A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. március 10.*

A C-497/09., C-499/09., C-501/09. és C-502/09. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2009. december 3-án érkezett, 2009. október 15-i és 27-i határozataival terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Burgdorf** (C-497/09)

és

Manfred Bog,

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

és

a **Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst**,

* Az eljárás nyelve: német.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

és

a **Finanzamt Minden**,

valamint

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

és

a **Finanzamt Detmold**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby (előadó), Juhász E., G. Arestis és T. von Danwitz bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: K. Malaček tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. november 24-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– M. Bog képviseletében H. Apking és T. Mittrach Rechtsanwälte,

– a CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, korábban Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG képviseletében G. Dzieyk és A. Müller Rechtsanwälte, valamint A. Lukat Steuerberater,

– L. Lohmeyer képviseletében K. Meger Steuerberater,

– a Fleischerei Nier GmbH & Co. KG képviseletében M. Becker Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében J. Möller és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügyek elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó szabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145, 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének, 5. cikke (1) bekezdésének és 6. cikke (1) bekezdésének, valamint az említett irányelv H. mellékletének 1. kategóriájában szereplő „élelmiszerek" fogalmának az értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket a Finanzamt Burgdorf (burgdorfi adóhivatal) és M. Bog között (C-497/09. sz. ügy), a CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, korábban Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (a továbbiakban: CinemaxX) és a Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst-i adóhivatal) között (C-499/09. sz. ügy), L Lohmeyer és a Finanzamt Minden (mindeni adóhivatal) között (C-501/09. sz. ügy), valamint a Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (a továbbiakban: Fleischerei Nier) és a Finanzamt Detmold (detmoldi adóhivatal) között (C-502/09. sz. ügy) azon kérdés tárgyában folyamatban lévő négy eljárás keretében terjesztették elő, hogy az azonnali fogyasztásra kész ételek vagy élelmiszerek árusításához kapcsolódó különböző tevékenységek a hatodik irányelv 5. cikke értelmében vett termékértékesítésnek vagy ezen irányelv 6. cikke értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e, és abban az esetben, ha termékértékesítésekről van szó, azok mint az említett irányelv H. mellékletének 1. kategóriája értelmében vett „élelmiszer"-értékesítések a német jogszabályban előírt kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték (a továbbiakban: HÉA) alá tartoznak-e.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében:

„A [HÉA] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

4 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

5 A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[…]”

6 A hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontja előírja:

„A felszámítandó [HÉA] általános mértékét minden tagállam az adóalap egy meghatározott százalékában állapítja meg, amelynek mértéke azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra. […]

[…]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni."

[…]

7 A hatodik irányelv „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére kedvezményes [HÉA]-mértéket lehet alkalmazni" című H. melléklete az 1. kategóriában a következőket említi: „emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek (beleértve az italok is, de az alkoholos italok kivételével); általában élelmiszer-készítésre szolgáló […] összetevők; általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek".

8 A 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelv (HL L 116., 18. o.) felhatalmazza a tagállamokat, hogy az „éttermi és étkeztetési szolgáltatások" esetében kedvezményes adómértéket vezessenek be. Ezen irányelv azonban még nem volt hatályban a különböző alapügybeli tényállások időpontjában.

A nemzeti jog

9 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A következő ügyletek tartoznak a forgalmi adó hatálya alá:

1) a belföldön ellenszolgáltatás fejében valamely vállalkozó által vállalkozási tevékenysége keretében végzett termékértékesítés és egyéb szolgáltatásnyújtás."

10 Az UStG 3. §-ának (1) bekezdése értelmében „valamely vállalkozás termékértékesítése olyan ügylet, amelyen keresztül a vállalkozás vagy egy általa megbízott harmadik fél az átvevőt vagy az ezen utóbbi által megbízott harmadik felet képessé tesz arra, hogy a dologgal sajátjaként rendelkezzen (a dolog feletti rendelkezési jog átruházása)".

11 Az UStG 3. §-ának (9) bekezdése kimondja:

„Egyéb szolgáltatásoknak tekintendők azok az ügyletek, amelyek nem minősülnek értékesítésnek. […] Ételek és italok helyben való fogyasztás céljából történő árusítása egyéb szolgáltatásnak minősül. Az ételeket és italokat helyben való fogyasztás céljából árusítják, ha figyelembe véve az árusítás körülményeit, azokat az árusítás helyéhez térben kapcsolódó helyen történő elfogyasztásra szánják, és ha azok helyben való elfogyasztása céljából különleges berendezésekről gondoskodnak."

12 Az UStG 12. cikke (2) bekezdésének 1. pontjából következik, hogy kedvezményes HÉA-mérték alkalmazandó többek között „a hús- és halkészítményekre [stb.]”, „a gabona-, liszt-, keményítő- vagy tejalapú készítményekre, [valamint] a péksüteményekre”, „a zöldség- és gyümölcs- [stb.] készítményekre” és „a különböző élelmiszerkészítményekre” (amelyek az említett rendelkezésben hivatkozott melléklet 28. és 31–33. pontjában szerepelnek).

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-497/09. sz. ügy

13 M. Bog a heti vásárokon három egyforma büfékocsiban italokat és fogyasztásra kész ételeket (különösen különböző kolbászokat, hasábburgonyát) árusított. A büfékocsik egy elárusító pulttal, egy üvegből készült cseppvédővel és egy az alá rögzített, a kereskedelmi forgalomban „resopal” néven kapható anyagból álló körbefutó „deszkával” rendelkeznek, amely az ételek helyben történő fogyasztására használható. Az említett járművek oldalain a vonóhorog felett egy kihajtható „nyelv” található, amely asztalként szolgálva a körbefutó „deszkával” azonos magasságban található, és annak anyagával azonos anyagból készült. A területet, amelyen a vendégek fogyasztás céljából tartózkodhatnak, egy kihajtható tető védi az esőtől.

14 A 2004. évre vonatkozó HÉA-bevallásában M. Bog az italárusítási ügyleteket az általános HÉA-mérték alá, az ételárusítási ügyleteket pedig a kedvezményes adómérték alá tartozó ügyletekként vallotta be. Egy eseti HÉA-ellenőrzés során az adóellenőr megállapította, hogy M. Bog ügyfelei az árukat rendszerint helyben fogyasztották el. Mivel M. Bog nem közölt adatokat a büfékocsiknál történő fogyasztás mértékére

vonatkozóan, az ételek általános adómérték alá tartozó árusítását az ezen ügyletek összességének 70%-ára becsülték.

15 Következésképpen 2006. december 27-én az adóhivatal a 2004. év vonatkozásában módosított adómegállapító határozatot hozott. M. Bog kifogást nyújtott be az említett határozattal szemben.

16 Az illetékes Finanzgericht (adóügyi bíróság) helyt adott M. Bog keresetének, mivel lényegében úgy vélte, hogy az élelmiszer-árusításra vonatkozó, rendes HÉA-mérték és kedvezményes adómérték alá tartozó ügyletek elhatárolásának megállapítása szempontjából az a kérdés, hogy a szolgáltatásnyújtási elemek minőségileg túlsúlyban vannak-e. Márpedig a jelen ügyben termékértékesítésekről van szó, mivel az ételek elkészítése mellett az alapügy felperese csak olyan fedett helyet bocsátott a büfékocsijainál rendelkezésre, ahol az ételeket el lehetett fogyasztani, és ahol szemetesvödrök álltak rendelkezésre. Ezzel szemben hiányoznak más olyan szolgáltatásnyújtási elemek (többek között a felszolgálás, az ülőalkalmatosság, a zárt és állandó hőmérsékleten tartott helyiségek, illetve a teraszon történő fogyasztás lehetősége, a ruhatár és a mosdók biztosítása), amelyek meghatározzák az étteremben történő fogyasztás során a vendéglátó által kínált szolgáltatásokkal kapcsolatban alkotott összképet.

17 Az adóhivatal felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi adóügyi bíróság) a Finanzgericht határozatával szemben azzal érvelve, hogy az élelmiszer-árusítás a puszta eladáson túlmutató szolgáltatásokkal (ételek készítése és a fogyasztást lehetővé tévő fedett berendezések rendelkezésre bocsátása) kapcsolódott össze.

18 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a készételek és italok árusítása területén a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás közötti különbséggel kapcsolatban a Bíróság a C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott

ítéletében (EBHT 1996., I-2395. o.) megkülönböztette az éttermi ügyleteket és az elvitelre szánt ételekre vonatkozó ügyleteket. Így az éttermi ügyleteket (szolgáltatásnyújtás) „olyan, az ételkészítéstől a tényleges felszolgálásig tartó elemek és tevékenységek csoportja jellemzi", amelynek csak egy alkotóeleme az ételértékesítés, és amelyben a szolgáltatások nagymértékben dominálnak, míg elvitelre szánt ételekről (termékértékesítés) van szó, amennyiben az ételértékesítéshez „nem kapcsolódnak olyan szolgáltatások, amelyek a megfelelő körülmények között, helyben történő fogyasztást teszik kellemesebbé".

19 Továbbá a Bundesfinanzhof állandó jelleggel megállapította, hogy nem a vendéglátás szolgáltatásnyújtási elemeinek az ételek előállításához és azok értékesítéséhez kapcsolódó elemekhez viszonyított mennyiségbeli jelentősége a meghatározó, hanem az, hogy egy átfogó értékelés keretében a jellemző szolgáltatásnyújtások minőségileg legyenek túlsúlyban. Ezenkívül a mennyiségi értékelés a tényállások sokoldalúsága folytán, vagyis az ételeknek és azok felszolgálási formáinak a változatossága és összetettsége, megoldhatatlan elhatárolási problémákhoz vezetne.

20 Az ételek vevők által megszabott, meghatározott időpontban történő elkészítésének folyamatát a Bundesfinanzhof alapvető szolgáltatási elemként vette figyelembe, amely más szolgáltatási elemekkel, mint például a jelen ügyben a pultok vagy az azonnali fogyasztást lehetővé tévő más berendezési tárgyak rendelkezésre bocsátása, a szolgáltatások minőségi túlsúlyára enged következtetni.

21 A HÉA-ra vonatkozó uniós jog jelenlegi fejleményei fényében a kérdést előterjesztő bíróság azonban azt kérdezi, hogy az ügyletet nem jellemzi-e már önmagában az ételek azonnali fogyasztásra történő elkészítése oly módon, hogy irreleváns az, hogy egyéb szolgáltatások is járulnak hozzá.

22 Ezzel szemben, ha az ételek árusítását kizárólag abban az esetben kellene szolgáltatásnyújtásnak minősíteni, ha ahhoz egyéb szolgáltatások is járulnak, úgy a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az alapügy alperese rendelkezésre bocsátott olyan kiegészítő berendezési tárgyakat, amelyek a helyben történő fogyasztást teszik lehetővé. Megjegyzi azonban, hogy a jelen ügyben az ügyfelek egy része az elkészített ételeket csak elvitelre vásárolta, így nem élt a helyben történő fogyasztás számukra felkínált lehetőségével.

23 Végül a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy amennyiben az azonnali fogyasztásra készített ételek nem minősülnek a hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriája értelmében vett „élelmiszereknek", a tagállamoknak nincs joguk – még ha termékértékesítésről is van szó – ezen ételekre kedvezményes HÉA-t kivetni.

24 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A […] hatodik tanácsi irányelv 5. cikke értelmében vett termékértékesítésről van-e szó akkor, ha azonnali fogyasztásra készített ételeket árusítanak?

2) Attól függ-e az 1. kérdésre adandó válasz, hogy nyújtanak-e járulékos szolgáltatásokat (a helyben történő fogyasztást lehetővé tévő berendezési tárgyak rendelkezésre bocsátása)?

3) Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: úgy kell-e értelmezni a […] hatodik tanácsi irányelv H. mellékletének 1. kategóriája szerinti »élelmiszerek« fogalmát, hogy az csak a jellemzően az élelmiszer-kereskedelemben árusított »elvitelre

szánt« ételeket öleli fel, vagy az magában foglalja a főzés, sütés révén vagy más módon azonnali fogyasztásra készített ételeket is?"

A C-499/09. sz. ügy

25 A CinemaxX Németország különböző településein mozikat üzemeltet.

26 E mozik előcsarnokaiban a mozilátogatók a különféle édességek és italok mellett különböző méretű pop-cornt és „tortilla"-chipset („nachost") is vásárolhatnak. Az elárusító helyeken nincsenek étkezőpultok elhelyezve. Egyes mozik előcsarnokaiban azonban különböző számú állóasztal, bárszék, részben pad, szék, asztal és részben úgynevezett falipult található. Nem minden moziban található meg azonban e berendezési tárgyak mindegyike. Egyes mozitermekben a moziszékeken italtartókat helyeztek el.

27 A pop-cornt úgy készítik, hogy cukrot, kukoricát, sót és zsírt meghatározott arányban egy pop-corn-készítő gépbe töltenek. Az áru egy része ezt követően rögtön az elárusító helyen található melegítőpultba kerül. Rendelés esetén a pop-cornt e pultból kisebb lapáttal különböző méretű papírzacskókba mérik. Az áru maradékát nagy zacskókban vagy kádakban tárolják, majd igény szerint e melegítőpultba töltik át. A „tortilla"-chipset rendszerint 500 grammos kiszerelésben rendelik meg a beszállítótól.

Az áru egy része szintén egy melegítő edénybe kerül, amelyben azt langyosan tartják. A chipshez különböző szószokat („dips") kínálnak. Ezeket tartókban, felszolgálásra készen szállítják. E szószokat felmelegítik, és kis adagokban árusítják.

28 2005. júniusi HÉA-bevallásában a CinemaxX a pop-corn és a „tortilla"-chips árusítását kedvezményes HÉA-mérték alá tartozó ügyletként vallotta be. Az adóhivatal vitatta ezt a bevallást, és olyan határozatot hozott, amelyben ezen ügyleteket az általános adómérték alá vetette.

29 A CinemaxX-nak az említet határozattal szemben az adóhivatalnál előterjesztett kifogását és az illetékes Finanzgerichthez benyújtott keresetét elutasították. Ez utóbbi úgy vélte, hogy az érintett ügyletek nem termékértékesítésnek, hanem az UStG 3. §-ának (9) bekezdése értelmében vett „egyéb szolgáltatásoknak" minősülnek, mivel a CinemaxX nem elvitelre szánt, hanem azonnali fogyasztásra készített ételeket árusított.

30 A CinemaxX felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben azzal érvel, hogy az ételek árusításával kapcsolatban általános HÉA-mérték alá eső éttermi ügyletről csak akkor lehet szó, ha a szolgáltatásnyújtási elem túlsúlyban van. Így ez nem vonatkozik a pop-corn és a „tortilla"-chips melegen tartására, mivel pusztán ezen élelmiszerek megfelelő tárolásáról, illetve az optimális hőmérsékleten történő árusítás biztosításáról van szó. Hasonlóképpen, az elvitelre történő csomagolás hiánya sem releváns, mert ez nem pótolhatja a szolgáltatásnyújtási elemnek és a helyben történő fogyasztás megfelelő körülményeinek a hiányát. Ezenkívül a mozitermek takarítása sem vehető figyelembe a CinemaxX terhére. Az állóasztalok, a bárszékek és más berendezési tárgyak nem a pop-corn vagy a „tortilla"-chips fogyasztására szolgálnak, mivel a moziban ezen élelmiszereket vásárló személyek

többsége azokat nem az előcsarnokban, hanem a moziteremben fogyasztja el. Ráadásul a CinemaxX által végzett ügyletek nem különböznek azoktól, amelyeket a szupermarketekben vagy közértekben élelmiszerek árusításával összefüggésben végeznek. Az ilyen típusú árusítás az átlagos mozilátogató szemszögéből csupán a mozilátogatás kiegészítéséül szolgál. A CinemaxX nem nyújt olyan éttermi szolgáltatásokat, mint például a moziteremben történő felszolgálás.

31 A jelen ítélet 18–23. pontjában a C-497/09. sz. ügy keretében kifejtettekkel azonos megfontolásokból a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A […] hatodik tanácsi irányelv 5. cikke értelmében vett termékértékesítésről van-e szó akkor, ha azonnali fogyasztásra készített ételeket árusítanak?

2) Attól függ-e az 1. kérdésre adandó válasz, hogy nyújtanak-e járulékos szolgáltatásokat (asztalok, székek és a fogyasztást lehetővé tévő más berendezési tárgyak rendelkezésre bocsátása, mozifilm-vetítés)?

3) Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: úgy kell-e értelmezni a […] hatodik tanácsi irányelv H. mellékletének 1. kategóriája szerinti »élelmiszerek« fogalmát, hogy az csak a jellemzően az élelmiszer-kereskedelemben árusított »elvitelre szánt« ételeket öleli fel, vagy az magában foglalja a főzés, sütés révén vagy más módon azonnali fogyasztásra készített ételeket is?”

A C-501/09. sz. ügy

32 L. Lohmeyer 1996 és 1999 között több falatozót és egy grillt üzemeltetett. E falatozókban fogyasztásra kész ételeket (sült kolbászt, currys kolbászt, hot dogot, hasábburgonyát, steaket, szalonnát, nyársonsültet, sült bordát stb.) árult. Az árusítással kapcsolatos összes üzleti forgalmát kedvezményes HÉA-mérték alá tartozó tevékenységként vallotta be.

33 A Finanzamt azonban megállapította, hogy e falatozókban pultokat helyeztek el, és úgy vélte, hogy ezek tekintetében különleges berendezésekről van szó, amelyeket ételek helyben történő fogyasztása céljából helyeztek el, ezért az érintett ügyletek főszabály szerint az általános HÉA-mérték alá tartoznak. Mivel a Finanzamt nem zárta ki, hogy a vásárlók egy része e pultokat nem használja étkezés céljából, hanem az ételeket elvitelre vásárolja, az általános HÉA-mérték alá eső ügyletek arányát az összes ügylet 80%-ára becsülte.

34 A Finanzamt 2002. május 28-án az 1996–1999. évek vonatkozásában módosított adómegállapító határozatot hozott. L. Lohmeyer ezzel szemben benyújtott kifogását és keresetét elutasították.

35 L. Lohmeyer felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben lényegében azzal érvel, hogy egy falatozóban elhelyezett pult nem minősül a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett infrastruktúrának.

36 A fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítéletre hivatkozva a Bundesfinanzhof egy 2008. december 18-i ítéletben úgy határozott, hogy az ételeknek a mindenkori ügyfél által meghatározott időpontban történő elkészítési folyamata alapvető szolgáltatásnyújtási elemnek minősül. Figyelembe véve azonban az ezen

ítélkezési gyakorlattal szemben megfogalmazott kritikákat, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy nem áll fenn kellő bizonyosság arra vonatkozóan, hogy valamely ételnek egy meghatározott időpontban történő elkészítését olyan alapvető elemnek kell tekintetni, amely – akár elszigetelten véve, akár az ügyfélnek történő árusítás során egy nem elhanyagolható kiegészítő szolgáltatással együttvéve – lehetővé teszi annak megállapítását, hogy összességében valóban szolgáltatásnyújtásról van szó.

37 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a […] hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriája szerinti »élelmiszerek« fogalmát, hogy az csak a jellemzően az élelmiszer-kereskedelemben árusított »elvitelre szánt« ételeket öleli fel, vagy az magában foglalja a főzés, sütés révén vagy más módon azonnali fogyasztásra készített ételeket is?

2) Ha a hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriája szerinti »élelmiszerek« fogalma az azonnali fogyasztásra szánt ételeket is felöleli[,] [ú]gy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 6. cikke (1) bekezdésének első mondatát, hogy annak hatálya az olyan frissen készített ételek árusítására is kiterjed, amelyeket a vásárló az étkezésre szolgáló berendezési tárgyakat, mint például pultokat, állóasztalokat vagy ehhez hasonlókat igénybe véve helyben elfogyaszt, és nem visz magával?”

A C-502/09. sz. ügy

38 A Fleischerei Nier egy betéti társaság, amely hentesüzletet üzemeltet, valamint ételházhozszállítást végez. E tevékenység keretében a megrendelt ételeket zárt ételtermoszban szállítja ki, és az ügyfelek kívánságára étkészletet és evőeszközöket, állóasztalokat, valamint személyzetet is rendelkezésre tud bocsátani.

39 A Fleischerei Nier a számláin az étkészlet, az evőeszközök, az állóasztalok és a személyzet rendelkezésre bocsátásának ellenértékét az általános HÉA-mérték alá, az ételek ellenértékét pedig a kedvezményes HÉA-mérték alá sorolta be.

40 Az adóhivatal azonban megállapította, hogy az ételértékesítést az általános HÉA-mérték alá kell vetni, amennyiben azzal összefüggésben étkészletet és evőeszközöket, állóasztalokat vagy személyzetet is rendelkezésre bocsátottak, következésképpen módosított adómegállapító határozatot hozott.

41 A kifogással kapcsolatos eljárásban a felek egyetértésre jutottak abban, hogy az ételek értékesítéséből származó jövedelmek az általános HÉA-mérték alá tartoznak azokban az esetekben, amelyekben a Fleischerei Nier felszolgáló személyzetet bocsát rendelkezésre. A módosított határozattal szemben előterjesztett kifogást és keresetet elutasították.

42 A Fleischerei Nier az általa benyújtott felülvizsgálati kérelem keretében lényegében arra hivatkozik, hogy az étkészlet és evőeszközök rendelkezésre bocsátása az ételértékesítéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatás, ami nem indokolja, hogy az ügylet egészét szolgáltatásnyújtásnak minősítsék. Az étel-házhozszállítás esetében az ügyfél

vendégeit általában otthonában kívánja megvendégelni, tehát ez a típusú ügylet nem hasonlítható az éttermi ügylethez.

43 A Bundesfinanzhof, utalva a Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítéletre, megállapította, hogy az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás szolgáltatásai egységet képező szolgáltatásnak minősülnek, amennyiben az elkészített ételek árusítása mellett étkészletet és evőeszközöket is rendelkezésre bocsát, majd azokat utóbb elmossák, és hogy az ételeknek a mindenkori ügyfél által meghatározott időpontban történő elkészítési folyamata alapvető szolgáltatásnyújtási elemnek minősül. Azonban, figyelembe véve a Fleischerei Nier érvelését és a jogirodalom által megfogalmazott kritikákat, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy többé nem áll fenn kellő bizonyosság annak megállapításához, hogy az említett ítélkezési gyakorlat valóban összeegyeztethető az uniós jog elveivel.

44 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás a vevőivel szemben egységet képező szolgáltatást, nem pedig több önálló főszolgáltatást végez, mégpedig attól függetlenül, hogy a vevő az ételek kiszállításán kívül igénybe vesz-e egy vagy több, lehetőségként felkínált kiegészítő szolgáltatást, mint például evőeszközök, étkészlet, állóasztalok vagy személyzet rendelkezésre bocsátása.

45 A kérdést előterjesztő bíróság szerint tisztázni kell, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az, ha az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás egységet képező szolgáltatásának a minősítésekor a különböző élelmiszerekből álló ételek elkészítésének folyamatát szolgáltatásnyújtási elemnek tekintik.

46 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy gyakorlatban alkalmazható kritériumokat kell meghatározni annak érdekében, hogy e szolgáltatások minősítése során előrelátható eredményre lehessen jutni, és hogy valamennyi érintett vállalkozás számára garantálják a jogbiztonságot. E bíróság szerint nincs semmi kétség afelől, hogy az egységet képező szolgáltatást mindig szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni, ha felszolgáló személyzetet bocsátanak rendelkezésre, míg más, szóba jöhető szolgáltatást

nem lehet jellemzőnek vagy meghatározónak tekinteni akkor, ha azok összes tényleges költsége messze a felszolgálásra készített és kész ételekhez kapcsolódó tényleges költségek alatt marad.

47 A kérdést előterjesztő bíróság azonban azt kérdezi, hogy e megközelítés valóban összeegyeztethető-e a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, és megjegyzi, hogy a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433. o., 28. pont) szerint egy összetett szolgáltatás domináns elemeinek a meghatározásakor figyelembe vehetők különösen a felmerült költségek, azonban a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2697. o., 37. pont) szerint egy összetett ügylet minősítésekor kizárólag a költségeknek nem lehet kiemelkedő jelentőséget tulajdonítani.

48 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzgericht úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a […] hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriája szerinti »élelmiszerek« fogalmát, hogy az csak a jellemzően az élelmiszer-kereskedelemben árusított »elvitelre szánt« ételeket öleli fel, vagy az magában foglalja a főzés, sütés révén vagy más módon azonnali fogyasztásra készített ételeket is?

2) Ha a hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriája szerinti »élelmiszerek« fogalma az azonnali fogyasztásra szánt ételeket is felöleli[,] [s]zolgáltatásnyújtási elemként kell-e figyelembe venni az ételek elkészítésének folyamatát annak eldöntése céljából, hogy egy ünnepekhez és rendezvényekhez kapcsolódó étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás egységet képező szolgáltatását (fogyasztásra kész ételek átadása, szállítása és adott esetben evőeszközök és étkészlet és/vagy állóasztalok rendelkezésre bocsátása, valamint a használatba adott tárgyak

elszállítása) élelmiszerek adókedvezmény alá tartozó értékesítésének (ezen irányelv H. mellékletének 1. kategóriája) vagy adókedvezmény alá nem tartozó szolgáltatásnyújtásnak (ugyanezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése) kell-e minősíteni?

3) A 2. kérdésre adandó nemleges válasz esetén[,] összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével és 6. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. cikkének 1. pontjával, ha az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás egységet képező szolgáltatásának termékértékesítésként vagy meghatározott típusú szolgáltatásnyújtásként történő minősítése során kizárólag és különösen a szolgáltatásnyújtási jelleggel rendelkező elemeknek (kettő vagy több) a termékértékesítési elemekhez viszonyított számát veszik alapul, vagy a szolgáltatásnyújtási jelleggel rendelkező elemeket azok számától függetlenül kell-e értékelni, és ha igen, milyen ismérvek alapján?"

49 A Bíróság elnöke 2010. február 3-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából a Bíróság eljárási szabályzatának 43. cikke alapján a C-497/09., a C-499/09., a C-501/09. és a C-502/09. sz. ügyeket a köztük lévő összefüggés miatt egyesítette.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

50 A C-497/09. és C-499/09. sz. ügyben feltett első két kérdéssel, a C-501/09. sz. ügyben feltett második kérdéssel és a C-502/09. sz. ügyben feltett második és harmadik kérdéssel, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni a Bíróságtól, hogy az azonnali fogyasztásra készített ételek árusításával kapcsolatos, a négy alapügy tárgyát képező különböző tevékenységek a

hatodik irányelv 5. cikke értelmében vett termékértékesítésnek vagy az említett irányelv 6. cikke értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e, és hogy e tekintetben milyen hatásuk lehet a kiegészítő szolgáltatásnyújtási elemeknek.

Előzetes észrevételek

51 Előzetesen meg kell állapítani, hogy az egyes alapügyekben szóban forgó különböző tevékenységeket a HÉA szempontjából két elkülönült adóköteles ügyletnek vagy több elemből álló egységet képező összetett ügyletnek kell-e tekinteni.

52 Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, ha valamely ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy egyfelől két, illetve több vagy egységet képező szolgáltatásról van-e szó, és másfelől, hogy ez utóbbi esetben ezen egységet képező szolgáltatást termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni (lásd a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 19. pontját, valamint a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 21. pontját).

53 A Bíróság azt is megállapította, hogy egyrészt a hatodik irányelv 2. cikkéből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a HÉA-rendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Meg kell állapítani, hogy egységet képező szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan

gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne (a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 20. és 22. pontja, valamint a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontja).

54 Ezenkívül egységet képező szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Különösen, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd többek között a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 30. pontját; a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 21. pontját; a C-572/07. sz. RLRE Tellmer Property ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4983. o.] 18. pontját, valamint a C-276/09. sz. Everything Everywhere ügyben 2010. december 2-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-12359. o.] 24–25. pontját).

55 Az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködés keretében a nemzeti bíróságok feladata annak megítélése, hogy az adott ügyben ez az eset áll-e fenn, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 23. pontját).

56 A jelen esetben valamennyi alapügyben fennáll egy, termék vagy termékek értékesítéséből és különböző szolgáltatásnyújtási elemekből álló kombináció, és a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ezen értékesítés és e szolgáltatásnyújtás a HÉA szempontjából egységet képező ügyletet alkot. Sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból, sem a Bírósághoz benyújtott észrevételekből nem derül ki, hogy e minősítést nem a fent említett kritériumoknak megfelelően végezték el.

57 Az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás azon tevékenységének a keretébe tartozó szolgáltatásokkal kapcsolatban, mint amelyekről a C-502/09. sz. ügyben szó van, többek között azt kell figyelembe venni, hogy az egységet képező ügylet fennállása független azon körülménytől, hogy az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás egyetlen, az összes elemet feltüntető számlát állít-e ki, vagy az ételek értékesítésére külön számlát állít ki (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 31. pontját, a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 25. pontját, valamint a fent hivatkozott Everything Everywhere ügyben hozott ítélet 29. pontját).

A termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként történő minősítésről

58 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv a HÉA közös, többek között az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o., 48. pontját).

59 A „termékértékesítés” fogalmát illetően a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy ilyen termékértékesítésnek tekintendő a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlata meghatározza, hogy ez a fogalom az anyagi javak egyik fél általi minden olyan átruházását magában foglalja, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal ténylegesen annak tulajdonosaként rendelkezzen (lásd többek között a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 51. pontját).

60 Ami a „szolgáltatásnyújtás” fogalmát illeti, a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy az minden olyan ügyletet magában foglal, amely az ezen irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek.

61 Annak eldöntéséhez, hogy az olyan egységet képező összetett szolgáltatást, mint amelyek az alapügyekben szerepelnek, „termékértékesítésnek" vagy „szolgáltatásnyújtásnak" kell-e minősíteni, figyelembe kell venni az összes olyan körülményt, amelyek között az ügylet zajlik, hogy megkeressék az ügylet jellemző elemeit, és hogy meghatározzák a domináns elemeket (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 12. és 14. pontját; a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 27. pontját; a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 27 pontját, valamint a C-88/09. sz. Graphic Procédé ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1049. o.] 24. pontját).

62 Meg kell azt is állapítani, hogy a domináns elemet az átlagos fogyasztó szempontjából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 22. pontját, valamint a fent hivatkozott Everything Everywhere ügyben hozott ítélet 26. pontját) és egy átfogó értékelés keretében a szolgáltatásnyújtási elemeknek a termékértékesítési elemekhez viszonyított minőségi és nem csupán mennyiségi jelentőségére tekintettel kell meghatározni.

63 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy mivel a termék forgalomba hozatala mindig valamilyen minimális szolgáltatásnyújtással, mint a termékek polcon történő elhelyezésével, számla kiállításával jár, a kizárólag a dolog forgalomba hozatalával szükségszerűen együtt járó szolgáltatásoktól eltérő szolgáltatásokat lehet annak megítélésénél figyelembe venni, hogy a szolgáltatásnyújtás a termékértékesítést is magában foglaló összetett ügylet egészéhez képest milyen jelentőséggel bír (a C-491/03. sz. Hermann-ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2025. o.] 22. pontja).

64 A Bíróság a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 14. pontjában különösen azt állapította meg, hogy az éttermi ügyletet olyan elemek és műveletek sora jellemzi, amelyeknek csak az egyik része maga az ételértékesítés, és amelyeken 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 történő fogyasztást kellemesebbé tévő szolgáltatásokkal.

65 Így a komphajók fedélzetén történő éttermi ügyletekkel kapcsolatban a Bíróság hangsúlyozta, hogy az azonnali fogyasztásra készített fogások és italok árusítása egy sor szolgáltatás eredménye, amely az elkészítéstől a fogások tálalásáig tart, továbbá magában foglalja az ügyfél részére megfelelő infrastruktúra, mint a vendéglátó helyiség és a hozzá tartozó mellékhelyiségek (öltöző stb.), bútorok és étkészlet rendelkezésre bocsátását. Adott esetben azok a személyek, akiknek a munkája ezen éttermi ügyletek végrehajtásából áll, megterítenek, tanácsot adnak a vendégnek, a felkínált ételekre vagy italokra vonatkozó felvilágosítást nyújtanak, felszolgálnak, és végül az étkezés után leszedik az asztalokat (a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 13. pontja).

66 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság által adott tájékoztatás alapján a C-497/09. és a C-501/09. sz. alapügyek tárgyát képező tevékenységek az azonnali, melegen történő fogyasztásra készített kolbász, hasábburgonya és más ételek büfékocsikban vagy falatozókban történő árusítását foglalják magukban.

67 E tekintetben mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy az ilyen termékek árusítása feltételezi azok főzését vagy felmelegítését, amely olyan szolgáltatásnak minősül, amelyet figyelembe kell venni a szóban forgó ügyletnek a termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként történő minősítése céljából történő átfogó értékelése keretében.

68 Márpedig a meleg végtermék elkészítése, amely alapvetően olyan egyszerű és azonos műveletekre korlátozódik, amelyek legtöbbször nem egy meghatározott ügyfél megrendelésére, hanem az általában előrelátható kereslet alapján állandóan vagy rendszeres időközönként történnek, nem minősül a szóban forgó ügylet túlsúlyos elemének, és önmagában ezen ügyletnek nem tulajdoníthat szolgáltatásnyújtási jelleget.

69 Ezenkívül az éttermi ügyletekre jellemző olyan szolgáltatásnyújtási elemekkel kapcsolatban, mint amelyek a jelen ítélet 63–65. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnnek, meg kell állapítani, hogy a C-497/09. és a C-501/09. sz. alapügyekben szóban forgó e tevékenységek keretében nincs pincér, nincs valódi tanácsadás a vendégek részére, tulajdonképpen nincs olyan szolgáltatás, amely a rendelésnek a konyhába történő továbbításából, az ételek későbbi tálalásából és azoknak az ügyfelek részére asztalnál történő felszolgálásából áll, nincsenek zárt és állandó hőmérsékleten tartott, kimondottan a felszolgált étel elfogyasztására szolgáló helyiségek, nincs öltöző, mosdó és alapvetően nincs étkészlet, bútor vagy evőeszköz.

70 A kérdést előterjesztő bíróság által említett szolgáltatásnyújtási elemek ugyanis csak olyan kezdetleges berendezések rendelkezésre bocsátásából állnak, mint az ülőalkalmatosság nélküli egyszerű étkezési pult, amely korlátozott számú ügyfél számára teszi lehetővé a helyben, szabadban történő fogyasztást. Ilyen kezdetleges berendezések csak csekély emberi közbenjárást tesznek szükségessé. Ilyen körülmények között az említett elemek csak minimális járulékos szolgáltatásnak minősülnek, amelyek nem módosíthatják a főszolgáltatás, vagyis a termékértékesítés meghatározó jellegét.

71 A fenti megállapítások hasonlóképpen érvényesek a pop-corn és a „tortilla”-chips mozi-előcsarnokokban történő árusításával kapcsolatos olyan tevékenységekre, mint amelyekről a C-499/09. sz. alapügyben is szó van.

72 Amint a tényállásnak a kérdést előterjesztő bíróság általi leírásából kitűnik, a popcorn elkészítése, amely egybeesik annak előállításával, valamint annak és a tortillachipsnek a csomagolásban történő árusítása e termékek értékesítésének szerves részét képezik, tehát nem minősülnek attól független ügyleteknek. Ezenkívül, mind az élelmiszerek elkészítése, mind azok meghatározott hőmérsékleten való tartása rendszeres módon, és nem egy meghatározott ügyfél megrendelésére történik.

73 Meg kell továbbá állapítani, hogy a bútorok (állóasztalok, bárszékek, székek és padok) rendelkezésre bocsátása azonkívül, hogy nem minden moziban találhatók meg, általában független a pop-corn és tortilla-chips árusításától, és hogy az ilyen bútorokkal felszerelt helyiségek éppen úgy szolgálnak váróteremként, mint találkozási pontként. A fogyasztás gyakorlatilag máshol, a mozitermekben történik. E célból egyes termekben a székeket pohártartóval látták el, amelyek célja a termek tisztántartásának a biztosítása. Ezen, nem kizárólag az ilyen élelmiszerek fogyasztásának a lehetséges megkönnyítését szolgáló bútorzat puszta jelenléte nem tekinthető olyan jellegű szolgáltatásnyújtási elemnek, amely az egész ügyletnek szolgáltatásnyújtási minőséget kölcsönöz.

74 A fenti megállapításokból kitűnik, hogy olyan tevékenységekkel kapcsolatban, mint amelyekről a C-497/09., a C-499/09. és a C-501/09. sz. alapügyekben szó van, az érintett ügyletek – azokat teljes egészükben figyelembe véve – túlsúlyos elemének az azonnali fogyasztásra szánt ételek vagy élelmiszerek értékesítése minősül, mivel azoknak a mivoltukhoz kapcsolódó egyszerű és azonos módon történő elkészítése és kezdetleges berendezéseknek az ügyfelek korlátozott számára a helyben való fogyasztás céljából történő rendelkezésre bocsátása tisztán járulékos jellegű és csekély jelentőségű. Nem releváns az a körülmény, hogy az ügyfelek használják-e az említett kezdetleges berendezéseket, vagy sem, mivel azáltal, hogy a helyben történő azonnali fogyasztás nem minősül az érintett ügylet alapvető jellemzőjének, e körülmény nem határozza meg az ügylet jellegét.

75 Az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás ünnepek és rendezvények keretében végzett olyan tevékenységeivel kapcsolatban, mint amelyekről a C-502/09. sz. ügyben szó van, mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy amint a jelen ítélet 38. pontjából kitűnik, az ügyfelek kívánsága szerint ügyletek több kombinációja is elképzelhető, amely az ételek egyszerű elkészítésétől és kiszállításától kezdve egészen egy átfogó szolgáltatásig terjedhet, amely ezek mellett magában foglalja az étkészlet, bútorok (asztalok és székek) rendelkezésre bocsátását, a fogások tálalását, a dekorációt, a felszolgálást végző személyzet rendelkezésre bocsátását, valamint a menü összeállítására és adott esetben az italválasztékra vonatkozó tanácsadást.

76 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy mivel egységet képező szolgáltatásról van szó, az ügylet termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként való minősítése a tényleges körülmények összességétől függ, amelynek során a fogyasztó szempontjából minőségileg meghatározó elemeket kell figyelembe venni.

77 Az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás által kiszállított ételekkel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a falatozókban, büfékocsikban és mozikban értékesített ételekkel szemben ezek általában nem csupán egy azonos módon történő ételkészítés eredményei, hanem tartalmaznak egy nyilvánvalóan jelentősebb szolgáltatásnyújtási mértéket, valamint több munkát és szakértelmet igényelnek. A fogások minősége, a kreativitás, valamint a tálalás ebben az esetben olyan elemek, amelyek a legtöbb esetben döntő fontosságúak az ügyfél számára. Gyakran az ügyfél számára nemcsak felajánlják azt a lehetőséget, hogy menüjét összeállítsa, hanem kérésére egyedi ételeket is elkészítenek. A szolgáltatás ilyen mértéke amúgy a terminológiában is kifejezésre jut, mivel a hétköznapi nyelvben általában „étel-házhozszállítási szolgáltatásról", és hasonlóképpen házhoz szállításra „megrendelt" és nem „vásárolt" ételekről beszélünk.

78 Az ételeket ezt követően az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás zárt ételtermoszokban kiszállítja, vagy a helyszínen felmelegíti. Az ügyfél számára alapvető fontosságú, hogy e kiszállítás egy pontosan meghatározott időpontban történjen.

79 Ezenkívül az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás tevékenysége magában foglalhat olyan elemeket, mint az étkészlet, evőeszközök, sőt bútorok rendelkezésre bocsátása, amelyek lehetővé teszik a fogyasztást. Ezen elemek – a csupán kezdetleges infrastruktúra falatozók, büfékocsik és mozik esetében történő rendelkezésre bocsátásával szemben – az anyagok odaszállítására, elszállítására és adott esetben azok tisztítására tekintettel további meghatározott emberi közbenjárást feltételeznek.

80 E megállapítások fényében meg kell állapítani, hogy az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás tevékenysége szolgáltatásnyújtásnak minősül, kivéve ha e vállalkozás csupán azonos módon készített ételeket más kiegészítő szolgáltatási elem nélkül árusít, vagy ha más különleges körülmények bizonyítják, hogy az ételértékesítés az ügylet meghatározó eleme.

81 A fentiekből következik, hogy a C-497/09. és C-499/09. sz. ügyben feltett első két kérdésre, a C-501/09. sz. ügyben feltett második kérdésre és a C-502/09. sz. ügyben feltett második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. és 6. cikkét a következőképpen kell értelmezni:

– a frissen készített, azonnali fogyasztásra szánt ételek és élelmiszerek falatozókban, büfékocsikban vagy mozielőcsarnokokban történő árusítása az említett 5. cikk értelmében vett termékértékesítésnek minősül, amennyiben az ügylet egészére kiterjedő minőségi vizsgálat azt mutatja, hogy nem meghatározóak az élelmiszerek értékesítését megelőző és kísérő szolgáltatásnyújtási elemek;

– az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás tevékenysége az említett 6. cikk értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül, kivéve ha e vállalkozás csupán azonos módon készített ételeket más kiegészítő szolgáltatási elem nélkül árusít, vagy ha más különleges körülmények bizonyítják, hogy az ételértékesítés az ügylet meghatározó eleme.

A hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriájában szereplő „élelmiszerek” fogalma

82 A C-497/09. és C-499/09. sz. ügyben feltett harmadik kérdéssel, valamint a C-501/09. és C-502/09. sz. ügyben feltett első kérdéssel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni a Bíróságtól, hogy – abban az esetben, ha a különböző alapügyekben szóban forgó ügyletek termékértékesítéseknek minősülnek – a hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriájában szereplő „élelmiszerek” fogalma magában foglalja-e az azonnali fogyasztásra szánt készételeket is.

83 Mivel a hatodik irányelv nem határozza meg az élelmiszerek e fogalmát, azt a hatodik irányelv összefüggéseit figyelembe véve kell értelmezni (lásd analógia útján a C-83/99. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-445. o.] 17. pontját és a C-3/09. sz. Erotic Center ügyben 2010. március 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-2361. o.] 14. pontját).

84 E tekintetben a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjából az következik, hogy a tagállamok számára elismert lehetőség, hogy egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazzanak azon elvtől való eltérésként, miszerint az általános mérték az alkalmazandó. Továbbá e rendelkezés szerint a kedvezményes HÉA-mértékeket kizárólag az ezen irányelv H. mellékletében szereplő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében lehet alkalmazni (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 18. pontját és a fent hivatkozott Erotic Center ügyben hozott ítélet 15. pontját). Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a HÉA területén szigorúan kell értelmezni az olyan rendelkezéseket, amelyek eltérést engedélyeznek valamely elvtől, ügyelve arra, hogy az eltérést ne fosszák meg a hatékony érvényesülésétől (lásd többek között a C-581/08. sz., EMI Group ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8607. o.] 20. pontját és a C-175/09. sz. AXA UK ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10701. o.] 25. pontját).

85 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az érintett rendelkezés általában említi az élelmiszereket, és nem tesz semmiféle különbséget vagy korlátozást a kereskedelem típusa, az értékesítés módja, a csomagolás, az elkészítés vagy a hőmérséklet alapján.

86 Ezenkívül az említett rendelkezés említi az „általában élelmiszer-készítésre szolgáló összetevőket", valamint az „általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékeket" is.

87 Végül ezen ételek az azonnali fogyasztásuk szempontjából a fogyasztók táplálékaként szolgálnak.

88 Ezért a C-497/09. és C-499/09. sz. ügyben feltett harmadik kérdésre, valamint a C-501/09. és C-502/09. sz. ügyben feltett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy termékértékesítés esetén a hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriájában szereplő „élelmiszerek" fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az magában foglalja a főzés, sütés révén vagy más módon azonnali fogyasztásra készített ételeket is.

A költségekről

89 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) Az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó szabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. és 6. cikkét a következőképpen kell értelmezni:

– a frissen készített, azonnali fogyasztásra szánt ételek és élelmiszerek falatozókban, büfékocsikban vagy mozielőcsarnokokban történő árusítása az említett 5. cikk értelmében vett termékértékesítésnek minősül, amennyiben az ügylet egészére kiterjedő minőségi vizsgálat azt mutatja, hogy nem meghatározóak az élelmiszerek értékesítését megelőző és kísérő szolgáltatásnyújtási elemek;

– az étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás tevékenysége az említett 6. cikk értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül, kivéve ha e vállalkozás csupán azonos módon készített ételeket más kiegészítő szolgáltatási elem nélkül árusít, vagy ha más különleges körülmények bizonyítják, hogy az ételértékesítés az ügylet meghatározó eleme.

2) Termékértékesítés esetén a 92/111 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv H. mellékletének 1. kategóriájában szereplő „élelmiszerek" fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az magában foglalja a főzés, sütés révén vagy más módon azonnali fogyasztásra készített ételeket is.

Aláírások