JEAN RICHARD DE LA TOUR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. november 12.[1]

C-703/19. sz. ügy

J.K.
kontra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
részvételével

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – 98. cikk – A tagállamok azon lehetősége, hogy bizonyos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazzanak – Valamely kereskedelmi tevékenység »termékértékesítésnek« vagy »szolgáltatásnyújtásnak« történő minősítése – A III. melléklet 1. és 12a. pontja – Az »élelmiszerek« és az »éttermi és vendéglátó-ipari szolgáltatások« fogalma – Az eladó helyiségeiben vagy vendéglátóipari területen helyben történő, azonnali fogyasztásra kész ételek – Azonnali fogyasztásra kész, elvitelre szánt ételek”

I. Bevezetés

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek[2] az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelet[3] 6. cikkével együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelmet olyan ételértékesítési ügyletek kedvezményes adómértékkel történő adóztatása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyeket franchise-szerződés alapján szerveződő gyorséttermekben, különböző értékesítési eljárások útján teljesítettek.

3. E körülmények között a Bíróságnak első alkalommal kell majd értelmeznie az „éttermi és vendéglátó-ipari szolgáltatások” fogalmának az uniós jogalkotó által elfogadott meghatározását a tagállamok számára biztosított azon lehetőség jelentette sajátos kontextusban, hogy bizonyos termék- vagy szolgáltatáskategóriákra a hozzáadottérték-adó (héa) két kedvezményes mértékét alkalmazzák.

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. Elemzésem során fel fogom idézni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint mely feltételek mellett lehet élni ezzel a lehetőséggel, továbbá a kiegészítő szolgáltatásokkal kísért készétel-értékesítés kedvezményes adómértékkel történő adóztatása céljára az „élelmiszerek” és az „éttermi és vendéglátó-ipari szolgáltatások” fogalmának elhatárolását lehetővé tévő általános kritérium alkalmazását fogom javasolni, mivel e szolgáltatások jellegének és jelentőségének 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[kel]” foglalkozó első szakaszt, amelyben a következő szövegű 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 Nómenklatúrát[7] alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.”

4 Az általános adómérték egységességének elvét a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról 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 történő 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) történő módosításából eredő változat.

6 A héairányelv 98. cikke rendelkezéseinek alapjául a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelvből (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 hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 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 Nómenklatúrát a vám- és a statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 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.

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 hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-i 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) preambulumbekezdése szerint „[s]zükséges egyértelműen meghatározni az éttermi és a vendéglátó-ipari szolgáltatásokat, a kettő megkülönböztetését és ezen szolgáltatások megfelelő kezelését”.

10. E végrehajtási rendelet 6. cikke kimondja:

„(1) Az éttermi és vendéglátó-ipari 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 vendéglátó-ipari szolgáltatás pedig az említett szolgáltatásoknak a szolgáltatásnyújtó létesítményein kívül történő nyújtása.

(2) Nem tekintendő az (1) bekezdés szerinti éttermi vagy vendéglátó-ipari 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-i 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.”

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.

12. A 2015. szeptember 4-i 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 előírja:

„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 stawkę 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 [héa]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,

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 előzetes 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 hatályon kívül helyezéséről szóló 451/2008/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról szóló, 2014. október 29-i 1209/2014/EK bizottsági rendelet (HL 2014. L 336., 1. o.) mellékletének 56 kódja esetében használt kifejezésnek.

3) azok az italok, amelyek elkészítéséhez kávét vagy teát használnak, tekintet nélkül százalékos részarányukra […] az elkészített italban,

4) szénsavas alkoholmentes üdítőitalok,

5) ásványvizek,

6) a [héa]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 Działalnościra (a minisztertanács 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, fagylaltozók, pizzériák, vagy szállítójárműben külön jogalanyok által üzemeltetett éttermek vagy bárok üzemeltetését.

19. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy az „éttermi szolgáltatások” alkalmazási körének a PKWiU-ban ily módon történő szabályozása befolyásolja „a készételek, kivéve az 1,2% feletti alkoholtartalmú termékek” kategória (ex 10.85.1) szabályozását. A PKD-ra való hivatkozás szűkíti 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, fagylalt, 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”),

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

– 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 héa 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-i határozatával korrigálta a felperes által az ellenőrzött időszak tekintetében fizetendő héa 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 héairányelv 98. cikkének, valamint III. mellékletének a lengyel jogalkotó általi átültetését illetően amiatt, hogy nem a Kombinált Nómenklatúrára, 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 héa esetében – az adó tárgya alapján állapítja meg. Így a PKWiU 56. fejezetében szereplő „vendéglátási szolgáltatások” kifejezés tágabb a héairányelvben szereplő „éttermi szolgáltatások” kifejezésnél. Következésképpen befolyásolja a „készételek” termékkategória 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, felszolgálás nélkül, az ételrendelés korlátozott személyre szabhatósága mellett, helyben történő fogyasztás céljából való értékesítést az élelmiszerek olyan vendégek részére történő értékesítésétől, 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 előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [héa]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 tévő infrastruktúrát tesz hozzáférhetővé a vevő számára (fogyasztást szolgáló elkülönített helyiség, mosdóhoz való hozzáférés);

– nincs szakképzett személyzet által végzett felszolgálás;

– 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. Előzetes észrevételek

31. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett – véleményem szerint együttesen vizsgálandó – kérdések megfogalmazásából az következik, hogy a kérdést előterjesztő 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 előzetes 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 „vendéglátó-ipari szolgáltatásoknak” vagy „készételek” értékesítésének kell-e minősíteni, amelyekre két különböző kedvezményes héamérték vonatkozik, tudniillik 8% az első esetében, amennyiben a termék azonnal fogyasztható, és 5% a második esetében, 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 előterjesztő bíróság hangsúlyozza annak meghatározó jellegét, valamint a Kombinált Nómenklatúrától való eltérését.

34. Kétségtelen, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előzetesen 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 e 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelemből mindazonáltal az következik, hogy az alapügyben szóban forgó gyorséttermi ügyletek sokfélesége miatt a kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki a lengyel jogalkotó által az ételek értékesítésének adóztatása céljából meghatározott két kedvezményes adómérték szelektív alkalmazását illetően, figyelemmel az „éttermi és vendéglátó-ipari 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-i Faaborg-Gelting Linien ítélet[18] és a 2011. március 10-i Bog és társai ítélet[19] alapjául szolgáló korábbi ügyek sorába illeszkedik.

17 Lásd összehasonlításképpen: 2017. november 9-i 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.

36. Ugyanakkor a jelen esetben e határozatok alkalmazási körének elemzése kényes kérdésnek bizonyul. Hangsúlyozni kell ugyanis egyrészről, hogy a jogszabályi háttér, amelyben a Bíróság a határozatait hozta, változott,[20] és másrészről, hogy az alapügyben szóban forgó gyorséttermi ügyletek olyan jellemzőkkel rendelkeznek, amelyek az ételek értékesítésének körülményeitől 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 ügyeleteknek a héairányelv III. melléklete szerinti minősítése elengedhetetlen előfeltétele annak, hogy ellenőrizzék, 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 vendéglátó-ipari 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 vendéglátó-ipari szolgáltatások” kedvezményes adómértékkel történő adóztatására vonatkozó elveket, mielőtt a szóban forgó ügyletekre történő alkalmazásukra tekintettel az azok lehetséges értelmezése szempontjából hasznos megfontolásokat kifejtenénk.

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 elvtől 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]

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 vendéglátó-ipari szolgáltatásokra” kedvezményes héamértéket alkalmazzanak.

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

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

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

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 vendéglátó-ipari szolgáltatások […]”.

46. A Bíróság emlékeztetett arra, hogy az egy vagy két kedvezményes adómérték tagállamok általi alkalmazása nem kötelező, és azon elvtől 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 Nómenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához”.

48. E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy e Nómenklatúra 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 függően élhetnek a kedvezményes *héamértékek* alkalmazására vonatkozó lehetőséggel. Általánosabban, a 2001. május 3-i 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.

24 Lásd: 2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet (C-573/15, EU:C:2017:189, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. december 19-i Segler-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 történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatot kísérő, hatásvizsgálatot tartalmazó bizottsági szolgálati munkadokumentum (SWD(2018) 7 final, csak angol nyelven elérhető) (1.2 pont) szerint a héairányelv III. mellékletében szereplő 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-i Segler-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-i Oxycure Belgium ítélet (C-573/15, EU:C:2017:189, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. december 19-i Segler-Vereinigung Cuxhaven ítélet (C-715/18, EU:C:2019:1138, 25. pont).

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

28 Lásd: 2017. november 9-i AZ 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-i AZ ítélet (C-499/16, EU:C:2017:846, 36. pont).

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

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. Egyrészről a héa területén alkalmazandó uniós jognak megfelelően az adóköteles ügyletek között tárgyuk szerint kell különbséget tenni.[35]

53. Másrészről 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 előző 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]

32 Megjegyezhető 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 különböző kedvezményes adómértékkel. Ezenkívül e szöveggel összevetve alapítható érv arra, hogy nem áll fenn a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó vagy két különböző adómérték szolgáltatásnyújtásokra való alkalmazását kizáró vagy az eltérő kezelést igazoló különös rendelkezés. Lásd ugyanebben az értelemben: 2003. május 8-i Bizottság 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 alapvető termékeknek minősítette. 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/rates/vat_rates_en.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-i Oxycure Belgium ítélet (C-573/15, EU:C:2017:189, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Lásd többek között: 2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet (C-573/15, EU:C:2017:189, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. december 19-i Segler-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).

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 egyrészről 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 előterjesztő 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. Másrészről, 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 Nómenklatúrára 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 feltételeinet.

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

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

41 Lásd különösen: 2017. november 9-i AZ 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 előterjesztő 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.

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 előterjesztő 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 vendéglátó-ipari szolgáltatások” kedvezményes adómértékkel történő adóztatása

63. 2009. június 1., a 2009/47 irányelv hatálybalépésének időpontja[45] óta a héairányelv III. mellékletében szerepel a 12a. pont, amelynek alapján a tagállamoknak az „éttermi és vendéglátó-ipari szolgáltatások” tekintetében lehetőségük van eltérni a termékek és szolgáltatások általános adómértékkel történő adóztatásának elvétől.

64. A 2009/47 irányelv (2) preambulumbekezdése 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 héarendszer 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.

45 Az uniós jogalkotó a hatodik irányelv H. mellékletének – jelenleg a héairányelv III. mellékletének – 1. kategóriáját értelmező 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) preambulumbekezdését.

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

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 gyorséttermeken kívüli részeken 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 „vendéglátó-ipari 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 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*”.[49]

75. Megjegyzem, először 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 jellemző körülmények[50] azonban általában véve megfelelnek az étteremben nyújtott szolgáltatások körülményeinek.

48 Lásd még ebben az értelemben: a Bizottság jelentése a Tanácsnak: a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 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).

76. Az a körülmény továbbá, hogy ezekre az ügyletekre hajón került sor, lehetővé 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 történő fogyasztás" szempontját. [52]

78. Az uniós jogalkotó így véget vetett a Faaborg-Gelting Linien ítélet alkalmazási körével kapcsolatos kétségeknek, különösen az ételek előállításához és értékesítéséhez kapcsolódó elemek meghatározó jellegét illetően, mivel ez – a szolgáltatásnyújtási elemek minőségi jelentőségére vonatkozó szemponttól eltérően – az ételeknek és azok felszolgálási formáinak a változatosságából és összetettségéből adódóan alkalmas volt arra, hogy megoldhatatlan elhatárolási problémákhoz vezessen. [53]

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

80. E körülmények között, valamint a Bog és társai ítéletnek – az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyek ténybeli körülményeinek sokféleségéből következő – széles alkalmazási köréből 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 különböző helyzetről határozott. Így különösen kolbász és hasábburgonya piacokon parkoló büfékocsikból történő értékesítéséről, [55] popcorn és „tortilla"-chips („nachos") mozik előcsarnokában történő értékesítéséről, [56] sült húsok és hasábburgonya falatozókban történő értékesítéséről, [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 falatozókban, 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 étel-házhozszállítással foglalkozó vállalkozás által nyújtott szolgáltatások, hacsak nem azonos módon készített ételek értékesítéséről van szó, *szolgáltatásnyújtásnak minősülnek*, mivel a fogások elkészítése, a menü összeállítása, valamint az étkészlet, evőeszközök és bútorok esetleges rendelkezésre bocsátása a szolgáltatás meghatározó elemét képezi. [60]

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).

84. A 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkének (2) bekezdése szerint azonban „[n]em tekintendő […] éttermi vagy vendéglátó-ipari 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 […] értékesítéséből 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 függően 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 együtteséből – 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, evőeszköz 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 előterjesztő 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

61 Kiemelés tőlem.

62 Kiemelés tőlem.

63 Lásd a jelen indítvány 80. pontját.

64 Lásd: a héabizottság 2009. március 18-i és 19-i 86. üléséből eredő iránymutatások (taxud.d.1(2009)357988), elérhetők a következő 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 következő ügyletek sem vendéglátóipari szolgáltatásoknak, sem éttermi szolgáltatásoknak nem minősülnek:
– a kész vagy félkész ételek puszta értékesítése (például az elvitelre szánt ételek az éttermekben, élelmiszerüzletekben vagy hasonló létesítményekben);
– a csupán ételek elkészítéséből és szállításából álló ügyletek;
– általános jelleggel, az ételek és/vagy italok elkészítéséből, szállításából és átadásából álló ügyletek, amelyeket nem kísér semmilyen más kiegészítő szolgáltatás.
Másrészről e bizottság szerint ezekben az esetekben az ételek és/vagy italok kiegészítő szolgáltatás nélküli értékesítése termékértékesítést jelent, amelynek helyét a héairányelv 31–37. cikke alapján kell meghatározni. A tagállamok a héairányelv III. melléklete 1. kategóriájának megfelelően alkalmazhatnak kedvezményes adómértéket az élelmiszerek (beleértve az italokat is, de az alkoholos italok kivételével) értékesítésére.

65 Lásd a jelen indítvány 21. pontját.

hasonlóan – esetlegesen még kialakuló helyeken történő készétel-értékesítés 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 elfogyasszák.

91. Véleményem szerint az éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkében foglalt, a Bíróság ítélkezési 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 vendéglátó-ipari 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.

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

– 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 különböző 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 kiegészítő szolgáltatások az adóalany által alkalmazott értékesítési rendszertől függően eltérően alakulnak.

1. A gyorséttermekben történő értékesítés

99. A felperes által gyorséttermekben történő („in-store”) értékesítést illetően a kérdést előterjesztő bíróság felidézte az értékesített termékek[67] és a nyújtott szolgáltatások – adóhatóság által megállapított – jellemzőit. A kiegészítő szolgáltatások a következők:

„– a vendégek székekkel és asztalokkal berendezett étkezőhelyiséget, valamint mosdót használhatnak;

– a vendégeknek nyújtott szolgáltatás műveletek sorából áll, amelyek az ételek elkészítésétől azok kiadásáig terjednek, és amelyeket erre kijelölt munkavállalók végeznek; gyakran csak e munkavállalók képesek az adott művelet olyan elvégzésére, amely biztosítja a termék eredeti és jellegzetes ízének megőrzését;

– a vendégek számára ingyenes internet-hozzáférést biztosítanak;

– a felperes napilapokat vagy folyóiratokat bocsát a vendégei rendelkezésére;

– a helyiségek nyáron légkondicionáltak, télen fűtöttek;

– 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 letörléséből, 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 lehetősége van arra, hogy gépkocsiját az erre kijelölt parkolóban hagyja”.

67 Lásd a jelen indítvány 20. pontját.

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 megőrizze a héamérték 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 felperese által rendelkezésére 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 puszta lehetősége, hogy mégis igénybe vegyék a gyorsétteremért 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 falatozókban történő értékesítéssel, amelyek esetében a szolgáltatások az azonnali fogyasztásra szolgáló helyszín 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.

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-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932) 31. pontjában hivatkozott általános elvek.

71 Lásd a jelen indítvány 81. pontját.

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 készételt 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, evőeszközökkel, edénymosóval, professzionális felszolgálókkal, szakácsokkal stb.) vagy ruhatárral sem rendelkezik. A mosdók a bevásárlóközponthoz 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 alapeljárás 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 működő gyorséttermekben találhat. Ilyen esetben elképzelhető, hogy a vendéglátóipari résznek a megfelelő szolgáltatással együtt történő rendelkezésre bocsátása ahhoz vezet, hogy az ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni, 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 történő nyújtására terjed ki.

112. Véleményem szerint ez másként lehetne, ha a bevásárlóközpontokban a „walk-through” rendszerrel azonos szervezésű értékesítési standok kerülnének kialakításra, és a vendég a megvásárolt terméket a bevásárlóközpont felelőssége 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-értékesítőkkel megosztott, akár nem megosztott, az adóalany által a vendégek rendelkezésére bocsátott állandó infrastruktúrában elkészített ételek értékesítése éttermi szolgáltatásnak minősül, még ha a személyzet által nyújtott szolgáltatás a vendéglátóipari terület és kényelmi szolgáltatások vendégek általi igénybevételének kezelésére korlátozódik is.

72 Közelebbről, ez a helyzet elkülöníthető a piacokon szervezett vendéglátóipari területek helyzetétől, ahol csupán asztalok és székek találhatók, nincsenek azonban az egyes eladók részére elkülönített területek.

114. Ezen elemek összességéből következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak azt a választ lehetne adni, hogy:

– az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történő értékesítése, ahol az adóalany az ételek helyben történő fogyasztását lehetővé tévő, általa kialakított vagy más készétel-értékesítőkkel megosztott infrastruktúrát bocsát a vendég rendelkezésére, éttermi szolgáltatásnak minősül, és

– az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történő 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 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 Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 vendéglátó-ipari 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.

   Következésképpen az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történő értékesítése, ahol az adóalany az ételek helyben történő fogyasztását lehetővé tévő, általa kialakított vagy más készétel-értékesítőkkel 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 történő fogyasztását lehetővé tévő megfelelő kiegészítő szolgáltatásokkal kísért értékesítésére.

   Következésképpen az alapeljárásban szóban forgó módok szerint elkészített ételek gyorséttermekben történő 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.