

Υπόθεση C-703/19

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

24 Σεπτεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

6 Ιουνίου 2019

Προσφεύγων:

J. K.

Καθού:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Χαρακτηρισμός της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ως παροχή υπηρεσίας που σχετίζεται με τη διατροφή υπαγόμενη στον συντελεστή ΦΠΑ 8 % ή ως παράδοση παρασκευασμένων φαγητών υπαγόμενη στον συντελεστή ΦΠΑ 5 %.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Περιεχόμενο της έννοιας «υπηρεσίες εστιατορίου» ή «υπηρεσίες εστίασης» για τις οποίες ισχύει ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ· άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Εμπίπτει στην έννοια «υπηρεσίες εστιατορίου» ή «υπηρεσίες εστίασης» στις οποίες εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ (άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12α, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου

προστιθέμενης αξίας [ΕΕ L 347 της 11.12.2006, σ. 1], σε συνδυασμό 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 [ΕΕ L 77 της 23.3.2011, σ. 1]), η πώληση παρασκευασμένων φαγητών όταν διενεργείται υπό προϋποθέσεις, όπως στην εκκρεμή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαφορά, δηλαδή όταν:

- ο πωλητής διαθέτει στους αγοραστές την υποδομή για την επί τόπου κατανάλωση του αγορασθέντος γεύματος (διαχωρισμένος χώρος που προορίζεται για την κατανάλωση τροφής, πρόσβαση σε τουαλέτες)·
- δεν διατίθενται σερβιτόροι·
- δεν υφίσταται καμία υπηρεσία υπό στενή έννοια·
- η διαδικασία της παραγγελίας είναι απλοποιημένη και εν μέρει αυτοματοποιημένη·
- ο πελάτης μπορεί μόνο περιορισμένα να προσαρμόσει την παραγγελία του στις προσωπικές του ανάγκες;

2. Εξαρτάται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα από τον τρόπο παρασκευής των φαγητών, δηλαδή ειδικότερα από το γεγονός ότι τα έτοιμα γεύματα παρασκευάζονται με ημιεπεξεργασμένα προϊόντα, μερικά εκ των οποίων έχουν υποστεί προηγουμένως θερμική επεξεργασία;

3. Αρκεί για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα η διαπίστωση ότι ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την προσφερόμενη υποδομή ή πρέπει υποχρεωτικά να διαπιστωθεί ότι τα στοιχεία αυτά συνιστούν κατά την αντίληψη του μέσου πελάτη ουσιώδες στοιχείο της παροχής υπηρεσιών;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ, του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112): άρθρο 98, παράρτημα ΙΙΙ.

Εκτελεστικός κανονισμός (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 (στο εξής: κανονισμός 282/2011): άρθρο 6.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Πολωνικός νόμος της 11ης Μαρτίου 2004, περί φορολογίας αγαθών και υπηρεσιών (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,

ενοποιημένη έκδοση, Dz. U. 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως τροποποιήθηκε, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ):

Το άρθρο 5a ορίζει ότι αγαθά και υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο υποκειμένων στον ΦΠΑ πράξεων πρέπει να «προσδιορίζονται» μέσω στατιστικών ταξινομήσεων (στον βαθμό που οι αντίστοιχες διατάξεις ορίζουν για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες στατιστικά σύμβολα).

Το άρθρο 41, παράγραφος 2a, προβλέπει ότι ο συντελεστής του φόρου για αγαθά που αναφέρονται στο παράρτημα 10 του εν λόγω νόμου είναι 5 %.

Το άρθρο 10, σημείο 28, καλύπτει τα έτοιμα γεύματα και φαγητά, εκτός από τα προϊόντα με αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 %, που υπάγονται στον κωδικό 10.85.1 PKWiU (Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług [ρύθμιση για την πολωνική ταξινόμηση προϊόντων και υπηρεσιών]).

Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών της 23ης Δεκεμβρίου 2013 περί των αγαθών και υπηρεσιών στα οποία και στις οποίες εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ, καθώς και περί των προϋποθέσεων εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz. U. 2013, θέση 1719, στο εξής: απόφαση του Υπουργού Οικονομικών της 23ης Δεκεμβρίου 2013):

Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, σημείο 1, ο συντελεστής του ΦΠΑ για αγαθά και υπηρεσίες που αναφέρονται στο παράρτημα της αποφάσεως μειώνεται στο 8 %.

Παράρτημα – αριθ. III, θέση 7:

Υπηρεσίες που σχετίζονται με τη διατροφή (κωδικός PKWiU ex 56) εκτός από την πώληση 1) αλκοολούχων ποτών με αλκοολικό τίτλο μεγαλύτερο του 1,2 %, 2) αλκοολούχων ποτών που αποτελούν μείγμα μπίρας με μη αλκοολούχα ποτά με αλκοολικό τίτλο μεγαλύτερο του 0,5 %, 3) ποτών για την παρασκευή των οποίων χρησιμοποιείται αφέψημα τσαγιού ή καφέ και μάλιστα ανεξάρτητα από το ποσοστό του εν λόγω αφεψήματος στο παρασκευασμένο ποτό, 4) μη αλκοολούχων αεριούχων ποτών, 5) μεταλλικού νερού, 6) άλλων μη επεξεργασμένων αγαθών, ο φορολογικός συντελεστής των οποίων προκύπτει από το άρθρο 41, παράγραφος 1, του παρόντος νόμου.

Απόφαση του υπουργικού συμβουλίου της 4ης Σεπτεμβρίου 2015, περί της ρυθμίσεως για την πολωνική ταξινόμηση προϊόντων και υπηρεσιών (Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [PKWiU], Dz. U. 2015, θέση 1676, στο εξής: απόφαση PKWiU):

Το άρθρο 3, σημείο 1, ορίζει ότι για τους σκοπούς του ΦΠΑ έως την 31η Δεκεμβρίου 2017 εφαρμόζεται η ρύθμιση για την πολωνική ταξινόμηση προϊόντων και υπηρεσιών που θεσπίστηκε με την απόφαση του υπουργικού συμβουλίου της 29ης Οκτωβρίου 2008, περί της ρυθμίσεως για την πολωνική ταξινόμηση προϊόντων και υπηρεσιών (PKWiU).

Στον κωδικό PKWiU 56.1 εμπίπτουν «υπηρεσίες εστιατορίου και υπηρεσίες λοιπών επιχειρήσεων εστίασεως» (μεταξύ άλλων «παρασκευή και σερβίρισμα γευμάτων σε εστιατόρια», «παρασκευή και σερβίρισμα γευμάτων σε εστιατόρια με αυτοεξυπηρέτηση (self service)», «λοιπές υπηρεσίες που αφορούν το σερβίρισμα γευμάτων»).

Ως προς την ερμηνεία της προπαρατεθείσας ταξινομήσεως, γίνεται παραπομπή στο τμήμα 56 της αποφάσεως του υπουργικού συμβουλίου της 24ης Δεκεμβρίου 2007, περί της ρυθμίσεως για την πολωνική ταξινόμηση της οικονομικής δραστηριότητας (Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności [PKD], Dz. U. 2007, αριθ. 251, θέση 1885, στο εξής: απόφαση PKD) και στις εκεί αναφερόμενες επιμέρους κατηγορίες. Σύμφωνα με τις εν λόγω επεξηγήσεις, στο κεφάλαιο αυτό εμπίπτει η παροχή υπηρεσιών με τον σκοπό της ολοκληρωμένης εστίασεως προς άμεση κατανάλωση σε εστιατόρια, συμπεριλαμβανομένων των εστιατορίων με αυτοεξυπηρέτηση (self service), καθώς και εκείνων που προσφέρουν γεύματα «σε πακέτο», με ή χωρίς καθίσματα. Το κρίσιμο στοιχείο εν προκειμένω δεν είναι το είδος της επιχειρήσεως που σερβίρει τα γεύματα αλλά το γεγονός ότι τα γεύματα προορίζονται για άμεση κατανάλωση. Στην επιμέρους κατηγορία 56.10.A εμπίπτουν «εστιατόρια και άλλες σταθερές επιχειρήσεις εστίασεως». Στην εν λόγω επιμέρους κατηγορία εντάσσεται η παρασκευή και το σερβίρισμα γευμάτων σε πελάτες που κάθονται σε τραπέζια ή επιλέγουν οι ίδιοι γεύματα από διαμορφωμένο κατάλογο και μάλιστα ανεξάρτητα από το εάν καταναλώνουν επί τόπου τα παρασκευασμένα γεύματα ή αν τα παίρνουν μαζί τους ή αν ζητούν αυτά να τους παραδοθούν σε ορισμένο τόπο. Στην εν λόγω επιμέρους κατηγορία εμπίπτει η δραστηριότητα εστιατορίων, καφενείων, ταχυφαγείων, καντίνων, καταστημάτων που πωλούν παγωτά, πιτσαριών, σημείων πώλησεως σε μέσα μαζικής μεταφοράς που προσφέρουν γεύματα σε πακέτο, όπως σερβίρονται σε εστιατόρια ή μπαρ και που λειτουργούν από εξωτερικούς παρόχους.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών, της διαδικασίας, καθώς και των επιχειρημάτων των διαδίκων

- 1 Τον Σεπτέμβριο του 2016 η αρμόδια για τη διεξαγωγή ελέγχων φορολογική αρχή διεξήγαγε έλεγχο στον υποκείμενο στον φόρο προσφεύγοντα αναφορικά με τον ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο έως τον Ιούνιο του 2016. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε εσφαλμένος υπολογισμός του ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή διαπίστωσε, με απόφαση της 21ης Απριλίου 2017 ως προς την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, ότι εκείνος παρέχει σε όλες τις μορφές ασκήσεως της οικονομικής του

δραστηριότητας υπηρεσίες που σχετίζονται με τη διατροφή, οι οποίες φορολογούνται με 8 % και δεν προβαίνει σε παράδοση παρασκευασμένων φαγητών που υπάρχει στον συντελεστή 5 %.

- 2 Επί της ουσίας, η διαφορά αφορά τη φορολογική κατάταξη και την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή 5 % σε ορισμένα προϊόντα (γεύματα και φαγητά) που πωλούνται από τον προσφεύγοντα (αρχικά με τον μειωμένο συντελεστή 8 %). Τα εν λόγω προϊόντα προορίζονται για άμεση κατανάλωση από τους πελάτες στα καταστήματα της αλυσίδας εστιατορίων. Το τελικό προϊόν παρασκευάζεται επί τόπου με ημιπεξεργασμένα προϊόντα. Τα έτοιμα γεύματα και φαγητά σερβίρονται ζεστά ή κρύα με τρόπο που καθιστά δυνατή την κατανάλωση επί τόπου ή μετά τη λήψη τους σε πακέτο.
- 3 Στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας ο προσφεύγων χρησιμοποιεί διάφορες μεθόδους πώλησεως:
 - πώληση προϊόντων σε πελάτες εντός του εστιατορίου,
 - πώληση προϊόντων μέσω εξωτερικών παραθύρων του εστιατορίου προς κατανάλωση εκτός του εστιατορίου («drive in», «walk through»), καθώς και
 - πώληση προϊόντων σε πελάτες σε καθορισμένους χώρους εμπορικών κέντρων («food court»).
- 4 Η πρωτοβάθμια και η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή απέρριψαν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η εκ μέρους του πώληση προϊόντων πληροί τις προϋποθέσεις της παραδόσεως αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ (άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112). Οι αρχές αυτές παρέπεμψαν στο άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, από το οποίο προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μειώνουν τους φορολογικούς συντελεστές για γεύματα και παρασκευασμένα φαγητά εάν οι σχετικές πράξεις μπορούν να χαρακτηριστούν ταυτόχρονα ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών. Η τρίτη παράγραφος της εν λόγω διατάξεως επιτρέπει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν τη συνδυασμένη ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία. Η Πολωνία έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής στο άρθρο 5α του νόμου περί ΦΠΑ, οι διατάξεις ωστόσο που αφορούν τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ αναφέρονται στα σύμβολα της PKWiU. Ως εκ τούτου, για τα «παρασκευασμένα γεύματα και φαγητά» σύμφωνα με τον κωδικό PKWiU 10.85 ισχύει συντελεστής 5 %, ενώ για τον κωδικό PKWiU ex 56, δηλαδή για την «παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται με τη διατροφή» (υπηρεσίες εστιατορίου και λοιπές υπηρεσίες εστίασεως, καθώς και τροφοδοσίας [Catering]) ισχύει ο μειωμένος συντελεστής 8 %. Η αρμόδια αρχή επισήμανε ότι οι επίδικες πράξεις πληρούν σωρευτικά τόσο τις αναφερόμενες στο άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, όσο και στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, προϋποθέσεις, δηλαδή αφενός οι πράξεις αφορούν αγαθά και αφετέρου πρόκειται για μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, τα εν λόγω αγαθά.

- 5 Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα έτοιμα προς πώληση φαγητά φτιάχνονται με επεξεργασία ημιεπεξεργασμένων προϊόντων από τους υπαλλήλους [της ενδιαφερομένης επιχείρησης]. Ο τρόπος συσκευασίας των προϊόντων καθιστά δυνατή την κατανάλωσή τους οπουδήποτε. Υπάρχουν επίσης και άλλα χαρακτηριστικά στοιχεία εστιατορίου ή υπηρεσίας εστίασεως, όπως, μεταξύ άλλων, η διάθεση χώρου κατανάλωσης και τουαλέτας, σειρά δραστηριοτήτων που αφορούν την εξυπηρέτηση των πελατών, πρόσβαση στο διαδίκτυο και προσφορά εντύπων προς ανάγνωση, θερμαινόμενες ή κλιματιζόμενες εγκαταστάσεις, μουσική, καθαριότητα των εγκαταστάσεων.
- 6 Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (διοικητικό δικαστήριο της διοικητικής περιφέρειας του Gliwice, Πολωνία) με απόφαση της 1ης Μαρτίου 2018 απέρριψε την προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων. Το δικαστήριο επισήμανε ότι έχει αποφασιστική σημασία η απάντηση στο ερώτημα εάν στην κρινόμενη περίπτωση παραδίδονται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες, κάτι που καθιστά απαραίτητο να ληφθεί υπόψη το σύνολο των περιστάσεων υπό τις οποίες πραγματώνεται η δραστηριότητα, ώστε να μπορέσει να διαπιστωθεί ποια στοιχεία είναι χαρακτηριστικά και έχουν πρωτεύοντα χαρακτήρα. Η παροχή της επίδικης υπηρεσίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών, διότι τα γεύματα παρασκευάζονται επί τόπου στις εγκαταστάσεις του επιχειρηματία και σερβίρονται, ο δε πελάτης έχει τη δυνατότητα, ακόμη και αν τα αγοράσει «σε πακέτο», να τα καταναλώσει στις εν λόγω εγκαταστάσεις και να κάνει χρήση όλων των συνδεδεμένων με αυτές ανέσεων.
- 7 Κατά της πρωτόδικης απόφασεως ο προσφεύγων άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο αποφάσισε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο.

Σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 8 Για να καθοριστεί η ακριβής φορολογική μεταχείριση των επίδικων πράξεων πρέπει να ληφθούν υπόψη οι επιταγές της οδηγίας 2006/112. Κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, ο καθορισμός των προϋποθέσεων που προκύπτουν από το δίκαιο της Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου δημιουργεί ερωτήματα που καθιστούν αναγκαία την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 9 Στο παράρτημα III της οδηγίας 2006/112 αναφέρονται στο σημείο 1 ειδικά τα τρόφιμα (συμπεριλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) και στο σημείο 12α οι υπηρεσίες εστίασεως και τροφοδοσίας με δυνατότητα απαλλαγής του εφοδιασμού με (αλκοολούχα και/ή μη αλκοολούχα) ποτά.
- 10 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια «τρόφιμα» αφορά γενικώς τα τρόφιμα και δεν κάνει διάκριση ούτε επιβάλλει περιορισμό με βάση το είδος του εμπορίου, τη μέθοδο πώλησεως, τη συσκευασία, την προετοιμασία ή τη θερμοκρασία. Στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών, ο όρος «τρόφιμα» που περιλαμβάνεται στην κατηγορία 1 του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας (νυν παράρτημα III της οδηγίας 2006/112) έχει την έννοια ότι καλύπτει επίσης τα

παρασκευαζόμενα με βρασμό, ψήσιμο, τηγάνισμα ή άλλο τρόπο φαγητά ή γεύματα προς άμεση κατανάλωση (απόφαση της 10ης Μαρτίου 2011, Finanzamt Burgdorf κ.λπ., C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, EU:C:2011:135).

- 11 Ο όρος «υπηρεσίες εστιατορίου» ή «υπηρεσίες εστίασεως» πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με τον ορισμό του άρθρου 6 του κανονισμού 282/2011 και τη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 12 Ο Πολωνός νομοθέτης μετέφερε στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112, μαζί με το παράρτημα III αυτής, κατά τρόπο ώστε, με τη ρύθμιση του άρθρου 41, παράγραφος 2α, του νόμου περί ΦΠΑ, ο συντελεστής για αγαθά που αναφέρονται στο παράρτημα 10 του εν λόγω νόμου να ανέρχεται στο 5 %. Στο παράρτημα 10, σημείο 28, αναφέρονται τα «παρασκευασμένα γεύματα και φαγητά, εκτός από τα προϊόντα με αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 %» (ex 10.85.1).
- 13 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, σημείο 1, της αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών της 23ης Δεκεμβρίου 2013, για αγαθά και υπηρεσίες που αναφέρονται στο παράρτημα της εν λόγω κανονιστικής αποφάσεως ισχύει μειωμένος συντελεστής 8 %. Στο σημείο III, θέση 7, του παραρτήματος γίνεται λόγος για «υπηρεσίες σχετιζόμενες με τη διατροφή» (κωδικός PKWiU ex 56) με συγκεκριμένες εξαιρέσεις.
- 14 Στην εθνική νομολογία έχει ήδη υποστηριχθεί η άποψη ότι ο Πολωνός νομοθέτης μπορούσε να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή μόνο ως προς τις «υπηρεσίες εστιατορίου», όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 6 του κανονισμού 282/2011 και στη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε από την εθνική νομοθεσία το περιεχόμενο της έννοιας «υπηρεσίες εστιατορίου» της οδηγίας 2006/112. Η χρησιμοποιηθείσα στο εθνικό δίκαιο κατασκευή δεν έχει μόνο διαφορετική διατύπωση –«υπηρεσίες σχετιζόμενες με τη διατροφή»– αντί «υπηρεσίες εστιατορίου», αλλά παραπέμπει και στον κωδικό PKWiU ex 56, ο ειδικός χαρακτήρας του οποίου δεν συνάδει προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ.
- 16 Το άρθρο 3, σημείο 1, της αποφάσεως PKWiU ορίζει ότι από την 31η Δεκεμβρίου 2017 εφαρμόζεται για τους σκοπούς του ΦΠΑ η ρύθμιση για την πολωνική ταξινόμηση προϊόντων και υπηρεσιών. Το τμήμα 56.1 της PKWiU καλύπτει τις «υπηρεσίες εστιατορίου και λοιπές επιχειρήσεις εστίασεως». Η ερμηνεία της ως άνω αναφερθείσας ταξινομήσεως γίνεται βάσει του τμήματος 56 της αποφάσεως PKD και των εκεί αναφερομένων επιμέρους κατηγοριών.
- 17 Στην εθνική νομολογία υποστηρίζεται η άποψη ότι η χρησιμοποιηθείσα από τον εθνικό νομοθέτη έκφραση «υπηρεσίες που σχετίζονται με τη διατροφή» είναι ευρύτερη από τις «υπηρεσίες εστιατορίου» κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112. Η μεθοδολογία της ταξινομήσεως των δραστηριοτήτων για στατιστικούς σκοπούς διαφέρει σημαντικά από τη μεθοδολογία της ταξινομήσεως για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Ο Πολωνός νομοθέτης προσδιορίζει το περιεχόμενο

του ορισμού «υπηρεσίες εστιατορίου» βάσει της δραστηριότητας του οικείου επιχειρηματία και όχι βάσει του αντικειμένου του φόρου, όπως επιβάλλεται από το σύστημα του ΦΠΑ.

- 18 Ο εν λόγω τρόπος ρυθμίσεως του περιεχομένου των «υπηρεσιών εστιατορίου» στην PKWiU έχει επηρεάσει και τον καθορισμό του περιεχομένου της κατηγορίας «παρασκευασμένα γεύματα και φαγητά εκτός από προϊόντα με αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 %» (κωδικός ex 10.85.1). Η εν λόγω κατηγορία φέρει στην PKWiU τον τίτλο «παρασκευασμένα γεύματα και φαγητά». Μόλις με την παραπομπή στην PKD περιορίστηκε η εν λόγω κατηγορία στην επιμέρους κατηγορία 10.85.Z «παρασκευή έτοιμων γευμάτων και φαγητών». Στην εν λόγω επιμέρους κατηγορία εμπίπτει η παρασκευή έτοιμων γευμάτων και φαγητών, ενώ η παρασκευή γευμάτων προς άμεση κατανάλωση που υπάγεται στις σχετικές επιμέρους κατηγορίες του τμήματος 56 δεν εμπίπτει σε αυτήν.
- 19 Ο εν λόγω τρόπος ρυθμίσεως του περιεχομένου των «υπηρεσιών εστιατορίου» εγείρει αμφιβολίες στο αιτούν δικαστήριο.
- 20 Πρώτον, ο Πολωνός νομοθέτης είχε τη δυνατότητα να εφαρμόσει τη Συνδυασμένη Ονοματολογία κατά την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών προς τον σκοπό του καθορισμού του περιεχομένου της σχετικής κατηγορίας, ωστόσο δεν έκανε χρήση αυτής. Στην PKWiU επισημαίνεται πάντως η σχέση με τη ΣΟ και η σχέση αυτή δεν πρέπει να εκτιμάται σε αφηρημένο μόνο επίπεδο.
- 21 Δεύτερον, ο Πολωνός νομοθέτης παρέπεμψε κατά την κατάρτιση της συγκεκριμένης κατηγορίας αγαθών, για τα οποία ισχύει μειωμένος συντελεστής, στην πολωνική στατιστική ταξινόμηση που κατατάσσει τις δραστηριότητες διαφορετικά από το σύστημα του ΦΠΑ. Είναι ιδιαίτερα αμφίβολο εάν η στατιστική κατάταξη ως «υπηρεσίες που σχετίζονται με τη διατροφή» έχει ιδιαίτερα ευρεία διατύπωση συγκρινόμενη με τον ορισμό των «υπηρεσιών εστιατορίου» του δικαίου της Ένωσης και επηρεάζει με τον τρόπο αυτόν την έκταση της κατηγορίας «παρασκευασμένα γεύματα και φαγητά» και τον ορισμό των χρησιμοποιούμενων εννοιών.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η έκφραση «παρασκευασμένα γεύματα και φαγητά» πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τη συνήθη σημασία των εν λόγω εννοιών (απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-678/13, EU:C:2015:358, σκέψη 46). Τα «γεύματα και φαγητά» πρέπει να πληρούν δύο προϋποθέσεις: Πρέπει να προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους και να μπορούν να καταναλωθούν αμέσως, ενώ ο τρόπος της προετοιμασίας για την άμεση κατανάλωση είναι άνευ σημασίας (απόφαση της 10ης Μαρτίου 2011, Finanzamt Burgdorf κ.λπ., C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, EU:C:2011:135).
- 23 Για να μπορεί ωστόσο να θεωρηθεί ότι το άρθρο 98, παράγραφοι 1 έως 3, της οδηγίας 2006/112 μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο με λανθασμένο τρόπο θα πρέπει να διαπιστωθεί ότι για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ 5 %

μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας το γεγονός που δέχονται οι φορολογικές αρχές ότι οι αναφερθείσες υπηρεσίες δεν υπήχθησαν στον κωδικό PKWiU 10.85.1.

- 24 Στην περίπτωση ωστόσο που απορριφθεί η άποψη των φορολογικών αρχών, θα πρέπει να ερευνηθεί εάν στην κρινόμενη διαφορά έχει σημασία το ζήτημα αν πρόκειται για «υπηρεσία εστιατορίου» κατά την έννοια του άρθρου 6 του κανονισμού 282/2011.
- 25 Το γεγονός ότι αμφισβητείται η κρίση των φορολογικών αρχών και του πρωτοβαθμίου δικαστηρίου αναφορικά με την προκριματική σημασία της στατιστικής ταξινομήσεως για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στην προμήθεια από τον προσφεύγοντα παρασκευασμένων φαγητών, συνεπάγεται ότι η υπαγωγή ή όχι των εν λόγω υπηρεσιών στις «υπηρεσίες εστιατορίου» αποκτά αποφασιστική σημασία.
- 26 Στο πλαίσιο αυτό έχουν σημασία κατά πρώτον οι συνθήκες υπό τις οποίες παραδίδονται τα εν λόγω παρασκευασμένα φαγητά. Οι συνθήκες αυτές διαφέρουν ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο ενεργεί ο προσφεύγων.
- 27 Κατά την πώληση στους χώρους του καταστήματός του, ο προσφεύγων παρέχει στους αγοραστές την υποδομή που καθιστά δυνατή την κατανάλωση του αγορασθέντος γεύματος επί τόπου· δεν υπάρχουν σερβιτόροι· η διαδικασία της παραγγελίας είναι απλοποιημένη και εν μέρει αυτοματοποιημένη· ο πελάτης έχει περιορισμένες δυνατότητες να προσαρμόσει την παραγγελία στις προσωπικές του ανάγκες.
- 28 Όλες οι περιστάσεις στις οποίες εστίασαν την προσοχή τους οι φορολογικές αρχές και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο αφορούν την περίπτωση εκείνη στην οποία ο προσφεύγων πωλεί τα προϊόντα του απευθείας εντός καταστήματος. Ο προσφεύγων χρησιμοποιεί όμως περισσότερες μεθόδους πωλήσεως: την πώληση εντός καταστήματος, καθώς και τα συστήματα «walk through», «drive in», και «food court».
- 29 Οι μέθοδοι πωλήσεως «drive in» ή στο «walk through» συνίστανται στην πώληση τροφίμων σε πελάτες που περνούν με οχήματα μπροστά από τις αντίστοιχες θυρίδες έξω από το κατάστημα (στα αγγλικά *drive in*) ή απευθύνονται σε ξεχωριστή θυρίδα (παράθυρο πωλήσεως), το οποίο επίσης βρίσκεται εκτός του καταστήματος (στα αγγλικά *walk through*).
- 30 Το εν λόγω σύστημα προορίζεται για πελάτες που λόγω αντικειμενικών περιστάσεων (κυρίως λόγω ελλείψεως χρόνου) δεν έχουν την απαίτηση από τον προσφεύγοντα να τους διαθέτει οποιαδήποτε υποδομή. Οι προσδοκίες τους περιορίζονται στο να λάβουν ένα παρασκευασμένο φαγητό που μπορούν να καταναλώσουν εκτός του καταστήματος.
- 31 Το «food court» αποτελεί ένα σύστημα πωλήσεως όπου επιλεγμένα προϊόντα πωλούνται σε πελάτες σε ειδικά διαμορφωμένους για τον σκοπό αυτό χώρους

εμπορικών κέντρων. Εντός των χώρων αυτών βρίσκονται τα λεγόμενα «κουτιά», δηλαδή σημεία πώλησεως προμηθευτών εστίασεως. Ο κάθε προμηθευτής διαθέτει εντός των κουτιών χώρο ταμείου και πώλησεως, χώρο κουζίνας και (κάποιες φορές) χώρο αποθηκείσεως, καθώς και κοινό χώρο εστίασεως που προορίζεται για την κατανάλωση των γευμάτων από τους πελάτες των εν λόγω προμηθευτών. Ο πελάτης λαμβάνει ένα έτοιμο γεύμα ταχυφαγείου σε συσκευασία μιας χρήσεως που μπορεί να πάρει μαζί του ή να καταναλώσει στον χώρο εστίασεως. Δεν υφίσταται πραγματικός χώρος εστιατορίου ούτε βεστιάριο.

- 32 Σε περίπτωση πώλησεως «drive in», «walk through» ή «food court» ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την προσφερόμενη υποδομή, ωστόσο το στοιχείο αυτό δεν αποτελεί κατά την αντίληψη του μέσου πελάτη ουσιώδες μέρος της υπηρεσίας, σε αντίθεση με την περίπτωση της πώλησεως σε εστιατόριο.
- 33 Ανακύπτει περαιτέρω το ζήτημα εάν έχει σημασία ο τρόπος παρασκευής των φαγητών, δηλαδή ειδικά το ότι τα έτοιμα φαγητά παρασκευάζονται από ημιεπεξεργασμένα προϊόντα, κάποια εκ των οποίων έχουν υποστεί προηγουμένως θερμική επεξεργασία.
- 34 Πρέπει να επισημανθεί ο εύστοχος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι διαδικασίες παραγωγής των προϊόντων που πωλεί σκοπεύουν στον συντομότερο δυνατό χρόνο αναμονής, ο οποίος στην πράξη ανέρχεται το πολύ σε μερικά λεπτά. Μια τόσο ταχεία προμήθεια των προϊόντων είναι δυνατή διότι η παρασκευή τους περιορίζεται σε σύντομες επαναλαμβανόμενες πράξεις που εκτελούνται συνήθως με συνεχή και σταθερό ρυθμό αναλόγως της αναμενόμενης ζήτησεως (στα σημεία πώλησεως ο προσφεύγων δεν απασχολεί εκπαιδευμένο στην εστίαση προσωπικό): τα προϊόντα που προσφέρει παραδίδονται σε συσκευασίες που παρέχουν τη δυνατότητα στους πελάτες να μετακινούνται ελεύθερα. Ο αγοραστής μπορεί να πάρει τα αγορασθέντα γεύματα στο χέρι και να φύγει από το κατάστημα με αυτά –όπως και με κάθε άλλο τρόφιμο– χωρίς να χρησιμοποιήσει επί τόπου καμία υποδομή. Λόγω του ιδιότυπου χαρακτήρα της δραστηριότητας του προσφεύγοντος δεν υπάρχουν ούτε πιάτα ούτε μαχαιροπίρουνα.
- 35 Κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η παρασκευή ενός ζεστού τελικού προϊόντος, έτοιμου προς κατανάλωση δεν μπορεί να οδηγήσει από μόνη της στο να χαρακτηριστεί η σχετική πράξη ως παροχή υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 10ης Μαρτίου 2011, Finanzamt Burgdorf κ.λπ., C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, EU:C:2011:135, σκέψεις 68 και 89[sic]).
- 36 Το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί περαιτέρω να τονίσει ότι σε κάθε μία από τις χρησιμοποιούμενες από τον προσφεύγοντα μεθόδους πώλησεως παρασκευασμένων φαγητών υπάρχουν στοιχεία που συνηγορούν τόσο υπέρ της παραδόσεως αγαθών, όσο και υπέρ της παροχής υπηρεσιών. Η μοναδική διαφορά έγκειται στην έκταση της προσφερόμενης υποδομής και στις προσδοκίες των πελατών αναφορικά με την έκταση των στοιχείων της παροχής υπηρεσιών. Κατά

την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου τα περισσότερα στοιχεία παροχής υπηρεσιών εντοπίζονται στην πώληση παρασκευασμένων γευμάτων στο κατάστημα, ενώ λιγότερα στις πωλήσεις στο «drive in» και στο «walk through». Ανεξάρτητα από το είδος του υπό διερεύνηση συστήματος πώλησεως, η παροχή υπηρεσίας (ιδιαίτερα η δυνατότητα της επί τόπου καταναλώσεως του αγορασθέντος γεύματος) παραμένει πιθανή και εξαρτάται από το εάν θα λάβει ο πελάτης τη σχετική απόφαση. Λαμβανομένου υπόψη του απλουστευμένου μοντέλου πώλησεως και του τρόπου με τον οποίο παραδίδονται και συσκευάζονται τα αγορασθέντα φαγητά, δεν είναι δυνατή (στο επίπεδο της πώλησεως) η διάκριση του εάν τα αγορασθέντα φαγητά καταναλώνονται επί τόπου ή αγοράζονται «σε πακέτο». Αυτό καθιστά δυσκολότερη την ορθή κρίση περί του εάν (και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, εάν αυτό ισχύει για όλες τις χρησιμοποιούμενες από τον προσφεύγοντα μεθόδους πώλησεως) τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών είναι τόσο σημαντικά ώστε να μπορεί η επίδικη πράξη να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών.

- 37 Στο αιτούν δικαστήριο δημιουργούνται περαιτέρω αμφιβολίες από το γεγονός ότι το Δικαστήριο καθόρισε τα κριτήρια της διακρίσεως μεταξύ της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών αναφορικά με την πώληση γευμάτων και ποτών προς άμεση κατανάλωση στην απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, η οποία εκδόθηκε πριν την εισαγωγή του ορισμού των υπηρεσιών εστιατορίου και εστιάσεως (άρθρο 6 του κανονισμού 282/2011) σε επίπεδο ενωσιακού δικαίου. Είναι επομένως αμφίβολο εάν τα κριτήρια αυτά εξακολουθούν να ισχύουν για να κριθεί εάν υφίσταται εν προκειμένω υπηρεσία εστιατορίου. Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου στην ως άνω απόφαση θα έπρεπε ενδεχομένως να τροποποιηθούν, μεταξύ άλλων διότι ο χαρακτηρισμός της επίδικης πράξεως ως υπηρεσίας εστιατορίου θα οδηγούσε στο να πρέπει αυτή να φορολογηθεί με τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι εξαιρέσεις από τους κανόνες πρέπει να ερμηνεύονται στενά ούτως ώστε η ρύθμιση της εξαιρέσεως να μην καθίσταται άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας (πρβλ. π.χ. αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, EMI Group Ltd, C-581/08, EU:C:2010:559, καθώς και της 20ής Οκτωβρίου 2010, Commissioners/AXA UK, C-175/09, EU:C:2010:646).