Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΎ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
JEAN RICHARD DE LA TOUR
της 12ης Νοεμβρίου 2020 [1]

Υπόθεση C-703/19

J.K.
κατά
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
παρισταμένου του:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 98 – Ευχέρεια των κρατών μελών να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε ορισμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών – Χαρακτηρισμός εμπορικής δραστηριότητας ως "παραδόσεως αγαθών" ή "παροχής υπηρεσιών" – Παράρτημα III, σημεία 1 και 12α – Έννοιες των "τροφίμων" και των "υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης" – Γεύματα έτοιμα προς άμεση κατανάλωση επιτόπου σε χώρους του πωλητή ή σε χώρο εστιάσεως – Γεύματα έτοιμα προς άμεση κατανάλωση παραλαμβανόμενα σε πακέτο»

I. Εισαγωγή

1. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [2], σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 12α, της εν λόγω οδηγίας και με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [3].

2. Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς με αντικείμενο τη φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή πράξεων προμήθειας τροφίμων, με διάφορες μεθόδους πωλήσεως, εντός καταστημάτων ταχείας εστιάσεως λειτουργούντων δυνάμει συμβάσεως δικαιόχρησης (franchise).

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[2] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ.

[3] ΕΕ 2011, L 77, σ. 1.

3. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο θα ερμηνεύσει για πρώτη φορά την έννοια του όρου «υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης» [ΣτΜ.: το ελληνικό κείμενο της οδηγίας χρησιμοποιεί τον όρο «εστίασης και τροφοδοσίας»], ο οποίος χρησιμοποιείται από τον νομοθέτη της Ένωσης στο ιδιαίτερο πλαίσιο της παρεχόμενης στα κράτη μέλη ευχέρειας ως προς την εφαρμογή δύο μειωμένων συντελεστών φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σε ορισμένες κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών.

4. Η ανάλυσή μου θα καταλήξει στην υπενθύμιση των προϋποθέσεων υπό τις οποίες μπορεί να γίνει χρήση της ευχέρειας αυτής, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, και στην πρόταση υιοθετήσεως ενός γενικού κριτηρίου που καθιστά δυνατή τη διάκριση της έννοιας των «τροφίμων» από την έννοια των «υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης» για τους σκοπούς της φορολογήσεως με μειωμένους συντελεστές της προμήθειας έτοιμων φαγητών, συνοδευόμενης από συναφείς υπηρεσίες, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές ποικίλλουν ως προς τη φύση και τη σημασία τους, πράγμα που δυσχεραίνει τη σύγκριση με πραγματικά περιστατικά που έχουν απασχολήσει παλαιότερα το Δικαστήριο.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία ΦΠΑ

5. Στον τίτλο VIII της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Συντελεστές», το κεφάλαιο 2, το οποίο επιγράφεται «Δομή και επίπεδα των συντελεστών», περιλαμβάνει το τμήμα 1, το οποίο αφορά τον «[κ]ανονικό συντελεστή» και περιέχει το άρθρο 96, που έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.» [4]

6. Το δεύτερο τμήμα του εν λόγω κεφαλαίου 2, με τίτλο «Μειωμένοι συντελεστές», περιλαμβάνει το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ [5], το οποίο ορίζει τα εξής [6]:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

[4] Η αρχή του ενιαίου χαρακτήρα του κανονικού συντελεστή καθιερώθηκε με το άρθρο 12, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

[5] Όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11, άρθρο 2, παράγραφος 2), με έναρξη ισχύος την 1η Ιανουαρίου 2010.

[6] Οι διατάξεις του άρθρου 98 της οδηγίας ΦΠΑ προέρχονται από τις διατάξεις της οδηγίας 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ) (ΕΕ 1992, L 316, σ. 1), και ειδικότερα από το άρθρο 1, σημείο 1, με το οποίο αντικαταστάθηκε το άρθρο 12, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, με νέες διατάξεις σχετικά με τους μειωμένους συντελεστές. Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 7, της οδηγίας 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 1992, L 384, σ. 47). Κατά συνέπεια, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το εν λόγω άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', μπορεί να τύχει εφαρμογής και για την ερμηνεία του άρθρου 98 της οδηγίας ΦΠΑ.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ.

Οι μειωμένοι συντελεστές δεν εφαρμόζονται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.

3. Κατά την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στις κατηγορίες που αφορούν αγαθά, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη συνδυασμένη ονοματολογία [7] για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία.»

7. Το άρθρο 99 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Οι μειωμένοι συντελεστές καθορίζονται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 %.

2. Κάθε μειωμένος συντελεστής καθορίζεται με τέτοιο τρόπο ώστε το ποσό του ΦΠΑ που προκύπτει από την εφαρμογή του εν λόγω συντελεστή να επιτρέπει, υπό κανονικές συνθήκες, να αφαιρείται το σύνολο του φόρου για τον οποίο παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177.»

8. Το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ επιγράφεται «Κατάλογος των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 98». Στο σημείο 1 αυτού μνημονεύονται, μεταξύ άλλων, τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους. Στο σημείο 12α του εν λόγω παραρτήματος, το οποίο προστέθηκε με την οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας[8], μνημονεύονται οι υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης [ΣτΜ.: το ελληνικό κείμενο της οδηγίας αναφέρει «εστίασης και τροφοδοσίας»]. Η παροχή ποτών (αλκοολούχων και/ή μη αλκοολούχων) είναι δυνατόν να εξαιρείται.

2. Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011

9. Κατά την αιτιολογική σκέψη 10 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, «είναι αναγκαίο να καθοριστούν σαφώς οι υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης, η διάκριση μεταξύ των δύο, και η κατάλληλη αντιμετώπισή τους».

10. Το άρθρο 6 του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού ορίζει τα εξής:

«1. Ως υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης νοούνται οι υπηρεσίες που συνίστανται στην παράδοση παρασκευασμένων ή μη φαγητών ή ποτών ή και των δύο, για ανθρώπινη κατανάλωση, συνοδευόμενες από επαρκείς υπηρεσίες στήριξης που καθιστούν δυνατή την άμεση κατανάλωσή τους. Η προμήθεια τροφίμων ή ποτών ή και των δύο αποτελεί ένα μόνο στοιχείο του συνόλου στο οποίο οι υπηρεσίες υπερέχουν. Οι υπηρεσίες εστιατορίου καλύπτουν την παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών στις εγκαταστάσεις του παρόχου και οι υπηρεσίες εστίασης καλύπτουν την παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών εκτός των εγκαταστάσεων του παρόχου.

[7] Η συνδυασμένη ονοματολογία καθιερώθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1). Επικαιροποιείται κάθε χρόνο και δημοσιεύεται στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* (σειρά L) με τη μορφή εκτελεστικού κανονισμού της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

[8] ΕΕ 2009, L 116, σ. 18.

2. Η προμήθεια παρασκευασμένων ή μη τροφίμων ή ποτών ή και των δύο, συμπεριλαμβανομένης ή όχι της μεταφοράς τους αλλά δίχως άλλη υπηρεσία στήριξης, δεν θεωρείται υπηρεσία εστιατορίου ή εστίασης κατά την έννοια της παραγράφου 1.»

Β. Το πολωνικό δίκαιο

11. Το άρθρο 5a του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών)[9], της 11ης Μαρτίου 2004, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης[10], ορίζει τα εξής:

«Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο των πράξεων του άρθρου 5 και περιλαμβάνονται στις ταξινομήσεις που καταρτίζονται βάσει των διατάξεων περί επισήμων στατιστικών προσδιορίζονται με τη χρήση των ταξινομήσεων αυτών, εφόσον τα συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες εντάσσονται σε στατιστικές κατηγορίες δυνάμει νομοθετικών διατάξεων ή εφαρμοστικών κανονιστικών ρυθμίσεων.»

12. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (αποφάσεως του υπουργικού συμβουλίου σχετικά με την πολωνική ταξινόμηση των αγαθών και των υπηρεσιών)[11], της 4ης Σεπτεμβρίου 2015, ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς:

1) επιβολής του ΦΠΑ,

[…]

έως την 31η Δεκεμβρίου 2017 εφαρμόζεται η πολωνική ταξινόμηση των προϊόντων και των υπηρεσιών η οποία θεσπίστηκε με την rozporządzenie Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [απόφαση του υπουργικού συμβουλίου σχετικά με την πολωνική ταξινόμηση των αγαθών και των υπηρεσιών[12]] (PKWiU) της 29ης Οκτωβρίου 2008.»

13. Σύμφωνα με το άρθρο 41, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 22 %. Το άρθρο 41, παράγραφος 2a, του ως άνω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Στα αγαθά που απαριθμούνται στο παράρτημα 10 του παρόντος νόμου εφαρμόζεται συντελεστής 5 %.»

14. Στο παράρτημα 10 του νόμου περί ΦΠΑ, το σημείο 28 έχει τίτλο «Παρασκευασμένα φαγητά, με εξαίρεση τα προϊόντα με αλκοολικό τίτλο ανώτερο του 1,2 %».

15. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, σημείο 1, της rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών σχετικά με τα αγαθά

9 Dz. U. του 2004, αριθ. 54, σημείο 535.

10 Dz. U του 2011, αριθ. 177, σημείο 1054, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ.

11 Dz. U. του 2015, σημείο 1676, στο εξής: PKWiU.

12 Dz. U. του 2008, αριθ. 207, σημείο 1293.

και τις υπηρεσίες επί των οποίων εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ και τις προϋποθέσεις εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών) [13], της 23ης Δεκεμβρίου 2013, ορίζει τα εξής:

«Ο συντελεστής ΦΠΑ του άρθρου 41, παράγραφος 1, του νόμου [περί ΦΠΑ] μειώνεται σε 8 % για:

1) τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα της παρούσας αποφάσεως.»

16. Το σημείο ΙΙΙ, θέση 7, του παραρτήματος της εν λόγω αποφάσεως έχει ως εξής:

«Υπηρεσίες εστιάσεως και πωλήσεως ποτών (PKWiU ex [14] 56) [15], εκτός από την πώληση:

1) αλκοολούχων ποτών των οποίων η περιεκτικότητα σε οινόπνευμα είναι μεγαλύτερη από 1,2 %,

2) αλκοολούχων ποτών αποτελούντων μείγμα μπύρας και μη αλκοολούχων ποτών των οποίων η περιεκτικότητα σε οινόπνευμα είναι μεγαλύτερη από 0,5 %,

3) ποτών για την παρασκευή των οποίων χρησιμοποιείται καφές ή τσάι, ανεξαρτήτως της αναλογίας αυτών […] στο παρασκευασμένο ποτό,

4) μη αλκοολούχων αεριούχων ποτών,

5) μεταλλικών νερών,

6) άλλων μη μεταποιημένων προϊόντων, τα οποία υπόκεινται στον συντελεστή του άρθρου 41, παράγραφος 1, του νόμου [περί ΦΠΑ].»

17. Η ενότητα 56.1 της PKWiU, με τίτλο «Υπηρεσίες εστιατορίων και κινητών μονάδων εστίασης», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τις κατηγορίες 56.10.11 («Υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου»), 56.10.13 («Υπηρεσίες παροχής γευμάτων σε εστιατόρια αυτοεξυπηρέτησης (self service)») και 56.10.19 («Άλλες υπηρεσίες παροχής γευμάτων»).

18. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ερμηνεία της PKWiU γίνεται με παραπομπή στην rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου σχετικά με την πολωνική ταξινόμηση των οικονομικών δραστηριοτήτων) [16], της 24ης Δεκεμβρίου 2007, και ειδικότερα στο τμήμα 56 αυτής και στις επιμέρους κατηγορίες που αυτό περιλαμβάνει. Στο εν λόγω τμήμα περιλαμβάνονται οι δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών που αφορούν την προμήθεια γευμάτων προς άμεση κατανάλωση εντός εστιατορίων, συμπεριλαμβανομένων των εστιατορίων που λειτουργούν με αυτοεξυπηρέτηση (self service) και αυτών που προσφέρουν φαγητό σε πακέτο, με ή χωρίς θέσεις καθημένων. Συναφώς, δεν είναι κρίσιμο το είδος του καταστήματος που σερβίρει τα γεύματα αλλά το γεγονός ότι τα γεύματα προορίζονται για άμεση κατανάλωση. Η επιμέρους κατηγορία 56.10.A,

13 Dz. U. του 2013, σημείο 1719.

14 Σύμφωνα με το άρθρο 2, σημείο 30, του νόμου περί ΦΠΑ, ο όρος «ex» χρησιμοποιείται για μια κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών της PKWiU ή ένα μέρος μόνον των αγαθών ή των υπηρεσιών της αντίστοιχης κατηγορίας.

15 Η έκφραση που χρησιμοποιείται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι «Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)». Στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής μεταφράζεται ως «υπηρεσίες που συνδέονται με την προμήθεια γευμάτων». Πρέπει να σημειωθεί ότι η έκφραση «υπηρεσίες εστιάσεως και πωλήσεως ποτών» είναι αντίστοιχη με εκείνη που χρησιμοποιείται στον κωδικό 56 του παραρτήματος του κανονισμού 1209/2014 της Επιτροπής, της 29ης Οκτωβρίου 2014, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 451/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τη δημιουργία νέας στατιστικής ταξινόμησης προϊόντων ανά δραστηριότητα (CPA) και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 3696/93 του Συμβουλίου (ΕΕ 2014, L 336, σ. 1).

16 Dz. U του 2007, αριθ. 251, σημείο 1885, στο εξής: PKD.

με τίτλο «Εστιατόρια και λοιπά καταστήματα σταθερής εστιάσεως», περιλαμβάνει τις υπηρεσίες εστιάσεως που παρέχονται σε πελάτες καθήμενους σε τραπέζι ή σε πελάτες που επιλέγουν τα φαγητά τους από αναρτημένο κατάλογο, χωρίς να έχει σημασία αν τα καταναλώνουν επιτόπου, τα παίρνουν σε πακέτο ή ζητούν τη διανομή τους κατ' οίκον. Στην εν λόγω επιμέρους κατηγορία περιλαμβάνονται οι δραστηριότητες εστιατορίων, καφενείων, καταστημάτων ταχείας εστιάσεως ή πωλήσεως φαγητού σε πακέτο, καταστημάτων πωλήσεως παγωτών, πιτσαριών, εστιατορίων ή μπαρ που λειτουργούν σε χώρους εντός μέσων μεταφοράς υπό τη διαχείριση διαφορετικών οντοτήτων.

19. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι ο συγκεκριμένος τρόπος καθορισμού του πεδίου εφαρμογής των «υπηρεσιών εστιατορίου» στην PKWiU έχει επίπτωση στο εύρος του τομέα που καλύπτει η κατηγορία «Έτοιμα φαγητά, εξαιρουμένων των προϊόντων με αλκοολικό τίτλο ανώτερο του 1,2 %» (ex 10.85.1). Λόγω της παραπομπής στην PKD, η τελευταία αυτή κατηγορία περιορίζεται στο εύρος της επιμέρους κατηγορίας 10.85.Z της PKD, η οποία αφορά την «παρασκευή έτοιμων γευμάτων και φαγητών». Η συγκεκριμένη επιμέρους κατηγορία περιλαμβάνει την παραγωγή έτοιμων γευμάτων και φαγητών (δηλαδή παρασκευασμένων, καρυκευμένων και μαγειρεμένων), κατεψυγμένων ή σε κονσέρβα, αποτελούμενων από δύο τουλάχιστον διαφορετικά συστατικά (εκτός των καρυκευμάτων κ.λπ.), τα οποία συνήθως συσκευάζονται και στα οποία τίθεται σχετική επισήμανση προς μεταπώληση. Η εν λόγω επιμέρους κατηγορία δεν περιλαμβάνει την παρασκευή γευμάτων προορισμένων για άμεση κατανάλωση, η οποία κατατάσσεται στις αντίστοιχες επιμέρους κατηγορίες του τμήματος 56 της PKD.

III. Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20. Σύμφωνα με τις γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης είναι δικαιοδόχος (franchisee) της αλυσίδας καταστημάτων ταχείας εστιάσεως (ή fast-food) McDonald's Polska sp. z o.o. Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του, πωλεί γεύματα και παρασκευασμένα φαγητά, όπως σάντουιτς, τηγανίτες πατάτας, σαλάτες, πατάτες τηγανητές, μπρόκολο, παγωτά, μιλκσέικ, χυμούς φρούτων κ.λπ. Τα προϊόντα σερβίρονται σε δίσκο, μαζί με τον οποίο ο πελάτης λαμβάνει πετσέτες μίας χρήσεως και, για ορισμένα προϊόντα, μαχαιροπήρουνα ή καλαμάκι ποτού. Τα γεύματα και τα φαγητά παρασκευάζονται επιτόπου από ημιμεταποιημένα προϊόντα. Είναι δυνατόν να σερβίρονται ζεστά ή κρύα και να καταναλώνονται επιτόπου στο κατάστημα ή να παραλαμβάνονται σε πακέτο από τον αγοραστή.

21. Στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του, ο αναιρεσείων εφαρμόζει διάφορες μεθόδους πωλήσεως:

– την πώληση προϊόντων στους πελάτες στο εσωτερικό του εστιατορίου («in-store»),

– την πώληση, από εξωτερικές θυρίδες του εστιατορίου, προϊόντων προορισμένων για κατανάλωση εκτός του εστιατορίου σε καταναλωτές προσερχόμενους με αυτοκίνητο ή πεζή («drive-in» ή «walk-through»), και

– την πώληση προϊόντων σε πελάτες σε καθορισμένους χώρους εστιάσεως εντός εμπορικών κέντρων («food court»).

22. Τον Σεπτέμβριο του 2016 η Urząd kontroli skarbowej (αρμόδια για τη διενέργεια ελέγχων φορολογική αρχή, Πολωνία) προέβη σε έλεγχο των δηλώσεων ΦΠΑ του αναιρεσείοντος, καθώς και του υπολογισμού και της πληρωμής του εν λόγω φόρου, για τη χρονική περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 30 Ιουνίου 2016.

23. Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι οι δραστηριότητες του αναιρεσείοντος έπρεπε να χαρακτηριστούν στο σύνολό τους ως «υπηρεσίες εστιάσεως και πωλήσεως ποτών» υποκείμενες σε συντελεστή ΦΠΑ 8 % και όχι ως παραδόσεις «έτοιμων φαγητών», όπως δηλώθηκαν από τον αναιρεσείοντα, για τις οποίες ισχύει συντελεστής ΦΠΑ 5 %. Τούτο δε με την αιτιολογία ότι τα πωλούμενα αγαθά δεν εμπίπτουν στην κατηγορία 10.85.1. της PKWiU, η οποία δεν περιλαμβάνει παροχή υπηρεσιών. Κατά την εν λόγω φορολογική αρχή, το γεύμα αυτό καθαυτό, το γεγονός ότι παρασκευάζεται προκειμένου να καταναλωθεί επιτόπου, καθώς και η δυνατότητα άμεσης καταναλώσεώς του, αποτελούν ουσιώδη στοιχεία συγκλίνοντα στη διαπίστωση ότι πρόκειται για υπηρεσία εστιάσεως και όχι για προμήθεια έτοιμου φαγητού.

24. Η φορολογική αρχή, με απόφαση της 21ης Απριλίου 2017, επανυπολόγισε το ποσό του οφειλόμενου από τον αναιρεσείοντα ΦΠΑ για την ελεγχθείσα χρονική περίοδο.

25. Με απόφαση της 1ης Μαρτίου 2018, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Gliwice, Πολωνία) απέρριψε την προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, δεχόμενη την αιτιολογία της, αφού έλαβε υπόψη τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνεται τη φορολογητέα αυτή πράξη ο πελάτης.

26. Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία), ήτοι το αιτούν δικαστήριο, ενώπιον του οποίου ο αναιρεσείων άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως, εκφράζει αμφιβολίες ως προς την ορθότητα, υπό το πρίσμα των απαιτήσεων του δικαίου της Ένωσης, της μεταφοράς στο πολωνικό δίκαιο του άρθρου 98 της οδηγίας ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου του παραρτήματος III αυτής, λόγω της μη παραπομπής στη συνδυασμένη ονοματολογία, αλλά στην PKWiU, η οποία αποτελεί ταξινόμηση των δραστηριοτήτων για στατιστικούς σκοπούς και η οποία καθορίζει το περιεχόμενο της έννοιας των «υπηρεσιών εστιατορίου» βάσει της δραστηριότητας συγκεκριμένων οικονομικών οντοτήτων και όχι, όπως συμβαίνει με τον ΦΠΑ, βάσει του αντικειμένου του φόρου. Συγκεκριμένα, η έκφραση «υπηρεσίες εστιάσεως και πωλήσεως ποτών» στον κωδικό PKWiU ex 56 είναι ευρύτερη εκείνης των «υπηρεσιών εστιατορίου» της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, επηρεάζεται το πεδίο εφαρμογής της κατηγορίας αγαθών με τίτλο «Έτοιμα φαγητά». Επιπλέον, η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου.

27. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, το γεγονός ότι ο αναιρεσείων αμφισβητεί την καταλληλότητα των στατιστικών ταξινομήσεων για τον καθορισμό του εφαρμοστέου στην πώληση έτοιμων φαγητών συντελεστή ΦΠΑ, προσδίδει αποφασιστική σημασία στο ζήτημα αν οι επίμαχες υπηρεσίες κατατάσσονται ή όχι στην κατηγορία των «υπηρεσιών εστιατορίου». Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι διάφορες συνθήκες υπό τις οποίες παρέχονται τα πωλούμενα φαγητά είναι καθοριστικές. Από την άποψη του μέσου πελάτη, η πώληση με σκοπό την επιτόπου κατανάλωση σε υποδομή κατάλληλα διαμορφωμένη για τον σκοπό αυτό, χωρίς παροχή ειδικής υπηρεσίας σερβιρίσματος και με περιορισμένη δυνατότητα προσωπικής διαμορφώσεως της παραγγελίας των φαγητών, διαφέρει από την πώληση τροφίμων σε πελάτες που μεταβαίνουν σε κατάλληλο χώρο εκτός του καταστήματος με το όχημά τους («drive-in») ή πεζή (walk-through), καθώς και από την πώληση σε καθορισμένους χώρους εστιάσεως («food court»). Στις περιπτώσεις αυτές, η δυνατότητα χρήσεως της προσφερόμενης από τον αναιρεσείοντα υποδομής δεν αποτελεί, για τον πελάτη, ουσιώδες στοιχείο της παρεχόμενης από τον αναιρεσείοντα υπηρεσίας.

28. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ζήτημα του κατά πόσον είναι πρόσφορο, υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου, το κριτήριο που αφορά τον τρόπο παρασκευής των φαγητών, βάσει του οποίου γίνεται διάκριση των φαγητών που προορίζονται για κατανάλωση επιτόπου από εκείνα που δεν μπορούν να καταναλωθούν αμέσως. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι καθεμία εκ των μεθόδων πωλήσεως έτοιμων φαγητών που ακολουθεί ο αναιρεσείων εμπεριέχει στοιχεία τόσο παραδόσεως αγαθών όσο και παροχής υπηρεσιών. Ωστόσο, η δεύτερη αυτή εκτίμηση περί υπάρξεως παροχής υπηρεσιών εξαρτάται από το εύρος της προσφερόμενης στον πελάτη υποδομής και από την επιλογή του πελάτη να κάνει χρήση της υποδομής αυτής.

29. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εμπίπτει στην έννοια “υπηρεσίες εστιατορίου” στην οποία εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ [άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 12α, της οδηγίας ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού [282/2011], η πώληση έτοιμων φαγητών η οποία πραγματοποιείται υπό συνθήκες όπως αυτές στη διαφορά της κύριας δίκης, ήτοι όταν:

– ο πωλητής θέτει στη διάθεση των αγοραστών υποδομή που καθιστά δυνατή την επιτόπου κατανάλωση του γεύματος (διαχωρισμένος χώρος για την κατανάλωση των γευμάτων, πρόσβαση σε τουαλέτες)·

– δεν παρέχεται ειδική υπηρεσία σερβιρίσματος από σερβιτόρους·

– δεν υφίσταται καμία υπηρεσία υπό στενή έννοια·

– η διαδικασία της παραγγελίας είναι απλοποιημένη και εν μέρει αυτοματοποιημένη·

– ο πελάτης έχει περιορισμένες δυνατότητες προσωπικής διαμορφώσεως της παραγγελίας του;

2) Εξαρτάται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα από τον τρόπο παρασκευής των φαγητών, και ιδίως από το γεγονός ότι τα έτοιμα γεύματα παρασκευάζονται από ημιμεταποιημένα προϊόντα, ορισμένα εκ των οποίων έχουν υποστεί προηγουμένως θερμική επεξεργασία;

3) Αρκεί για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το γεγονός ότι ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την προσφερόμενη υποδομή ή είναι υποχρεωτικό να διαπιστωθεί ότι τα στοιχεία αυτά συνιστούν, κατά την αντίληψη του μέσου πελάτη, ουσιώδες στοιχείο της παροχής υπηρεσιών;»

30. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν ο αναιρεσείων, ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (διευθυντής της φορολογικής αρχής του Katowice, Πολωνία), ο Rzecznik Małych i Średnich przedsiębiorców (διαμεσολαβητής για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, Πολωνία), η Πολωνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να εξετάσει την υπόθεση χωρίς διεξαγωγή επ’ ακροατηρίου συζητήσεως.

IV. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

31. Όπως προκύπτει από τη διατύπωση των προδικαστικών ερωτημάτων, τα οποία φρονώ ότι πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν ορισμένες δραστηριότητες πωλήσεως έτοιμων φαγητών προς άμεση κατανάλωση, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, σε χώρους ταχείας εστιάσεως, μπορούν να χαρακτηριστούν ως υπηρεσίες εστιατορίου, στις οποίες μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 12α, της εν λόγω οδηγίας και με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.

32. Ωστόσο, από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής προκύπτει ότι αυτή δικαιολογείται εν μέρει από την αμφιβολία του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με τη μεταφορά στο πολωνικό δίκαιο των εφαρμοστέων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης. Ορισμένες εκ των γραπτών παρατηρήσεων που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο αφορούν το συγκεκριμένο ζήτημα.

33. Ως εκ τούτου, θεωρώ σκόπιμο να υπενθυμίσω το αντικείμενο της ένδικης διαφοράς, στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε στο Δικαστήριο η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, καθώς και το πλαίσιο αυτής. Πρόκειται για τον χαρακτηρισμό ορισμένων πράξεων προμήθειας γευμάτων είτε ως «υπηρεσιών εστίασης» ή «υπηρεσιών εστιατορίου» είτε ως παραδόσεων «έτοιμων φαγητών», επί των οποίων εφαρμόζονται δύο διαφορετικοί μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ, ήτοι 8 % για τις πρώτες, εφόσον το προϊόν μπορεί να καταναλωθεί αμέσως, και 5 % για τις δεύτερες, αν το προϊόν δεν πληροί αυτή την προϋπόθεση. Η εν λόγω διάκριση γίνεται με παραπομπή στην εθνική στατιστική ταξινόμηση των οικονομικών δραστηριοτήτων, την καθοριστική σημασία της οποίας τονίζει το αιτούν δικαστήριο, όπως και τη διαφορά της σε σχέση με τη συνδυασμένη ονοματολογία.

34. Είναι αλήθεια ότι το αιτούν δικαστήριο εξετάζει, ως προκαταρκτικό ζήτημα, τον τρόπο με τον οποίο επέλεξε ο Πολωνός νομοθέτης να κάνει χρήση της ευχέρειας καθορισμού ενός ή δύο μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, η οποία παρέχεται με το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας. Ωστόσο, στην υποβληθείσα στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν τίθεται ζήτημα μη συμβατότητας της πολωνικής νομοθεσίας με τις περί ΦΠΑ διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και ειδικότερα με το παράρτημα III, σημεία 1 και 12α, της οδηγίας αυτής, λόγω ενδεχόμενης υπερβάσεως των ορίων των εν λόγω διατάξεων[17]. Με άλλα λόγια, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν έχει αντικείμενο την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε αγαθό ή υπηρεσία που δεν περιλαμβάνεται στο εν λόγω παράρτημα III, πράγμα που θα είχε ως συνέπεια την υποχρέωση εφαρμογής του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ.

35. Εντούτοις, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, εξαιτίας της ποικιλομορφίας των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων ταχείας εστιάσεως, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς την επιλεκτική εφαρμογή δύο διαφορετικών μειωμένων συντελεστών, οι οποίοι έχουν καθοριστεί από τον Πολωνό νομοθέτη, για τη φορολόγηση της πωλήσεως τροφίμων, λαμβανομένου υπόψη του ορισμού της έννοιας των «υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης» τόσο από τον νομοθέτη της Ένωσης όσο και από το Δικαστήριο. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εντάσσεται σε ένα πλαίσιο που αποτελείται από μια σειρά παλαιότερων υποθέσεων, επί των οποίων

[17] Βλ., συγκριτικώς, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

εξεδόθησαν οι αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, Faaborg-Gelting Linien[18], και της 10ης Μαρτίου 2011, Bog κ.λπ.[19], με αντικείμενο την επιβολή ΦΠΑ επί της προμήθειας γευμάτων ή τροφίμων, με ή χωρίς παροχή συναφών υπηρεσιών.

36. Πάντως, η ανάλυση της επιρροής των εν λόγω αποφάσεων στην υπό κρίση υπόθεση αποδεικνύεται περίπλοκη. Συγκεκριμένα, πρέπει να υπογραμμιστεί, αφενός μεν, ότι το νομοθετικό πλαίσιο, βάσει του οποίου το Δικαστήριο αποφάνθηκε παλαιότερα, έχει έκτοτε μεταβληθεί[20], αφετέρου δε, ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις ταχείας εστιάσεως παρουσιάζουν χαρακτηριστικά τα οποία, αναλόγως των συνθηκών της πωλήσεως τροφίμων και της επιλογής του πελάτη, είναι δυνατόν να συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Επομένως, κατά την άποψή μου, η υπόθεση της κύριας δίκης παρουσιάζει καινοφανείς δυσχέρειες όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ της έννοιας των «τροφίμων» και της έννοιας των «υπηρεσιών εστιατορίου» ή «υπηρεσιών εστίασης».

37. Υπό τις συνθήκες αυτές και δεδομένου ότι ο χαρακτηρισμός πράξεων προμήθειας τροφίμων, δυναμένων να υπαχθούν σε μειωμένους συντελεστές σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί πρόκριμα για την εξακρίβωση της δυνατότητας εφαρμογής διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ σε μια κατηγορία του εν λόγω παραρτήματος, εναπόκειται στο Δικαστήριο να προσδιορίσει τα κατάλληλα κριτήρια βάσει των οποίων θα διαμορφωθεί η σχετική κρίση για την οποία αρμόδιο είναι το εθνικό δικαστήριο.

38. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να θεωρήσει ότι το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ και το παράρτημα ΙΙΙ, σημεία 1 και 12α, της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, έχουν την έννοια ότι οι διάφορες δραστηριότητες προμήθειας έτοιμων φαγητών προς άμεση κατανάλωση σε καταστήματα ταχείας εστιάσεως εμπίπτουν στην έννοια των «υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης» ή στην έννοια των «τροφίμων», για τους σκοπούς επιβολής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

39. Δεδομένου του γενικού πλαισίου της υπό κρίση αιτήσεως, το οποίο μόλις προανέφερα, η εξέτασή της δικαιολογεί την υπόμνηση των αρχών που διέπουν τη φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή γενικώς των υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων, ειδικότερα δε των «υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης», και, εν συνεχεία, την έκθεση των στοιχείων που είναι χρήσιμα για την ερμηνεία των εν λόγω αρχών, ώστε αυτές να εφαρμοστούν στις επίμαχες φορολογητέες πράξεις.

Β. Η φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών

40. Κατά το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ, κάθε κράτος μέλος καθορίζει και εφαρμόζει κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος είναι ο ίδιος για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.

[18] C-231/94, στο εξής: απόφαση Faaborg-Gelting Linien, EU:C:1996:184.

[19] C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, στο εξής: απόφαση Bog κ.λπ., EU:C:2011:135.

[20] Σε αντίθεση με τις υποθέσεις επί των οποίων εξεδόθησαν οι αποφάσεις Faaborg-Gelting Linien και Bog κ.λπ., εφαρμοστέα εν προκειμένω είναι η οδηγία ΦΠΑ, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007 (βλ. άρθρο 413 της εν λόγω οδηγίας), μετά την τροποποίησή της, από 1ης Ιουνίου 2009 (βλ. άρθρο 3 της οδηγίας 2009/47), δυνάμει της οποίας παρεσχέθη στα κράτη μέλη η δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις «υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης» [ΣτΜ.: «υπηρεσίες εστίασης και τροφοδοσίας» στο ελληνικό κείμενο της οδηγίας].

41. Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 98, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τη δυνατότητα εφαρμογής ενός ή δύο μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ. Για τον σκοπό αυτό, το παράρτημα ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας απαριθμεί περιοριστικώς τις κατηγορίες παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο μειωμένων συντελεστών [21].

42. Σκοπός του παραρτήματος αυτού είναι να καταστήσει λιγότερο ακριβά και επομένως ευκολότερα προσβάσιμα στον τελικό καταναλωτή, ο οποίος βαρύνεται σε τελική ανάλυση με τον ΦΠΑ, ορισμένα αγαθά που θεωρούνται ιδιαιτέρως αναγκαία [22]. Όσον αφορά τα τρόφιμα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αυτά αποτελούν βασικά αγαθά [23].

43. Όσον αφορά το ειδικό περιεχόμενο του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρέπει να αναγνωρισθεί στον νομοθέτη της Ένωσης ευρεία εξουσία εκτιμήσεως, δεδομένου ότι καλείται, οσάκις θεσπίζει μέτρο φορολογικής φύσεως, να προβεί σε επιλογές πολιτικής, οικονομικής, καθώς και κοινωνικής φύσεως, και να ιεραρχήσει αποκλίνοντα συμφέροντα ή να προβεί σε σύνθετες εκτιμήσεις [24].

44. Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, στο πλαίσιο της ευρείας αυτής εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει ο νομοθέτης της Ένωσης όταν λαμβάνει φορολογικό μέτρο, ο ως άνω νομοθέτης, καταρτίζοντας το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, ήθελε να παράσχει τη δυνατότητα υπαγωγής στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ των βασικών αγαθών, καθώς και των αγαθών και των υπηρεσιών που συνδέονται με κοινωνικούς ή πολιτιστικούς σκοπούς, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενέχουν –ή ενέχουν σε μικρό βαθμό– κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού [25].

45. Ως εκ τούτου, στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή περισσότερους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ στις ακόλουθες κατηγορίες: «1) [τ]α τρόφιμα […]» και «12α) [τις] υπηρεσίες [εστιατορίου και εστίασης] […]».

46. Το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή από τα κράτη μέλη ενός ή δύο μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ και ότι η δυνατότητα αυτή αποτελεί παρέκκλιση από την αρχή κατά την οποία εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής. Κατά συνέπεια, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εν λόγω διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά [26] και σύμφωνα με τη συνήθη έννοια των χρησιμοποιούμενων όρων [27].

21 Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Βλ. απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψη 53).

24 Βλ. αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εξάλλου, είναι ενδιαφέρον το γεγονός ότι ο κατάλογος του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να φορολογούν με μειωμένο συντελεστή ή να απαλλάσσουν από τον φόρο περίπου το 65 % των καταναλωτικών δαπανών των νοικοκυριών, σύμφωνα με το έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής περί αναλύσεως επιπτώσεων, το οποίο συνοδεύει την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας [SWD(2018) 7 τελικό] (σημείο 1.2), διαθέσιμο μόνο στην αγγλική γλώσσα.

25 Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψεις 31 και 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Βλ. αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψη 25).

27 Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψη 25).

47. Επιπλέον, κατά το άρθρο 98, παράγραφος 3, της οδηγίας ΦΠΑ, για την εφαρμογή *των μειωμένων συντελεστών* στις κατηγορίες *αγαθών* που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη «μπορούν να χρησιμοποιούν τη συνδυασμένη ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία».

48. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η χρήση της συνδυασμένης ονοματολογίας είναι απλώς ένας από τους διάφορους δυνατούς τρόπους επακριβούς οριοθετήσεως της οικείας κατηγορίας [28].

49. Εξ όσων γνωρίζω, ουδέποτε έχει υποβληθεί στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση της ευχέρειας εφαρμογής *μειωμένων συντελεστών* ΦΠΑ για κάποια κατηγορία του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας ή του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ. Γενικότερα, με εξαίρεση την απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας [29], οι προηγούμενες αποφάσεις του Δικαστηρίου είναι σχετικές με την εφαρμογή ενός μόνον μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, αφορούν δε την περιορισμένη εφαρμογή του μειωμένου αυτού συντελεστή επί ορισμένων αγαθών [30] ή ορισμένων υπηρεσιών [31] μίας μόνον κατηγορίας.

50. Λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, θεωρώ σκόπιμο να επισημάνω ότι στο άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ δεν τίθεται κανείς περιορισμός όσον αφορά τον καθορισμό των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ ή των λεπτομερειών εφαρμογής τους στις κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας [32]. Επομένως, καθεμία από τις κατηγορίες αυτές, ή ακόμη και μέρος αυτών, μπορεί να υπάγεται σε δύο διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, μειωμένους ή μη, αναλόγως των σκοπών που επιδιώκουν τα κράτη μέλη [33]. Με άλλα λόγια, ο ίδιος μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ μπορεί να εφαρμόζεται και στην παράδοση ενός αγαθού και στην παροχή μιας υπηρεσίας [34].

51. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι κατά την εναρμόνιση των σχετικών περί ΦΠΑ κανόνων από τον νομοθέτη της Ένωσης, μέσω ενός πολύ μεγάλου αριθμού νομοθετικών πράξεων, μεταξύ των οποίων πρέπει να γίνει ιδιαίτερη αναφορά στην έκτη οδηγία, η οποία αντικαταστάθηκε και

[28] Βλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 25).

[29] C-481/98, EU:C:2001:237. Βλ. σκέψη 33 της αποφάσεως αυτής.

[30] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 36).

[31] Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz (C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 60), καθώς και της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 37).

[32] Μπορεί, επίσης, να παρατηρηθεί ότι από τη χρήση, στο άρθρο 98, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, της εκφράσεως «[κ]ατά την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών» και όχι, για παράδειγμα, της εκφράσεως «ενός εκ των μειωμένων συντελεστών», συνάγεται ότι τα αγαθά μπορούν να φορολογούνται με δύο διαφορετικούς μειωμένους συντελεστές. Επιπλέον, σε σύγκριση με το γράμμα της ως άνω διατάξεως, επιχείρημα μπορεί να αντληθεί και από την απουσία ειδικής διατάξεως όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών ή διατάξεως που να αποκλείει την εφαρμογή δύο διαφορετικών συντελεστών για τις παροχές υπηρεσιών ή που να προβλέπει διαφορετική μεταχείριση γι' αυτές. Πρβλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2003, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-384/01, EU:C:2003:264, σκέψη 27).

[33] Εκτιμώ επίσης ότι η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από τον σκοπό του συστήματος των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ που επέλεξε ο νομοθέτης της Ένωσης. Βλ., συναφώς, σημεία 43 και 44 των παρουσών προτάσεων. Θα μπορούσε επίσης να αντληθεί επιχείρημα από τον εκ μέρους του Δικαστηρίου χαρακτηρισμό των τροφίμων ως βασικών αγαθών. Πρβλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, Staatssecretaris van Financiën (Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ για τα αφροδισιακά) (C-331/19, EU:C:2020:786, σκέψεις 25, 26 και 35). Ως εκ τούτου, η επιλογή του χαμηλότερου από δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ μπορεί να είναι δικαιολογημένη για ορισμένα προϊόντα διατροφής τα οποία δεν συνοδεύονται από παροχή συναφούς υπηρεσίας.
Επιπλέον, όσον αφορά τις υπηρεσίες, εκτιμώ ότι το άρθρο 101 της οδηγίας ΦΠΑ μαρτυρά τη σημασία που αποδίδει ο νομοθέτης της Ένωσης στις υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών εστιάσεως, λόγω του αντίκτυπου των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στη δημιουργία θέσεων απασχόλησης, την οικονομική μεγέθυνση και την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

[34] Βλ., συναφώς, παραδείγματα των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη, έκθεση της Επιτροπής με τίτλο «VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020» [Taxud.c.1 (2020)], πίνακας ΙΙ, διαθέσιμη στην ακόλουθη διαδικτυακή διεύθυνση:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
(σ. 4 και 5), στην αγγλική γλώσσα.

κωδικοποιήθηκε με την οδηγία ΦΠΑ, επανειλημμένως διατηρήθηκε η ελευθερία των κρατών μελών ως προς την εφαρμογή των κανόνων αυτών, ιδίως των σχετικών με τον καθορισμό των εφαρμοστέων συντελεστών για κάθε αγαθό ή υπηρεσία.

52. Τούτο όμως δεν σημαίνει ότι η παρεχόμενη στα κράτη μέλη ευχέρεια εφαρμογής διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ σε αγαθά ή υπηρεσίες μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την απαλλαγή τους από την υποχρέωση τηρήσεως των κοινών αρχών. Αφενός, σύμφωνα με τις σχετικές περί ΦΠΑ διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, οι φορολογητέες πράξεις πρέπει να διακρίνονται βάσει του αντικειμένου τους [35].

53. Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας οσάκις αποφασίζουν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε μία εκ των 24 κατηγοριών αγαθών ή υπηρεσιών του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ [36], περιορίζοντας, ενδεχομένως, την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή επιλεκτικώς σε ορισμένα από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες καθεμιάς από τις κατηγορίες αυτές [37], πράγμα που, εξάλλου, προσδίδει σημασία στην προμνησθείσα, στο προηγούμενο σημείο των παρουσών προτάσεων, υποχρέωση διακρίσεως των αγαθών από τις υπηρεσίες.

54. Η αρχή αυτή δεν επιτρέπει να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους [38].

55. Δεδομένου ότι η εν λόγω αρχή είναι εγγενής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ [39], εκτιμώ ότι η συγκεκριμένη νομολογία μπορεί να τύχει εφαρμογής και για τις εθνικές νομοθεσίες που έχουν καθορίσει *δύο* μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ για αγαθά ή υπηρεσίες.

56. Κατά συνέπεια, με την επιφύλαξη των ανωτέρω, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν ειδικότερα μεταξύ των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στις κατηγορίες του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ εκείνες στις οποίες εφαρμόζονται ο μειωμένος ή οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ [40].

57. Επιπλέον, η επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ πρέπει να δικαιολογείται από συγκεκριμένες και ειδικές περιστάσεις της οικείας κατηγορίας του παραρτήματος ΙΙΙ [41].

58. Εκ του συνόλου των ανωτέρω αρχών προκύπτει, αφενός, ότι το Δικαστήριο προβαίνει σε έλεγχο της εθνικής νομοθεσίας εφόσον ερωτάται σχετικά με την τήρηση του πεδίου εφαρμογής μιας από τις κατηγορίες του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ ή εφόσον προβάλλεται παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και το αιτούν δικαστήριο έχει παράσχει στο Δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την εκτίμηση των σκοπών που επιδιώκει ο εθνικός νομοθέτης κατά την επιλογή του μειωμένου ή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ.

35 Βλ. άρθρα 14 και 24 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία περιέχουν ορισμό της «παραδόσεως αγαθών» και της «παροχής υπηρεσιών» αντιστοίχως.

36 Βλ. απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Βλ. μνημονευόμενη νομολογία στην προηγούμενη υποσημείωση. Βλ., επίσης, όσον αφορά τις διαφορετικές σημασίες της εκφράσεως «αρχή της φορολογικής ουδετερότητας» στον τομέα του ΦΠΑ, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. Hogan στην υπόθεση Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, σημεία 55 και 56, καθώς και υποσημειώσεις 21 και 22).

39 Πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 23).

40 Βλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59. Επομένως, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει αν η εκ μέρους του εθνικού νομοθέτη επιλογή εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, παραδείγματος χάριν στην προμήθεια τροφίμων ή σε υπηρεσίες εστιατορίου, όπως εν προκειμένω, αφορά πράξεις οι οποίες περιλαμβάνονται στο εν λόγω παράρτημα ΙΙΙ, και συγκεκριμένα στο σημείο 1 ή στο σημείο 12α, και αν για τη διαφορετική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση αγαθών ή παροχών υπηρεσιών της ίδιας κατηγορίας τηρήθηκε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

60. Αφετέρου, συνάγεται ότι, εφόσον έχουν τηρηθεί οι ως άνω προϋποθέσεις, δεν επιδέχεται έλεγχο εκ μέρους του Δικαστηρίου το αν οι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας κατατάσσουν, χωρίς παραπομπή στη συνδυασμένη ονοματολογία[42], αγαθά και υπηρεσίες υπαγόμενες στον ίδιο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε μία και μόνη κατηγορία, χωρίς να κάνουν τυπική διάκριση μεταξύ εκείνων που περιλαμβάνονται σε κάποιο σημείο του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ ως αγαθά και εκείνων που μνημονεύονται ως υπηρεσίες στο παράρτημα αυτό[43]. Ομοίως, ελάχιστη σημασία έχει το αν ο εθνικός νομοθέτης έχει επιλέξει, για τον προσδιορισμό μιας κατηγορίας της εθνικής ταξινομήσεως, όρους παρεμφερείς με εκείνους που χρησιμοποιούνται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, καθορίζοντας όμως γι' αυτήν ευρύτερο πεδίο εφαρμογής[44], αφ' ης στιγμής επιτρέπεται να υπαχθούν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ τα αγαθά και οι υπηρεσίες της κατηγορίας αυτής σύμφωνα με το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ και τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική εάν ο εθνικός νομοθέτης ήθελε να αναφερθεί, στο πλαίσιο της κατάταξής του, μόνο, για παράδειγμα, στις υπηρεσίες που μνημονεύονται στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12α, της εν λόγω οδηγίας, χωρίς να πληρούνται οι όροι εφαρμογής του επιλεγέντος μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

61. Κατά συνέπεια, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, το ζήτημα του χαρακτηρισμού των επίμαχων φορολογητέων πράξεων έχει σημασία μόνον αν πρόκειται να καταλήξει στη φορολόγησή τους, ορισμένων ή και του συνόλου αυτών, με άλλον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, δυνάμει της οποίας το αιτούν δικαστήριο θα έθετε εν αμφιβόλω την επιλογή του Πολωνού νομοθέτη να φορολογήσει με συντελεστή 5 % την κατηγορία των «έτοιμων φαγητών», η οποία ορίζεται ως περιλαμβάνουσα κάθε δραστηριότητα παρασκευής έτοιμων φαγητών τα οποία δεν προορίζονται για άμεση κατανάλωση, σε αντιδιαστολή με τον ορισμό των δραστηριοτήτων εστιάσεως.

62. Δεδομένου ότι ο νομοθέτης της Ένωσης έχει καθορίσει το κριτήριο διάκρισης των φορολογητέων πράξεων ως υπηρεσιών εστιατορίου ή εστίασης και δεδομένου ότι η νομολογία του Δικαστηρίου είχε ερμηνεύσει παλαιότερα την έννοια των «τροφίμων» υπό διαφορετικό νομοθετικό καθεστώς, επιβάλλεται να διευκρινιστούν τα χρήσιμα στοιχεία για την ομοιόμορφη εφαρμογή των εννοιών αυτών.

[42] Βλ. σημείο 48 των παρουσών προτάσεων.

[43] Υπενθυμίζω ότι, εν προκειμένω, κατά το αιτούν δικαστήριο, ο Πολωνός νομοθέτης καθόρισε έναν μειωμένο συντελεστή 5 % εφαρμοζόμενο, μεταξύ άλλων, στα «[έ]τοιμα φαγητά» και έναν άλλο μειωμένο συντελεστή 8 % εφαρμοζόμενο ειδικότερα στις «[υ]πηρεσίες εστιάσεως» και ότι ο προσδιορισμός του συντελεστή ΦΠΑ γίνεται με παραπομπή στη στατιστική ταξινόμηση αγαθών και υπηρεσιών (PKWiU), η οποία συνδέεται με την ταξινόμηση των εμπορικών δραστηριοτήτων (PKD) και η οποία, ειδικότερα για τους μειωμένους συντελεστές, περιλαμβάνει την κατηγορία 10.85.1 της PKWiU «[έ]τοιμα φαγητά» και την ομάδα 56.1 της PKWiU «υπηρεσίες εστιάσεως και κινητής εστιάσεως», στις οποίες εντάσσονται οι «ολοκληρωμένες υπηρεσίες επιτραπέζιας εστιάσεως», οι «υπηρεσίες εστιάσεως με αυτοεξυπηρέτηση», οι «λοιπές υπηρεσίες εστιάσεως». Βλ. σημεία 13 έως 19 των παρουσών προτάσεων.

[44] Εν προκειμένω, διαπιστώνω ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, η κατηγορία αναφοράς περιλαμβάνει τις δραστηριότητες προμήθειας γευμάτων προς άμεση κατανάλωση (βλ. σημεία 18 και 19 των παρουσών προτάσεων), χωρίς προϋπόθεση παροχής συναφών υπηρεσιών.

Γ. Η φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή των «υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης»

63. Από 1ης Ιουνίου 2009, οπότε ετέθη σε ισχύ η οδηγία 2009/47[45], στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ προσετέθη το σημείο 12α, δυνάμει του οποίου, όσον αφορά τις «υπηρεσίες [εστιατορίου και εστίασης]», τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από την αρχή της υπαγωγής των αγαθών και των υπηρεσιών στον κανονικό συντελεστή φορολογήσεως.

64. Κατά την αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2009/47, ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η προώθηση της δημιουργίας θέσεων εργασίας και η καταπολέμηση της παραοικονομίας.

65. Με το άρθρο 6, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, ο οποίος, κατά το άρθρο 65 αυτού, εφαρμόζεται από την 1η Ιουλίου 2011, ο νομοθέτης της Ένωσης καθόρισε, με σκοπό τη διασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ[46], τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν τις υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης και τα στοιχεία που καθιστούν δυνατή τη διάκριση μεταξύ των δύο. Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται τι δεν επιτρέπεται να χαρακτηριστεί ως υπηρεσία εστιατορίου ή εστίασης.

66. Κατά συνέπεια, όσον αφορά, ειδικότερα, την προμήθεια τροφίμων έτοιμων για άμεση κατανάλωση, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, από το γράμμα των δύο πρώτων περιόδων του άρθρου 6, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 και της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, ότι οι υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης χαρακτηρίζονται όχι από τον τρόπο παρασκευής των τροφίμων, αλλά από την παροχή συναφών υπηρεσιών που συνοδεύουν την παράδοση των τροφίμων αυτών. Επιπλέον, οι εν λόγω συναφείς υπηρεσίες πρέπει να είναι επαρκείς και να υπερέχουν, προκειμένου να είναι δυνατή η άμεση κατανάλωση των παρασκευασμένων τροφίμων.

67. Ελλείψει ρητής αναφοράς, κατά τη γνώμη μου πρέπει να συναχθεί ότι η προμήθεια φαγητών θεωρείται ως παράδοση αγαθών, και πιο συγκεκριμένα «τροφίμων»[47].

68. Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, η διάκριση των υπηρεσιών εστιατορίου από τις υπηρεσίες εστιάσεως γίνεται με βάση αποκλειστικώς τον τόπο παροχής των υπηρεσιών που συνοδεύουν την προμήθεια των τροφίμων.

69. Η συγκεκριμένη υπόμνηση αρκεί για να δυνηθεί το Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα όπως αυτά υποβλήθηκαν. Εντούτοις, τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, τα οποία προκάλεσαν τις αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου, η διαμόρφωση των αναλύσεων των πολωνικών αρχών σχετικά με τον εφαρμοστέο στις επίμαχες

[45] Ο νομοθέτης της Ένωσης παρενέβη πριν την έκδοση της αποφάσεως Bog κ.λπ. ερμηνεύοντας την κατηγορία 1 του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας (βλ. σκέψη 8 της αποφάσεως αυτής), νυν παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο μνημόνευε, για τους σκοπούς φορολογήσεως με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, τα τρόφιμα και, μεταξύ άλλων, τα συστατικά που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή των τροφίμων αυτών και τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση των τροφίμων αυτών, χωρίς διάκριση βάσει των συνθηκών πωλήσεώς τους. Το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι, σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών, τα έτοιμα για άμεση κατανάλωση εδέσματα και γεύματα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας και μπορούν να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

[46] Βλ. αιτιολογική σκέψη 4 του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού.

[47] Βλ., όσον αφορά την αιτιολογία της αναλύσεως αυτής, σημεία 80 και 86 των παρουσών προτάσεων.

πράξεις συντελεστή ΦΠΑ και η σύμπτωση των υποβληθεισών στο Δικαστήριο γραπτών παρατηρήσεων μόνον όσον αφορά τις πωλήσεις στον εξωτερικό χώρο των καταστημάτων ταχείας εστιάσεως καθιστούν αναγκαία τη διευκρίνιση των εννοιών αυτών [48].

70. Κατά συνέπεια, η έννοια των «υπηρεσιών [εστίασης]» του παραρτήματος ΙΙΙ, σημείο 12α, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, πρέπει να ερμηνευθεί στενά, σύμφωνα με τη μνημονευόμενη στο σημείο 46 των παρουσών προτάσεων νομολογία του Δικαστηρίου, και να μην επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων κατά τρόπον ώστε να καλύπτει και τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες δεν συνδέονται εγγενώς με την έννοια αυτή.

71. Όσον αφορά το γράμμα του εν λόγω παραρτήματος ΙΙΙ, σημείο 12α, διευκρινίζεται, πρώτον, ότι η έκφραση «υπηρεσίες [εστιατορίου]», η οποία, στην καθομιλουμένη, είναι δυνατόν να δηλοί και τον χώρο και την υπηρεσία, καθώς και η έκφραση «υπηρεσίες […] [εστίασης]» συμπίπτουν με το γράμμα του άρθρου 55 της οδηγίας ΦΠΑ [«υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης»], το οποίο παρέμεινε αμετάβλητο από την 1η Ιανουαρίου 2010, ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της συγκεκριμένης διατάξεως, που θεσπίστηκε με την οδηγία 2008/8. Το ως άνω άρθρο ορίζει ως τόπο φορολογήσεως των εν λόγω υπηρεσιών τον τόπο όπου αυτές πράγματι παρέχονται, ο οποίος είναι γενικώς ο τόπος εγκαταστάσεως του παρόχου, χωρίς διάκριση μεταξύ των υπηρεσιών.

72. Δεύτερον, εκτιμώ ότι η εν λόγω διάκριση μεταξύ της υπηρεσίας εστιατορίου και της υπηρεσίας εστιάσεως, προκειμένου περί μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, η οποία υπενθυμίζω ότι εισήχθη στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ με την οδηγία 2009/47 και διευκρινίστηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011, πρέπει να προσεγγιστεί ερμηνευτικά με βάση τον μοναδικό προηγούμενο ορισμό των εννοιών αυτών που προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

73. Συναφώς, η σύγκριση των επιλογών του νομοθέτη της Ένωσης όσον αφορά τη διατύπωση των επίμαχων διατάξεων είναι δυνατόν, από χρονολογικής απόψεως, να γίνει μόνον με το σκεπτικό της αποφάσεως Faaborg-Gelting Linien, η οποία εξεδόθη στις 2 Μαΐου 1996. Συγκεκριμένα, η απόφαση Bog κ.λπ., η οποία διευκρίνισε το περιεχόμενο της διακρίσεως αυτής, εξεδόθη στις 10 Μαρτίου 2011, πριν την έκδοση του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 της 15ης Μαρτίου 2011.

74. Στη σκέψη 14 της αποφάσεως Faaborg-Gelting Linien, το Δικαστήριο έκρινε ότι «η δραστηριότητα παροχής εδεσμάτων και ποτών [εστίασης] χαρακτηρίζεται προφανώς από σύνολο στοιχείων και πράξεων, του οποίου *τη μία μόνο συνιστώσα* αποτελεί η παράδοση τροφής και *στο πλαίσιο του οποίου υπερισχύουν σαφώς οι υπηρεσίες*. Κατά συνέπεια, η δραστηριότητα αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το αντίθετο ισχύει οσάκις η δραστηριότητα αφορά είδη διατροφής *"για μη επί τόπου κατανάλωση" [τα οποία παραλαμβάνονται "σε πακέτο"] και δεν συνοδεύεται από υπηρεσίες* που αποσκοπούν στο να καταστήσουν περισσότερο ευχάριστη την επί τόπου κατανάλωση σε κατάλληλο περιβάλλον» [49].

[48] Πρβλ., επίσης, έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σχετικά με τον τόπο φορολόγησης των παραδόσεων αγαθών και της παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών εστίασης, προς επιβάτες πάνω σε πλοίο, αεροσκάφος, τρένο ή λεωφορείο, σύμφωνα με το άρθρο 37, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2012) 605 τελικό] (σ. 7 και 10), στην οποία γίνεται επίκληση της ανάγκης αποσαφηνίσεως των διατάξεων υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου.

[49] Η υπογράμμιση δική μου.

75. Επισημαίνω, κατ' αρχάς, ότι, στην απόφαση Faaborg-Gelting Linien, χρησιμοποιείται μόνον ο όρος «εστίαση» («restauration») [ΣτΜ.: στο ελληνικό κείμενο της αποφάσεως αποδίδεται ως «παροχή εδεσμάτων»]. Συγκεκριμένα, η ένδικη διαφορά αφορούσε την επιβολή ΦΠΑ σε «πράξεις εστίασης» [ΣτΜ.: στο ελληνικό κείμενο: «δραστηριότητες παροχής εδεσμάτων»] οι οποίες ελάμβαναν χώρα επί πορθμείων. Ωστόσο, οι περιστάσεις που χαρακτηρίζουν τις πράξεις αυτές [50] είναι εν πολλοίς αντίστοιχες με εκείνες των προσφερόμενων υπηρεσιών σε εστιατόριο.

76. Εν συνεχεία, το γεγονός ότι οι εν λόγω πράξεις ελάμβαναν χώρα επάνω σε πλοίο θα μπορούσε να καταστήσει κατανοητή τη διάκριση μεταξύ υπηρεσιών παρεχόμενων εντός των εγκαταστάσεων του παρόχου και εκτός των εγκαταστάσεων αυτών σε χώρο εστιάσεως [51].

77. Τέλος, η εξέταση των παρατηρούμενων διαφορών είναι πιο διαφωτιστική. Ο νομοθέτης της Ένωσης, στο άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, δεν προέβλεψε ως κριτήριο διακρίσεως την προετοιμασία των τροφίμων («παρασκευασμένων ή μη») ή τη μεταφορά των τροφίμων («συμπεριλαμβανομένης ή όχι της μεταφοράς τους»), όπως επίσης δεν υιοθέτησε το κριτήριο της «επί τόπου καταναλώσεως» [52].

78. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο νομοθέτης της Ένωσης ήρε τις αμφιβολίες ως προς το περιεχόμενο της αποφάσεως Faaborg-Gelting Linien, ιδίως όσον αφορά το κριτήριο της υπεροχής των σχετικών με την παρασκευή και την παράδοση των φαγητών στοιχείων, το οποίο, σε αντίθεση με το κριτήριο της από ποιοτικής απόψεως υπεροχής των στοιχείων παροχής υπηρεσιών, θα μπορούσε να προκαλέσει δυσεπίλυτα προβλήματα οριοθετήσεως λόγω της πολυμορφίας και της πολυπλοκότητας των εδεσμάτων και της παρουσιάσεώς τους [53].

79. Συναφώς, συγκλίνουσες είναι οι επιλογές του νομοθέτη της Ένωσης, στον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011, και του Δικαστηρίου, στην απόφαση Bog κ.λπ., όσον αφορά τον καθορισμό συγκεκριμένων κριτηρίων για τη διάκριση των παραδόσεων αγαθών από τις παροχές υπηρεσιών σε περίπτωση πωλήσεως έτοιμων φαγητών προς άμεση κατανάλωση.

80. Υπό τις συνθήκες αυτές και λόγω της ευρύτητας του περιεχομένου της αποφάσεως Bog κ.λπ., η οποία απορρέει από την ποικιλομορφία των πραγματικών περιστατικών των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση αυτή, μολονότι η οδηγία 2009/47 δεν ήταν εφαρμοστέα rationae temporis [54], φρονώ ότι το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της αποφάσεως αυτής.

81. Πράγματι, με την απόφαση Bog κ.λπ., το Δικαστήριο αποφάνθηκε σχετικά με τέσσερις διαφορετικές περιπτώσεις πωλήσεως εδεσμάτων έτοιμων προς κατανάλωση. Οι υποθέσεις εκείνες αφορούσαν την πώληση εδεσμάτων όπως, μεταξύ άλλων, λουκάνικα και τηγανητές πατάτες σε καντίνες που στάθμευαν σε λαϊκές αγορές [55], ποπκόρν και πατατάκια τορτίγιας («νάτσος») σε φουαγιέ κινηματογράφων [56], ψητά κρέατα και τηγανητές πατάτες σε κιόσκια εστιάσεως [57] και έτοιμα εδέσματα από επιχείρηση τροφοδοσίας [58].

[50] Βλ. απόφαση Faaborg-Gelting Linien (σκέψη 13).

[51] Βλ. απόφαση Faaborg-Gelting Linien (σκέψη 15).

[52] Βλ. απόφαση Faaborg-Gelting Linien (σκέψη 14).

[53] Βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψεις 19, 21, 36 και 43).

[54] Βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψη 8).

[55] Βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψη 13).

[56] Υπόθεση CinemaxX (πρώην Flebbe Filmtheater) (C-499/09), βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψη 26).

[57] Υπόθεση Lohmeyer (C-501/09), βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψη 32).

[58] Υπόθεση Fleischerei Nier (C-502/09), βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψη 38).

82. Αν και θα μπορούσε να συναχθεί ότι πληρούται το κριτήριο που διατυπώθηκε στη σκέψη 14 της αποφάσεως Faaborg-Gelting Linien και αφορά την ύπαρξη «υπηρεσιών που αποσκοπούν στο να καταστήσουν περισσότερο ευχάριστη την επί τόπου κατανάλωση σε κατάλληλο περιβάλλον», εντούτοις στην απόφαση Bog κ.λπ., στις σκέψεις 70 και 71, το Δικαστήριο έκρινε ότι η προμήθεια τροφίμων από κιόσκια, από οχήματα ή σε κινηματογράφους, *συνοδευόμενη από υποτυπώδη εγκατάσταση* που απαιτεί *στοιχειώδη μόνον ανθρώπινη παρέμβαση*, πρέπει να χαρακτηριστεί ως *παράδοση αγαθών*. Το Δικαστήριο έκρινε ότι ο όρος «τρόφιμα» καλύπτει επίσης τα παρασκευαζόμενα με βρασμό, ψήσιμο, τηγάνισμα ή άλλο τρόπο εδέσματα ή γεύματα προς άμεση κατανάλωση [59].

83. Αντιθέτως, κρίθηκε ότι οι παροχές που εκπληρώνει επιχείρηση τροφοδοσίας, εκτός αν πρόκειται μόνο για παραδόσεις τυποποιημένων εδεσμάτων, *αποτελούν παροχή υπηρεσιών*, καθόσον η προετοιμασία των εδεσμάτων, η διαμόρφωση των μενού και η ενδεχόμενη παροχή πιατικών, μαχαιροπήρουνων ή ακόμη και χρήσης επίπλων αποτελούν τα υπερέχοντα στοιχεία της υπηρεσίας [60].

84. Ωστόσο, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, «[η] προμήθεια τροφίμων […] *δίχως* άλλη υπηρεσία στήριξης […] δεν θεωρείται υπηρεσία εστιατορίου ή εστίασης» [61], ενώ οι υπηρεσίες αυτές ορίζονται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου ως συνιστάμενες «στην παράδοση φαγητών […] συνοδευόμενη από *επαρκείς* υπηρεσίες στήριξης που καθιστούν δυνατή την άμεση κατανάλωσή τους […] [η οποία] αποτελεί ένα μόνο στοιχείο του συνόλου στο οποίο *οι υπηρεσίες υπερέχουν*» [62].

85. Υπό τις συνθήκες αυτές, ποια συμπεράσματα μπορούν να αντληθούν από το σκεπτικό των αποφάσεων Faaborg-Gelting Linien και Bog κ.λπ. σχετικά με τα διαφορετικά επίπεδα συναφών υπηρεσιών τα οποία διαπίστωσε το Δικαστήριο, εφόσον οι επίμαχες εν προκειμένω φορολογητέες πράξεις πραγματοποιούνται υπό συνθήκες διαφορετικές από εκείνες που εξετάστηκαν προηγουμένως από το Δικαστήριο; Πρέπει να υπομνησθεί ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τον χαρακτηρισμό πράξεων ταχείας εστιάσεως, η ιδιαιτερότητα των οποίων έγκειται στο γεγονός ότι, αναλόγως της επιλογής του πελάτη, αυτές είναι δυνατόν να παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά υπηρεσίας εστιατορίου ή εστιάσεως ή ακόμη και της πωλήσεως «σε πακέτο» και ότι, σε κάθε περίπτωση, το σημείο πωλήσεως δεν είναι οργανωμένο υποτυπωδώς αλλά εγκατεστημένο σε μόνιμο χώρο, προοριζόμενο ειδικώς για την άμεση κατανάλωση των πωλούμενων προϊόντων.

[59] Βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψη 88).

[60] Βλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψεις 77, 79 και 80).

[61] Η υπογράμμιση δική μου.

[62] Η υπογράμμιση δική μου.

86. Κατά την άποψή μου, πρώτον, από τον συνδυασμό των αποφάσεων Faaborg-Gelting Linien και Bog κ.λπ., υπό το πρίσμα των οποίων προτείνω στο Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 [63], προκύπτει σαφώς ότι η πώληση φαγητών διά παραλαβής «σε πακέτο» πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από τις εργασίες της επιτροπής ΦΠΑ [64].

87. Δεύτερον, το ίδιο ισχύει για τους χώρους όπου η δυνατότητα επιτόπου καταναλώσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί, από την άποψη του καταναλωτή, προέχον στοιχείο υπηρεσίας, λόγω των ελαχίστων υπηρεσιών που προσφέρει ο πάροχος (συσκευασία, διάθεση μαχαιροπήρουνων, περιορισμένος χώρος), οι οποίες παρέχονται από περιορισμένο αριθμό προσώπων (γενικώς, από τον πωλητή ή τους πωλητές).

88. Τρίτον, εκ των ανωτέρω πρέπει επίσης να συναχθεί ότι ο χαρακτηρισμός των πράξεων εστιάσεως απαιτεί επιστάμενο έλεγχο και ότι δεν αρκεί η ποσοτική μόνο διαπίστωση της υπάρξεως εγκαταστάσεων που καθιστούν εφικτή την επιτόπου κατανάλωση.

89. Πάντως, τα διάφορα αυτά στοιχεία δεν επαρκούν προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με τα επίπεδα παροχής υπηρεσιών που απαιτούνται για να μην χαρακτηριστούν ως παραδόσεις αγαθών οι διάφορες, επίμαχες εν προκειμένω, μέθοδοι πωλήσεως («in-store», «drive-in», «walk-through», «food court») [65].

90. Με βάση τη διαπίστωση αυτή, πρέπει κατά τη γνώμη μου να διασφαλιστεί ότι η απάντηση του Δικαστηρίου θα είναι ευκόλως προσαρμόσιμη και σε άλλες μορφές πωλήσεως έτοιμου φαγητού σε διάφορους χώρους ταχείας καταναλώσεως, όπως σε χώρους σε καταστήματα, μουσεία, αθλητικές εγκαταστάσεις, σταθμούς εξυπηρέτησης αυτοκινήτων, λαϊκές αγορές, πλησίον αυτόματων μηχανημάτων πωλήσεως φαγητών, καθώς επίσης και σε όσες μορφές ενδέχεται να αναπτυχθούν στο μέλλον, όπως διαπιστώθηκε εξ αφορμής της τρέχουσας υγειονομικής κρίσης. Αναφέρομαι, συναφώς, στις περιπτώσεις στις οποίες τα εστιατόρια πωλούν γεύματα σε πελάτες οι οποίοι δεν μπορούν να παραμείνουν επιτόπου για να τα καταναλώσουν, υπό τη μορφή έτοιμων φαγητών, τα οποία είναι τοποθετημένα σε συσκευασίες ή σε πιάτα και μπορούν να διατηρηθούν για αρκετές ημέρες ή να αναθερμανθούν αμέσως.

91. Κατά την άποψή μου, από τον ορισμό των υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης που περιέχεται στο άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι η απασχόληση προσωπικού στο οποίο ανατίθεται η παροχή υπηρεσιών που καθιστούν πιο ελκυστική την άμεση κατανάλωση των τροφίμων, τα οποία παρέχονται σε εγκαταστάσεις οργανωμένες για τον σκοπό αυτό, αποτελεί καθοριστικό κριτήριο για τον προσδιορισμό της έννοιας της εκφράσεως «επαρκείς υπηρεσίες

[63] Βλ. σημείο 80 των παρουσών προτάσεων.

[64] Βλ. κατευθυντήριες γραμμές που απορρέουν από την 86η συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ, της 18ης και 19ης Μαρτίου 2009 [taxud.d.1 (2009) 357988], διαθέσιμη στην ακόλουθη διαδικτυακή διεύθυνση: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (σ. 117 και 118). Σε αυτές διευκρινίζεται, αφενός, ότι δεν θεωρούνται υπηρεσίες εστιάσεως ούτε υπηρεσίες εστιατορίου οι ακόλουθες πράξεις:
– η απλή παράδοση τροφών, έτοιμων ή μη (για παράδειγμα, φαγητό σε πακέτο από εστιατόρια, σούπερ μάρκετ ή παρόμοια καταστήματα)·
– οι πράξεις που συνίστανται απλώς στην παρασκευή και τη μεταφορά τροφών·
– γενικώς, οι πράξεις που συνίστανται στην παρασκευή, τη μεταφορά και την παράδοση τροφών και/ή ποτών χωρίς παροχή καμίας άλλης συναφούς υπηρεσίας.
Αφετέρου, κατά την εν λόγω επιτροπή, στις περιπτώσεις αυτές, η παροχή τροφών και/ή ποτών, χωρίς συνοδεία υπηρεσιών, είναι παράδοση αγαθών, ο τόπος της οποίας καθορίζεται βάσει των άρθρων 31 έως 37 της οδηγίας ΦΠΑ. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή επί της προμήθειας τροφίμων (συμπεριλαμβανομένων των ποτών, με εξαίρεση τα αλκοολούχα ποτά), σύμφωνα με την κατηγορία 1 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ.

[65] Βλ. σημείο 21 των παρουσών προτάσεων.

στήριξης». Συγκεκριμένα, είμαι της γνώμης ότι, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, το γεγονός ότι τα τρόφιμα παρέχονται εντός χώρου που τελεί υπό τον έλεγχο του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο χώρο οργανώνονται και διατίθενται υλικά μέσα και προσωπικό προκειμένου να εξασφαλίζεται στον καταναλωτή η άνεση (παραδείγματος χάριν, με τραπέζια και καρέκλες) και η ασφάλειά του (μεταξύ άλλων, η καθαριότητα των εγκαταστάσεων), καθιστά δυνατή τη διάκριση της παροχής υπηρεσιών από την παράδοση αγαθών.

92. Ωστόσο, το κριτήριο αυτό πρέπει να συνδυάζεται και με την *επιλογή του καταναλωτή* να του παρασχεθούν οι συναφείς με την παροχή τροφίμων υπηρεσίες, η οποία τεκμαίρεται *αναλόγως του τρόπου πωλήσεως του αμέσως καταναλώσιμου γεύματος*, ήτοι αν αυτή λαμβάνει χώρα εντός ή εκτός των εγκαταστάσεων του παρόχου. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, μόνη η διάθεση της υλικής υποδομής και του προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών δεν αρκεί, κατά τη γνώμη μου, για τον χαρακτηρισμό της πράξεως ως παροχής υπηρεσιών. Με άλλα λόγια, πρέπει να θεωρηθεί ότι η προμήθεια των τροφίμων δεν συνοδεύεται από καμία άλλη συναφή υπηρεσία.

93. Υπενθυμίζω ότι η διάκριση αυτή μπορεί να μην έχει καμία επίπτωση στην επιλογή του εφαρμοστέου από το κράτος μέλος μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, εφόσον ισχύουν δύο μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ, εκτιμώ ότι, υπό το πρίσμα των αρχών που υπομνήσθηκαν στα σημεία 50 και 59 των παρουσών προτάσεων, τίποτε δεν εμποδίζει την εφαρμογή του ίδιου συντελεστή ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι ικανοποιούνται τα κριτήρια χαρακτηρισμού της πράξεως υπό το πρίσμα του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ.

94. Με άλλα λόγια, εκτιμώ ότι είναι δικαιολογημένη από οικονομικής απόψεως η δυνατότητα φορολογήσεως, ως παροχής αγαθών, της πωλήσεως έτοιμων φαγητών τα οποία δεν καταναλώνονται επιτόπου, με διαφορετικό τρόπο ανάλογα με το αν αυτή λαμβάνει χώρα σε κατάστημα τροφίμων ή αν αυτή, αντιθέτως, συνίσταται στη διάθεση στον πελάτη των εδεσμάτων αυτών κατόπιν αιτήματός του, με σκοπό την κατανάλωσή τους, άμεση ή μη. Κατά την άποψή μου, οι δύο αυτές περιπτώσεις δεν είναι όμοιες, καθόσον δεν ικανοποιούν τις ίδιες καταναλωτικές ανάγκες και καθεμία εξ αυτών απαιτεί διαφορετικού βαθμού ανθρώπινη παρέμβαση. Εν πάση δε περιπτώσει, η εκτίμηση της ομοιότητας των οικείων αγαθών και παροχών υπηρεσιών εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο [66].

95. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο μπορεί να απαντήσει στο αιτούν δικαστήριο ότι:

– Το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12α, της οδηγίας αυτής και με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, έχει την έννοια ότι ο όρος «υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης» καλύπτει την προμήθεια τροφίμων σε χώρο ευρισκόμενο υπό τον έλεγχο του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο οργανώνονται και διατίθενται υλικά μέσα και προσωπικό προκειμένου να εξασφαλίζεται για τον καταναλωτή η ποιότητα επαρκών υπηρεσιών που αποβλέπουν στη διασφάλιση της άνεσης και της ασφάλειάς του με σκοπό την επιτόπου άμεση κατανάλωση των τροφίμων αυτών.

– Το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι ο όρος «τρόφιμα» καλύπτει την προμήθεια τροφίμων προς άμεση κατανάλωση, εκτός του χώρου που διατίθεται από τον υποκείμενο στον φόρο μαζί με επαρκείς συναφείς υπηρεσίες που καθιστούν δυνατή την κατανάλωση των τροφίμων αυτών επιτόπου.

[66] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

96. Λαμβανομένης υπόψη της ποικιλομορφίας των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, η απάντηση αυτή θα ήταν χρήσιμο να συμπληρωθεί με διευκρινίσεις όσον αφορά τον προαπαιτούμενο χαρακτηρισμό των πράξεων πωλήσεως, προκειμένου το εθνικό δικαστήριο να δυνηθεί να αποφανθεί αν με βάση την αντίληψη του μέσου καταναλωτή μπορεί να εφαρμοστεί συντελεστής 8 % στην πώληση έτοιμων φαγητών, λαμβανομένου υπόψη μόνον του κριτηρίου της άμεσης καταναλώσεώς τους, μολονότι στην παράδοση έτοιμων φαγητών εφαρμόζεται συντελεστής 5 %.

Δ. Ο χαρακτηρισμός των επίμαχων πωλήσεων

97. Στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης εφαρμόζει διάφορες μεθόδους πωλήσεως, τις οποίες υπενθύμισα στο σημείο 21 των παρουσών προτάσεων.

98. Συμμερίζομαι την άποψη που εξέφρασε με τις γραπτές παρατηρήσεις της η Επιτροπή, κατά την οποία, λόγω του ότι οι συναφείς με την πώληση φαγητών και γευμάτων υπηρεσίες διαφέρουν ανάλογα με τα συστήματα πωλήσεως που εφαρμόζει ο υποκείμενος στον φόρο, επιβάλλεται αυτά να εξεταστούν χωριστά.

1. Οι πωλήσεις στα καταστήματα ταχείας εστιάσεως

99. Όσον αφορά τις πωλήσεις που πραγματοποιούνται από τον αναιρεσείοντα εντός των καταστημάτων ταχείας εστιάσεως («in-store»), το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει τα χαρακτηριστικά των πωλούμενων προϊόντων[67] και των παρεχομένων υπηρεσιών, όπως επισημάνθηκαν από τη φορολογική αρχή. Οι συναφείς υπηρεσίες είναι οι εξής:

«– οι πελάτες μπορούν να χρησιμοποιούν μια αίθουσα φαγητού η οποία είναι εξοπλισμένη με καρέκλες, τραπέζια και παρακείμενη τουαλέτα·

– η υπηρεσία προς τους πελάτες συνίσταται σε μια σειρά πράξεων, εκτεινόμενων από την προετοιμασία του γεύματος μέχρι τη διανομή του, οι οποίες εκτελούνται από επιφορτισμένους προς τούτο υπαλλήλους, οι οποίοι είναι συχνά οι μόνοι που μπορούν να τις εκτελέσουν προκειμένου να διατηρηθεί η αρχική και χαρακτηριστική γεύση του προϊόντος·

– οι πελάτες έχουν δωρεάν πρόσβαση στο Διαδίκτυο·

– ο προσφεύγων διαθέτει στους πελάτες του ημερήσιες εφημερίδες ή περιοδικά·

– οι χώροι κλιματίζονται το καλοκαίρι και θερμαίνονται τον χειμώνα·

– προκειμένου να καθίσταται πιο ευχάριστη η παραμονή του πελάτη, στο κατάστημα μεταδίδεται μουσική·

– εκτός από τις δραστηριότητες που συνδέονται με την πώληση γευμάτων, ο αναιρεσείων παρέχει υπηρεσίες φροντίδας συνιστάμενες στον καθαρισμό και στο σκούπισμα των τραπεζιών και των καρεκλών, στην απομάκρυνση των απορριμμάτων, στο πλύσιμο των πατωμάτων, περιστασιακά δε διανέμει μικρά δώρα·

[67] Βλ. σημείο 20 των παρουσών προτάσεων.

– τα καταστήματα περιβάλλονται από πράσινο, υπάρχουν χώροι παιχνιδιού για παιδιά και ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να σταθμεύσει το όχημά του στον προβλεπόμενο για τον σκοπό αυτό χώρο σταθμεύσεως.»

100. Τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά με οδηγούν στο συμπέρασμα, για λόγους συνοχής με τη νομολογία του Δικαστηρίου [68], όπως υποστηρίζει και η Επιτροπή, ότι η υπηρεσία που παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών εστιατορίου, κατά την έννοια του άρθρου 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 12α, της οδηγίας αυτής και με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011. Συγκεκριμένα, η πράξη αυτή δεν περιορίζεται στην προμήθεια έτοιμων γευμάτων, αλλά συνοδεύεται από υπηρεσίες που έχουν προεξάρχουσα σημασία για τον καταναλωτή, έστω και αν η παροχή κατά τη στιγμή της παραγγελίας των φαγητών και του σερβιρίσματός τους είναι απλοποιημένη, ή ακόμη και τυποποιημένη, προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση ταχύτητας που αναζητεί ο πελάτης.

101. Εφόσον ο καταναλωτής επιλέγει να παραλάβει το έτοιμο φαγητό σε πακέτο και να μην το καταναλώσει επιτόπου, η πράξη αυτή θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών, δεδομένου ότι η προσφερόμενη από τον υποκείμενο στον φόρο υποδομή δεν είναι πλέον καθοριστική για τον πελάτη στην περίπτωση αυτή [69].

102. Σε μια τέτοια περίπτωση, όπως διευκρίνισε και η Επιτροπή, φρονώ ότι εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο να διατηρήσει τα στοιχεία που δικαιολογούν την επιλεκτική εφαρμογή του συντελεστή ΦΠΑ [70].

2. Οι πωλήσεις στον εξωτερικό χώρο καταστημάτων ταχείας εστιάσεως

103. Όσον αφορά τις πωλήσεις προϊόντων από εξωτερικές θυρίδες του εστιατορίου σε καταναλωτές προσερχόμενους με αυτοκίνητο ή πεζή («drive-in» και «walk-through»), αυτές χαρακτηρίζονται από την επιλογή του πελάτη να μην μεταβεί *εντός* της υποδομής που θέτει στη διάθεσή του ο αναιρεσείων της κύριας δίκης. Επομένως, είναι λογικό να θεωρηθεί ότι, κατά κανόνα, για τον μέσο καταναλωτή δεν έχει προέχουσα σημασία καμία εκ των συναφών υπηρεσιών που παρέχονται στο εσωτερικό του καταστήματος, στο οποίο δεν εισέρχεται ο πελάτης κατά την αγορά του έτοιμου φαγητού, πράγμα που λαμβάνεται υπόψη κατά την παράδοση του φαγητού (δεν χρησιμοποιείται δίσκος, δίνεται σακούλα για τη μεταφορά).

104. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.

105. Για τους ουσιαστικούς λόγους που εκτέθηκαν στα σημεία 91 και 92 των παρουσών προτάσεων, απλώς και μόνον η δυνατότητα του πελάτη να κάνει χρήση της υποδομής που διαθέτει ο υπεύθυνος του χώρου ταχείας εστιάσεως εκτιμώ ότι δεν ανατρέπει την ανάλυση αυτή. Φρονώ μάλιστα ότι η ως άνω ανάλυση επιβεβαιώνεται από την αντιπαραβολή με τις περιστάσεις που εξέτασε το Δικαστήριο στην απόφαση Bog κ.λπ. [71].

[68] Βλ. σημεία 74 και 82 των παρουσών προτάσεων.

[69] Πρβλ. απόφαση Bog κ.λπ. (σκέψη 64).

[70] Βλ., συναφώς, γενικές αρχές υπομνησθείσες στη σκέψη 31 της αποφάσεως της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

[71] Βλ. σημείο 81 των παρουσών προτάσεων.

106. Πράγματι, το κοινό σημείο με τις πωλήσεις από οχήματα, σε κινηματογράφους και από κιόσκια εστιάσεως, για τις οποίες οι παρεχόμενες υπηρεσίες είναι πολύ περιορισμένες λόγω της οργανώσεως των χώρων που προορίζονται για άμεση κατανάλωση, είναι ότι ο καταναλωτής επιλέγει μια ταχεία και περιορισμένη υπηρεσία σε χώρο προοριζόμενο να ικανοποιήσει την προσδοκία αυτή.

107. Εκ των ανωτέρω συνάγω, όπως και η Επιτροπή, ότι οι πωλήσεις που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο των συστημάτων «drive-in» και «walk-through» πρέπει να θεωρηθούν ως παραδόσεις τροφίμων.

3. Οι πωλήσεις σε χώρους εστιάσεως εντός εμπορικών κέντρων

108. Όσον αφορά τις πωλήσεις σε αίθριους χώρους εστιάσεως εγκατεστημένους εντός εμπορικών κέντρων («food court»), το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ότι πρόκειται για σύστημα πωλήσεων έτοιμων φαγητών προς κατανάλωση επιτόπου, εντός ειδικών ζωνών προοριζόμενων για τον σκοπό αυτό και ευρισκόμενων στο εσωτερικό των κέντρων αυτών. Στους συγκεκριμένους χώρους εστιάσεως υπάρχουν πολλές επιχειρήσεις με διαφορετικούς διακριτικούς τίτλους που πωλούν εδώδιμα. Έκαστη εξ αυτών διαθέτει ένα μέρος του χώρου πωλήσεως και ταμείου, ένα μέρος από τις κουζίνες και, σε ορισμένες περιπτώσεις, αποθηκευτικό χώρο. Υφίσταται ένας κοινός χώρος προοριζόμενος για την κατανάλωση των γευμάτων από τους πελάτες του συνόλου των παρόχων οι οποίοι πωλούν τα προϊόντα τους στον αίθριο χώρο εστιάσεως («food court»). Στον χώρο αυτό τοποθετούνται τραπέζια και καρέκλες που δεν διαχωρίζονται ούτε παραχωρούνται ειδικώς σε κάποιο από τα καταστήματα αυτά. Ο πελάτης που προσέρχεται σε μία από τις επιχειρήσεις αγοράζει έτοιμο γεύμα το οποίο του παραδίδεται σε συσκευασία μιας χρήσεως και το οποίο μπορεί να πάρει μαζί του ή να καταναλώσει στον χώρο που προορίζεται για την κατανάλωση, ο οποίος, παρά την παρουσία τραπεζιών και καρεκλών, δεν αποτελεί αίθουσα εστιατορίου ούτε διαθέτει υποδομή εστιατορίου (ήτοι ξεχωριστή κουζίνα, πιατικά, μαχαιροπήρουνα, τραπεζομάντιλα, πλυντήρια πιάτων, επαγγελματίες σερβιτόρους, μάγειρες κ.λπ.) ούτε βεστιάριο. Οι τουαλέτες ανήκουν στο εμπορικό κέντρο. Επιπλέον, ο χώρος αυτός μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί ως χώρος αναμονής και συναντήσεως. Η κράτηση τραπεζιού δεν είναι δυνατή.

109. Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η παρεχόμενη στον πελάτη δυνατότητα χρήσεως της προσφερόμενης υποδομής δεν φαίνεται να αποτελεί, με βάση την αντίληψη του μέσου πελάτη, σημαντικό στοιχείο της παροχής, σε αντίθεση με τις πωλήσεις εντός εστιατορίου, η πράξη αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση τροφίμων όπως οι πωλήσεις στον εξωτερικό χώρο του καταστήματος ταχείας εστιάσεως.

110. Ωστόσο, συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι ορισμένα χαρακτηριστικά του συστήματος πωλήσεως στους περιγραφόμενους από το αιτούν δικαστήριο αίθριους χώρους εστιάσεως («food court») μπορούν να δικαιολογήσουν διαφορετικούς χαρακτηρισμούς.

111. Συγκεκριμένα, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η πώληση έτοιμων φαγητών πραγματοποιείται σε χώρο προορισμένο για κατανάλωση επιτόπου, ο οποίος, βεβαίως, δεν τελεί υπό την αποκλειστική ευθύνη του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης, εντός του οποίου, όμως, είναι ορατός ο διακριτικός τίτλος της επιχειρήσεώς του[72], ενώ, όπως φαίνεται, αυτός προσφέρει υπηρεσίες αντίστοιχες με εκείνες που μπορούν να παρασχεθούν στον μέσο καταναλωτή εντός καταστήματος ταχείας εστιάσεως της ίδιας αλυσίδας. Σε μια τέτοια περίπτωση, είναι πιθανό η

[72] Συγκεκριμένα, η κατάσταση αυτή διαφέρει από εκείνη των χώρων εστιάσεως οι οποίοι λειτουργούν εντός αγορών που περιλαμβάνουν μόνο τραπέζια και καρέκλες χωρίς χώρους προορισμένους για συγκεκριμένο πωλητή.

διάθεση του χώρου εστιάσεως, συνοδευόμενη από την κατάλληλη υπηρεσία, να επιβάλλει τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας πράξεως ως παροχής υπηρεσιών, έστω και αν ο χώρος ταχείας εστιάσεως είναι κοινός με άλλες επιχειρήσεις. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 6, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, η έννοια των «υπηρεσιών εστίασης» καλύπτει γενικώς κάθε υπηρεσία αυτού του είδους που παρέχεται εκτός των εγκαταστάσεων του παρόχου.

112. Κατά τη γνώμη μου, η εκτίμηση θα ήταν διαφορετική αν οι θυρίδες πωλήσεως ήταν εγκατεστημένες εντός των εμπορικών κέντρων με οργάνωση ίδια με αυτή του συστήματος «walk-through» ή αν ο πελάτης μπορούσε να καταναλώσει το αγοραζόμενο προϊόν σε χώρο ευρισκόμενο υπό την ευθύνη των κέντρων αυτών, στον οποίο μόνον τραπέζια και καρέκλες τίθενται στη διάθεση του πελάτη, ανεξαρτήτως του σκοπού της αγοράς (επιτόπου κατανάλωση ή χώρος αναμονής).

113. Κατά συνέπεια, είμαι της γνώμης ότι η πώληση έτοιμων φαγητών προς επιτόπου κατανάλωση, εντός μόνιμης υποδομής, κοινής ή όχι με άλλους παρόχους έτοιμων φαγητών, η οποία τίθεται στη διάθεση των πελατών από τον υποκείμενο στον φόρο, συνιστά υπηρεσία εστιατορίου, έστω και αν η παρεχόμενη από το προσωπικό υπηρεσία περιορίζεται στην οργάνωση της χρήσεως του χώρου εστιάσεως και των υπηρεσιών κοινής ωφελείας από τους πελάτες.

114. Από το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει ότι στο αιτούν δικαστήριο μπορεί να δοθεί η απάντηση ότι:

– η πώληση έτοιμων φαγητών, υπό συνθήκες όπως αυτές στην υπόθεση της κύριας δίκης, σε χώρους ταχείας εστιάσεως στους οποίους ο υποκείμενος στον φόρο θέτει στη διάθεση του πελάτη υποδομή που καθιστά δυνατή την επιτόπου κατανάλωση των γευμάτων, την οποία ο ίδιος οργανώνει ή μοιράζεται με άλλους παρόχους έτοιμων φαγητών, αποτελεί υπηρεσία εστιατορίου, και

– η πώληση έτοιμων φαγητών, υπό συνθήκες όπως αυτές στην υπόθεση της κύριας δίκης, σε χώρους ταχείας εστιάσεως, τα οποία ο πελάτης αποφασίζει να πάρει μαζί του και όχι να καταναλώσει επιτόπου στην υποδομή που θέτει στη διάθεσή του ο υποκείμενος στον φόρο για τον σκοπό αυτό, δεν αποτελεί υπηρεσία εστιατορίου, αλλά παράδοση τροφίμων δυνάμενη να φορολογηθεί με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Ο συντελεστής αυτός μπορεί να είναι ίδιος με εκείνον που εφαρμόζεται στην υπηρεσία εστιατορίου, υπό την επιφύλαξη ότι δεν θίγεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

V. Πρόταση

115. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) ως εξής:

1) Το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12α, της οδηγίας αυτής και με το άρθρο 6 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι ο όρος «υπηρεσίες εστιατορίου και εστίασης»

καλύπτει την παροχή τροφίμων σε χώρο ευρισκόμενο υπό τον έλεγχο του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο οργανώνονται και διατίθενται υλικά μέσα και άνθρωποι προκειμένου να εξασφαλίζεται για τον καταναλωτή η ποιότητα επαρκών υπηρεσιών που αποσκοπούν στη διασφάλιση της άνεσης και της ασφάλειάς του με σκοπό την επιτόπου άμεση κατανάλωση των τροφίμων αυτών.

Κατά συνέπεια, η πώληση έτοιμων φαγητών, υπό συνθήκες όπως αυτές στην υπόθεση της κύριας δίκης, σε χώρους ταχείας εστιάσεως στους οποίους ο υποκείμενος στον φόρο θέτει στη διάθεση του πελάτη υποδομή που καθιστά δυνατή την επιτόπου κατανάλωση των γευμάτων, την οποία ο ίδιος οργανώνει ή μοιράζεται με άλλους παρόχους έτοιμων φαγητών, αποτελεί υπηρεσία εστιατορίου.

2) Το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι ο όρος «τρόφιμα» καλύπτει την προμήθεια τροφίμων, προς άμεση κατανάλωση, εκτός του χώρου που διατίθεται από τον υποκείμενο στον φόρο μαζί με επαρκείς συναφείς υπηρεσίες που καθιστούν δυνατή την κατανάλωση των τροφίμων αυτών επιτόπου.

Κατά συνέπεια, η πώληση έτοιμων φαγητών, υπό συνθήκες όπως αυτές στην υπόθεση της κύριας δίκης, σε χώρους ταχείας εστιάσεως, τα οποία ο πελάτης αποφασίζει να πάρει μαζί του και όχι να καταναλώσει επιτόπου στην υποδομή που θέτει στη διάθεσή του ο υποκείμενος στον φόρο για τον σκοπό αυτό, δεν αποτελεί υπηρεσία εστιατορίου, αλλά παράδοση τροφίμων δυνάμενη να φορολογηθεί με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Ο συντελεστής αυτός μπορεί να είναι ίδιος με εκείνον που εφαρμόζεται στην υπηρεσία εστιατορίου, υπό την επιφύλαξη ότι δεν θίγεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.