

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

22 päivänä huhtikuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artiklan 2 kohta – Jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin – Kaupallisen toiminnan luokittelu ”palvelujen suoritukseksi” – Liitteessä III oleva 12a kohta – Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 – 6 artikla – Ravintola- ja ateriapalveluiden käsitteet – Ateriat, jotka ovat valmiita nautittavaksi välittömästi myyjän tiloissa tai ravintola-alueella – Mukaan otettavat ateriat, jotka ovat valmiita nautittavaksi välittömästi

Asiassa C-703/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 6.6.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.9.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

J.K.

vastaan

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Richard de la Tour,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- J.K., edustajinaan R. Baraniewicz, doradca podatkowy, ja A. Zubik, radca prawny,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, edustajinaan P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski ja M. Kowalewska,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, edustajinaan P. Chrupek ja A. Zarba-Faracik, radcowie prawni,

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja M. Siekierzy?ska,
- kuultuaan julkisasiamiehen 12.11.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY (EUVL 2009, L 116, s. 18) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12a kohdan ja direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1) 6 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat J.K. ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Katowicen veroviraston johtaja, Puola; jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee sellaisen vuonna 2016 tehdyn verotarkastuksen tuloksia, joka koski paikan päällä tai mukaan otettuna välittömästi nautittavaksi valmistettujen ruokien ja aterioiden myyntiliiketoimien, joista J.K. oli velvollinen maksamaan arvonlisäveron, arvonlisäverokantaa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

4 Kyseisen direktiivin 98 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— —

3. Jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää [tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1) liitteessä I, sellaisena kuin se on muutettuna 19.9.2008 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1031/2008 (EUVL 2008, L 291, s. 1), olevaa yhdistettyä nimikkeistöä] määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.”

5 Arvonlisäverodirektiivin liitteen III, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”, 1 ja 12a kohdassa luetellaan seuraavaa:

”1) Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet;

— —

12a) ravintola- ja ateriapalvelut, joiden yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat) juomat;

— —”

Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011

6 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Ravintola- ja ateriapalveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka koostuvat valmistettujen tai sellaisenaan nautittavien ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttamisesta ihmisen kulutettaviksi ja joihin liittyy riittävästi tukipalveluja, jotka mahdollistavat niiden välittömän kulutuksen. Ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttaminen on vain osa kokonaisuutta, jossa keskeinen merkitys on palveluilla. Ravintolapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista suorittajan tiloissa, ja ateriapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista muualla kuin suorittajan tiloissa.

2. Valmistettujen tai sellaisenaan nautittavien ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttamista, johon saattaa sisältyä niiden kuljetus mutta ei muita tukipalveluja, ei pidetä 1 kohdassa tarkoitettuina ravintola- ja ateriapalveluina.”

Yhdistetty nimikkeistö

7 Asetuksen N:o 2658/87 liitteessä I, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1031/2008 (jäljempänä yhdistetty nimikkeistö), oleva yhdistetty nimikkeistö perustuu harmonoituun tavarankuvaus- ja koodausjärjestelmään, jonka on laatinut sittemmin Maailman tullijärjestöksi (WCO) muuttunut tulliyhteistyöneuvosto ja joka on otettu käyttöön harmonisoidusta tavarankuvaus- ja koodausjärjestelmästä Brysselissä 14.6.1983 tehdyllä kansainvälisellä yleissopimuksella. Kyseinen kansainvälinen yleissopimus yhdessä sen 24.6.1986 tehdyn muutospöytäkirjan kanssa hyväksyttiin Euroopan talousyhteisön puolesta 7.4.1987 tehdyllä neuvoston päätöksellä 87/369/ETY (EYVL 1987, L 198, s. 1).

Puolan oikeus

8 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054) (jäljempänä arvonlisäverolaki), 5a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 5 §:ssä tarkoitettujen liiketoimien kohteena olevat tavarat tai palvelut, jotka on mainittu virallista tilastointia koskevien säädösten pohjalta laadituissa luokituksissa, on yksilöitävä kyseisten luokitusten avulla, jos näille tavaroille tai palveluille on annettu säädöksissä tai

täytäntöönpanotoimenpiteissä tilastonimikkeet.”

9 Arvonlisäverolain 41 §:n 1 momentin mukaisesti yleinen arvonlisäverokanta on 22 prosenttia. Kyseisen lain 41 §:n 2a momentissa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain liitteessä 10 lueteltuihin tavaroihin sovelletaan 5 prosentin verokantaa.”

10 Kyseisen lain liitteessä 10 olevassa 28 kohdassa mainitaan ”ateriat ja valmisruuat, lukuun ottamatta tuotteita, joiden alkoholipitoisuus on yli 1,2 prosenttia”, jotka kuuluvat Puolan tavara- ja palveluluokituksesta 4.9.2015 annetun ministerineuvoston asetuksen (rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług; Dz. U. 2015, järjestysnumero 1676; jäljempänä PKWiU) luokkaan 10.85.1.

11 Tavaroista ja palveluista, joiden arvonlisäverokantaa alennetaan, ja alennettujen verokantojen soveltamisedellytyksistä 23.12.2013 annetun valtiovarainministerin asetuksen (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawki podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz. U. 2013, järjestysnumero 1719) 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”[Arvonlisäverolain] 41 §:n 1 momentissa mainittua arvonlisäverokantaa alennetaan 8 prosenttiin seuraavien osalta:

1) tämän asetuksen liitteessä luetellut tavarat ja palvelut”.

12 Kyseisen asetuksen liitteessä III olevassa 7 alakohdassa mainitaan seuraavat palvelut:

”Ravitsemispalvelut (PKWiU ex 56), lukuun ottamatta seuraavien myyntiä: 1) alkoholijuomat, joiden alkoholipitoisuus on yli 1,2 prosenttia; 2) alkoholijuomat, jotka ovat oluen ja alkoholittomien juomien sekoitus ja joiden alkoholipitoisuus on enemmän kuin 0,5 prosenttia; 3) juomat, joita valmistettaessa käytetään kahvi- tai teeuutetta, riippumatta tämän uutteen osuudesta valmistettavassa juomassa; 4) hiilihapotetut virvoitusjuomat; 5) kivennäisvedet; 6) [arvonlisäverolain] 41 §:n 1 momentissa tarkoitetun verokannan mukaisesti verotettavat muut jalostamattomat tuotteet.”

13 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan PKWiU:n nimikkeen ex 56, jonka otsikkona on ”Ravitsemispalvelut”, alaluokka 56.1 käsittää ravintolapalvelut ja muualla nautittavien aterioiden myynnin, joihin kuuluvat muun muassa ateriantarjoilupalvelut täyden palvelun ravintoloissa, ateriantarjoilupalvelut itsepalveluravintoloissa ja muut ateriantarjoilupalvelut (jäljempänä PKWiU:n nimikkeessä ex 56 tarkoitetut ravintolapalvelut).

14 Kyseinen tuomioistuin täsmentää myös, että PKWiU:n säännöksiä tulkittaessa käytetään viitteenä Puolan toimialaluokituksesta 24.12.2007 annettua ministerineuvoston asetusta (rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności; Dz. U. 2007, nro 251, järjestysnumero 1885) ja erityisesti sen nimikettä ex 56 alaluokkineen. Kyseinen nimike käsittää palvelutoiminnan, joka liittyy välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen aterioiden luovutukseen ravintoloissa, mukaan lukien itsepalveluravintolat ja ravintolat, jotka tarjoavat ruoka-annoksia mukaan otettaviksi ja joissa joko on tai ei ole istumapaikkoja. Tässä yhteydessä on merkitykseltä, minkä tyyppinen aterioita tarjoava liike on kyseessä; sen sijaan olennaista on, että ateriat on tarkoitettu välittömästi nautittaviksi. Alaluokan 56.10.A nimike on ”Ravintolat ja muut pysyvät ravitsemisliikkeet”, ja se kattaa ateriantarjoilupalvelut pöydissä istuville asiakkaille tai asiakkaille, jotka valitsevat oman ruoka-annoksensa esillä olevasta ruokalistasta, riippumatta siitä, nautitaanko ruoka-annos paikalla, otetaanko se mukaan vai tilataanko se toimitettuna. Tähän alaluokkaan kuuluvat ravintoloiden, kahviloiden, pikaruokapaikkojen, maitobaarien, pizzerioiden ja

take away ?ravintoloiden toiminta sekä erillisten toimijoiden harjoittama ravintola- tai baaritoiminta liikennevälineissä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Pääasian valittaja on erään pikaruokaravintolaketjun franchising-oikeuksien saaja. Se harjoittaa valmistettujen aterioiden ja ruoka-annosten, kuten muun muassa leipien, salaattien, ranskalaisten perunoiden ja jäätelöiden myyntiä. Sen tuotteet tarjoillaan muovitarjottimelle, jolle asetetaan asiakasta varten kertakäyttöisiä lautasliinoja ja joidenkin tuotteiden kohdalla myös muoviset ruokailuvälineet ja/tai pilli. Ateriat ja ruoka-annokset valmistetaan ravintolassa puolivalmisteista ja ne voidaan tarjoilla kuumina tai kylminä, ja asiakkaat nauttivat ne ravintolassa tai ottavat ne mukaansa.

16 Pääasian valittaja käyttää liiketoiminnassaan erilaisia myyntitapoja. Tuotteita myydään ravintolan sisätiloissa, sen ulkopuolelle avautuvien luukkujen kautta tai ostoskeskuksissa ravintola-alueeksi osoitetuilla alueilla.

17 Veroviranomainen tarkasti syyskuussa 2016 pääasian valittajan arvonlisäveroilmoitukset sekä arvonlisäveroa koskevat laskelmat ja maksusuoritukset ajanjaksolta 1.1.–30.6.2016.

18 Koska veroviranomainen katsoi tarkastuksen päätteeksi, että kaikki pääasian valittajan toiminnot oli luokiteltava ”ravitsemispalveluiksi”, joihin sovelletaan 8 prosentin arvonlisäverokantaa, eikä arvonlisäveroilmoituksessa mainituksi ”valmisruokien luovutukseksi”, johon sovelletaan 5 prosentin arvonlisäverokantaa, se oikaisi 21.4.2017 tekemällään päätöksellä pääasian valittajalta viiteajanjaksolta kannettavan arvonlisäveron määrää. Toisen asteen veroviranomainen vahvisti kyseisen päätöksen.

19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwicessa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) hylkäsi 1.3.2018 antamallaan tuomiolla pääasian valittajan toisen asteen veroviranomaisen päätöksestä nostaman kanteen ja hyväksyi viimeksi mainitun vaatimukset.

20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach katsoi veroviranomaisen tavoin, että asiakkaille tarjottu mahdollisuus nauttia ostamansa ruoka-annos paikan päällä menee – ilman muita lisävalmistelujakin – pelkkää ruoka-annoksen luovuttamista pidemmälle, koska ruoka-annoksen välitön nauttiminen edellyttää kuitenkin lämmittämistä tai sekoittamista, vaikka asiakkaan ei tarvitsekaan tehdä mitään muita valmistelutoimenpiteitä.

21 Pääasian valittaja on riitauttanut Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachin antaman tuomion ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa Naczelny Sąd Administracyjnyssa (ylin hallintotuomioistuin, Puola).

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että arvonlisäverolain 5a §:ssä Puolan tasavalta käyttää jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdassa annettua mahdollisuutta alentaa kyseisen direktiivin liitteessä III lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sovellettavaa arvonlisäverokantaa. Kyseinen tuomioistuin on kuitenkin epävarma tavasta, jolla mainitun direktiivin 98 artikla ja sen liite III on saatettu osaksi Puolan oikeutta, koska Puolan oikeudessa ei viitata yhdistettyyn nimikkeistöön vaan PKWiU:hun, joka on tilastointitarkoituksia varten laadittu luokittelu, jossa määritellään muun muassa siinä mainittujen käsitteiden soveltamisala tiettyjen yksikköjen toiminnan perusteella eikä arvonlisäverotuksen tavoin kyseisen veron kohteen perusteella.

23 Puolan oikeudessa käyttöön otetun järjestelmän mukaan verolliseen liiketoimeen

sovellettava alennettu verokanta määritetään siten yksinomaan sen PKWiU:n nimikkeeseen perusteella, johon kyseinen liiketoimi kuuluu, joten sillä, luokitellaanko kyseinen liiketoimi tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi, ei ole merkitystä. Kyseisen järjestelmän mukaisesti verollisiin liiketoimiin, jotka kuuluvat PKWiU:n alaluokkaan 10.85.1 ”ateriat ja valmisruoat”, sovelletaan alennettua 5 prosentin arvonlisäverokantaa, kun taas niihin liiketoimiin, jotka kuuluvat PKWiU:n nimikkeessä ex 56 tarkoitettuihin ”ravitsemispalveluihin”, sovelletaan alennettua 8 prosentin arvonlisäverokantaa.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää kuitenkin, että omaksutun luokittelumenetelmän mukaan PKWiU:n nimikkeessä ex 56 tarkoitettut ”ravitsemispalvelut” muodostavat laajemman ryhmän kuin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12a kohdassa tarkoitettut ”ravintola- ja ateriapalvelut”.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee, että ”aterioiden ja valmisruokien” käsitettä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti, ja pohtii, miltä osin veroviranomaisen ja Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachin soveltama ruoka-annosten valmistusmenetelmään perustuva kriteeri on merkityksellinen kyseisen käsitteen erottamiseksi ”ravitsemispalvelun” käsitteestä. Kyseinen tuomioistuin nimittäin katsoo, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei pelkkä lämpimän lopputuotteen valmistaminen tee kyseessä olevasta liiketoimesta palvelun suoritusta (tuomio 10.3.2011, Bog ym., C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, 68 ja 69 kohta).

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kuitenkin, että 2.5.1996 annetussa tuomiossa Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), joka annettiin ennen kuin ”ravintola- ja ateriapalvelut” määriteltiin unionin oikeudessa täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklassa, kehitettiin kriteerit, joiden perusteella tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset voidaan erottaa toisistaan ruokien ja juomien myynnin alalla. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on siis kysyttävä, pätevätkö kyseiset kriteerit edelleen.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa vielä, että tavaroiden luovutusten erottamiseksi palvelujen suorituksista on tarpeen ottaa huomioon kaikki pääasian valittajan käyttämät myyntitavat, ja täsmentää, että kussakin näistä tavoista on sekä ensimmäisiin että jälkimmäisiin liittyviä osatekijöitä. Ainoa ero on kyseisen tuomioistuimen mukaan myyjän tarjoaman infrastruktuurin laajuudessa ja palvelujen tarjoamiseen liittyvien osatekijöiden merkittävyttä koskevissa asiakkaiden odotuksissa.

28 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on kuitenkin niin, että myyntitavasta riippumatta palvelujen suorituksella, erityisesti mahdollisuudella nauttia ostettu ruoka-annos tai ateria paikan päällä, on vain potentiaalinen luonne, ja sen käyttäminen riippuu asiakkaan valinnasta. Yksinkertaistetun myyntijärjestelmän sekä kyseisten ruoka-annosten tai aterioiden tarjoamis- ja pakkaamistavan vuoksi myyntivaiheessa ei ole sen mukaan mahdollista määrittää, nautitaanko mainittu ruoka-annos tai ateria paikan päällä vai myydäänkö se mukaan otettavaksi.

29 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kuuluuko käsitteen ’ravintolapalvelu’, johon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa [(arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä liitteessä III olevan 12a kohdan kanssa),] luettuna yhdessä [täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa,] alaan valmiiden ruoka-annosten myynti kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun riita-asian kaltaisissa olosuhteissa, toisin sanoen silloin, kun

– myyjä antaa ostajien käyttöön infrastruktuurin, joka mahdollistaa ostetun aterian nauttimisen

ostopaikassa (erillinen ruokailuun tarkoitettu tila, pääsy wc-tiloihin)

- ei ole erityistä tarjoiluhenkilökuntaa
- tarjoilua sanan suppeassa merkityksessä ei ole
- tilaamista on yksinkertaistettu ja osittain automatisoitu
- asiakkaalla on rajalliset mahdollisuudet yksilöllistää tilaus[?]

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa merkitystä sellaisella ruuan valmistustavalla, jossa erityisesti tietyt puolivalmisteet lämpökäsitellään ja kootaan puolivalmisteista valmiita ruoka-annoksia?

3) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa riittävää selvittää, että asiakkaalla olisi potentiaalinen mahdollisuus käyttää tarjolla olevaa infrastruktuuria, vai onko tarpeen osoittaa, että keskivertoasiakkaan näkökulmasta tämä osatekijä on olennainen osa suoritusta?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

30 Ennakkoratkaisukysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä, kuuluuko verovelvollisen toiminta, joka koostuu välittömästi nautittavaksi valmistettujen ruoka-annosten ja aterioiden myynnistä eri myyntitavoilla, ryhmään "ravintola- ja ateriapalvelut", johon voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa, nojalla.

31 Aluksi on huomautettava, että ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että unionin tuomioistuimelle esitettyjen kysymysten taustalla on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epävarmuus siitä, onko Puolan lainsäätäjät saattanut arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan, luettuna yhdessä sen liitteen III kanssa, asianmukaisesti osaksi kansallista oikeutta.

32 Kyseisen tuomioistuimen epävarmuus liittyy erityisesti siihen, että sen mukaan PKWiU:n nimikkeessä ex 56 tarkoitetut "ravitsemispalvelut" muodostavat laajemman ryhmän kuin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12a kohdassa tarkoitetut "ravintolapalvelut".

33 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta nimittäin ilmenee, että PKWiU:n nimike ex 56 sisältää sekä osan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12a kohdassa tarkoitetun ravintola- ja ateriapalvelujen käsitteen alaan kuuluvista palveluista että osan kyseisessä liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitetun elintarvikkeiden käsitteen alaan kuuluvista tavaroista.

34 Niinpä yhtäältä Puolan tasavallan valitsema luokittelumenetelmä johtaa sen mukaan olennaisilta osin tilanteeseen, jossa erilaiset verolliset liiketoimet, jotka kuuluvat arvonlisäverodirektiivin liitteen III kahteen eri ryhmään, voidaan kansallisella tasolla luokitella samaan ryhmään ja niihin voidaan soveltaa samaa alennettua verokantaa. Toisaalta kyseinen menetelmä merkitsee sitä, että samaan kyseisen liitteen III ryhmään voidaan soveltaa kahta erilaista alennettua arvonlisäverokantaa sen vuoksi, että kyseisen ryhmän sisältö kuuluu kansallisella tasolla PKWiU:n eri nimikkeiden alle.

35 Tältä osin on aluksi muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin on lähtökohtaisesti sovellettava samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion vahvistamaa yleistä arvonlisäverokantaa.

36 Poikkeuksena kyseisestä lähtökohdasta arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa säädetään mahdollisuudesta soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja. Mainitun direktiivin liitteessä III luetellaan tätä varten tyhjentävästi ne tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin näitä alennettuja verokantoja voidaan soveltaa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, 22 kohta).

37 Jäsenvaltioille annetun alennetuista arvonlisäverokannoista säättämisen mahdollisuuden tarkoituksena on, että tietyt erityisen tarpeelliset tuotteet tulisivat halvemmiksi ja olisivat helpommin arvonlisäveron lopulta maksavan loppukuluttajan saatavilla (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden tehtävänä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – määrittää täsmällisemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan (tuomio 9.11.2017, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Tämän osalta on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaessaan alennettuja verokantoja tavaroiden luovutusten ryhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti. On kuitenkin todettava, että yhdistetyn nimikkeistön käyttäminen on vain yksi tapa muiden joukossa kyseisen ryhmän määrittämiseksi täsmällisesti (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, 25 kohta).

40 Edellä esitetystä seuraa, että sillä edellytyksellä, että liiketoimet, joihin alennettua verokantaa sovelletaan, kuuluvat johonkin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista ryhmistä ja että verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, kansallisella lainsäätäjällä on vapaus luokitella arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin sisältyvät tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset tarkoituksenmukaisimmaksi katsomansa menetelmän mukaisesti, kun se kansallisessa oikeudessaan rajaa ne luokat, joihin se aikoo soveltaa kyseistä alennettua verokantaa.

41 Jos edellisessä kohdassa mainitut edellytykset täyttyvät, kansallinen lainsäätäjä voi vapaasti luokitella samaan ryhmään erilaisia verollisia liiketoimia, jotka kuuluvat kyseisen liitteen III eri ryhmiin, tekemättä muodollisesti eroa tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välillä. Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa, sillä ei myöskään ole merkitystä, että kansallinen lainsäätäjä on päättänyt käyttää luokituksensa mukaisen ryhmän yksilöimiseksi samankaltaisia ilmaisuja kuin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevissa kohdissa on käytetty mutta säättänyt kyseisessä mainitun liitteen kohdassa säädettyä laajemmasta soveltamisalasta, koska siinä tarkoitettuja tavaroita ja palveluja voidaan verottaa alennetulla arvonlisäverokannalla.

42 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa olennaisilta osin esittänyt, arvonlisäverodirektiivi ei ole – kun otetaan huomioon erityisesti 27.2.2014 annettu tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 43 ja 44 kohta) – myöskään esteenä sille, että samaan kyseisen direktiivin liitteen III ryhmään kuuluviin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin sovelletaan kahta eri alennettua arvonlisäverokantaa.

43 Tämän täsmennyksen jälkeen on muistutettava, että jäsenvaltioiden on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jos ne päättävät soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa yhteen arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista 24 tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten ryhmästä tai mahdollisesti rajoittaa alennettujen

arvonlisäverokantojen soveltamisen valikoivasti vain osaan kunkin ryhmän tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Kyseisen periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 59 kohdassa korostanut, tässä tilanteessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on varmistaa paitsi se, että kansallisen lainsäätäjän päätös soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa koskee liiketoimia, jotka kuuluvat yhteen tai useampaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan ryhmään, mutta myös se, että samaan kyseisen liitteen ryhmään kuuluvien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa tapahtuu verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudattaen.

46 Koska verollisten liiketoimien luokittelu arvonlisäverodirektiivin liitteen III ryhmiin on välttämätön ennakoedellytys sen tutkimiselle, voidaanko alennettua arvonlisäverokantaa soveltaa, unionin tuomioistuimen tehtävänä on määrittää kyseisen arvioinnin kannalta hyödylliset arviointiperusteet, joita kansallinen tuomioistuin voi soveltaa sille kuuluvassa varsinaisessa arvioinnissa.

47 Tältä osin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (tuomio 13.6.2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, 27 kohta ja tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee moniosaisen liiketoimen, joka koostuu toisiinsa läheisesti liittyvistä eri osatekijöistä ja toimista, jotka objektiivisesti tarkasteltuna muodostavat yhden ainoan erottamattoman liiketoimen, osalta, että sen ratkaisemiseksi, onko kyseessä olevaa liiketoimea pidettävä tavaroiden luovutuksena vai palveluiden suorituksena, on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa mainittu liiketoimi suoritetaan, sille tyypillisten ja sen hallitsevien osatekijöiden tutkimiseksi (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että hallitseva osatekijä on määritettävä keskivertokuluttajan näkökulman perusteella siten, että kokonaisarvioinnissa otetaan huomioon palvelujen suoritusten osien laadullinen eikä pelkästään määrällinen merkitys suhteessa tavaroiden luovuttamisen osien merkitykseen (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 62 kohta).

50 Tässä yhteydessä on huomattava, että koska tavaran myyntiin liittyy aina jokin vähimmäispalvelu, kuten tuotteiden näytteillepano hyllyille tai laskun antaminen, ainoastaan ne palvelut, jotka ovat tavaran myyntiin välttämättä liittyvistä palveluista erillisiä, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa palvelujen suorituksen osuutta sellaisen monitahoisen liiketoimen kokonaisuudessa, johon sisältyy myös tavaran luovutus (tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Unionin tuomioistuin on todennut erityisesti, että ravintola-alan liiketoimille on ominaista, että ne koostuvat joukosta osatekijöitä ja toimintoja, joista ruuan toimittaminen on vain yksi osa ja joista suurin merkitys on palveluilla, ja että tällaista liiketoimintaa on näin ollen pidettävä jäsenvaltioiden

liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 6 artiklan 1 kohdassa, josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 24 artikla, tarkoitettuna palvelujen suorituksena. Asia on toisin silloin, kun liiketoimet koskevat mukaan otettaviksi tarkoitettuja ruokia ja kun niihin ei liity paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä (ks. vastaavasti tuomio 2.5.1996, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, 14 kohta ja tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Oikeuskäytännössä on todettu autolautoilla suoritettavien ravintola-alan liiketoimien osalta, että valmiiden ruokalajien ja välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen juomien tarjoaminen on tulos eri palveluiden ketjusta, joka muodostuu ruokalajien valmistamisesta aina niiden tarjoiluun asiakkaalle valmiina annoksina, ja että siihen sisältyvät ravintolatilat ja niihin liittyvät tilat (vaatenaalakot yms.) sekä huonekalut ja astiat sisältävän infrastruktuurin saattaminen asiakkaan käyttöön. Luonnollisten henkilöiden, joiden ammattitoiminta koostuu tällaisten ravintola-alan liiketoimien suorittamisesta, tehtävänä on tilanteen mukaan kattaa pöytä, neuvoa asiakkaita ja esitellä tarjottavia ruokalajeja ja juomia, tarjoilla ne pöytiin ja lopuksi siivota pöydät ruokailun jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 2.5.1996, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, 13 kohta).

53 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt edelleen ravintola-alan liiketoimille ominaisten palvelujen suoritusten ja erityisesti asiakkaan käyttöön annettavan infrastruktuurin osalta, että jos ruoka-annosten luovuttamiseen liittyy vain vähäistä työpanosta edellyttävä pelkistetyin infrastruktuurin, kuten pelkkien ruokailutiskien, joihin ei liity istumismahdollisuutta ja jotka mahdollistavat vain rajalliselle asiakasmäärälle annosten nauttimisen paikan päällä ulkoilmassa, käyttöön antaminen, kyseiset osatekijät ovat vain vähäisiä liitännäispalveluja eivätkä ne voi vaikuttaa pääsuorituksen eli tavaroiden luovuttamisen hallitsevuuteen (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 70 kohta).

54 Tuotteiden valmistamisen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että se, että valmistettujen ruokien luovuttaminen edellyttää niiden kypsentämistä tai lämmittämistä, joka on palvelujen suoritus, on otettava huomioon arvioitaessa kokonaisuutena sitä, luokitellaanko kyseessä oleva liiketoimi tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi. Jos lämpimän lopputuotteen valmistaminen kuitenkin rajoittuu pääasiallisesti suppeisiin ja vakiomuotoisiin toimiin, joita ei useimmissa tapauksissa tehdä tietyn asiakkaan tilauksesta vaan jatkuvasti tai tietyn väliajoin yleisesti ennustettavissa olevan kysynnän perusteella, se ei ole kyseessä olevan liiketoimen hallitseva osatekijä eikä voi itsessään antaa tälle liiketoimelle palvelujen suorituksen luonnetta (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 67 ja 68 kohta).

55 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, unionin lainsäätäjä on arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi myös pyrkinyt täytäntöönpanoasetuksella N:o 282/2011, jota sen 65 artiklan mukaan sovelletaan 1.7.2011 lähtien, täsmentämään kriteeriä, jonka perusteella liiketoimet voidaan luokitella ravintola- tai ateriapalveluiksi.

56 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”ravintola- ja ateriapalveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka koostuvat valmistettujen tai sellaisenaan nautittavien ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttamisesta ihmisen kulutettaviksi ja joihin liittyy riittävästi tukipalveluja, jotka mahdollistavat niiden välittömän kulutuksen”, että ”ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttaminen on vain osa kokonaisuutta, jossa keskeinen merkitys on palveluilla” ja että ”ravintolapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista suorittajan tiloissa, ja

ateriapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista muualla kuin suorittajan tiloissa”.

57 Kyseisen täytäntöönpanoasetuksen 6 artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että ”valmistettujen tai sellaisenaan nautittavien ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttamista, johon saattaa sisältyä niiden kuljetus mutta ei muita tukipalveluja, ei pidetä 1 kohdassa tarkoitettuina ravintola- ja ateriapalveluina”.

58 Mainitun täytäntöönpanoasetuksen 6 artiklan sanamuodosta ilmenee siten, että unionin lainsäätäjä ei ole halunnut antaa verollisten liiketoimien luokittelemisessa ”ravintola- ja ateriapalveluiksi” ratkaisevaa merkitystä ruokien valmistustavalle tai niiden kuljetukselle vaan sellaisille tukipalveluille, jotka liittyvät valmistettujen ruokien luovuttamiseen, ja kyseisten palvelujen on oltava riittäviä, jotta kyseinen ruoka voidaan nauttia välittömästi, ja niillä on oltava keskeinen merkitys ruokien luovuttamiseen nähden.

59 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklassa, luettuna edellä 52–54 kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa, säädetystä ”ravintola- ja ateriapalvelujen” määritelmästä seuraa näin ollen, että ratkaisevat kriteerit sen arvioimiseksi, voidaanko valmistettujen ruokien luovutuksiin liittyviä palveluja pitää ”riittävinä tukipalveluina”, liittyvät kuluttajalle tarjottujen palvelujen tasoon.

60 Unionin tuomioistuin ottaa tältä osin huomioon useita seikkoja, kuten tarjoilijoiden läsnäolon, erityisesti tilausten välittämistä keittiöön, ruoka-annosten myöhempää esittelyä ja niiden pöytiintarjoilua asiakkaille koskevan palvelun olemassaolon, ilmastoitujen ja rajattujen, erityisesti ruokien nauttimiseen tarkoitettujen tilojen olemassaolon tai vielä vaatesäilytyksen ja wc-tilojen tarjoamisen sekä astioiden, kalusteiden ja ruokailuvälineiden käyttöön antamisen (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, 69 kohta).

61 Tämän täsmennyksen jälkeen on todettava, että – kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 92 kohdassa – kyseisten kriteerien soveltamisen ohella on otettava huomioon se, päättääkö kuluttaja käyttää ruokien tai juomien luovutukseen liittyviä tukipalveluja, ja tämä oletetaan sen perusteella, mikä on välittömästi nautittavissa olevan aterian myyntitapa.

62 Kuten edellä 49 kohdassa muistutettiin, moniosaisten suoritusten tapauksessa liiketoimen hallitseva osatekijä on määritettävä kuluttajan näkökulman perusteella. Jos kuluttaja päättää olla käyttämättä verovelvollisen hänen käyttöönsä antamia aineellisia voimavaroja ja henkilövoimavaroja, tällaiset voimavarat eivät ole ratkaisevia kyseisen kuluttajan kannalta. Tällaisessa tapauksessa on siten katsottava, että ruokien tai juomien luovuttamiseen ei liity mitään tukipalveluja ja että kyseessä olevaa liiketoimintaa on pidettävä tavaroiden luovutuksena.

63 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista edellä 60 kohdassa esitettyjen kriteerien valossa, kuuluvatko verovelvollisen käyttöön ottamat erilaiset myyntijärjestelmät ravintola- tai ateriapalvelujen käsitteen alaan vai eivät.

64 Tässä yhteydessä on yhtäältä muistutettava, ettei se, kuuluvatko kyseiset liiketoimet arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettujen ”ravintola- tai ateriapalvelujen” käsitteen vai ”elintarvikkeiden” käsitteen alaan, välttämättä vaikuta jäsenvaltion päätökseen sovellettavasta alennetusta arvonlisäverokannasta. Kuten edellä 41 kohdassa täsmennettiin, jokainen jäsenvaltio voi nimittäin vapaasti luokitella kyseisen liitteen eri ryhmiin sisältyvät erilaiset verolliset liiketoimet samaan ryhmään ja verottaa niitä samalla alennetulla arvonlisäverokannalla tekemättä muodollista eroa tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välillä.

65 Toisaalta on niin, että jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin tai osaan niistä

sovelletaan erilaisia alennettuja arvonlisäverokantoja, verovelvollisen on pidettävä tarkoituksenmukaista kirjanpitoa ja erityisesti tallennettava toimittamiensa laskujen jäljennökset, joilla kyseisten verokantojen soveltaminen voidaan oikeuttaa, kuten Euroopan komissio on esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan (ks. analogisesti tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 31 kohta).

66 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä mainitun perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että ravintola- ja ateriapalvelujen käsitteen alaan kuuluu sellainen ruokien luovuttaminen, johon liittyy riittävästi tukipalveluja, joiden tarkoituksena on mahdollistaa se, että loppuasiakas voi nauttia ne välittömästi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava. Jos loppuasiakas päättää olla käyttämättä niitä aineellisia voimavaroja tai henkilöstövoimavaroja, jotka verovelvollinen antaa hänen käyttöönsä tukipalveluina luovutettujen ruokien nauttimiseksi, on katsottava, ettei niiden luovutukseen liity mitään tukipalveluja.

Oikeudenkäyntikulut

67 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY, 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan ja direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 6 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että ravintola- ja ateriapalvelujen käsitteen alaan kuuluu sellainen ruokien luovuttaminen, johon liittyy riittävästi tukipalveluja, joiden tarkoituksena on mahdollistaa se, että loppuasiakas voi nauttia ne välittömästi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava. Jos loppuasiakas päättää olla käyttämättä niitä aineellisia voimavaroja tai henkilöstövoimavaroja, jotka verovelvollinen antaa hänen käyttöönsä tukipalveluina luovutettujen ruokien nauttimiseksi, on katsottava, ettei niiden luovutukseen liity mitään tukipalveluja.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.