

62019CC0703

JEAN RICHARD DE LA TOUR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. november 12. (1)

C?703/19. sz. ügy

J.K.

kontra

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

a Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przeds?biorc?w

r?szv?tel?vel

(a Naczelny S?d Administracyjny [legfels?bb k?zigazgat?si b?r?s?g, Lengyelorsz?g] ?ltal beny?jtott el?zetes d?nt?shozatal ir?nti k?relem)

„El?zetes d?nt?shozatal – Ad?zás – Hozz?adott?rt?kad? (h?a) – 2006/112/EK ?r?nyelv – 98. cikk – A tag?llamok azon lehet?s?ge, hogy bizonyos term?k?rt?kes?t?sekre ?s szolg?ltat?sn?jt?ásokra egy vagy k?t kedvezm?nyes ad?m?rt?ket alkalmazzanak – Valamely kereskedelmi tev?kenys?g »term?k?rt?kes?t?snek« vagy »szolg?ltat?sn?jt?snek« t?rt?n? min?s?t?se – A III. mell?klet 1. ?s 12a. pontja – Az »?lelmiszerek« ?s az »?ttermi ?s vend?gl?t??ipari szolg?ltat?ások« fogalma – Az elad? hely?s?geiben vagy vend?gl?t??ipari területen helyben t?rt?n?, azonnali fogyaszt?ra k?sz ?telek – Azonnali fogyaszt?ra k?sz, elvitelre sz?nt ?telek”

I. Bevezet?s

1.

Az el?zetes d?nt?shozatal ir?nti k?relem a k?z?s hozz?adott?rt?kad??rendszerr?l sz?l?, 2006. november 28?i 2006/112/EK tan?csi ?r?nyelvnek (2) az ezen ?r?nyelv III. mell?klete 12a. pontj?val, valamint a k?z?s hozz?adott?rt?kad??rendszerr?l sz?l? 2006/112/EK ?r?nyelv v?grehajt?si int?zked?seinek meg?llap?t?s?r?l sz?l?, 2011. m?rcius 15?i 282/2011/EU v?grehajt?si rendelet (3) 6. cikk?vel egy?ttesen ?rtelmezett 98. cikke (2) bekezd?s?nek ?rtelmez?s?re vonatkozik.

2.

E k?relmet olyan ?tel?rt?kes?t?si ?gyletek kedvezm?nyes ad?m?rt?kkel t?rt?n? ad?ztat?sa t?rgy?ban folyamatban l?v? jogvita keret?ben terjesztették el?, amelyeket franchise?szerz?d?s al?p?n szervez?d? gyors?ttermekben, k?l?nb?z? ?rt?kes?t?si elj?r?ások ?tj?n teljes?tettek.

3.

E k?r?lm?nyek k?z?tt a B?r?s?gnek els? alkalommal kell majd ?rtelmeznie az »?ttermi ?s vend?gl?t??ipari szolg?ltat?ások« fogalm?nak az uni?s jogalkot? ?ltal elfogadott meghat?roz?s?t a

tagállamok számára biztosított azon lehetőség jelentette sajátos kontextusban, hogy bizonyos termék vagy szolgáltatáskategóriákra a hozzáadottértékadó (héta) két kedvezményes mértékét alkalmazzák.

4.

Elemzésem során fel fogom idézni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint mely feltételek mellett lehet élni ezzel a lehetőséggel, továbbá a kiegészítő szolgáltatásokkal kísért készíttetésértékesítés kedvezményes adómértékkel történő adóztatása céljára az „élelmiszerek” és az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” fogalmának elhatárolását lehetővé tév általános kritérium alkalmazását fogom javasolni, mivel e szolgáltatások jellegének és lehetőségének változatossága nem teszi lehetővé a korábban a Bírósághoz fordulást indokoló körülményekkel való egyszerű összehasonlítást.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A héairányelv

5.

A héairányelv „Adómérték” címet viselő VIII. címének „Az adómértékek szerkezete és mértéke” című 2. fejezete tartalmaz egy, az „[á]ltalános adómérték[ek]” foglalkozó első szakaszt, amelyben a következő szöveg 96. cikk szerepel:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.” (4)

6.

E 2. fejezet „Kedvezményes adómérték” című második szakasza tartalmazza a héairányelv 98. cikkét, (5) amely a következőképpen rendelkezik (6):

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

A kedvezményes adómérték nem alkalmazható az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra.

(3) Ha a tagállamok az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómértéket az egyes termékekre alkalmazzák, a Kombinált Nomenklaturát [(7)] alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.”

7.

A héairányelv 99. cikke kimondja:

„(1) A kedvezményes adómértéket az adóalap százalékában kell meghatározni, amely nem lehet kevesebb, mint 5%.

(2) Minden egyes kedvezményes adómértéket úgy kell megállapítani, hogy normál esetben lehetővé váljon az ezen adómérték alkalmazásából keletkező héa összegéből a 167–171. és a

173–177. cikk szerint levonható adó teljes levonása.”

8.

A héairányelv III. melléklete „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni” címet viseli. 1. pontjában szerepelnek többek között az emberi fogyasztásra szolgáló élelmiszerek (beleértve az italokat is, de az alkoholos italok kivételével). E melléklet 12a. pontjában, amelyet a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-ii 2009/47/EK irányelv (8) iktatott be, az éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások kerülnek hivatkozásra. Az (alkoholtartalmú és/vagy alkoholmentes) italok értékesítése kizárható.

2. A 282/2011 végrehajtási rendelet

9.

A 282/2011 végrehajtási rendelet (10) preambulumbekkezdése szerint „[s]zükséges egyértelműen meghatározni az éttermi és a vendéglátóipari szolgáltatásokat, a kettő megkülönböztetését és ezen szolgáltatások megfelelő kezelését”.

10.

E végrehajtási rendelet 6. cikke kimondja:

„(1) Az éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások olyan szolgáltatások, amelyek kész vagy félkész ételek és/vagy italok emberi fogyasztásra szánt értékesítéséből állnak, és amelyeket az azonnali fogyasztást lehetővé tevő megfelelő kiegészítő szolgáltatások kísérnek. Az ételek és/vagy italok értékesítése csak az egyik összetevője a teljesítésnek, amelyben a szolgáltatások vannak túlsúlyban. Az éttermi szolgáltatás az említett szolgáltatásoknak a szolgáltatásnyújtó létesítményeiben történő nyújtása, a vendéglátóipari szolgáltatás pedig az említett szolgáltatásoknak a szolgáltatásnyújtó létesítményein kívül történő nyújtása.

(2) Nem tekintendő az (1) bekezdés szerinti éttermi vagy vendéglátóipari szolgáltatásnak a kész vagy félkész ételek és/vagy italok, olyan értékesítése – függetlenül attól, hogy az magában foglalja-e a fuvarozást, vagy sem – amelyet nem kísér semmilyen más kiegészítő szolgáltatás.”

B. A lengyel jog

11.

A 2004. március 11-ii ustawa o podatku od towarów i usługnak (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló törvény) (9) az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata (10) szerinti 5a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az 5. cikkben említett ügyletek tárgyát képező, a hivatalos statisztikákra vonatkozó rendelkezések alapján elkészített osztályozásokban említett árukat vagy szolgáltatásokat ezen osztályozás alapján kell azonosítani, feltéve hogy a jogszabályi rendelkezések vagy végrehajtó szabályozási intézkedések ezen áruk vagy szolgáltatások tekintetében statisztikai jelre hivatkoznak.”

12.

A 2015. szeptember 4-ii rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (a minisztertanács rendelete az áruk és szolgáltatások lengyelországi osztályozásáról) (11

) 3. cikkének 1) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A következők szempontjából:

1)

héakivetés,

[...]

2017. december 31-ig a 2008. október 29-i rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [a minisztertanács rendelete az áruk és szolgáltatások lengyelországi osztályozásáról (12)] (PKWiU) által bevezetett lengyel termék- és szolgáltatásosztályozást kell alkalmazni.”

13.

A héatörvény 41. cikkének (1) bekezdése szerint az általános héamérték 22%. E törvény 41. cikkének (2a) bekezdése elírja:

„A törvény 10. mellékletében felsorolt áruk esetében az adó mértéke 5%.”

14.

A héatörvény 10. mellékletének 28. tétele a „Készételek, kivéve az 1,2% feletti alkoholtartalmú termékek” címet viseli.

15.

A 2013. december 23-i rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawki podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (a kedvezményes héamértékkel adózó árukról és szolgáltatásokról, valamint a kedvezményes adómértékek alkalmazásának feltételeiről szóló pénzügyminiszteri rendelet) (13) 3. cikke (1) bekezdésének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A [héta]törvény 41. cikkének (1) bekezdésében megjelölt héamérték 8%-ra csökken a következők esetében:

1)

az e rendelet mellékletében felsorolt áruk és szolgáltatások.”

16.

E rendelet melléklete III. pontja 7. tételének szövege a következő:

„Vendéglátással kapcsolatos szolgáltatások (PKWiU ex[(14)] 56),[(15)] az alábbiak értékesítésének kivételével:

1)

1,2% feletti alkoholtartalmú alkoholos italok,

2)

alkoholos italok, amelyeket sör és alkoholmentes italok keveréke alkot, és amelynek alkoholtartalma meghaladja a 0,5%-ot,

3)

azok az italok, amelyek elkészítéséhez kávé vagy teát használnak, tekintet nélkül százalékos részarányukra [...] az elkészített italban,

4)

szénsavas alkoholmentes üdítőitalok,

5)

ásványvizek,

6)

a [héta]törvény 41. cikkének (1) bekezdése szerinti adómértékkel adózó egyéb feldolgozatlan áruk.”

17.

A PKWiU „éttermi és mozgó vendéglátás” című 56.1 csoportja magában foglalja többek között az 56.10.11 kategóriát („ételszolgáltatás teljes kiszolgálással”), az 56.10.13 kategóriát („önkiszolgáló ételszolgáltatás”) és az 56.10.19 kategóriát („egyéb ételszolgáltatás”).

18.

A kérdést előterjesztő bíróság szerint a PKWiU értelmezése a 2007. december 24-i rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (a minisztérium tanács rendelete a tevékenységek lengyelországi besorolásáról), (16) és különösen annak 56. fejezetére és az abban szereplő alosztályokra hivatkozással történik. Ez a fejezet kiterjed az éttermekben való közvetlen fogyasztásra irányuló teljes ellátás biztosításához kapcsolódó szolgáltatásra, beleértve az önkiszolgáló és ételeket „elvitelre” kínáló éttermeket, ülőhelyekkel vagy azok nélkül. E tekintetben nem az étkezési szolgáltatások helyszínének típusa fontos, hanem az, hogy az ételeket közvetlen fogyasztásra szánják. Az „Éttermek és egyéb állandó vendéglátóhelyek” címet viselő 56.10.A. alosztály magában foglalja az ételek készítését és felszolgálását asztaloknál ülő vendégek részére, vagy ételeket a rendelkezésre bocsátott menüből egyénileg kiválasztó vendégek részére, függetlenül attól, hogy az elkészített ételeket a helyszínen fogyasztják el, elvitelre kérik, vagy kiszállítják nekik. Ez az alosztály magában foglalja éttermek, kávézók, fast food éttermek, gyorséttermek és elvitelre készített ételeket értékesítő helyek, tejbárok, fagyfalozók, pizzériák, vagy szállítójárműben külön jogalanyok által üzemeltetett éttermek vagy bárok üzemeltetését.

19.

A kérdést előterjesztő bíróság eladja, hogy az „éttermi szolgáltatások” alkalmazási körének a PKWiU-ban így módon történő szabályozása befolyásolja „a készételek, kivéve az 1,2% feletti alkoholtartalmú termékek” kategória (ex 10.85.1) szabályozását. A PKD-ra való hivatkozás szökeíti ezt a kategóriát a PKD 10.85.Z „készételek gyártása” alosztályára. Az említett alosztály a legalább két különböző összetevőből (a fűszerek stb. kivételével) álló, általában viszonteladás céljára csomagolt és címkézett, fagyasztott vagy konzerv készételek (vagyis előkészített, fűszerezett és megfőzött ételek) előállítására terjed ki. Ez az alosztály nem terjed ki az ételek közvetlen

fogyasztásra történő előkészítésére, ami a PKD 56. fejezetének megfelelő alosztályaiba tartozik.

III. Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20.

A Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételek szerint az alapeljárás felperese franchise-vevő egy gyorsétteremláncon (vagy fast food étteremláncon), tudniillik a McDonald's Polska sp. z o.o.-n belül. Ételek és készételek, így szendvicsek, burgonyalepények, saláták, hasábburgonya, brokkoli, fagyalt, tejes turmixok, gyümölcslevek stb. értékesítésére irányuló tevékenységet folytat. E termékeket tálcán szolgálják fel, amellyel a vendég egyszer használatos szalvétát és bizonyos termékek esetében evőeszközt vagy szívószálat is kap. Az ételeket félkész termékekből helyben készítik. Felszolgálhatók melegen vagy hidegen, és helyben fogyasztásra vagy a vásárló általi elvitelre készülnek.

21.

A felperes gazdasági tevékenysége keretében különböző értékesítési módszereket alkalmaz:

–

termékek értékesítése a vendégek részére az étteremben („in-store”),

–

a termékek étterem külső ablakain keresztül történő értékesítése, éttermen kívüli fogyasztás céljából, gépkocsival érkező vagy gyalogos fogyasztók részére („drive-in” vagy „walk-through”), és

–

a termékek bevásárlóközpontokban kijelölt területen, tudniillik vendéglátóipari részeken („food court”) történő értékesítése.

22.

2016 szeptemberében az Urząd kontroli skarbowej (adóhatóság, Lengyelország) a 2016 január 1. és június 30. közötti időszak tekintetében ellenőrizte a felperes héabevallásait, valamint a hűa kiszámítását és megfizetését.

23.

Ezen ellenőrzés eredményeként az adóhatóság megállapította, hogy a felperes valamennyi tevékenységét 8%-os adómértékkel adózó „vendéglátási szolgáltatásnak” kell minősíteni, nem pedig – a felperes bevallásában foglaltaknak megfelelően – „készétel” értékesítésének, amelynek adómértéke 5%. Az adóhatóság ezt azzal indokolta, hogy az értékesített termékek nem tartoznak a PKWiU 10.85.1. kategóriájába, mivel e kategória nem terjed ki a szolgáltatásokra. Az adóhatóság szerint annak megállapítása szempontjából, hogy vendéglátási szolgáltatásról, és nem készétel értékesítéséről van szó, lényeges elemnek minősül maga az étel, az a körülmény, hogy az étel helyben fogyasztásra készül, valamint annak lehetősége, hogy az azonnal elfogyasztásra kerül.

24.

Az adóhatóság 2017. április 21-ii határozatával korrigálta a felperes által az ellenőrzött időszak tekintetében fizetendő hía összegét.

25.

2018. március 1-jei ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) azonos indokolással és az adóköteles ügylet vendégek általi értékelésének figyelembevételével elutasította a felperes által az adóhatóság határozata ellen indított keresetet.

26.

A kérdést előterjesztő bíróság, a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely előtt a felperes vitatja ezt a megállapítást, az uniós jog követelményeire tekintettel kétségeit fejezi ki a hía-irányelv 98. cikkének, valamint III. mellékletének a lengyel jogalkotó általi átültetését illetően amiatt, hogy nem a Kombinált Nomenklatúrára, hanem a PKWiU-ra – a tevékenységek statisztikai célú osztályozására – történik hivatkozás, amely az „éttermi szolgáltatások” fogalmának alkalmazási körét bizonyos jogalanyok tevékenysége alapján, nem pedig – ahogy a hía esetében – az adó tárgya alapján állapítja meg. Így a PKWiU 56. fejezetében szereplő „vendéglátási szolgáltatások” kifejezés tágabb a hía-irányelvben szereplő „éttermi szolgáltatások” kifejezésénél. Következésképpen befolyásolja a „készételek” termék kategória alkalmazási körét. E fogalmat továbbá a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban kell értelmezni.

27.

Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy az a körülmény, hogy a felperes vitatja a statisztikai osztályozás felperes által értékesített készételek helyes adómértékének megállapítása tekintetében fennálló jelentőségét, azt eredményezi, hogy kulcsfontosságot nyer e szolgáltatásoknak az „éttermi szolgáltatások” körébe való besorolása, vagy onnan történő kizárása. E bíróság szerint azok a különböző körülmények a meghatározóak, amelyek közt a készételek eladása megtörténik. Az átlagos vendég szempontjából meg kell különböztetni az erre alkalmas infrastruktúrában, felszolgálatás nélkül, az ételrendelés korlátozott személyre szabhatósága mellett, helyben történő fogyasztás céljából való értékesítést az élelmiszerek olyan vendégek részére történő értékesítéstől, akik az értékesítő helyen kívül található megfelelő helyhez érkeznek gépkocsival („drive-in”) vagy gyalogosan („walk-through”), valamint a vendéglátóipari részen („food court”) történő értékesítéstől. Ezekben az esetekben a vendég számára a felperes által felkínált infrastruktúra igénybevételének lehetősége nem képezi a felperes által nyújtott szolgáltatás lényeges részét.

28.

Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel felteszi a kérdést, hogy van-e jelentősége az ételek elkészítési módjára alapított kritériumnak, amely különbséget tesz a helyben fogyasztásra szánt ételek és a közvetlenül nem elfogyasztható ételek között. E bíróság e tekintetben hangsúlyozza, hogy a felperes által a készételek értékesítéséhez alkalmazott összes rendszer tartalmaz termékértékesítési és szolgáltatásnyújtási jelleggel rendelkező elemeket egyaránt. E második minősítés azonban a vendégnek felkínált infrastruktúra alkalmazási körétől és a vendég által az annak igénybevételére vonatkozóan hozott döntéstől függ.

29.

E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

A [héta]irányelv 98. cikkének (2) bekezdése (együttesen értelmezve ezen irányelv III. mellékletének 12a. pontjával és a [282/2011] végrehajtási rendelet 6. cikkével) alá tartozó, kedvezményes héamértékkel adózó »éttermi szolgáltatások« fogalma magában foglalja-e a készételek értékesítését az alapügyhöz hasonló feltételek mellett, azaz amikor:

—

az eladó a megvásárolt étel azonnali elfogyasztását lehetővé tév infrastruktúrát tesz hozzáférhetővé a vevő számára (fogyasztást szolgáló elkülönített helyiség, mosdóhoz való hozzáférés);

—

nincs szakképzett személyzet által végzett felszolgálat;

—

nem kerül sor szoros értelemben vett szolgáltatásra;

—

a rendelési folyamat egyszerűsített és részben automatizált;

—

a vendégnek korlátozott lehetősége van a megrendelés személyre szabására?

2)

Befolyásolja-e az első kérdésre adott választ az ételek elkészítésének módja, amely többek között egyes félkésztermékek hőkezeléséből, valamint készételek félkésztermékekből történő összeállításából áll?

3)

Elégséges-e az első kérdés megválaszolásához az, hogy a vendégnek lehetősége van igénybe venni a felajánlott infrastruktúrát, vagy annak megállapítása is szükséges, hogy az átlagos vendég szempontjából ez az elem a szolgáltatás lényeges részét képezi?”

30.

A felperes, a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (a katowicei adóhivatal elnöke, Lengyelország), a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (a kis- és középvállalkozásokkal foglalkozó ombudsman, Lengyelország), a lengyel kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A Bíróság úgy döntött, hogy tárgyalás nélkül határoz az ügyben.

IV. Elemzés

A. Elzetes észrevételek

31.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett – véleményem szerint együttesen vizsgálendő – kérdések megfogalmazásából az következik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság arról kérdezi a Bíróságot, hogy a gyorsétteremben történő azonnali fogyasztásra szánt készételek értékesítésére irányuló, az alapügyben szóban forgókhoz hasonló különböző tevékenységek éttermi szolgáltatásoknak minősíthetők-e, amelyekre a héairányelvnek – az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkével – együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdésének megfelelően kedvezményes héamérték alkalmazható.

32.

Az elzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából ugyanakkor kitűnik, hogy e kérdést részben az alkalmazandó uniós jog lengyel jogba történő átültetésével kapcsolatos kétségek indokolják. E vetülettel a Bírósághoz benyújtott egyes írásbeli észrevételek is foglalkoztak.

33.

Ennélfogva számomra célszerűnek tűnik a Bíróság elé terjesztett jogvita tárgyának és összefüggéseinek felidézése. Arról van szó, hogy az ételek árusítására irányuló ügyleteket „vendéglátóipari szolgáltatásoknak” vagy „készételek” értékesítésének kell-e minősíteni, amelyekre két különböző kedvezményes héamérték vonatkozik, tudniillik 8% az első esetben, amennyiben a termék azonnal fogyasztható, és 5% a második esetben, amennyiben a termék nem felel meg ennek a feltételnek. Erre a különbségtételre a gazdasági tevékenységek nemzeti statisztikai osztályozására hivatkozással kerül sor, amelynek vonatkozásában a kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza annak meghatározó jellegét, valamint a Kombinált Nomenklatúrától való eltérését.

34.

Kétségtelen, hogy a kérdést elterjesztő bíróság elzetiesen ezen, a lengyel jogalkotó által annak érdekében választott módszer kapcsán vár választ, hogy éljen a héairányelv III. mellékletével együttesen értelmezett 98. cikkében biztosított, egy vagy két kedvezményes héamérték meghatározására való lehetőséggel. A Bírósághoz fordulás mindazonáltal nem annak megállapítására irányul, hogy a lengyel jogszabályok összeegyeztethetők-e a héára vonatkozó uniós joggal és különösen ezen irányelv – amelynek korlátait a jogalkotó túllépte – III. mellékletének 1. és 12a. pontjával. (17) Másként fogalmazva, a Bírósághoz fordulás tárgyát nem az a döntés képezi, hogy olyan termékre vagy szolgáltatásra alkalmaznak kedvezményes héamértéket, amely nem szerepel e III. mellékletben, ami azzal a következménnyel járna, hogy az általános héamértéket kellene alkalmazni.

35.

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből mindazonáltal az következik, hogy az alapügyben szóban forgó gyorséttermi ügyletek sokfélesége miatt a kérdést elterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki a lengyel jogalkotó által az ételek értékesítésének adóztatása céljából meghatározott két kedvezményes adómérték szelektív alkalmazását illetően, figyelemmel az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” tekintetében mind az uniós jogalkotó, mind pedig a Bíróság által elfogadott meghatározásra. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy ez a kérelem az ételek vagy élelmiszerek kiegészítő szolgáltatással vagy anélkül történő értékesítésének héakötelezettsége

tárgyában hozott 1996. május 2-ai Faaborg-Gelting Linien ítélet (18) és a 2011. március 10-ai Bog és társai ítélet (19) alapjául szolgáló korábbi ügyek sorába illeszkedik.

36.

Ugyanakkor a jelen esetben e határozatok alkalmazási körének elemzése kényes kérdésnek bizonyul. Hangsúlyozni kell ugyanis egyrészt, hogy a jogszabályi háttér, amelyben a Bíróság a határozatait hozta, változott, (20) és másrészt, hogy az alapügyben szóban forgó gyorséttermi ügyletek olyan jellemzőkkel rendelkeznek, amelyek az ételek értékesítésének körülményeit, és a vendég választásától függően lehetnek termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás jellemzői. Ezért az alapügy véleményem szerint rávilágít az „élelmiszerek” és az „éttermi szolgáltatások” fogalmának megkülönböztetésével járó újszerű nehézségekre.

37.

E körülmények között, mivel a kedvezményes adómérték alá tartozó ételértékesítési ügyleteknek a héairányelv III. melléklete szerinti minősítése elengedhetetlen előfeltétele annak, hogy ellenőrizték, alkalmazhatók-e az eltérő héamértékek az e mellékletben szereplő valamely kategóriára, a Bíróság feladata, hogy ezen, a nemzeti bíróság által elvégzendő értékelés szempontjából hasznos szempontokat határozzon meg.

38.

Ezért az javaslom a Bíróságnak, hogy állapítsa meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvnek a – 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkével együttesen értelmezett – 98. cikke (2) bekezdését és III. melléklete 1. és 12a. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a kedvezményes héamértékkel történő adóztatás szempontjából a gyorsétteremben való azonnali fogyasztásra szánt készételek értékesítésére irányuló különböző tevékenységek az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” fogalma alá tartoznak, vagy úgy, hogy azok az „élelmiszerek” fogalma alá tartoznak.

39.

A jelen kérelem fentiekben bemutatott összefüggéséből adódóan e kérelem vizsgálatához indokolt felidézni az általában a héaköteles ügyletek, és konkrétan az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” kedvezményes adómértékkel történő adóztatására vonatkozó elveket, mielőtt a szóban forgó ügyletekre történő alkalmazásukra tekintettel az azok lehetséges értelmezése szempontjából hasznos megfontolásokat kifejtjénk.

B. A termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás kedvezményes adómértékkel történő adóztatása

40.

A héairányelv 96. cikke szerint minden tagállam meghatároz és alkalmaz egy általános héamértéket, amely azonos a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás tekintetében.

41.

Ezen elvvel eltérve ezen irányelv 98. cikke előírja annak lehetőségét, hogy a tagállamok egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak. E célra az említett irányelv III. melléklete kimerítően felsorolja az olyan termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáit, amelyekre kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni. (21)

42.

E melléklet célja az, hogy a héa terhét végső soron viselő fogyasztó számára kevésbé költségessé tegyen bizonyos, különösen szükségesnek tekintett termékeket. (22) Ami az élelmiszereket illeti, a Bíróság ezeket alapvető termékeknek tekintette. (23)

43.

A héairányelv III. mellékletének sajátos tartalmára vonatkozóan a Bíróság kimondta, hogy az uniós jogalkotó számára széles mérlegelési jogkört kell elismerni, mivel valamely adójogi jellegű intézkedés elfogadása politikai, gazdasági és társadalmi döntéseket, és az eltérő érdekek fontossági sorrendjének meghatározását, vagyis összetett mérlegelést igényel. (24)

44.

A Bíróság pontosította, hogy az adójogi intézkedések elfogadása során az uniós jogalkotót megillető széles mérlegelési jogkör keretében az uniós jogalkotónak a héairányelv III. mellékletének megalkotásával az volt a célja, hogy az alapvető termékek, valamint bizonyos szociális vagy kulturális célnak megfelelő termékek és szolgáltatások esetében kedvezményes héamérték legyen alkalmazható, amennyiben ez nem vagy csak korlátozott mértékben jelent veszélyt a verseny torzítása szempontjából. (25)

45.

Így a héairányelv III. melléklete rögzíti, hogy a tagállamok egy vagy több kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak a következő kategóriákra: „1) [...] élelmiszerek [...]” és „12a) éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások [...]”.

46.

A Bíróság emlékeztetett arra, hogy az egy vagy két kedvezményes adómérték tagállamok általi alkalmazása nem kötelező, és azon elvvel való eltérést jelent, miszerint az általános adómérték alkalmazandó. Következésképpen az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az e tekintetben alkalmazandó rendelkezéseket szigorúan (26) és a szóban forgó kifejezések szokásos értelmével összhangban kell értelmezni. (27)

47.

Ezenkívül a héairányelv 98. cikkének (3) bekezdése szerint a kedvezményes adómértékeknek az ezen irányelv III. mellékletében szereplő, termékekre vonatkozó kategóriákra történő alkalmazása során a tagállamok „a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához”.

48.

E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy e Nomenklatúra alkalmazása csak egy az érintett kategória pontos meghatározásának módjai közül. (28)

49.

Tudomásom szerint soha nem terjesztettek kérdést a Bíróság elé azon feltételekről, amelyek mellett a tagállamok a hatodik irányelv H. mellékletében vagy a héairányelv III. mellékletében szereplő kategóriától függetlenül élhetnek a kedvezményes héamértékek alkalmazására vonatkozó

lehet?séggel. Általánosabban, a 2001. május 3-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet (29) kivételével a Bíróság által hozott korábbi ítéletek egyetlen kedvezményes héamérték alkalmazásához kapcsolódnak, és e kedvezményes héamérték alkalmazásának egyetlen kategóriában szereplő bizonyos termékekre (30) vagy bizonyos szolgáltatásokra (31) történő korlátozására vonatkoznak.

50.

Az alapügy körülményeire tekintettel véleményem szerint célszerű megjegyezni, hogy a héairányelv 98. cikke semmilyen korlátozást nem tartalmaz a kedvezményes héamértékek meghatározását és a héairányelv III. mellékletében említett termék vagy szolgáltatáskategóriáktól függő alkalmazási módját illetően. (32) Így a tagállamok által követett célkitűzésektől függően ezen egyes kategóriákra vagy azok egy részére két különböző – kedvezményes vagy nem kedvezményes – héamérték alkalmazható. (33) Másként fogalmazva, ugyanaz a kedvezményes héamérték alkalmazható egy termékértékesítésre és egy szolgáltatásnyújtásra is. (34)

51.

E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a héa területén alkalmazandó szabályok uniós jogalkotó általi harmonizálása a rendkívül jelentős számú jogszabály, köztük a héairányelvvel felváltott és egységes szerkezetbe foglalt hatodik irányelv hatása révén folyamatosan fenyegette a tagállamoknak az e szabályok – és különösen az érintett terméktől vagy szolgáltatástól függően meghatározott adómértékek megválasztására vonatkozó szabályok – alkalmazásával kapcsolatos szabadságát.

52.

Mindazonáltal a tagállamoknak biztosított ezen lehetőség, hogy a termékekre vagy szolgáltatásokra eltérő héamértékeket alkalmazzanak, nem irányulhat arra, hogy a tagállamokat mentesítse a közös elvek tiszteletben tartása alól. Egyrészt a héa területén alkalmazandó uniós jognak megfelelően az adóköteles ügyletek között tárgyuk szerint kell különbséget tenni. (35)

53.

Másrészt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az adósemlegesség elvét, amikor úgy döntenek, hogy a héairányelv III. mellékletében szereplő 24 termék, illetve szolgáltatáskategória valamelyikére kedvezményes héamértéket alkalmaznak, (36) és adott esetben, hogy annak alkalmazását szelektív módon az e kategóriákba tartozó termékek vagy szolgáltatások egy részére korlátozzák, (37) ami egyébiránt tartalommal tölti meg a jelen indítvány elzáró pontjában hivatkozott, a termékeknek a szolgáltatásoktól való megkülönböztetésére vonatkozó kötelezettséget.

54.

Ezen elvvel ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló termékeket vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik. (38)

55.

Mivel a közös héarendszer alapját képező elvről van szó, (39) véleményem szerint ez az ítélkezési gyakorlat alkalmazható azon nemzeti jogszabályokra, amelyek két kedvezményes héamértéket határoznak meg a termékekre vagy szolgáltatásokra.

56.

Következésképpen – e fenntartásokkal – a tagállamok feladata annak pontos meghatározása, hogy a héairányelv III. mellékletének kategóriáiban foglalt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások közül melyekre alkalmazandó kedvezményes héamérték vagy alkalmazandók kedvezményes héamértékek. (40)

57.

Ezenkívül a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazását a III. melléklet szóban forgó kategóriája konkrét és egyedi részleteinek kell igazolniuk. (41)

58.

Mindezen elvek felidézéséből egyrészt az következik, hogy a Bíróság akkor végzi el a nemzeti jogszabály vizsgálatát, ha a héairányelv III. mellékletében szereplő valamely kategória alkalmazási körének tiszteletben tartásával összefüggésben terjesztettek elé kérdést, vagy ha az adósemlegesség elvének megsértésére hivatkoznak, és a kérdést elterjesztő bíróság a Bíróság rendelkezésére bocsátotta a nemzeti jogalkotó által a kedvezményes héamérték vagy héamértékek megválasztása során követett célkitűzésekkel kapcsolatos értékelési szempontokat.

59.

Így a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nemzeti jogalkotó azon döntése, hogy kedvezményes héamértéket alkalmaz – mint például a jelen ügyben – az ételek értékesítésére vagy az éttermi szolgáltatásokra, az e III. melléklet, pontosabban annak 1. vagy 12a. pontja hatálya alá tartozó ügyletekre vonatkozik-e, és hogy az ugyanazon kategóriába tartozó termékek vagy szolgáltatások héa szempontjából történő eltérő kezelésére az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásával került-e sor.

60.

Másrészt, ha e feltételeket tiszteletben tartják, a Bíróság által végzett felülvizsgálat körén kívül esik az, hogy a nemzeti rendelkezések az ugyanazon kedvezményes héamértékkel adóztatott termékeket és szolgáltatásokat – a Kombinált Nomenklatúrára való hivatkozás nélkül (42) – egyetlen kategóriába sorolják, anélkül hogy formálisan különbséget tennének azok között, amelyek termékként tartoznak a héairányelv III. mellékletének valamely pontjába, illetve azok között, amelyek e mellékletben szolgáltatásként kerülnek említésre. (43) Hasonlóképpen nincs jelentősége annak, hogy a nemzeti jogalkotó úgy döntött, hogy valamely nemzeti osztályozási kategória megjelölésére a héairányelv III. mellékletének egyik pontjában szereplő kifejezésekhez hasonló kifejezéseket használ, azonban tágabb alkalmazási kört fogad el, (44) amennyiben az ott említett termékek és szolgáltatások a héairányelv 98. cikkének megfelelően kedvezményes héamértékkel adókötelesek, és az adósemlegesség elvét tiszteletben tartják. Más lenne a helyzet, ha a nemzeti jogalkotó referenciaosztályozásában például csak az ezen irányelv III. mellékletének 12a. pontjában említett szolgáltatásokra kívánt volna hivatkozni, anélkül hogy tiszteletben tartotta volna a választott kedvezményes héamérték alkalmazási feltételeit.

61.

Következésképpen az alapügyet illetően a szóban forgó ügyletek minősítése kérdésének csak akkor van értelme, ha annak az adósemlegesség elvére tekintettel részben vagy teljesen ezen ügyletek más kedvezményes héamértékkel való adóztatásához kell vezetnie, aminek következtében a kérdést elterjesztő bíróság megkérdőjelezné a lengyel jogalkotó azon döntését,

hogy a „készételek” kategóriáját – amelyet úgy határoz meg, mint amely a vendéglátással kapcsolatos tevékenységek meghatározásával ellentétben a nem azonnali fogyasztásra szánt készételek gyártására irányuló minden tevékenységet magában foglal – 5%-os adómértékkel adóztassa.

62.

Mivel az uniós jogalkotó megjelölte az ügyletek éttermi szolgáltatásoknak vagy vendéglátóipari szolgáltatásoknak történő minősítése alapjául szolgáló szempontot, és a Bíróság ítélkezési gyakorlatában korábban az „élelmiszerek” fogalmát eltérő jogszabályi háttér mellett értelmezte, pontosítani kell az e fogalmak egységes alkalmazása szempontjából hasznos elemeket.

C. Az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” kedvezményes adómértékkel történő adóztatása

63.

2009. június 1., a 2009/47 irányelv hatálybalépésének időpontja (45) óta a héa-irányelv III. mellékletében szerepel a 12a. pont, amelynek alapján a tagállamoknak az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” tekintetében lehetőségük van eltérni a termékek és szolgáltatások általános adómértékkel történő adóztatásának elvétől.

64.

A 2009/47 irányelv (2) preambulumbekkezdése szerint az elérni kívánt cél a munkahelyteremtés elősegítése és a feketegazdaság elleni küzdelem.

65.

A – 65. cikke szerint 2011. július 1-jétől alkalmazandó – 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkének (1) bekezdésében az uniós jogalkotó a héa-rendszer egységes alkalmazásának biztosítása érdekében (46) az éttermi és vendéglátóipari szolgáltatásokat jellemző, valamint azokat megkülönböztető elemeket határozott meg. E cikk (2) bekezdése rögzíti, hogy mi alapján nem minősíthető valamely ügylet éttermi vagy vendéglátóipari szolgáltatásnak.

66.

Következésképpen, ami különösen az azonnali fogyasztásra kész ételek értékesítését illeti, ami az alapügy tárgyát is képezi, a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikke (1) bekezdése első két mondata, valamint e cikk (2) bekezdése szövegének vizsgálata alapján véleményem szerint meg kell állapítani, hogy az éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások jellegét nem az ételek elkészítésének módja, hanem az ezen ételek értékesítéséhez kapcsolódóan teljesített kiegészítő szolgáltatások nyújtása határozza meg. E kiegészítő szolgáltatásoknak ezenkívül az azonnali fogyasztás lehetővé tételére tekintettel megfelelőeknek kell lenniük, és túlsúlyban kell lenniük.

67.

Ennek hiányában véleményem szerint arra kell következtetni, hogy az ételek értékesítése termékértékesítésnek, pontosabban „élelmiszerek” értékesítésének minősül. (47)

68.

A 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikke (1) bekezdésének harmadik mondata szerint az éttermi és a vendéglátóipari szolgáltatásokat csak az ételek értékesítéséhez kapcsolódó szolgáltatások

helye alapján lehet megkülönböztetni.

69.

Pusztán az erre történő hivatkozásnak elegendőnek kellene lennie ahhoz, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket – abban a formában, ahogyan azokat feltették – megválaszolja. Az alapeljárás ténybeli körülményei, amelyek a kérdést előterjesztő bíróság kétségeihez vezettek, valamint a lengyel hatóságok szóban forgó ügyletekre alkalmazandó héamértékre vonatkozó elemzéseinek alakulása, továbbá az, hogy a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételek csak a gyorsétermeken kívüli részekben történő értékesítések vonatkozásában egybehangzóak, mindazonáltal rávilágítanak arra, hogy szükség van e meghatározások jelentésének pontosítására. (48)

70.

Következésképpen a Bíróság jelen indítvány 46. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatának megfelelően a héairányelv III. mellékletének a – 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkével együttesen értelmezett – 12a. pontja értelmében vett „éttermi szolgáltatások” fogalmát szigorúan kell értelmezni, és e rendelkezés hatályát nem lehet kiterjeszteni az e fogalomhoz szorosan nem kapcsolódó szolgáltatásokra.

71.

Az említett III. melléklet 12a. pontjának szövegét illetően először is megállapítható, hogy az „éttermi [...] szolgáltatások” kifejezés, amely az általános nyelvhasználatban egyaránt jelölhet egy helyet és egy szolgáltatást, valamint a „vendéglátóipari szolgáltatások” kifejezés összhangban áll a héairányelv 55. cikkének 2010. január 1., vagyis a 2008/8 irányelvvel beiktatott e rendelkezés hatálybalépésének időpontja óta változatlan szövegével. E cikk – a szolgáltatások közötti különbségtétel nélkül – úgy határozza meg e szolgáltatások adóztatásának helyét, mint azt a helyet, ahol e szolgáltatásokat ténylegesen nyújtják, ami általában a szolgáltatásnyújtó letelepedési helyét jelenti.

72.

Másodszor úgy vélem, hogy az éttermi és az étkeztetési szolgáltatások között a kedvezményes héamérték tekintetében történő különbségtételt, amelyet – emlékeztetek rá – a 2009/47 irányelv iktatott be a héairányelv III. mellékletébe, és a 282/2011 végrehajtási rendelet határozott meg, közelíteni kell e fogalmaknak a Bíróság ítélkezési gyakorlatából eredő egyetlen korábbi meghatározásához.

73.

E tekintetben az uniós jogalkotó által hozott szövegezési döntéseket időrendben csak az 1996. május 2-án hozott Faaborg-Gelting Linien ítélet indokolásával lehet összehasonlítani. Az annak alkalmazási körét pontosító Bog és társai ítéletet ugyanis 2011. március 10-én, a 282/2011 végrehajtási rendelet 2011. március 15-i elfogadása előtt hozták meg.

74.

A Bíróság a Faaborg-Gelting Linien ítélet 14. pontjában megállapította, hogy „az éttermi ügyletet olyan elemek és műveletek sora jellemzi, amelyeknek csak az egyik része maga az ételértékesítés, és amelyekben belül a szolgáltatások nagymértékben túlsúlyban vannak. Következésképpen azt a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni. Ezzel szemben ettől különbözik az, amikor az ügylet

élelmiszer »elvitelére« vonatkozik, és az nem jár a megfelelő? körülmények között helyben történ? fogyasztást kellemesebbé tév? szolgáltatásokkal”. (49)

75.

Megjegyzem, el?ször is, hogy a Faaborg?Gelting Linien ítélet csak az „éttermi” kifejezést használja. A jogvita tárgyát ugyanis úgy határozták meg, mint amely a kompok fedélzetén végzett „éttermi ügyletek” héakötelezettségére vonatkozik. Az ezeket jellemz? körülmények (50) azonban általában véve megfelelnek az étteremben nyújtott szolgáltatások körülményeinek.

76.

Az a körülmény továbbá, hogy ezekre az ügyletekre hajón került sor, lehet?vé teheti annak megértését, hogy mi indokolja a szolgáltatásnyújtó által a létesítményeiben, illetve azokon kívül, vendéglátóhelyen nyújtott szolgáltatások közötti különbségtételt. (51)

77.

Végül, a különbségek vizsgálata tanulságosabb. Az uniós jogalkotó a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkében elvetette az ételek elkészítésére („kész? vagy félkész”) vagy szállítására („függetlenül attól, hogy az magában foglalja?e a fuvarozást, vagy sem”) alapított szempontokat, és nem tartotta meg a „helyben történ? fogyasztás” szempontját. (52)

78.

Az uniós jogalkotó így véget vetett a Faaborg?Gelting Linien ítélet alkalmazási körével kapcsolatos kétségeknek, különösen az ételek el?állításához és értékesítéséhez kapcsolódó elemek meghatározó jellegét illet?en, mivel ez – a szolgáltatásnyújtási elemek min?ségi jelent?ségére vonatkozó szemponttól eltér?en – az ételeknek és azok felszolgálási formáinak a változatosságából és összetettségéb?l adódóan alkalmas volt arra, hogy megoldhatatlan elhatárolási problémákhoz vezessen. (53)

79.

E tekintetben az uniós jogalkotó részér?l a 282/2011 végrehajtási rendeletben, a Bíróság részér?l pedig a Bog és társai ítéletben egybehangzó döntés figyelhet? meg, aminek az a célja, hogy az azonnali fogyasztásra szánt készételek értékesítésére irányuló ügyletek esetében a termékértékesítést és a szolgáltatásnyújtást megkülönböztet? pontos kritériumok kerüljenek kialakításra.

80.

E körülmények között, valamint a Bog és társai ítéletnek – az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyek ténybeli körülményeinek sokféleségéb?l következ? – széles alkalmazási köréb?l adódóan, noha a 2009/47 irányelv ratione temporis nem volt alkalmazandó, (54) azt az álláspontot képviselem, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkét ezen ítéletre tekintettel kell értelmezni.

81.

A Bog és társai ítéletben ugyanis a Bíróság a fogyasztásra kész ételek értékesítésére vonatkozó négy különböz? helyzetr?l határozott. Így különösen kolbász és hasáburgonya piacokon parkoló büfékocsikból történ? értékesítésér?l, (55) popcorn és „tortilla”?chips („nachos”) mozik el?csarnokában történ? értékesítésér?l, (56) sült húsok és hasáburgonya falatozóban történ? értékesítésér?l, (57) valamint egy étel?házhozszállítással foglalkozó vállalkozás által készített

ételek értékesítéséről (58) volt szó.

82.

Noha a „megfelelő körülmények között, helyben történő fogyasztást kellemesebbé tévő szolgáltatások” fennállásának kritériuma levezethető a Faaborg-Gelting Linien ítélet 14. pontjából, a Bog és társai ítélet 70. és 71. pontjában a Bíróság megállapította, hogy az ételeknek csak csekély emberi közbenjárást szükségessé tévő, kezdetleges berendezésekkel ellátott falatozóknak, gépjárművekben vagy mozikban történő értékesítését termékértékesítésnek kell minősíteni. A Bíróság ezt a fogalmat úgy értelmezte, hogy az magában foglalja a főzés, sütés révén vagy más módon azonnali fogyasztásra készített ételeket is. (59)

83.

Ezzel szemben az ételházhozszállítással foglalkozó vállalkozás által nyújtott szolgáltatások, ha csak nem azonos módon készített ételek értékesítéséről van szó, szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, mivel a fogások elkészítése, a menü összeállítása, valamint az étkezés, evésszközök és bútorok esetleges rendelkezésre bocsátása a szolgáltatás meghatározó elemét képezi. (60)

84.

A 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkének (2) bekezdése szerint azonban „[n]em tekintendő [...] éttermi vagy vendéglátóipari szolgáltatásnak a[z] [...] ételek [...] olyan értékesítése[,] [...] amelyet nem kísér semmilyen más kiegészítő szolgáltatás”, (61) az előbbi szolgáltatásokat e cikk (1) bekezdése pedig úgy határozza meg, mint „amelyek [...] ételek [...] értékesítéséről állnak, és amelyeket az azonnali fogyasztást lehetővé tévő megfelelő kiegészítő szolgáltatások kísérnek [...] [és ez az értékesítés] csak az egyik összetevője a teljesítésnek, amelyben a szolgáltatások vannak túlsúlyban”. (62)

85.

Milyen tanulságokat vonjunk le e körülmények között a Faaborg-Gelting Linien ítéletben és a Bog és társai ítéletben megfogalmazott pontosításokból a kiegészítő szolgáltatások Bíróság által megállapított különböző szintjei tekintetében, amennyiben az adóköteles ügyletek más körülmények között jelennek meg, mint amelyeket a Bíróság korábban vizsgált? Emlékeztetni kell arra, hogy a jelen esetben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések gyorséttermi ügyletek minősítésére vonatkoznak, amely ügyletek sajátossága abban áll, hogy a vendég választásától függetlenül rendelkezhetnek éttermi szolgáltatás, vendéglátóipari szolgáltatás vagy akár elvitelre történő vásárlás jellemzőivel, továbbá, hogy az értékesítés helye valamennyi esetben nem kezdetlegesen szervezett, hanem kifejezetten az értékesített termékek azonnali fogyasztására szolgáló, állandó helyszínen található.

86.

Véleményem szerint, először is, a Faaborg-Gelting Linien ítélet és a Bog és társai ítélet együtteséről – amelyekre tekintettel a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkét értelmezni javaslom (63) – egyértelműen következik, hogy az ételek elvitelre történő értékesítését termékértékesítésnek kell minősíteni. Ez az értelmezés a héabizottság dokumentumaival (64) is párhuzamba állítható.

87.

Másodszor, ugyanez a helyzet az olyan helyek tekintetében, ahol a helyben fogyasztás

lehetősége a fogyasztó szempontjából nem jelenthet meghatározó szolgáltatási elemet a szolgáltatásnyújtó által kínált minimális szolgáltatások (csomagolás, evésszköz biztosítása, korlátozott hely) miatt, amelyeket korlátozott számú személy biztosít (általában az eladó vagy eladók).

88.

Harmadszor, ebből azt a következtetést is le kell vonni, hogy a vendéglátóipari ügyletként való minősítéshez pontos vizsgálatra van szükség, valamint hogy a helyben fogyasztást megkönnyítő berendezések fennállásának pusztán mennyiségi megállapítása nem elegendő.

89.

Ezek a különböző megfontolások ugyanakkor nem teszik lehetővé a kérdést elterjesztő bíróság által arra vonatkozóan feltett kérdésekre való válaszadást, hogy milyen mértékű szolgáltatásra van szükség a szóban forgó különböző értékesítések („in-store”, „drive-in”, „walk-through”, „food court”) termékértékesítésként való minősítésének kizárásához. (65)

90.

Ez a megállapítás véleményem szerint indokolja, hogy ügyeljünk arra, hogy a Bíróság válasza könnyen hozzáigazítható legyen a gyors fogyasztás különböző helyszínein, így például az üzletekben, múzeumokban, sportlétesítményekben, töltőállomásokon, piacokon, ételértékesítő automaták közelében kialakított helyeken, valamint a – jelenlegi egészségügyi válság kapcsán megfigyelhetőekhez hasonlóan – esetlegesen még kialakuló helyeken történő készítőértékesítés más típusaihoz is. Itt azokra az esetekre gondolok, amikor a vendéglátók a csomagolásban a tányéron történőhöz hasonlóan előkészített, több napig eltartható vagy azonnal felmelegíthető készételeket adtak el a vendégeknek, akik nem tudtak ott maradni, hogy ezen ételeket elfogyassák.

91.

Véleményem szerint az éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkében foglalt, a Bíróság ítélezési gyakorlatára tekintettel értelmezett meghatározásából az következik, hogy az ételek e célra kialakított létesítményekben történő azonnali fogyasztását kellemesebbé tévő szolgáltatások biztosításával megbízott személyzet igénybevétele meghatározó szempontot jelent annak pontosításához, hogy mit takar a „megfelelő kiegészítő szolgáltatások” kifejezés. Konkrétan azt az álláspontot képviselem, hogy az esetek többségében az a körülmény, hogy az ételeket az adóalany ellenőrzése alatt álló helyen értékesítik, ahol megszervezik és megvalósítják a fogyasztó kényelmének (például asztalokkal és székekkel) és biztonságának (például a létesítmények tisztaságával) megteremtéséhez szükséges tárgyi és személyi feltételeket, lehetővé teszi a szolgáltatásnyújtásnak a termékértékesítéstől történő megkülönböztetését.

92.

Ugyanakkor ezt a szempontot össze kell kapcsolni a fogyasztó arra vonatkozó döntésével, hogy az ételek értékesítéséhez kapcsolódó kiegészítő szolgáltatásokat kíván igénybe venni, amely döntést az azonnal fogyasztható étel értékesítési módjától, vagyis a szolgáltatásnyújtó létesítményében vagy azon kívül történő értékesítéstől függően vélelmezni kell. Ez utóbbi esetben a szolgáltatásokat biztosító tárgyi és személyi infrastruktúra rendelkezésre bocsátása véleményem szerint nem elegendő az ügylet szolgáltatásnyújtásnak minősítéséhez. Másként fogalmazva, úgy tekintendő, hogy az ételek értékesítését semmilyen más kiegészítő szolgáltatás

nem kíséri.

93.

Emlékeztetek arra, hogy lehetséges, hogy ez a különbségtétel nem befolyásolja az alkalmazandó kedvezményes héamérték tagállam általi megválasztását. Így ebben az esetben, ha két kedvezményes héamérték alkalmazható, véleményem szerint a jelen indítvány 50. és 59. pontjában hivatkozott elvekre tekintettel semmi nem képezi akadályát annak, hogy ugyanazt a kedvezményes héamértéket alkalmazzák, amennyiben tiszteletben tartják az ügyletnek a héairányelv III. mellékletére tekintettel történő minősítésére vonatkozó szempontokat.

94.

Másként fogalmazva, számomra gazdasági szempontból indokoltnak tűnik, hogy a helyben el nem fogyasztott készételek értékesítését eltérően, termékértékesítésként lehessen adóztatni attól függően, hogy arra élelmiszerboltban kerül sor, vagy ellenkezőleg, az értékesítés abban áll, hogy ezeket az ételeket a vendég kérésére bocsátják a vendég rendelkezésére, akár azonnali, akár nem azonnali fogyasztás céljára. Nézetem szerint ezek objektíve nem hasonlóak, mivel nem a fogyasztók azonos igényeit elégítik ki, és más szintű emberi beavatkozással járnak. Az érintett termékek vagy szolgáltatások hasonlóságának ezen értékelése mindenesetre a nemzeti bíróság feladata. (66)

95.

Következésképpen a Bíróság azt a választ adhatná a kérdést előterjesztő bíróságnak, hogy:

—

A héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkével együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” fogalma kiterjed az ételeknek az adóalany ellenőrzése alatt álló olyan helyen történő értékesítésére, ahol megszervezik és megvalósítják az ahhoz szükséges tárgyi és személyi feltételeket, hogy a fogyasztó számára biztosítsák a megfelelő szolgáltatások minőségét, amely szolgáltatások célja, hogy ezen ételek azonnali, helyben történő fogyasztása céljából biztosítsák a fogyasztó kényelmét és biztonságát.

—

A héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 1. pontjával együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az „élelmiszerek” fogalma kiterjed az ételeknek azonnali fogyasztás céljából, az adóalany által rendelkezésre bocsátott helyen kívül, az ezen ételek helyben történő fogyasztását lehetővé tévő, megfelelő kiegészítő szolgáltatásokkal kísért értékesítésére.

96.

Ez a válasz az alapügy körülményeinek sokféleségére tekintettel hasznosan kiegészíthető az értékesítési ügyletek előzetes minősítésére vonatkozó pontosításokkal, annak érdekében, hogy a nemzeti bíróság meg tudja határozni, hogy az átlagos fogyasztó szempontjából pusztán az azonnali fogyasztás szempontjára figyelemmel alkalmazható-e 8%-os adómérték a készételek értékesítésére, jóllehet a készételek értékesítésére 5%-os adómérték alkalmazandó.

D. A szóban forgó értékesítési ügyletek minősítése

97.

Az alapeljárás felperese gazdasági tevékenysége keretében különböz? értékesítési módszereket alkalmaz, amelyeket a jelen indítvány 21. pontjában ismertettem.

98.

Egyetértek a Bizottság írásbeli észrevételeiben kifejtett véleményével, amely szerint ezeket az értékesítési rendszereket külön kell vizsgálni, mivel az ételek értékesítéséhez kapcsolódó kiegészít? szolgáltatások az adóalany által alkalmazott értékesítési rendszert?l függ?en eltér?en alakulnak.

1. A gyorséttermekben történ? értékesítés

99.

A felperes által gyorséttermekben történ? („in-store”) értékesítést illet?en a kérdést el?terjeszt? bíróság felidézte az értékesített termékek (67) és a nyújtott szolgáltatások – adóhatóság által megállapított – jellemz?it. A kiegészít? szolgáltatások a következ?k:

„– a vendégek székekkel és asztalokkal berendezett étkez?helyiséget, valamint mosdót használhatnak;

– a vendégeknek nyújtott szolgáltatás m?veletek sorából áll, amelyek az ételek elkészítését?l azok kiadásáig terjednek, és amelyeket erre kijelölt munkavállalók végeznek; gyakran csak e munkavállalók képesek az adott m?velet olyan elvégzésére, amely biztosítja a termék eredeti és jellegzetes ízének meg?rzését;

– a vendégek számára ingyenes internet?hozzáférést biztosítanak;

– a felperes napilapokat vagy folyóiratokat bocsát a vendégei rendelkezésére;

– a helyiségek nyáron légkondicionáltak, télen f?töttek;

– a vendégek tartózkodásának kellemesebbé tétele érdekében a létesítményben zenét játszanak;

– az ételek értékesítéséhez kapcsolódó tevékenységeken kívül a felperes takarítási szolgáltatást nyújt, amely takarításból, az asztalok és székek letörléséb?l, a szemét kidobásából, a padló felmosásából áll, továbbá alkalmanként kis ajándékokat oszt szét a vendégek között;

– a helyiségeket növényzet díszíti, a gyermekek számára játszóterek kerültek kialakításra, és a vendégnek lehet?sége van arra, hogy gépkocsiját az erre kijelölt parkolóban hagyja”.

100.

E jellemzők alapján a Bíróság ítélkezési gyakorlatával (68) való összhang érdekében és a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy az adóalany által így kínált szolgáltatás a héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkével együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdése értelmében éttermi szolgáltatások nyújtásának minősíthető. Egy ilyen ügylet ugyanis nem korlátozódik a készételek biztosítására, hanem ahhoz szolgáltatások kapcsolódnak, amelyek a fogyasztó számára meghatározó jellegűek, noha az ételek megrendelésének és felszolgálásának pillanatában nyújtott szolgáltatás – a vendég által kívánt gyorsaság követelményének való megfelelés érdekében – egyszerűsített, sőt szabványosított.

101.

Amennyiben a fogyasztó úgy dönt, hogy a készételt nem helyben fogyasztja el, hanem elviszi, ezt az ügyletet termékértékesítésnek kell minősíteni, mivel az adóalany által kínált infrastruktúra ebben a helyzetben így nem meghatározó a vendég számára. (69)

102.

Egy ilyen esetben úgy ítélem meg, hogy – amint arra a Bizottság is rámutatott – az adóalany feladata, hogy megvizsgálja a hozzáérték szelektív alkalmazását igazoló elemeket. (70)

2. A gyorséttermeken kívüli részen történő értékesítés

103.

Ami a termékeknek az étterem külső ablakain keresztül, gyalogosan vagy gépkocsival érkező fogyasztók részére történő értékesítését („drive in” és „walk through”) illeti, az ilyen értékesítéseket a vendég azon döntése jellemzi, hogy nem megy be az alapeljárás felpereje által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrába. Ennélfogva logikusnak tűnik úgy tekinteni, hogy az átlagos fogyasztó szempontjából főszabály szerint nem meghatározó az összes olyan kiegészítő szolgáltatás, amelyet a létesítmény belső részében biztosítanak, ahol a fogyasztó a készétel vásárlásakor nem tartózkodik, amit a készétel átadásakor figyelembe is vesznek (nincs tányér, az ételek szállítás érdekében való zacskóban történő átadása).

104.

Következésképpen úgy tűnik számomra, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikke (2) bekezdésének feltételei nem teljesülnek.

105.

A jelen indítvány 91. és 92. pontjában kifejtett érdemi okokból véleményem szerint ezzel az elemzéssel nem ellentétes annak pusztán lehetősége, hogy mégis igénybe vegyék a gyorséttermért felelős személy által rendelkezésre bocsátott infrastruktúrát. A jelen esetben számomra úgy tűnik, hogy ezt a Bíróság által a Bog és társai ítéletben vizsgált körülményekkel (71) való összehasonlítás is alátámasztja.

106.

A gépkocsikban, mozikban és falatozóknál történő értékesítéssel, amelyek esetében a szolgáltatások az azonnali fogyasztásra szolgáló helyszínen kialakítása miatt nagyon korlátozottak, ugyanis az a közös pont, hogy a fogyasztó gyors és korlátozott szolgáltatást választ, amelyet az ezen igény kielégítésére kialakított helyen nyújtanak.

107.

Következésképpen ebből – a Bizottsághoz hasonlóan – azt vezetem le, hogy az adóalany által a „drive-in” és a „walk-through” rendszerben teljesített értékesítéseket élelmiszerek értékesítésének kell tekinteni.

3. Bevásárlóközpontokban, vendéglátóipari részeken történő értékesítés

108.

A bevásárlóközpontokban kialakított vendéglátóipari részeken („food court”) történő értékesítést illetően a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy e tekintetben helyben fogyasztásra szánt ételeknek a bevásárlóközpontokban található, e célra kijelölt különleges területeken történő értékesítésére vonatkozó rendszerről van szó. E vendéglátóipari részeken élelmiszeripari termékeket kínáló különböző cégek standjai találhatók. E cégek mindegyike rendelkezik egy értékesítésre és fizetésre szolgáló területtel, egy konyhai résszel, és esetenként tárolóterülettel. Egy közös terület pedig az élelmiszeripari termékeit e vendéglátóipari részben („food court”) értékesítő valamennyi szolgáltatásnyújtó vendégeinek ételfogyasztására szolgál. E területen asztalok és székek találhatók, amelyek semmilyen módon nincsenek egymástól elkülönítve, és nem tartoznak egyik vagy másik ilyen céghez sem. Az egyik ilyen standhoz odaérkező vendég eldobható csomagolásban átadott készételeket vesz, amelyet elvihet, vagy elfogyaszthat a fogyasztásra szolgáló területen, amely az asztalok és székek ellenére nem éttermi helyiség, és éttermi infrastruktúrával (vagyis külön konyhával, edényekkel, asztalterítővel, evészközzel, edénymosóval, professzionális felszolgálókkal, szakácsokkal stb.) vagy ruhatárral sem rendelkezik. A mosdók a bevásárlóközpontokhoz tartoznak. A terület ezenkívül várakozásra és találkozóhelyként is igénybe vehető. Asztalfoglalásra nincs lehetőség.

109.

Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy az infrastruktúra használatának lehetősége az átlagos vendég szempontjából az étteremben történő értékesítéstől eltérően nem minősül a szolgáltatás lényeges elemének, ebből azt a következtetést kell levonni, hogy ezt az ügyletet a gyorséttermen kívüli részen történő értékesítéshez hasonlóan élelmiszerek értékesítésének kell minősíteni.

110.

Ugyanakkor osztom a Bizottság azon véleményét, amely szerint a vendéglátóipari részeken („food court”) történő értékesítési rendszernek a kérdést előterjesztő bíróság által leírt bizonyos jellemzői más minősítést is igazolhatnak.

111.

Figyelembe veszem ugyanis azt a körülményt, hogy a készételek értékesítésére helyben fogyasztásra szolgáló helyen került sor, amely ugyan nem az alapjárási felperesének kizárólagos felelőssége alá tartozik, ahol azonban látható a cégneve, (72) továbbá azt, hogy úgy tűnik, ez a hely egyenértékű szolgáltatásokat kínál azokkal, amelyeket az átlagos fogyasztó az ugyanezen cégnév alatt mindig gyorséttermekben találhat. Ilyen esetben elképzelhető, hogy a

vendéglátóipari résznek a megfelel? szolgáltatással együtt történ? rendelkezésre bocsátása ahhoz vezet, hogy az ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell min?síteni, noha ugyanazt a gyorsétkeztetési helyszínt más cégekkel osztják meg. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövege szerint a „vendéglátó?ipari szolgáltatások” fogalma általános jelleggel az ilyen szolgáltatásoknak a szolgáltatásnyújtó létesítményein kívül történ? nyújtására terjed ki.

112.

Véleményem szerint ez másként lehetne, ha a bevásárlóközpontokban a „walk?through” rendszerrel azonos szervezés? értékesítési standok kerülnének kialakításra, és a vendég a megvásárolt terméket a bevásárlóközpont felel?ssége alá tartozó területen fogyaszthatná el, ahol a vásárlás céljától függetlenül csak asztalokat és székeket bocsátanak a vendég rendelkezésére (helyben fogyasztás vagy a várakozásra szolgáló hely).

113.

Következésképpen azt az álláspontot képviselem, hogy az ételek helyben fogyasztására szolgáló, akár más készétel?értékesít?kkel megosztott, akár nem megosztott, az adóalany által a vendégek rendelkezésére bocsátott állandó infrastruktúrában elkészített ételek értékesítése éttermi szolgáltatásnak min?sül, még ha a személyzet által nyújtott szolgáltatás a vendéglátóipari terület és kényelmi szolgáltatások vendégek általi igénybevételének kezelésére korlátozódik is.

114.

Ezen elemek összességéb?l következik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróságnak azt a választ lehetne adni, hogy:

—

az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történ? értékesítése, ahol az adóalany az ételek helyben történ? fogyasztását lehet?vé tév?, általa kialakított vagy más készétel?értékesít?kkel megosztott infrastruktúrát bocsát a vendég rendelkezésére, éttermi szolgáltatásnak min?sül, és

—

az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történ? értékesítése, amennyiben a vendég úgy dönt, hogy az ételt elviszi, és nem helyben, az adóalany által e célra rendelkezésre bocsátott infrastruktúrában fogyasztja el, nem éttermi szolgáltatásnak, hanem élelmiszerek értékesítésének min?sül, amely kedvezményes héamértékkel adóztatható. E héamérték azonos lehet az éttermi szolgáltatásra alkalmazandó héamértékkel, feltéve hogy ez nem sérti az adósemlegesség elvét.

V. Végkövetkeztetés

115.

A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelný S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre a következ? választ adja:

1)

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelet 6. cikkével együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” fogalma kiterjed az ételeknek az adóalany ellenrzése alatt álló olyan helyen történ értékesítésére, ahol megszervezik és megvalósítják az ahhoz szükséges tárgyi és személyi feltételeket, hogy a fogyasztó számára biztosítsák a megfelelő szolgáltatások minőségét, amely szolgáltatások célja, hogy ezen ételek azonnali, helyben történ fogyasztása céljából biztosítsák a fogyasztó kényelmét és biztonságát.

Következésképpen az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történ értékesítése, ahol az adóalany az ételek helyben történ fogyasztását lehetővé tév, általa kialakított vagy más készlettel megosztott infrastruktúrát bocsát a vendég rendelkezésére, éttermi szolgáltatásnak minősül.

2)

A 2006/112 irányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 1. pontjával együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az „élelmiszerek” fogalma kiterjed az ételeknek azonnali fogyasztás céljából, az adóalany által rendelkezésre bocsátott helyen kívül, ezen ételek helyben történ fogyasztását lehetővé tév megfelelő kiegészítő szolgáltatásokkal kísért értékesítésére.

Következésképpen az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történ értékesítése, amennyiben a vendég úgy dönt, hogy az ételt elviszi, és nem helyben, az adóalany által e célra rendelkezésre bocsátott infrastruktúrában fogyasztja el, nem éttermi szolgáltatásnak, hanem élelmiszerek értékesítésének minősül, amely kedvezményes hozzáadottértékadó-mértékkel adóztatható. E héamérték azonos lehet az éttermi szolgáltatásra alkalmazandó héamértékkel, feltéve hogy ez nem sérti az adósemlegesség elvét.

(1) Eredeti nyelv: francia.

(2) HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv.

(3) HL 2011. L 77., 1. o.

(4) Az általános adómérték egységességének elvét a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 12. cikkének (3) bekezdése rögzítette.

(5) A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történ módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.; a 2010. január 1-jétől alkalmazandó 2. cikk 2. pont) történ módosításából eredő változat.

(6) A héairányelv 98. cikke rendelkezéseinek alapjául a közös hozzáadottértékadórendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.) eredő rendelkezések szolgálnak,

különösen az 1. cikkének 1. pontja, amely a kedvezményes adómértékre vonatkozó új rendelkezésekkel váltja fel a hatodik irányelv 12. cikkének (3) bekezdését. A hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontját módosította a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottértékadó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-én 92/111/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) 1. cikkének 7. pontja. Következésképpen a Bíróságnak az e 12. cikk (3) bekezdésének a) pontjára vonatkozó ítélkezési gyakorlata alkalmazható a héairányelv 98. cikkének értelmezésére.

(7) A Kombinált Nomenklatúrát a vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-án 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL 1987. L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.) vezette be. Évente aktualizálják, és az Európai Unió Hivatalos Lapjában (L sorozat) az Európai Bizottság végrehajtási rendelete formájában kerül közzétételre.

(8) HL 2009. L 116., 18. o.; helyesbítés: HL 2012. L 249., 15. o.

(9) Dz. U., 2004., 54. szám, 535. tétel.

(10) Dz. U., 2011., 177. szám, 1054. tétel, a továbbiakban: héatörvény.

(11) Dz. U., 2015., 1676. tétel, a továbbiakban: PKWiU.

(12) Dz. U., 2008., 207. szám, 1293. tétel.

(13) Dz. U., 2013., 1719. tétel.

(14) A héatörvény 2. cikkének 30. pontja szerint az „ex” szó arra szolgál, hogy a PKWiU egy adott áru- vagy szolgáltatáskategóriájára vagy a vonatkozó kategóriába tartozó áruk vagy szolgáltatások csupán egy részére utaljon.

(15) Az elzáró döntéshozatal iránti kérelem az „Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)” kifejezést használja. A Bizottság írásbeli észrevételeiben ezt „ételértékesítéshez kapcsolódó szolgáltatásoknak” fordították. Megjegyzendő, hogy a „vendéglátás” kifejezés felel meg a termékek tevékenység szerinti, új statisztikai osztályozásáról (CPA, magyarul: TESZOR) és a 3696/93/EGK tanácsi rendelet hatályaon kívül helyezéséről szóló 451/2008/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról szóló, 2014. október 29-én 1209/2014/EK bizottsági rendelet (HL 2014. L 336., 1. o.) mellékletének 56 kódja esetében használt kifejezésnek.

(16) Dz. U., 2007., 251. szám, 1885. tétel, a továbbiakban: PKD.

(17) Lásd összehasonlításképpen: 2017. november 9-én AZ ítélet (C-499/16, EU:C:2017:846).

(18) C-231/94, a továbbiakban: Faaborg-Gelting Linien ítélet, EU:C:1996:184.

(19) C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, a továbbiakban: Bog és társai ítélet, EU:C:2011:135.

(20) A Faaborg-Gelting Linien ítélet és a Bog és társai ítélet alapjául szolgáló ügyektől eltérően a jelen ügyben a 2007. január 1-jén hatályba lépett héairányelvet (lásd ezen irányelv 413. cikkét), valamint annak a 2009. június 1-jén történt módosítását (lásd a 2009/47 irányelv 3. cikkét) kell alkalmazni, amely utóbbi lehetőséget biztosított a tagállamoknak arra, hogy az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatásokra” kedvezményes héamértéket alkalmazzanak.

(21) Lásd: 2019. december 19?iSegler?Vereinigung Cuxhaven ítélet (C?715/18, EU:C:2019:1138, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(22) Lásd: 2017. március 9?iOxycure Belgium ítélet (C?573/15, EU:C:2017:189, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(23) Lásd: 2011. március 3?iBizottság kontra Hollandia ítélet (C?41/09, EU:C:2011:108, 53. pont).

(24) Lásd: 2017. március 9?iOxycure Belgium ítélet (C?573/15, EU:C:2017:189, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. december 19?iSegler?Vereinigung Cuxhaven ítélet (C?715/18, EU:C:2019:1138, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Egyébiránt érdekes megjegyezni, hogy a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó?mértékek tekintetében történ? módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatot kísér?, hatásvizsgálatot tartalmazó bizottsági szolgálati munkadokumentum (SWD(2018) 7 final, csak angol nyelven elérhet?) (1.2 pont) szerint a héairányelv III. mellékletében szerepl? felsorolás azzal a hatással jár, hogy lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy a háztartások fogyasztási kiadásainak körülbelül 65%-át kedvezményes adómértékkel adóztassák, vagy adómentessé tegyék.

(25) Lásd: 2019. december 19?iSegler?Vereinigung Cuxhaven ítélet (C?715/18, EU:C:2019:1138, 31. és 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(26) Lásd: 2017. március 9?iOxycure Belgium ítélet (C?573/15, EU:C:2017:189, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. december 19?iSegler?Vereinigung Cuxhaven ítélet (C?715/18, EU:C:2019:1138, 25. pont).

(27) Lásd: 2019. december 19?iSegler?Vereinigung Cuxhaven ítélet (C?715/18, EU:C:2019:1138, 25. pont).

(28) Lásd: 2017. november 9?iAZ ítélet (C?499/16, EU:C:2017:846, 25. pont).

(29) C?481/98, EU:C:2001:237. Lásd ezen ítélet 33. pontját.

(30) Lásd különösen: 2017. november 9?iAZ ítélet (C?499/16, EU:C:2017:846, 36. pont).

(31) Lásd többek között: 2014. február 27?iPro Med Logistik és Pongratz ítélet (C?454/12 és C?455/12, EU:C:2014:111, 60. pont); 2017. március 9?iOxycure Belgium ítélet (C?573/15, EU:C:2017:189, 37. pont).

(32) Megjegyezhet? továbbá, hogy abból, hogy ezen irányelv 98. cikkének (3) bekezdése a „[h]a a [...] kedvezményes adómértéket [...] alkalmazzák” kifejezést, és nem például „a kedvezményes adómértékek egyikét” kifejezést használja, az következik, hogy a termékek adóztathatók két különböz? kedvezményes adómértékkel. Ezenkívül e szöveggel összevetve alapítható érv arra, hogy nem áll fenn a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó vagy két különböz? adómérték szolgáltatásnyújtásokra való alkalmazását kizáró vagy az eltér? kezelést igazoló különös rendelkezés. Lásd ugyanebben az értelemben: 2003. május 8?iBizottság kontra Franciaország ítélet (C?384/01, EU:C:2003:264, 27. pont).

(33) Ezenkívül úgy gondolom, hogy ezt az értelmezést a kedvezményes héamértékek uniós jogalkotó által választott rendszerének célja is alátámasztja. Lásd e tekintetben a jelen indítvány 43. és 44. pontját. Alapítható érv arra is, hogy a Bíróság az élelmiszereket alapvet? termékeknek min?sítette. Lásd ebben az értelemben: 2020. október 1?jei Staatssecretaris van Financiën (Afrodiziákumokra vonatkozó kedvezményes héamérték) ítélet (C?331/19, EU:C:2020:786, 25.,

26. és 35. pont). Így a két kedvezményes héamérték közül az alacsonyabb választása igazolható lehet bizonyos olyan élelmiszerek esetében, amelyekhez semmilyen kiegészítő szolgáltatás nem tartozik.

Ezenkívül a szolgáltatásokat illetően számomra úgy tűnik, hogy a héairányelv 101. cikkére akként kell hivatkozni, mint amely tanúsítja az uniós jogalkotó által a kedvezményes héamértékek munkahelyteremtésre, a gazdasági növekedésre és a belső piac megfelelő működésére gyakorolt hatása miatt a szolgáltatásoknak, többek között a vendéglátóipari szolgáltatásoknak tulajdonított jelentőséget.

(34) Lásd e tekintetben, a tagállamokban alkalmazott kedvezményes héamértékek szemléltetésére: a Bizottság „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020” című jelentése (Taxud.c.[2020]), II. táblázat, angol nyelven elérhető a következő címen:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/vat_rates/VAT_rates_2020.pdf
(4. és 5. o.).

(35) Lásd a héairányelv 14. és 24. cikkét, amelyek meghatározzák a „termékértékesítést”, illetve a „szolgáltatásnyújtást”.

(36) Lásd: 2017. március 9-iiOxycure Belgium ítélet (C-573/15, EU:C:2017:189, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(37) Lásd többek között: 2017. március 9-iiOxycure Belgium ítélet (C-573/15, EU:C:2017:189, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. december 19-iiSegler-Vereinigung Cuxhaven ítélet (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(38) Lásd az előző lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Az „adósemlegesség elve” kifejezés héa területén fennálló különböző jelentéseit illetően lásd még: Hogan-főtanácsnok Golfclub Schloss Igling ügyre vonatkozó indítványa (C-488/18, EU:C:2019:942, 55. és 56. pont, valamint 21. és 22. lábjegyzet).

(39) Lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-iiAZ ítélet (C-499/16, EU:C:2017:846, 23. pont).

(40) Lásd: 2017. november 9-iiAZ ítélet (C-499/16, EU:C:2017:846, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(41) Lásd különösen: 2017. november 9-iiAZ ítélet (C-499/16, EU:C:2017:846, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(42) Lásd a jelen indítvány 48. pontját.

(43) Emlékeztetek arra, hogy a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság szerint a lengyel jogalkotó meghatározott egy 5%-os kedvezményes adómértéket, amelyet többek között a „készételekre” kell alkalmazni, és egy másik, 8%-os kedvezményes adómértéket, amelyet többek között az „éttermi szolgáltatásokra” kell alkalmazni, és hogy a héamérték meghatározása a termékek és szolgáltatások statisztikai osztályozására (PKWiU) hivatkozással történik, amely a kereskedelmi tevékenységek típusainak osztályozásához (PKD) kapcsolódik, és amely különösen a kedvezményes adómértékek tekintetében magában foglalja a PKWiU „készételek” 10.85.1 kategóriáját és a PKWiU 56.1 „éttermi és mozgó vendéglátás” csoportját, azon belül pedig „ételszolgáltatást teljes kiszolgálással”, az „önkiszolgáló ételszolgáltatást” és az „egyéb

ételszolgáltatást”. Lásd a jelen indítvány 13–19. pontját.

(44) A jelen ügyben megjegyzem, hogy a kérdést elterjesztő bíróság szerint a referenciafelosztás az azonnali fogyasztásra szánt ételek értékesítéséhez kapcsolódó szolgáltatási tevékenységeket foglalja magában (lásd a jelen indítvány 18. és 19. pontját), kiegészítő szolgáltatások fennállására vonatkozó feltétel nélkül.

(45) Az uniós jogalkotó a hatodik irányelv H. mellékletének – jelenleg a héairányelv III. mellékletének – 1. kategóriáját értelmezte. Bog és társai ítélet meghozatala előtt lépett fel (lásd az ítélet 8. pontját); e kategória a kedvezményes héamértékkel történő adóztatás céljára az élelmiszereket, valamint többek között az ezen élelmiszerek elkészítésre szolgáló összetevőket és az élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékeket jelölte meg, az értékesítési módhoz kapcsolódó megkülönböztetés nélkül. A Bíróság lényegében azt állapította meg, hogy termékértékesítés esetén az azonnali fogyasztásra szánt készételek a hatodik irányelv H. mellékletében foglalt kategória hatálya alá tartoznak, és rájuk kedvezményes héamérték alkalmazható.

(46) Lásd e végrehajtási rendelet (4) preambulumbekkezdését.

(47) Lásd az ezen elemzésre vonatkozó indokokat illetően a jelen indítvány 80. és 86. pontját.

(48) Lásd még ebben az értelemben: a Bizottság jelentése a Tanácsnak: a közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 37. cikkének (3) bekezdése szerinti jelentés a fedélzeten való fogyasztásra szánt termékek értékesítése, valamint a hajók és repülőgépek fedélzetén, vagy vonaton utazók részére nyújtott szolgáltatások – beleértve az éttermi szolgáltatásokat – adóztatási helyének meghatározásáról (COM(2012) 605 final) (7. és 10. o.), amely a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel a pontosítások szükségességére hivatkozik.

(49) Kiemelés tőlem.

(50) Lásd: Faaborg-Gelting Linien ítélet (13. pont).

(51) Lásd: Faaborg-Gelting Linien ítélet (15. pont).

(52) Lásd: Faaborg-Gelting Linien ítélet (14. pont).

(53) Lásd: Bog és társai ítélet (19., 21., 36. és 43. pont).

(54) Lásd: Bog és társai ítélet (8. pont).

(55) Bog ügy (C-497/09), lásd: Bog és társai ítélet (13. pont).

(56) CinemaxX (korábban Flebbe Filmtheater) ügy (C-499/09), lásd: Bog és társai ítélet (26. pont).

(57) Lohmeyer ügy (C-501/09), lásd: Bog és társai ítélet (32. pont).

(58) Fleischerei Nier ügy (C-502/09), lásd: Bog és társai ítélet (38. pont).

(59) Lásd: Bog és társai ítélet (88. pont).

(60) Lásd: Bog és társai ítélet (77., 79. és 80. pont).

(61) Kiemelés t?lem.

(62) Kiemelés t?lem.

(63) Lásd a jelen indítvány 80. pontját.

(64) Lásd: a héabizottság 2009. március 18?i és 19?i 86. üléséb?l ered? iránymutatások (taxud.d.1(2009)357988), elérhet?k a következ? címen:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_en.pdf
(117. és 118. o.). Ott egyrészt pontosítják, hogy a következ? ügyletek sem vendéglátóipari szolgáltatásoknak, sem éttermi szolgáltatásoknak nem min?sülnek:

– a kész vagy félkész ételek pusztá értékesítése (például az elvitelre szánt ételek az éttermekben, élelmiszerüzletekben vagy hasonló létesítményekben);

– a csupán ételek elkészítéséb?l és szállításából álló ügyletek;

– általános jelleggel, az ételek és/vagy italok elkészítéséb?l, szállításából és átadásából álló ügyletek, amelyeket nem kísér semmilyen más kiegészít? szolgáltatás.

Másrészb?l e bizottság szerint ezekben az esetekben az ételek és/vagy italok kiegészít? szolgáltatás nélküli értékesítése termékértékesítést jelent, amelynek helyét a héairányelv 31–37. cikke alapján kell meghatározni. A tagállamok a héairányelv III. melléklete 1. kategóriájának megfelel?en alkalmazhatnak kedvezményes adómértéket az élelmiszerek (beleértve az italokat is, de az alkoholos italok kivételével) értékesítésére.

(65) Lásd a jelen indítvány 21. pontját.

(66) Lásd különösen: 2019. június 27?iBelgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet (C?597/17, EU:C:2019:544, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(67) Lásd a jelen indítvány 20. pontját.

(68) Lásd a jelen indítvány 74. és 82. pontját.

(69) Lásd ebben az értelemben: Bog és társai ítélet (64. pont).

(70) Lásd e tekintetben: a 2018. november 21?iFontana ítélet (C?648/16, EU:C:2018:932) 31. pontjában hivatkozott általános elvek.

(71) Lásd a jelen indítvány 81. pontját.

(72) Közelebbb?l, ez a helyzet elkülöníthet? a piacokon szervezett vendéglátóipari területek helyzetét?l, ahol csupán asztalok és székek találhatók, nincsenek azonban az egyes eladók részére elkülönített területek.