă constând în special în transmiterea comenzilor la bucătărie, în prezentarea ulterioară a felurilor de mâncare și în servirea lor la masă clienților, nici săli închise și climatizate, consacrate special consumării alimentelor furnizate, nici vestiar, nici toalete și, în esență, nici veselă, nici mobilier, nici tacâmuri care să fie așezate.

70 Astfel, elementele de prestare de servicii menționate de instanța de trimitere nu constau decât în existența unor elemente de mobilier rudimentare, respectiv a unor simple bufete pentru consumul produselor, fără nicio posibilitate de a lua loc, care permite unui număr limitat de clienți să consume produsele pe loc, în aer liber. Astfel de elemente de mobilier rudimentare nu presupun decât o intervenție umană neglijabilă. În aceste condiții, elementele menționate nu constituie decât prestații accesorii minime și nu sunt de natură să modifice caracterul predominant al prestației principale, respectiv cel de livrare de bunuri.

71 Considerațiile de mai sus sunt de asemenea valabile pentru activități de vânzare de pop-corn și de chipsuri „tortilla” în holurile cinematografelor, precum cele din acțiunea principală din cauza C-499/09.

72 Astfel cum reiese din descrierea faptelor prezentată de instanța de trimitere, pregătirea pop-cornului, care se confundă cu producerea lui, și distribuirea acestuia, precum și a chipsurilor „tortilla" în ambalaje sunt parte integrantă a vânzării acestor produse și nu constituie, așadar, operațiuni independente de aceasta. În plus, atât pregătirea, cât și păstrarea alimentelor la o anumită temperatură sunt efectuate la intervale regulate, iar nu în funcție de cererea unui anumit client.

73 Trebuie să se observe de asemenea că punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier (mese de bar, taburete, scaune și bănci), pe lângă faptul că acestea nu există în toate cinematografele, este, în general, independentă de vânzarea de pop-corn și de chipsuri „tortilla", iar zona în care se găsește acest mobilier are rol atât de sală de așteptare, cât și de punct de întâlnire. De altfel, consumul are loc, în practică, în sălile de cinematograf. În acest scop, fotoliile din unele săli sunt echipate cu suporturi pentru pahare, care au drept scop și asigurarea curățeniei fotoliilor. Simpla prezență a acestui mobilier destinat, în mod neexclusiv, facilitării eventuale a consumului unor astfel de alimente nu poate fi considerată un element de prestare de servicii de natură să confere operațiunii în ansamblul său calitatea de prestare de servicii.

74 Din considerațiile de mai sus reiese că, în ceea ce privește activitățile precum cele din acțiunile principale din cauzele C-497/09, C-499/09 și C-501/09, elementul preponderent al operațiunilor vizate, apreciate în ansamblul lor, îl constituie livrarea de feluri de mâncare sau de alimente care pot fi consumate imediat, prepararea acestora, sumară și standardizată, fiind legată intrinsec de acestea, iar punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier rudimentare, care permit unui număr limitat de clienți consumul pe loc, nu are decât un caracter pur accesoriu și minor. Utilizarea sau neutilizarea de către clienți a elementelor de mobilier rudimentare menționate este lipsită de relevanță, întrucât consumul pe loc, nefiind o caracteristică esențială a operațiunii vizate, nu poate determina natura operațiunii.

75 În ceea ce privește activitățile de catering pentru evenimente și ceremonii, precum cele din acțiunea principală din cauza C-502/09, trebuie să se sublinieze mai întâi că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 38 din prezenta hotărâre, mai multe combinații de operațiuni pot fi luate în considerare în funcție de dorințele clienților, de la simpla pregătire și livrare a felurilor de mâncare până la prestația completă, care cuprinde, în plus, punerea la dispoziție a veselei, a mobilierului (mese și scaune), prezentarea felurilor de mâncare, decorațiunile, punerea la dispoziție a personalului care se ocupă cu servirea și cu consilierea pentru alcătuirea meniului și, dacă este necesar, pentru alegerea băuturilor.

76 Se impune să se amintească în continuare că, fiind vorba despre o prestație unică, calificarea operațiunii drept livrare de bunuri sau drept prestare de servicii va depinde de totalitatea împrejurărilor de fapt, luând în considerare, din punctul de vedere al consumatorului, elementele preponderente calitativ.

77 În ceea ce privește felurile de mâncare livrate la domiciliu de un furnizor de servicii de catering, trebuie să se arate că, spre deosebire de cele livrate la standuri, din vehicule de fast-food și în cinematografe, acestea nu sunt, în general, rezultatul unei simple pregătiri standardizate, ci conțin o dimensiune de prestare de servicii net mai importantă și necesită un volum de muncă și de cunoștințe mai mare. Calitatea mâncărurilor, creativitatea, precum și prezentarea sunt, în acest caz, elemente care, de cele mai multe ori, au pentru client o importanță determinantă. Frecvent, clientul primește nu numai posibilitatea de a-și alcătui meniul, ci chiar de a solicita pregătirea unor feluri de mâncare individuale. Această dimensiune a serviciului își găsește de altfel reflectarea pe plan terminologic, în măsura în care, în limbajul curent, se vorbește în general despre un „serviciu de catering", precum și despre feluri de mâncare „comandate", mai degrabă, decât „cumpărate" de la un furnizor de servicii de catering la domiciliu.

78 În continuare, felurile de mâncare sunt livrate de acesta în recipiente calde, închise sau sunt încălzite pe loc. Este de asemenea esențial pentru client ca această livrare a felurilor de mâncare să aibă loc exact în momentul pe care clientul l-a stabilit.

79 Pe de altă parte, prestațiile unui furnizor de servicii de catering la domiciliu pot cuprinde elemente care permit consumul, precum furnizarea de veselă, de tacâmuri, chiar de mobilier. Aceste elemente, spre deosebire de simpla punere la dispoziție a unei infrastructuri rudimentare în cazul standurilor sau al vehiculelor de fast-food și al cinematografelor, presupun în plus o anumită intervenție umană pentru aducerea, luarea și, dacă este cazul, curățarea materialului.

80 În lumina acestor aprecieri, trebuie să se considere că, exceptând cazurile în care furnizorul de servicii de catering se limitează la livrarea unor feluri de mâncare standardizate, fără niciun alt element de serviciu suplimentar, sau atunci când alte împrejurări speciale demonstrează că livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al operațiunii, activitățile de catering la domiciliu constituie prestări de servicii.

81 Rezultă din cele de mai sus că trebuie să se răspundă la primele două întrebări din cauzele C-497/09 și C-499/09, la a doua întrebare din cauza C-501/09 și la a doua și la a treia întrebare din cauza C-502/09 că articolele 5 și 6 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că:

— furnizarea de feluri de mâncare sau de alimente proaspăt pregătite și care pot fi consumate imediat la standuri sau lângă vehicule de fast-food sau în holurile cinematografelor constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 în cazul în care, în urma unei examinări calitative a întregii operațiuni, reiese că elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor nu sunt preponderente;

— exceptând cazurile în care un furnizor de servicii de catering la domiciliu se limitează la livrarea unor feluri de mâncare standardizate, fără niciun alt element suplimentar de prestare de servicii, sau atunci când alte împrejurări speciale demonstrează că livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al unei operațiuni, activitățile de catering la domiciliu constituie prestări de servicii în sensul articolului 6 menționat.

Cu privire la noțiunea „alimente” care figurează la punctul 1 din anexa H la A șasea directivă

82 Prin intermediul celei de a treia întrebări din cauzele C-497/09 și C-499/09, precum și prin intermediul primei întrebări din cauzele C-501/09 și C-502/09, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă, în ipoteza în care operațiunile din diferitele acțiuni principale ar constitui livrări de bunuri, noțiunea „alimente” care figurează la punctul 1 din anexa H la A șasea directivă vizează de asemenea felurile de mâncare sau preparatele alimentare pregătite în vederea consumului imediat.

83 În lipsa unei definiții a noțiunii de aliment în A șasea directivă, aceasta trebuie interpretată în lumina contextului în care se situează în cadrul celei de A șasea directive (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Comisia/Spania, C-83/99, Rec., p. I-445, punctul 17, și Hotărârea din 18 martie 2010, Erotic Center, C-3/09, Rep., p. I-2361, punctul 14).

84 În această privință, din articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă rezultă că statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse prin derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard. În plus, potrivit acestei dispoziții, cotele reduse de TVA se aplică numai livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H la această directivă (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Spania, punctul 18, și Erotic Center, punctul 15). Or, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că, în materie de TVA, dispozițiile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strictă interpretare, fără ca derogarea să fie privată de efectul său util (a se vedea în special Hotărârea din 30 septembrie 2010, EMI Group, C-581/08, Rep., p. I-8607, punctul 20, și Hotărârea din 28 octombrie 2010, AXA UK, C-175/09, Rep., p. I-10701, punctul 25).

85 Trebuie să se observe în această privinţă că dispoziţia vizată priveşte alimentele în general, fără nicio distincţie sau restricţie în funcţie de tipul de comerţ, de modul de vânzare, de ambalare, de pregătire sau de temperatură.

86 În plus, dispoziţia amintită menţionează de asemenea „ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor", precum şi „produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau a înlocui alimentele".

87 În cele din urmă, felurile de mâncare şi preparatele alimentare pregătite în vederea consumului imediat servesc consumatorilor drept hrană.

88 În consecinţă, se impune să se răspundă la a treia întrebare adresată din cauzele C-497/09 şi C-499/09, precum şi la prima întrebare adresată din cauzele C-501/09 şi C-502/09 că, în cazul livrării de bunuri, noţiunea „alimente" care figurează la punctul 1 din anexa H la A şasea directivă trebuie interpretată în sensul că priveşte de asemenea felurile de mâncare şi preparatele culinare care au fost fierte, fripte, prăjite sau preparate în alt mod în vederea consumului lor imediat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

89 Întrucât, în privinţa părţilor din acţiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanţa de trimitere, este de competenţa acesteia să se pronunţe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observaţii Curţii, altele decât cele ale părţilor menţionate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolele 5 și 6 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, trebuie interpretate în sensul că:**

   — **furnizarea de feluri de mâncare sau de alimente proaspăt pregătite și care pot fi consumate imediat la standuri sau lângă vehicule de fast-food sau în holurile cinematografelor constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 în cazul în care, în urma unei examinări calitative a întregii operațiuni, reiese că elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor nu sunt preponderente;**

   — **exceptând cazurile în care un furnizor de servicii de catering la domiciliu se limitează la livrarea unor feluri de mâncare standardizate, fără niciun alt element suplimentar de prestare de servicii, sau atunci când alte împrejurări speciale demonstrează că livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al unei operațiuni, activitățile de catering la domiciliu constituie prestări de servicii în sensul articolului 6 menționat.**

2) **În cazul livrării de bunuri, noțiunea „alimente” care figurează la punctul 1 din anexa H la A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111, trebuie interpretată în sensul că privește de asemenea felurile de mâncare și preparatele culinare care au fost fierte, fripte, prăjite sau preparate în alt mod în vederea consumului lor imediat.**

Semnături