Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN RICHARD DE LA TOUR
12 päivänä marraskuuta 2020[1]

Asia C-703/19

J.K.
vastaan
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
muuna osapuolena
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artikla – Jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin – Kaupallisen toiminnan luokittelu ”tavaroiden luovutukseksi” tai ”palvelujen suoritukseksi” – Liitteessä III olevat 1 ja 12a kohta – Elintarvikkeiden sekä ravintola- ja ateriapalveluiden käsitteet – Ateriat, jotka ovat valmiita nautittavaksi välittömästi myyjän tiloissa tai ravintola-alueella – Mukaan otettavat ateriat, jotka ovat valmiita nautittavaksi välittömästi

I Johdanto

1. Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY[2] 98 artiklan 2 kohdan tulkintaa, kun sitä luetaan yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011[3] 6 artiklan kanssa.

2. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty riita-asiassa, jonka kohteena on franchisingsopimuksella toimivissa pikaruokapaikoissa erilaisia myyntimenetelmiä käyttäen tapahtuvaa ruoan luovutusta koskevien liiketoimien verottaminen alennettua arvonlisäverokantaa soveltaen.

3. Tässä tilanteessa unionin tuomioistuin pääsee tulkitsemaan ensimmäistä kertaa unionin lainsäätäjän käyttämää käsitettä ”ravintola- ja ateriapalvelut” asiayhteydessä, jossa jäsenvaltioille on annettu mahdollisuus soveltaa kahta alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin tavaroiden tai palvelujen ryhmiin.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi.

3 EUVL 2011, L 77, s. 1.

4. Kertaan tarkasteluni yhteydessä edellytykset, joilla kyseinen mahdollisuus on käytettävissä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti, ja ehdotan yleistä arviointiperustetta, jolla käsite ”elintarvikkeet” voidaan erottaa käsitteestä ”ravintola- ja ateriapalvelut” verotettaessa valmistettujen ruoka-annosten luovutusta alennettua verokantaa soveltaen, kun tähän liittyy tukipalveluja, jotka ovat luonteeltaan moninaisia ja joiden merkittävyyden aste vaihtelee, minkä vuoksi vertailu unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi aiemmin saatettuihin tilanteisiin ei ole helppoa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Arvonlisäverodirektiivi

5. Arvonlisäverodirektiivin VIII osastossa, jonka otsikko on ”Verokannat”, olevan 2 luvun, jonka otsikko on ”Verokantojen soveltamissäännöt”, yleistä verokantaa koskevaan 1 jaksoon sisältyy 96 artikla, jonka sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.” [4]

6. Kyseisen 2 luvun 2 jaksoon, jonka otsikko on ”Alennetut verokannat”, sisältyy arvonlisäverodirektiivin [5] 98 artikla, jossa säädetään seuraavaa: [6]

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

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

Alennettuja verokantoja ei saa soveltaa sähköisesti suoritettaviin palveluihin.

3. Jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä[[7]] määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 99 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Alennetut verokannat on vahvistettava vähintään 5 prosentin suuruiseksi prosenttiosuudeksi veron perusteesta.

4 Yhtenäistä yleistä verokantaa koskeva periaate on vahvistettu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 12 artiklan 3 kohdassa.

5 Sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11; 2 artiklan 2 kohta), joka tuli voimaan 1.1.2010.

6 Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan säännökset perustuvat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19.10.1992 annetun direktiivin 97/77/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 1) säännöksiin, erityisesti sen 1 artiklan 1 kohtaan, jolla on korvattu kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohta uusilla alennettuja arvonlisäverokantoja koskevilla säännöksillä. Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on muutettu direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14.12.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/111/ETY (EYVL 1992, L 384, s. 47) 1 artiklan 7 kohdalla. Kyseistä 12 artiklan 3 kohdan a alakohtaa koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan näin ollen soveltaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa tulkittaessa.

7 Yhdistetty nimikkeistö on otettu käyttöön tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1). Sitä saatetaan ajan tasalle joka vuosi, ja se julkaistaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä (L-sarja) Euroopan komission täytäntöönpanoasetuksena.

2. Jokainen alennettu verokanta on vahvistettava siten, että tämän kannan soveltamisen tuloksena oleva arvonlisäveron määrä tavallisesti mahdollistaa 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan vähennyskelpoisen veron määrän vähentämisen kokonaisuudessaan.”

8. Arvonlisäverodirektiivin liitteen III otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”. Sen 1 kohdassa on mainittu muun muassa ihmisten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia). Ravintola- ja ateriapalvelut mainitaan kyseisen liitteen 12a kohdassa, joka on lisätty direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY.[8] Soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoisten ja/tai alkoholittomien) juomien toimitus.

2. Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011

9. Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 johdanto-osan kymmenennen perustelukappaleen mukaan ”on tarpeen määritellä tarkkaan ravintola- ja ateriapalvelut, näiden kahden välinen ero sekä kyseisten palvelujen asianmukainen kohtelu”.

10. Täytäntöönpanoasetuksen 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

B Puolan oikeus

11. Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług)[9] 5a §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan riita-asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan,[10] säädetään seuraavaa:

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

12. Puolan tavara- ja palveluluokituksesta 4.9.2015 annetun ministerineuvoston asetuksen (rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Towarów i Usług)[11] 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kannettaessa

8 EUVL 2009, L 116, s. 18.

9 Dz. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535.

10 Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054; jäljempänä arvonlisäverolaki.

11 Dz. U. 2015, järjestysnumero 1676; jäljempänä PKWiU.

1) arvonlisäveroa

_ –”

sovelletaan 31.12.2017 asti Puolan tavara- ja palveluluokitusta, joka on otettu käyttöön Puolan tavara- ja palveluluokituksesta 29.10.2008 annetulla ministerineuvoston asetuksella [(rozporządzeniem Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług) [12]].”

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

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

14. Arvonlisäverolain liitteessä 10 olevan 28 kohdan otsikko on ”Einekset ja valmisruuat, lukuun ottamatta tuotteita, joiden alkoholipitoisuus on yli 1,2 prosenttia”.

15. Tavaroista ja palveluista, joiden arvonlisäverokantaa alennetaan, ja alennettujen verokantojen soveltamisedellytyksistä 23.12.2013 annetun valtiovarainministerin asetuksen (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych) [13] 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

1) tämän asetuksen liitteessä luetellut tavarat ja palvelut.”

16. Kyseisen asetuksen liitteessä olevan III kohdan 7 alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Ravitsemispalvelut (PKWiU ex[[14]] 56)[[15]], lukuun ottamatta seuraavien myyntiä:

1) alkoholijuomat, joiden alkoholipitoisuus on yli 1,2 prosenttia,

2) alkoholijuomat, jotka ovat oluen ja alkoholittomien juomien sekoitus ja joiden alkoholipitoisuus on enemmän kuin 0,5 prosenttia,

3) juomat, joita valmistettaessa käytetään kahvi- tai teeuutetta, riippumatta tämän uutteen osuudesta valmistettavassa juomassa,

4) hiilihapotetut virvoitusjuomat,

5) kivennäisvedet,

6) [arvonlisäverolain] 41 §:n 1 momentissa tarkoitetun verokannan mukaisesti verotettavat muut jalostamattomat tuotteet.”

12 Dz. U 2008, nro 207, järjestysnumero 1293.

13 Dz. U. 2013, järjestysnumero 1719.

14 Arvonlisäverolain 2 §:n 30 kohdan mukaisesti ilmaisulla ”ex” tarkoitetaan PKWiU:hun sisältyvää tavaroiden tai palveluiden ryhmää tai vain osaa asianomaisen ryhmän tavaroista tai palveluista.

15 Ennakkoratkaisupyynnössä käytetään ilmaisua ”Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)”. Tämä on käännetty komission kirjallisissa huomautuksissa ”aterioiden luovutukseen liittyviksi palveluiksi”. On huomattava, että ilmaus ”ravitsemispalvelut” vastaa ilmausta, jota käytetään uuden tilastollisen toimialoittaisen tuoteluokituksen (CPA) vahvistamisesta ja neuvoston asetuksen (ETY) N:o 3696/93 kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 451/2008 muuttamisesta 29.10.2014 annetun komission asetuksen (EU) N:o 1209/2014 (EUVL 2014, L 336, s. 1) liitteessä mainitun tunnuksen 56 kohdalla.

17. PKWiU:n 56.1 ryhmän nimike on ”Ravintolapalvelut ja liikkuvat ruoantarjoilupalvelut”, ja se käsittää muun muassa alaryhmät 56.10.11 (”ateriantarjoilupalvelut täyden palvelun ravintoloissa”), 56.10.13 (”ateriantarjoilupalvelut itsepalveluravintoloissa”) ja 56.10.19 (”muut ateriantarjoilupalvelut”).

18. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan PKWiU:ta tulkittaessa käytetään viitteenä Puolan toimialaluokituksesta 24.12.2007 annettua ministerineuvoston asetusta (rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności) [16] ja erityisesti siihen sisältyvää luokkaa 56 ja tähän sisältyviä alaluokkia. Kyseiseen luokkaan kuuluu palvelutoiminta, joka liittyy välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen aterioiden luovutukseen ravintoloissa, mukaan lukien itsepalveluravintolat ja ravintolat, jotka tarjoavat ruoka-annoksia mukaan otettaviksi ja joissa joko on tai ei ole pöytäpaikkoja. Tässä yhteydessä on merkityksetöntä, minkä tyyppinen aterioita tarjoava liike on kyseessä; sen sijaan olennaista on, että ateriat on tarkoitettu välittömästi nautittaviksi. Alaluokan 56.10.A nimike on ”Ravintolat ja muut pysyvät ravitsemisliikkeet”, ja se kattaa ateriantarjoilupalvelut pöydissä istuville asiakkaille tai asiakkaille, jotka valitsevat oman ruoka-annoksensa esillä olevasta ruokalistasta, riippumatta siitä, nautitaanko ruoka-annos paikalla, otetaanko se mukaan vai tilataanko se toimitettuna. Tähän alaluokkaan kuuluvat ravintoloiden, kahviloiden, pikaruokapaikkojen tai take away -ravintoloiden, jäätelöbaarien ja pizzerioiden toiminta sekä erillisten toimijoiden harjoittama ravintola- tai baaritoiminta liikennevälineissä.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että tämä PKWiU:ssa käytetty menetelmä, jolla säännellään ”ravintolapalveluiden” soveltamisalaa, on vaikuttanut PKWiU:n luokan ”Einekset ja valmisruuat, lukuun ottamatta tuotteita, joiden alkoholipitoisuus on yli 1,2 prosenttia” (ex 10.85.1) kattamaan alaan. Viittaaminen PKD:hen kaventaa tämän ryhmän koskemaan PKD:n alaluokkaa 10.85.Z ”Aterioiden, einesten ja valmisruokien valmistus”. Tämä alaluokka käsittää niiden aterioiden, einesten ja valmisruokien tuotannon (valmistus, maustaminen ja kypsentäminen) sekä niiden jäädytettyjen tai säilöttyjen aterioiden, einesten ja valmisruokien tuotannon, jotka sisältävät vähintään kahta eri ainesosaa (lukuun ottamatta mausteita ja muita vastaavia) ja jotka yleensä pakataan ja merkitään jälleenmyyntiä varten. Tähän alaluokkaan ei kuulu välittömästi nautittavaksi tarkoitettujen aterioiden valmistaminen, joka on luokiteltu PKD:n luokan 56 asiaankuuluviin alaluokkiin.

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

20. Unionin tuomioistuimelle esitettyjen kirjallisten huomautusten mukaan pääasian valittajana on pikaruokaravintolaketjun franchisingoikeuksien saaja, McDonald’s Polska sp. z o.o. Valittaja harjoittaa valmistettujen aterioiden ja ruoka-annosten, kuten leipien ja hampurilaisten, paistettujen perunoiden, salaattien, ranskalaisten perunoiden, parsakaalin, jäätelöiden, pirtelöiden, mehujen ja muiden vastaavien, myyntiä. Sen tuotteet tarjoillaan tarjottimelle, jolle asetetaan asiakasta varten kertakäyttöisiä lautasliinoja ja joidenkin tuotteiden kohdalla myös ruokailuvälineet tai pilli. Ateriat ja ruoka-annokset valmistetaan ravintolassa puolivalmisteista. Ne voidaan tarjoilla kuumina tai kylminä, ja ostaja nauttii ne ravintolassa tai ottaa ne mukaansa.

21. Valittaja käyttää liiketoiminnassaan erilaisia myyntimenetelmiä:

– tuotteiden myynti asiakkaille ravintolan sisätiloissa (”in-store”)

– tuotteiden myynti ravintolan ulkopuolelle avautuvan luukun kautta autolla tai jalan liikkuville kuluttajille nautittavaksi muualla kuin ravintolassa (”drive-in” tai ”walk-through”) ja

– tuotteiden myynti ostoskeskuksissa ravintola-alueeksi osoitetuilla alueilla (”food court”).

16 Dz. U. 2007, nro 251, järjestysnumero 1885; jäljempänä PKD.

22. Puolan verohallinto (Urząd kontroli skarbowej) tarkasti syyskuussa 2016 valittajan arvonlisäveroilmoitukset, arvonlisäveroa koskevat laskelmat ja maksusuoritukset ajanjaksolta 1.1.–30.6.2016.

23. Verohallinto katsoi tarkastuksen päätteeksi, että kaikki valittajan toiminta oli luokiteltava ”ravitsemispalveluiksi”, joihin sovelletaan 8 prosentin arvonlisäverokantaa, eikä ”einesten ja valmisruokien” luovutuksiksi, joihin sovelletaan 5 prosentin arvonlisäveroverokantaa, kuten valittajan ilmoituksissa oli tehty. Päätös perusteltiin siten, ettei myytyjä tavaroita luokitella PKWiU:n luokkaan 10.85.1., joka ei kata palveluita. Verohallinnon mukaan varsinainen ateria, sen valmistaminen nautittavaksi ravintolassa ja mahdollisuus nauttia se välittömästi ovat olennaisia tekijöitä, joiden perusteella kyseessä voidaan katsoa olevan ravitsemispalvelu eikä eineksen tai valmisruoan luovutus.

24. Verohallinto oikaisi 21.4.2017 tekemällään päätöksellä tarkastuksen kohteena olleelta ajanjaksolta valittajan maksettavaksi tullutta arvonlisäveron määrää.

25. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwicessa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) hylkäsi 1.3.2018 antamallaan tuomiolla valittajan nostaman kanteen, joka koski verohallinnon päätöstä, esittäen samat perustelut otettuaan huomion sen, millaisena asiakas pitää veronalaista liiketoimea.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola), jonka käsiteltäväksi kyseistä tuomiota koskeva valittajan tekemä valitus on saatettu, on epävarma siitä, onko Puolan lainsäätäjä saattanut arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan ja sen liitteen III kansallisen lainsäädännön osaksi asianmukaisella tavalla, kun huomioon otetaan unionin oikeuden vaatimukset, sillä lainsäätäjä ei viittaa yhdistettyyn nimikkeistöön vaan PKWiU:hun, joka on tilastollinen toimialaluokitus ja jossa ravintolapalveluiden käsitteen ala määritellään tiettyjen yksikköjen toiminnan perusteella eikä verotettavan kohteen perusteella, kuten arvonlisäverotuksen alalla. PKWiU:n nimikkeessä ex 56 käytetty nimitys ”ravitsemispalvelut” on siten laajempi kuin arvonlisäverodirektiiviin sisältyvä nimitys ”ravintolapalvelut”. Se koskisi näin ollen ryhmää ”Einekset ja valmisruoat”. Tätä käsitettä olisi lisäksi tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti.

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo lisäksi, että koska valittaja kiistää tilastoluokitusten merkityksen valmistettujen ruoka-annosten myyntiin sovellettavan arvonlisäverokannan määrittämisen kannalta, ratkaisevaan asemaan tulee se, luokitellaanko kyseiset palvelut ”ravintolapalveluiden” alaan vai jätetäänkö ne sen ulkopuolelle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan määrääviä ovat myytyjen ruoka-annosten erilaiset tarjoiluolosuhteet. Keskivertoasiakkaan näkökulmasta myynti nautittavaksi paikalla tähän tarkoitetussa infrastruktuurissa ilman erikoispalvelua ja siten, että ruoka-annosten tilauksia voidaan yksilöllistää vain rajallisesti, olisi erotettava ruoan myynnistä asiakkaille, jotka saapuvat myyntipisteen ulkopuolelta myyntiä varten osoitettuun kohtaan ajoneuvollaan (”drive-in”) tai jalan (”walk-through”), sekä myynnistä ravintola-alueella (”food court”). Näissä tapauksissa mahdollisuus käyttää valittajan tarjoamaa infrastruktuuria ei ole asiakkaalle olennainen tekijä valittajan tarjoamassa palvelujen suorituksessa.

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kannalta lisäksi, mikä merkitys on ruoka-annosten valmistusmenetelmää koskevalla arviointiperusteella, jolla erotetaan paikalla nautittaviksi tarkoitetut ruoka-annokset niistä, joita ei voida nauttia välittömästi. Se korostaa tässä yhteydessä, että jokaiseen valittajan käyttämistä valmistettujen ruoka-annosten myyntijärjestelmistä sisältyy tekijöitä, jotka liittyvät samalla kertaa sekä tavaroiden luovutukseen että palvelujen suoritukseen. Jälkimmäiseksi katsominen riippuu kuitenkin asiakkaalle tarjotun infrastruktuurin laajuudesta sekä asiakkaan päätöksestä käyttää infrastruktuuria.

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

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

– myyjä antaa ostajien käyttöön infrastruktuurin, joka mahdollistaa ostetun aterian nauttimisen ostopaikassa (erillinen ruokailuun tarkoitettu tila, pääsy wc-tiloihin)

– ei ole erityistä tarjoiluhenkilökuntaa

– tarjoilua sanan suppeassa merkityksessä ei ole

– tilaamista on yksinkertaistettu ja osittain automatisoitu

– asiakkaalla on rajalliset mahdollisuudet yksilöllistää tilaus[?]

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

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

30. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet valittaja, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Katowicessa sijaitsevan veroviraston johtaja), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (Puolan pienten ja keskisuurten yritysten yritysasiamies), Puolan hallitus sekä komissio. Unionin tuomioistuin päätti ratkaista asian järjestämättä istuntoa asianosaisten kuulemiseksi.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

31. Ennakkoratkaisukysymysten esitystavan perusteella kysymykset on nähdäkseni tutkittava yhdessä, ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee niillä unionin tuomioistuimelta, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen pikaruokapaikoissa välittömästi nautittaviksi valmistettujen ruoka-annosten myyntitoiminta luokitella ”ravintolapalveluiksi”, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaisesti, kun tämä kohta luetaan yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa.

32. Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee kuitenkin, että pyyntöä perustellaan osittain epäilyksellä siitä, onko asiassa sovellettava unionin oikeus saatettu asianmukaisesti Puolan lainsäädännön osaksi. Unionin tuomioistuimelle on esitetty muutamia kirjallisia huomautuksia tästä seikasta.

33. On siis aiheellista kerrata unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun oikeusriidan kohde ja asiayhteys. Kyseessä on aterioiden luovutusta koskevien liiketoimien katsominen joko ”ravitsemispalveluiksi” tai ”einesten ja valmisruokien” luovutuksiksi, joihin sovelletaan kahta erilaista alennettua arvonlisäverokantaa: ensin mainittuun 8 prosentin verokantaa, koska tuote voidaan nauttia välittömästi, ja jälkimmäiseen 5 prosentin verokantaa, ellei tuote täytä tätä edellytystä. Tämä ero tehdään viittaamalla kansalliseen tilastolliseen toimialaluokitukseen, jonka määräävää luonnetta ja eroavuutta suhteessa yhdistettyyn nimikkeistöön ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa.

34. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii alustavasti tätä menetelmää, jolla Puolan lainsäätäjä on päättänyt panna täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa, luettuna yhdessä sen liitteen III kanssa, säädetyn mahdollisuuden asettaa yhdestä kahteen alennettua arvonlisäverokantaa. Unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettu asia ei koske kuitenkaan Puolan lainsäädännön yhteensopivuutta arvonlisäverotuksen alalla annetun unionin oikeuden eikä etenkään kyseisen direktiivin, jonka rajat Puolan lainsäädännön epäiltäisiin ylittävän, liitteessä III olevien 1 ja 12a kohdan kanssa.[17] Toisin sanoen unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun asian kohteena ei ole päätös alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta tavaraan tai palveluun, joka ei sisälly kyseiseen liitteeseen III, mistä seuraisi velvollisuus soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa.

35. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että pääasiassa kyseessä olevan pikaruokaravintolatoiminnan monimuotoisuuden vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, voidaanko kahta arvonlisäverokantaa, jotka Puolan lainsäätäjä on asettanut elintarvikkeiden myynnin verottamista varten, soveltaa valikoivasti, kun huomioon otetaan sekä unionin lainsäätäjän että unionin tuomioistuimen vahvistama ”ravintola- ja ateriapalveluiden” määritelmä. Tässä yhteydessä on korostettava, että käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö sijoittuu samaan yhteyteen kuin aiemmin käsitellyt asiat, joissa on annettu 2.5.1996 tuomio Faaborg-Gelting Linien[18] ja 10.3.2011 tuomio Bog ym.[19] ja joissa on ollut kyse aterioiden tai ruoka-annosten luovutuksen, johon on saattanut liittyä tukipalveluita, arvonlisäverotuksesta.

36. Kyseisten tuomioiden ulottuvuutta on kuitenkin hankala arvioida käsiteltävässä asiassa. On nimittäin korostettava, että yhtäältä lainsäädäntökehys, jossa unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa, on muuttunut[20] ja toisaalta pääasiassa kyseessä olevalla pikaruokaravintolatoiminnalla on ominaispiirteitä, jotka voidaan katsoa ruoan myyntiin ja asiakkaan tekemään valintaan liittyvien olosuhteiden perusteella joko tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten ominaispiirteiksi. Pääasiassa nousee siis nähdäkseni esille täysin uudenlaisia hankaluuksia, joita liittyy elintarvikkeiden käsitteen ja ravintolapalveluiden käsitteen erottamiseen toisistaan.

37. Koska tässä tilanteessa sen selvittäminen, voidaanko yhteen arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitetuista ryhmistä soveltaa erilaisia arvonlisäverokantoja, edellyttää välttämättä kyseisten ruoan luovutusta koskevien liiketoimien luokittelua tämän liitteen mukaisesti alennettuja verokantoja soveltaen verotettaviksi liiketoimiksi, unionin tuomioistuimen on määritettävä tätä varten hyödylliset arviointiperusteet; varsinainen arviointi on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

17 Ks. vertailun vuoksi tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, EU:C:1996:184; jäljempänä tuomio Faaborg-Gelting Linien.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135; jäljempänä tuomio Bog ym.

20 Toisin kuin tuomion Faaborg-Gelting Linien ja tuomion Bog ym. taustalla olleissa asioissa, käsiteltävässä asiassa sovelletaan 1.1.2007 voimaan tullutta arvonlisäverodirektiiviä (ks. kyseisen direktiivin 413 artikla) sekä siihen tehtyä muutosta, joka on tullut voimaan 1.6.2009 (ks. direktiivin 2009/47 3 artikla) ja jossa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ”ravintola- ja ateriapalveluihin”.

38. Ehdotan siis, että unionin tuomioistuin katsoo ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tiedustelevan siltä lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa ja saman direktiivin liitteessä III olevia 1 ja 12a kohtaa, luettuina yhdessä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa, tulkittava siten, että pikaruokapaikoissa välittömästi nautittaviksi valmistettujen ruoka-annosten luovutusta koskevat eri toiminnot kuuluvat käsitteen ”ravintola- ja ateriapalvelut” alaan alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseksi, vai siten, että ne kuuluvat käsitteen ”elintarvikkeet” alaan.

39. Ennakkoratkaisupyynnön taustalla olevan, edellä korostetusti esille otetun asiayhteyden vuoksi ennakkoratkaisupyynnön tutkiminen edellyttää ensin niiden periaatteiden kertaamista, joita sovelletaan yleisesti arvonlisäveron alaisten liiketoimien ja erityisesti ”ravintola- ja ateriapalveluiden” verotukseen alennettuja verokantoja soveltaen, ja sen jälkeen on käytävä läpi seikat, joista on hyötyä tulkinnassa, joka asiassa on annettava näiden periaatteiden soveltamiseksi kyseisiin liiketoimiin.

B Tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten verotus alennettua verokantaa soveltaen

40. Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan kunkin jäsenvaltion on vahvistettava sama yleinen arvonlisäverokanta ja sovellettava sitä tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

41. Tästä poiketen kyseisen direktiivin 98 artiklassa säädetään yhden tai kahden alennetun arvonlisäverokannan soveltamismahdollisuudesta. Mainitun direktiivin liitteessä III luetellaan tätä varten tyhjentävästi ne tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten ryhmät, joihin alennettuja verokantoja voidaan soveltaa. [21]

42. Kyseisen liitteen tarkoitus on, että tietyt erityisen tarpeellisiksi katsotut tuotteet tulisivat halvemmiksi ja olisivat siten helpommin arvonlisäveron lopulta maksavan loppukuluttajan saatavilla. [22] Unionin tuomioistuin on katsonut elintarvikkeet perustuotteiksi. [23]

43. Unionin tuomioistuin on todennut arvonlisäverodirektiivin liitteen III erityisestä sisällöstä, että unionin lainsäätäjälle on tunnustettava laaja harkintavalta, koska toteutettaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä unionin lainsäätäjältä edellytetään poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista tärkeysjärjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista. [24]

44. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että unionin lainsäätäjä on pyrkinyt verotukseen liittyvää toimenpidettä toteutettaessa sillä olevan laajan harkintavallan asiayhteydessä arvonlisäverodirektiivin liitteen III laatimisella siihen, että alennettua arvonlisäverokantaa voitaisiin soveltaa perustuotteisiin sekä sosiaali- ja kulttuuritarkoituksiin liittyviin tavaroihin ja palveluihin, kunhan niistä ei aiheudu ollenkaan tai aiheutuu ainoastaan vähän kilpailun vääristymisen vaaraa. [25]

45. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III säädetäänkin, että jäsenvaltiot voivat soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa seuraavien ryhmien osalta: ”1) – – elintarvikkeet – – ” ja ”12a) ravintola- ja ateriapalvelut – – ”.

21 Ks. tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Ks. tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Ks. tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C-41/09, EU:C:2011:108, 53 kohta).

24 Ks. tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi on kiinnostavaa huomata, että komission yksikköjen valmisteluasiakirjan *Impact Assessment – Accompanying the document Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax* (SWD(2018) 7 final, 1.2 kohta; saatavana vain englanniksi) mukaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan luettelon nojalla jäsenvaltiot voivat verottaa alennettua verokantaa soveltaen tai vapauttaa verotuksesta noin 65 prosenttia kotitalouksien kulutusmenoista.

25 Ks. tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 31 ja 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46. Unionin tuomioistuin on muistuttanut, ettei jäsenvaltioiden ole pakko soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa, vaan kyseessä on jäsenvaltioille annettu mahdollisuus poiketa yleisen verokannan soveltamista koskevasta periaatteesta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan alalla sovellettavia säännöksiä on tulkittava näin ollen suppeasti [26] ja kyseessä olevia käsitteitä on tulkittava kyseisten sanojen tavanomaisessa merkityksessä. [27]

47. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaessaan *alennettuja verokantoja* kyseisen direktiivin liitteessä III lueteltuihin *tavararyhmiin* ”käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti”.

48. Unionin tuomioistuin on todennut tästä, että yhdistetyn nimikkeistön käyttäminen on vain yksi tapa muiden joukossa kyseisen ryhmän määrittämiseksi täsmällisesti. [28]

49. Unionin tuomioistuimelta ei ole tietääkseni tiedusteltu milloinkaan edellytyksistä, joiden täyttyessä jäsenvaltiot voivat käyttää mahdollisuutta soveltaa *useampia* alennettuja arvonlisäverokantoja sen mukaan, mikä kuudennen direktiivin liitteessä H tai arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittu ryhmä on kyseessä. Unionin tuomioistuimen aiemmissa tuomioissa on ollut yleisesti kyse, 3.5.2001 annettua tuomiota komissio v. Ranska [29] lukuun ottamatta, vain yhden alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta ja tämän verokannan soveltamisen rajaamisesta yhden ryhmän tiettyihin tavaroihin [30] tai tiettyihin palveluihin [31].

50. Pääasian olosuhteet huomioon ottaen on nähdäkseni aiheellista tuoda esille, ettei arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa rajoiteta mitenkään alennettujen arvonlisäverokantojen määrittämistä eikä niiden soveltamista koskevia sääntöjä siltä kannalta, mikä kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettujen tavaroiden tai palveluiden ryhmä on kyseessä. [32] Jokaiseen näistä ryhmistä tai ainakin osaan niistä voidaan siis soveltaa kahta erilaista arvonlisäverokantaa, alennettua tai ei, jäsenvaltioiden tavoittelemien päämäärien mukaisesti. [33] Toisin sanoen samaa alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa tavaran luovutukseen ja palvelujen suoritukseen. [34]

26 Ks. tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 kohta).

27 Ks. tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 kohta).

28 Ks. tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 25 kohta).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Ks. kyseisen tuomion 33 kohta.

30 Ks. erityisesti tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 36 kohta).

31 Ks. erityisesti tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 60 kohta), ja tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 37 kohta).

32 Voidaan myös huomauttaa, että koska kyseisen direktiivin 98 artiklan 3 kohdassa käytetään ilmausta ”soveltaessaan – – alennettuja verokantoja” eikä esimerkiksi ilmausta ”yhtä alennettua verokantaa”, voidaan tavaroiden verotuksessa soveltaa kahta erilaista alennettua verokantaa. Tätä sanamuotoa vertaamalla voidaan argumentoida lisäksi, ettei direktiiviin sisälly erityissäännöstä, joka koskisi palvelujen suorituksia, estäisi soveltamasta kahta erilaista verokantaa palvelujen suorituksiin tai oikeuttaisi erilaiseen kohteluun. Ks. vastaavasti tuomio 8.5.2003, komissio v. Ranska (C-384/01, EU:C:2003:264, 27 kohta).

33 Myös unionin lainsäätäjän valitseman alennettuja arvonlisäverokantoja koskevan järjestelmän tarkoitus vahvistaa mielestäni tällaisen tulkinnan. Ks. tästä tämän ratkaisuehdotuksen 43 ja 44 kohta. Perusteluiksi voitaneen esittää myös, että unionin tuomioistuin on luokitellut elintarvikkeet perustuotteiksi. Ks. vastaavasti tuomio 1.10.2020, Staatssecretaris van Financiën (afrodisiakkituotteisiin sovellettava alennettu arvonlisäverokanta; C-331/19, EU:C:2020:786, 25, 26 ja 35 kohta). Kahdesta alennetusta arvonlisäverokannasta pienemmän valitseminen voisi siis olla perusteltua tiettyjen ruokatuotteiden kohdalla, kun näihin ei liity tukipalveluja.
Palveluiden yhteydessä on nähdäkseni mainittava lisäksi arvonlisäverodirektiivin 101 artikla, joka osoittaa unionin lainsäätäjän pitävän palveluita – myös ravintolapalveluita – tärkeinä alennetuista arvonlisäverokannoista työpaikkojen syntymiseen, talouskasvuun ja sisämarkkinoiden moitteettomaan toimintaan kohdistuvien vaikutusten vuoksi.

34 Ks. tässä yhteydessä esimerkkinä jäsenvaltioissa sovelletuista alennetuista arvonlisäverokannoista komission kertomus *VAT rates applied in the Member States of the European Union*, *Situation at 1st January 2020* (Taxud.c.1(2020)) ja siinä oleva taulukko II (s. 4 ja 5); saatavana englanniksi osoitteessa
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

51. Tässä yhteydessä on korostettava, että unionin lainsäätäjän suorittamassa arvonlisäverotuksen alalla sovellettavien säännösten yhdenmukaistamisessa, joka on toteutettu lukuisilla säädöksillä ja erityisesti arvonlisäverodirektiivillä korvatulla ja kodifioidulla kuudennella direktiivillä, on annettu jäsenvaltioille toistuvasti mahdollisuus soveltaa vapaasti näitä säännöksiä ja erityisesti niitä, jotka koskevat vahvistettujen verokantojen valintaa sen mukaan, mikä tavara tai palvelu on kyseessä.

52. Jäsenvaltioille tarjottu mahdollisuus soveltaa erilaisia arvonlisäverokantoja tavaroihin tai palveluihin ei voi vaikuttaa kuitenkaan siten, ettei jäsenvaltioiden tarvitsisi noudattaa yhteisiä periaatteita. Arvolisäverotuksen alalla sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti verotettavat tapahtumat on yhtäältä erotettava toisistaan kohteen perusteella. [35]

53. Toisaalta unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kun ne päättävät soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa johonkin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista 24:stä tavaroiden tai palvelujen ryhmästä, [36] ja tarvittaessa niiden on rajattava soveltaminen valikoivasti vain osaan kunkin ryhmän tavaroista tai palveluista, [37] minkä perusteella edellä tässä ratkaisuehdotuksessa mieliin palautettu velvollisuus erottaa tavarat palveluista on tarkoituksenmukainen.

54. Tämä periaate on esteenä sille, että samankaltaisia ja keskenään kilpailevia tavaroita tai palvelujen suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. [38]

55. Koska kyseessä on yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluva periaate, [39] katson, että kyseistä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa kansalliseen lainsäädäntöön, jossa on vahvistettu *kaksi* alennettua arvonlisäverokantaa tavaroille tai palveluille.

56. Jäsenvaltioiden on siis – edellä esitetyt varaumat huomioon ottaen – määritettävä täsmällisesti arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleviin ryhmiin sisältyvistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista ne, joihin sovelletaan yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa. [40]

57. Lisäksi alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen pitää pystyä perustelemaan liitteeseen III sisältyvän asiaankuuluvan ryhmän konkreettisilla ja erityisillä osatekijöillä. [41]

58. Kaikkien näiden mieliin palautettujen periaatteiden perusteella unionin tuomioistuimen on tutkittava kansallinen lainsäädäntö yhtäältä silloin, kun siltä tiedustellaan arvonlisäverodirektiivin liitteeseen III sisältyvän ryhmän soveltamisalan noudattamisesta tai kun verotuksen neutraalisuuden periaatetta väitetään loukatun ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle arviointiin vaikuttavia seikkoja, jotka koskevat niitä päämääriä, joita kansallinen lainsäätäjä on tavoitellut valitessaan yhden tai kaksi alennettua arvonlisäverokantaa.

59. Kansallisen tuomioistuimen on siis selvitettävä, että kansallisen lainsäätäjän päätös soveltaa esimerkiksi käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaista alennettua arvonlisäverokantaa ruoan luovutukseen tai ravintolapalveluihin koskee liiketoimia, jotka kuuluvat kyseisen liitteen III ja nimenomaisesti siinä olevan 1 tai 12a kohdan soveltamisalaan, ja että samaan ryhmään kuuluvien tavaroiden tai palvelujen suoritusten erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on tapahtunut verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudattaen.

35 Ks. arvonlisäverodirektiivin 14 ja 24 artikla, joissa määritellään ”tavaroiden luovutukset” ja ”palvelujen suoritukset”.

36 Ks. tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Ks. erityisesti tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Ks. edellisessä alaviitteessä mainittu oikeuskäytäntö. Ks. myös ”verotuksen neutraalisuuden periaatteen” eri merkityksistä arvonlisäverotuksen alalla julkisasiamies Hoganin ratkaisuehdotus Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, 55 ja 56 kohta sekä alaviitteet 21 ja 22).

39 Ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 23 kohta).

40 Ks. tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Ks. erityisesti tuomio 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60. Jos näitä edellytyksiä noudatetaan, unionin tuomioistuimen valvonta ei kohdistu toisaalta lainkaan siihen seikkaan, että kansallisissa oikeussäännöksissä luokitellaan samaan ryhmään tavaroita ja palveluita, joita verotetaan samaa alennettua arvonlisäverokantaa soveltaen, viittaamatta yhdistettyyn nimikkeistöön [42] ja tekemättä muodollisesti eroa johonkin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevista kohdista tavaroina sisältyvien ja kyseisessä liitteessä palveluina mainittujen välillä. [43] Sillä ei myöskään ole merkitystä, että kansallinen lainsäätäjä on päättänyt käyttää kansallisen luokituksen mukaisen ryhmän nimityksessä samankaltaisia termejä kuin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa kohdassa on käytetty, vaikka niiden soveltamisala olisi laajempi, [44] jos siinä tarkoitettuja tavaroita ja palveluja voidaan verottaa alennettua arvonlisäverokantaa soveltaen arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan mukaisesti ja jos verotuksen neutraalisuuden periaatetta on noudatettu. Tilanne olisi toinen, jos kansallinen lainsäätäjä olisi katsonut viittaavansa viiteluokituksessaan ainoastaan esimerkiksi kyseisen direktiivin liitteessä III olevassa 12a kohdassa tarkoitettuihin palveluihin noudattamatta valitun alennetun arvonlisäverokannan soveltamisedellytyksiä.

61. Pääasian yhteydessä kyseisten liiketoimien luokittelua koskeva kysymys on näin ollen mielekäs vain, jos siihen annettavan vastauksen seurauksena näitä liiketoimia olisi verotettava osittain tai kokonaan jotain toista alennettua arvonlisäverokantaa soveltaen, kun huomioon otetaan verotuksen neutraalisuuden periaate; tällöin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi pohdittava Puolan lainsäätäjän päätöstä verottaa 5 prosentin verokannalla ”einesten ja valmisruokien” ryhmää, johon kuuluu määritelmän mukaan – päinvastoin kuin ravitsemispalvelujen kohdalla – kaikki sellaisten einesten ja valmisruokien valmistaminen, joita ei ole tarkoitettu välittömästi nautittaviksi.

62. Koska unionin lainsäätäjä on täsmentänyt arviointiperusteen, jota soveltaen ravintola- tai ateriapalveluja koskevat liiketoimet voidaan luokitella, ja koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tulkittu elintarvikkeiden käsitettä toisen lainsäädännön yhteydessä, on täsmennettävä seikat, jotka ovat hyödyksi näiden käsitteiden yhtenäisen soveltamisen kannalta.

C ”Ravintola- ja ateriapalveluiden” verottaminen alennetulla verokannalla

63. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III on ollut direktiivin 2009/47 [45] voimaantulosta 1.6.2009 lähtien 12a kohta, jonka nojalla jäsenvaltioilla on mahdollisuus poiketa ”ravintola- ja ateriapalveluiden” kohdalla periaatteesta, jonka mukaan tavaroita ja palveluita on verotettava yleistä verokantaa soveltaen.

64. Direktiivin 2009/47 johdanto-osan toisen perustelukappaleen mukaan tavoitteena on edistää työpaikkojen luomista ja torjua harmaata taloutta.

42 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 48 kohta.

43 Muistutan, että käsiteltävässä asiassa Puolan lainsäätäjä on vahvistanut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan 5 prosentin alennetun verokannan, jota sovelletaan erityisesti ”eineksiin ja valmisruokiin”, sekä toisen 8 prosentin alennetun verokannan, jota sovelletaan erityisesti ”ravitsemispalveluihin”, ja että arvonlisäverokanta määritetään käyttämällä viitteenä tavaroiden ja palveluiden tilastointiluokitusta (PKWiU), joka liittyy toimialaluokitukseen (PKD) ja johon sisältyy erityisesti alennettujen kantojen osalta PKWiU:n luokka 10.85.1 ”einekset ja valmisruoat” ja PKWiU:n luokka 56.1 ”ravintolapalvelut ja liikkuvat ruoantarjoilupalvelut”, joihin kuuluvat ”ateriantarjoilupalvelut täyden palvelun ravintoloissa”, ”ateriantarjoilupalvelut itsepalveluravintoloissa” ja ”muut ateriantarjoilupalvelut”. Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 13–19 kohta.

44 Huomautan tässä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseinen viiteluokka kattaa välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen aterioiden luovutukseen liittyvät palvelut (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 18 ja 19 kohta) ilman tukipalvelujen olemassaoloa koskevaa edellytystä.

45 Unionin lainsäätäjä on antanut kyseisen säädöksen ennen tuomiota Bog ym., jossa tulkitaan kuudennen direktiivin liitteessä H, josta on tullut arvonlisäverodirektiivin liite III, olevaa 1 ryhmää (ks. kyseisen tuomion 8 kohta); tässä ryhmässä mainittiin alennetun arvonlisäverokannan mukaisesti verotettavien joukossa elintarvikkeet ja erityisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset ja tuotteet, joilla täydennetään tai korvataan näitä elintarvikkeita, tekemättä eroa niiden myyntitapojen perusteella. Unionin tuomioistuin on todennut lähinnä, että tavaroiden luovutuksen tapauksessa välittömästi nautittaviksi valmistetut ruoka-annokset ja ateriat kuuluvat kuudennen direktiivin liitteessä H olevaan 1 ryhmään ja niihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

65. Unionin lainsäätäjä on säätänyt täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan 1 kohdassa, joka on tullut 65 artiklansa mukaisesti voimaan 1.7.2011, arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuuden varmistamiseksi [46] ravintola- ja ateriapalvelujen ominaispiirteistä sekä niistä ominaispiirteistä, joilla eri ravintola- ja ateriapalvelut voidaan erottaa toisistaan. Saman artiklan 2 kohdassa täsmennetään ne seikat, joiden perusteella liiketoimea ei voida pitää ravintola- tai ateriapalveluna.

66. Kun kyseessä on erityisesti valmiin ruoan luovutus välittömästi nautittavaksi eli luovutustyyppi, joka on pääasiassa kyseessä olevan oikeusriidan kohteena, täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan 1 kohdan kahden ensimmäisen virkkeen ja saman artiklan 2 kohdan sanamuodon tarkastelun perusteella on näin ollen nähdäkseni pakko todeta, ettei ruoan valmistustavalla ole merkitystä ravintola- ja ateriapalveluiksi katsomisen kannalta, vaan olennaista on kyseisen ruoan luovutukseen liittyvien tukipalvelujen suorittaminen. Lisäksi näiden tukipalveluiden on oltava riittäviä ja niillä on oltava keskeinen merkitys, jotta valmistettu ruoka voidaan nauttia välittömästi.

67. Muussa tapauksessa on nähdäkseni pääteltävä, että ruoan luovutusta on pidettävä tavaroiden, tarkemmin sanottuna ”elintarvikkeiden”, luovutuksena. [47]

68. Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan 1 kohdan kolmannen virkkeen perusteella ravintolapalvelut voidaan erottaa ateriapalveluista ainoastaan ruoan luovutukseen liittyvien tukipalvelujen suorituspaikan perusteella.

69. Jo pelkästään tämän perusteella unionin tuomioistuimen pitäisi pystyä vastamaan ennakkoratkaisukysymyksiin esitetyssä muodossaan. Näiden määritelmien merkitystä on kuitenkin tarpeen täsmentää, [48] sillä pääasiassa kyseessä olevat tosiseikkoihin liittyvät olosuhteet ovat saaneet ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epävarmaksi, kyseisiin liiketoimiin sovellettavaa arvonlisäverokantaa koskevat Puolan viranomaisten tekemät arvioinnit ovat muuttuneet ja unionin tuomioistuimelle esitetyt kirjalliset huomautukset ovat yhtäpitäviä ainoastaan pikaruokapaikkojen ulkopuolella tapahtuvien myyntien osalta.

70. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12a kohdassa, luettuna yhdessä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa, tarkoitettua käsitettä ”ravintolapalvelut” on siis tulkittava tämän ratkaisuehdotuksen 46 kohdassa mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti suppeassa merkityksessään eikä kyseisen säännöksen soveltamisalaa tule laajentaa suorituksiin, jotka eivät liity erottamattomasti tähän käsitteeseen.

71. Edellä mainitussa liitteessä III olevan 12a kohdan sanamuodosta voidaan täsmentää ensinnäkin, että ilmaus ”ravintolapalvelut”, joka voi viitata yleiskielessä samalla kertaa sekä paikkaan että palveluun, samoin kuin ilmaus ”ateriapalvelut”, ovat yhteensopivia arvonlisäverodirektiivin 55 artiklan sanamuodon kanssa; tämän, direktiivillä 2008/08 lisätyn artiklan sanamuoto on säilynyt muuttumattomana voimaantulostaan 1.1.2010 lähtien. Kyseisessä artiklassa määritellään näiden palveluiden verotuspaikka paikaksi, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan ja joka on yleensä suorittajan toimipaikka, tekemättä eroa palveluiden välillä.

46 Ks. kyseisen täytäntöönpanoasetuksen johdanto-osan neljäs perustelukappale.

47 Ks. tällaisen arvioinnin perusteista tämän ratkaisuehdotuksen 80 ja 86 kohta.

48 Ks. vastaavasti myös komission kertomus neuvostolle yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 37 artiklan 3 kohdan mukaisesta vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa tai linja-autossa matkustaville luovutettavien tavaroiden tai suoritettavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, verotuspaikasta (COM(2012) 605 final; s. 7 ja 10), jossa tuodaan esille unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön selventämisen tarpeita.

72. Katson toiseksi, että alennettujen arvonlisäverokantojen yhteydessä ravintolapalveluiden ja ateriapalveluiden välillä tehtyä eroa, josta muistutan, että se on lisätty arvonlisäverodirektiivin liitteeseen III direktiivillä 2009/47 ja määritelty täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011, on verrattava siihen ainoaan aiempaan määritelmään, joka näille käsitteille on annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

73. Tässä yhteydessä unionin lainsäätäjän tekemiä sanamuotoa koskevia valintoja voidaan vertailla kronologisesti ainoastaan 2.5.1996 annetun tuomion Faaborg-Gelting Linien perusteluihin. Tuomio Bog ym., jossa täsmennettiin käsitteiden ulottuvuutta, on nimittäin annettu 10.3.2011, eli ennen kuin täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011 annettiin 15.3.2011.

74. Tuomion Faaborg-Gelting Linien 14 kohdassa todetaan, että ”ravintola-alan liiketoimille on ominaista, että ne koostuvat erilaisista palvelujen kokonaisuuksista ja muista toiminnoista, joista ruuan toimittaminen on vain *yksi tekijä ja joista suurin merkitys on palveluilla*. Sitä on tämän vuoksi pidettävä kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena. Asia on toisin silloin, kun liiketoimet koskevat *’mukaan otettaviksi tarkoitettuja’ ruokia ja kun niihin ei liity* paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja *palveluja* asianmukaisessa ympäristössä”.[49]

75. Huomautan ensinnäkin, että tuomiossa Faaborg-Gelting Linien käytetään ainoastaan termiä ”ravintola-ala”. Siinä määritellään riita-asian kohteeksi autolautoilla suoritettavien ”ravintola-alan liiketoimien” arvonlisäverotus. Niille ominaiset olosuhteet[50] vastaavat kuitenkin yleensä juuri ravintoloissa tarjottavia palveluja.

76. Kyseisten liiketoimien tapahtuminen aluksessa saattaa auttaa ymmärtämään, millä perusteella suorittajan omissa tiloissaan tarjoamat palvelut erotetaan suorittajan tilojen ulkopuolella ravintola-alueella tarjotuista palveluista.[51]

77. Näiden erojen tarkastelu valaisee tilannetta. Unionin lainsäätäjä on poistanut täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklassa ruoan valmistusta (valmistetut tai sellaisenaan nautittavat ruoat) tai ruoan kuljetusta (kuljetus saattaa sisältyä) koskevat arviointiperusteet, eikä se ole vahvistanut myöskään ”paikalla nauttimisen” arviointiperustetta.[52]

78. Unionin lainsäätäjä on ratkaissut näin tuomion Faaborg-Gelting Linien ulottuvuuteen liittyvät epävarmuudet, jotka koskevat erityisesti ruoka-annosten valmistamiseen ja luovutukseen liittyvien tekijöiden keskeistä merkitystä, josta on saattanut aiheutua mahdottomiksi muodostuvia rajaamisongelmia ruoka-annosten ja niiden esillepanon moninaisuuden ja monitahoisuuden vuoksi, toisin kuin ateriapalvelujen suoritukseen liittyvien osatekijöiden kvalitatiivista merkitystä koskevasta arviointiperusteesta.[53]

79. Tässä yhteydessä voidaan havaita, että unionin lainsäätäjä on tullut täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 samaan ratkaisuun kuin unionin tuomioistuin tuomiossa Bog ym., kun on pyritty määrittämään täsmällisesti perusteet, joiden mukaisesti tavaroiden luovutukset voidaan erottaa palvelujen suorituksista liiketoimissa, jotka koostuvat välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen valmistettujen ruoka-annosten myynnistä.

49 Kursivointi tässä.

50 Ks. tuomio Faaborg-Gelting Linien (13 kohta).

51 Ks. tuomio Faaborg-Gelting Linien (15 kohta).

52 Ks. tuomio Faaborg-Gelting Linien (14 kohta).

53 Ks. tuomio Bog ym. (19, 21, 36 ja 43 kohta).

80. Koska tuomion Bog ym. ulottuvuus on laaja siinä kyseessä olleiden asioiden taustalla olevien, tosiseikkoihin liittyvien olosuhteiden monitahoisuuden vuoksi, vaikka direktiiviä 2009/47 ei voitu soveltaa ajallisista syistä,[54] katson näissä olosuhteissa, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklaa on tulkittava kyseisen tuomion valossa.

81. Unionin tuomioistuin on nimittäin ottanut tuomiossa Bog ym. kantaa neljään erilaiseen tilanteeseen, joissa myytiin valmiita ruoka-annoksia nautittaviksi. Kyseessä olivat makkaroiden ja ranskalaisten perunoiden myynti toreille pysäköidyistä pikaruokavaunuista,[55] popcornien ja tortillasipsien (nachojen) myynti elokuvateattereiden auloissa,[56] grillatun lihan ja ranskalaisten perunoiden myynti grillikioskeilta[57] ja pitopalveluyrittäjän valmistamien ruoka-annosten myynti.[58]

82. Vaikka tuomion Faaborg-Gelting Linien 14 kohdasta voidaan johtaa arviointiperuste, jossa edellytetään ”paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä”, unionin tuomioistuin on todennut tuomion Bog ym. 70 ja 71 kohdassa, että ruoka-annosten toimitus myyntipisteissä, ajoneuvoissa tai elokuvateattereissa *pelkistetyssä infrastruktuurissa*, mikä edellyttää vain *vähäistä inhimillistä työpanosta*, on katsottava *tavaroiden luovutukseksi*. Se on tulkinnut kyseisen käsitteen kattavan myös ruoka-annokset tai ateriat, jotka on keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla valmistettu välittömästi nautittavaksi.[59]

83. Sen sijaan pitopalveluyrittäjän tarjoamat suoritukset, lukuun ottamatta tilanteita, joissa vain luovutetaan vakioituja ruoka-annoksia, *ovat palvelujen suorituksia*, sillä ruoka-annosten valmistaminen, ruokalistojen kokoaminen ja mahdollinen astioiden, ruokailuvälineiden sekä pöytien ja tuolien toimitus ovat hallitsevia osia palvelussa.[60]

84. Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan 2 kohdassa säädetään kuitenkin, että ”– – ruokien – – luovuttamista, johon *ei* [sisälly] muita tukipalveluja, ei pidetä – – ravintola- ja ateriapalveluina”,[61] ja nämä palvelut on määritelty saman artiklan 1 kohdassa siten, että ne koostuvat ”ruokien – – luovuttamisesta – – [johon] liittyy *riittävästi* tukipalveluja, jotka mahdollistavat niiden välittömän kulutuksen – –, [ja joka] on vain osa kokonaisuutta, jossa *keskeinen merkitys on palveluilla*.”[62]

85. Mitä voidaan näin ollen ottaa opiksi tuomiossa Faaborg-Gelting Linien ja tuomiossa Bog ym. annetuista unionin tuomioistuimen toteamiin eritasoisiin tukipalveluihin liittyvistä täsmennyksistä, kun verotettavien liiketoimien olosuhteet ovat nyt toiset kuin sen tarkasteltavaksi aiemmin saatetuissa asioissa? On muistettava, että nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisukysymykset koskevat pikaruokaravintolan liiketoimien luokittelua, ja näiden liiketoimien erityispiirteenä on, että niillä voi olla asiakkaan tekemän valinnan mukaan joko ravintola- tai ateriapalvelujen ominaispiirteitä taikka take away -myynnin piirteitä, eikä myyntipaikka ole joka tapauksessa pelkistetty, vaan se on pysyvä tila, joka on tarkoitettu nimenomaisesti myytyjen tuotteiden välittömään nauttimiseen.

54 Ks. tuomio Bog ym. (8 kohta).

55 Asia C-497/09 (Bog), ks. tuomio Bog ym. (13 kohta).

56 Asia C-499/09 (CinemaxX, aikaisemmin Flebbe Filmtheater), ks. tuomio Bog ym. (26 kohta).

57 Asia C-501/09 (Lohmeyer), ks. tuomio Bog ym. (32 kohta).

58 Asia C-502/09 (Fleischerei Nier), ks. tuomio Bog ym. (38 kohta).

59 Ks. tuomio Bog ym. (88 kohta).

60 Ks. tuomio Bog ym. (77, 79 ja 80 kohta).

61 Kursivointi tässä.

62 Kursivointi tässä.

86. Ehdotan, että unionin tuomioistuin tulkitsee täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklaa tuomion Faaborg-Gelting Linien ja tuomion Bog ym. valossa,[63] sillä yhdessä tarkasteltuina näistä tuomioista ilmenee nähdäkseni selvästi ensinnäkin, että ruoka-annosten myynti mukaan otettavaksi on luokiteltava tavaroiden luovutukseksi. Tätä tulkintaa voidaan verrata arvonlisäverokomitean antamiin ohjeisiin.[64]

87. Sama pätee toiseksi paikkoihin, joissa mahdollisuus paikalla nauttimiseen ei voi olla kuluttajan näkökulmasta hallitseva osa palvelua siksi, että suorittajan tarjoamat palvelut ovat hyvin vähäiset (pakkaukset, ruokailuvälineiden antaminen, pienet tilat) samoin kuin on palveluja tarjoavan henkilöstön määrä (yleensä yksi tai useampi myyjä).

88. Kolmanneksi tästä on pääteltävä niin ikään, että ravintolatoiminnan luokittelu edellyttää yksityiskohtaista tarkastelua eikä pelkkä ruoan nauttimiseen paikalla soveltuvien tilojen olemassaolon toteaminen kvantitatiiviselta kannalta ole riittävää.

89. Näiden erilaisten tekijöiden perusteella on kuitenkin mahdotonta vastata täsmällisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen siitä, minkä tasoista palvelua vaaditaan, jotta kyseessä olevia erilaisia myyntitapoja (”in-store”, ”drive-in”, ”walk-through” ja ”food court”)[65] ei luokiteltaisi tavaroiden luovutukseksi.

90. Tämä toteamus edellyttää mielestäni sen varmistamista, että unionin tuomioistuimen antama vastaus voidaan sovittaa helposti muihin valmistettujen ruoka-annosten myyntitapoihin, joita käytetään erilaisissa ruoan nopeaan nauttimiseen soveltuvissa paikoissa, kuten kauppojen, museoiden, liikuntapaikkojen, huoltoasemien ja torien yhteyteen tai ruoka-automaattien läheisyyteen järjestetyissä paikoissa, sekä mahdollisesti kehitettäviin uudenlaisiin myyntitapoihin, joita on nähty meneillään olevan terveyskriisin yhteydessä. Tarkoitan tässä tapauksia, joissa ravintolanpitäjät ovat myyneet aterioita asiakkaille, jotka eivät ole voineet jäädä nauttimaan ateriaansa paikalla, pakattuina tai lautaselle tarjoiltuina valmistettuina ruoka-annoksina, jotka on voitu säilyttää useita päiviä tai lämmittää välittömästi.

91. Kun täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan mukaista ravintola- ja ateriapalvelujen määritelmää tulkitaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa, voidaan nähdäkseni todeta, että henkilöstön tarjoamat palvelut, jotka tekevät ruoan nauttimiseen tarkoitetuissa tiloissa luovutetun ruoan välittömästä nauttimisesta miellyttävämpää, on keskeinen arviointiperuste, jolla voidaan määrittää täsmällisesti, mitä ilmaus ”riittävät tukipalvelut” kattaa. Olen varsinaisesti sitä mieltä, että palvelujen suoritus voidaan erottaa tavaroiden luovutuksesta valtaosassa tapauksista sillä perusteella, että ruoka luovutetaan paikassa, joka on verovelvollisen määräysvallassa ja johon on järjestetty ne aineelliset resurssit ja henkilöresurssit, joilla voidaan taata kuluttajalle miellyttävät olot (esimerkiksi pöydät ja tuolit) sekä kuluttajan turvallisuus (muun muassa tilojen puhtaus).

63 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 80 kohta.

64 Ks. 18.–19.11.2009 pidetyn arvonlisäverokomitean 86. kokouksen perusteella annetut suuntaviivat (taxud.d.1(2009)357988), jotka ovat saatavana osoitteessa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (s. 117 ja 118). Niissä täsmennetään yhtäältä, ettei seuraavia liiketoimia pidetä ateria- eikä ravintolapalveluina:
– pelkkä valmistetun tai sellaisenaan nautittavan ruoan luovutus (esimerkiksi ravintoloiden, ruokakauppojen tai muiden vastaavien mukaan otettavaksi myymä ruoka);
– pelkästään ruoan valmistamisesta ja kuljetuksesta koostuvat liiketoimet;
– yleisesti liiketoimet, jotka koostuvat ruoan ja/tai juomien valmistuksesta, kuljetuksesta ja luovutuksesta ilman mitään muita tukipalveluja.
Toisaalta näissä tapauksissa ruoan ja/tai juomien luovutus ilman niihin liittyviä tukipalveluja katsotaan komitean mukaan näissä tapauksissa tavaroiden luovutukseksi, jonka paikka määritetään arvonlisäverodirektiivin 31–37 artiklan perusteella. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 1 ryhmän mukaisesti jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa elintarvikkeiden (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia) luovutukseen.

65 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 21 kohta.

92. Tämä arviointiperuste on kuitenkin yhdistettävä *kuluttajan päätökseen* käyttää näitä ruoan luovutukseen liittyviä tukipalveluja, mikä määräytyy *välittömästi nautittavissa olevan aterian myyntitavan perusteella* eli sillä perusteella, tapahtuuko myynti suorittajan tiloissa vain tilojen ulkopuolella. Viimeksi mainitussa tapauksessa pelkkä aineellisen infrastruktuurin ja palveluja tarjoavan henkilöstön käyttöön antaminen ei mielestäni riitä liiketoimen luokittelemiseksi palvelujen suoritukseksi. Toisin sanoen on katsottava, ettei ruoan luovutukseen liity mitään muita tukipalveluja.

93. Muistutan, ettei tällaisen eron tekeminen voi vaikuttaa siihen, mitä sovellettavissa olevista alennetuista arvonlisäverokannoista jäsenvaltio päättää soveltaa. Jos kyseisessä esimerkkitapauksessa on sovellettavissa kaksi alennettua arvonlisäverokantaa, mikään ei siis nähdäkseni estä tämän ratkaisuehdotuksen 50 ja 59 kohdassa mainitut periaatteet huomioon ottaen soveltamasta samaa arvonlisäverokantaa edellyttäen, että arvonlisäverodirektiivin liitteeseen III liittyvät liiketoimen luokitteluperusteet täyttyvät.

94. Toisin sanoen vaikuttaa taloudellisesti perustellulta, että muualla kuin paikalla nautittavien valmistettujen ruoka-annosten myyntiä voidaan verottaa eri tavalla tavaroiden luovutuksena sen mukaan, tapahtuuko myynti ruokakaupassa vai muodostuuko se päinvastoin näiden ruoka-annosten antamisesta asiakkaalle tämän tilauksesta nautittavaksi joko välittömästi tai myöhemmin. Omasta näkökulmastani nämä myynnit eivät ole objektiivisesti samankaltaisia, sillä ne eivät vastaa samoihin kuluttajien tarpeisiin ja ne edellyttävät eriasteista inhimillistä työpanosta. Tämä asianomaisten tavaroiden tai palvelujen samankaltaisuuden arviointi on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä. [66]

95. Unionin tuomioistuin voisi näin ollen vastata ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle seuraavasti:

– Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että käsite ”ravintola- ja ateriapalvelut” kattaa ruoan luovutuksen paikassa, joka on verovelvollisen määräysvallassa ja johon on järjestetty aineelliset resurssit ja henkilöresurssit sen takaamiseksi, että kuluttajille tarjotaan riittävästi laadukkaita palveluja, joilla on tarkoitus tehdä kuluttajan oleskelusta miellyttävää ja varmistaa hänen turvallisuutensa niin, että ruoka voidaan nauttia välittömästi paikalla.

– Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että käsite ”elintarvikkeet” kattaa ruoan luovutuksen nautittavaksi välittömästi verovelvollisen käyttöön antaman paikan ulkopuolella, kun tähän liittyy riittävästi tukipalveluja, joiden ansiosta kyseinen ruoka voidaan nauttia paikalla.

96. Tätä vastausta voisi olla hyödyllistä täydentää pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden moninaisuuden vuoksi täsmennyksillä, jotka koskevat myyntitoimien lähtökohtaista luokittelua, jotta kansallinen tuomioistuin voi ratkaista, voidaanko valmistettujen ruoka-annosten myyntiin soveltaa keskivertokuluttajan näkökulmasta 8 prosentin verokantaa ottamalla huomioon pelkkä välitöntä nauttimista koskeva arviointiperuste, vaikka valmistettujen ruoka-annosten luovutukseen sovellettaisiin 5 prosentin verokantaa.

D Kyseessä olevien myyntitoimien luokittelu

97. Pääasian valittaja soveltaa taloudellisen toimintansa yhteydessä erilaisia myyntimenetelmiä, jotka olen käynyt läpi tämän ratkaisuehdotuksen 21 kohdassa.

66 Ks. erityisesti tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C-597/17, EU:C:2019:544, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

98. Olen samaa mieltä kuin komissio, joka esittää kirjallisissa huomautuksissaan, että verovelvollisen käyttämät myyntijärjestelmät on tutkittava erikseen, koska ruoka-annosten ja aterioiden myyntiin liittyvät tukipalvelut vaihtelevat käytetyn myyntijärjestelmän mukaan.

1. Pikaruokaravintoloissa tapahtuva myynti

99. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on käynyt läpi valittajan pikaruokaravintoloissa harjoittaman myynnin (”in-store”) yhteydessä myytyjen tuotteiden [67] ja tarjottujen palvelujen ominaispiirteet, jotka verohallinto on tuonut esille. Tukipalveluja ovat seuraavat:

”– asiakkaat voivat käyttää ravintolasalia, jossa on tuolia, pöytiä ja wc-tilat

– asiakaspalvelu koostuu joukosta toimia, jotka alkavat aterian valmistuksesta ja päättyvät sen tarjoamiseen ja joista huolehtivat nimetyt työntekijät, jotka pystyvät yleensä ainoina hoitamaan kyseiset tehtävät niin, että tuotteen omaperäinen maku ja ominaispiirteet säilyvät

– asiakkailla on mahdollisuus käyttää maksutonta internetyhteyttä

– valittaja antaa sanoma- ja aikakauslehtiä asiakkaidensa käyttöön

– tiloissa on ilmastointi kesäisin ja lämmitys talvisin

– tiloissa kuuluu musiikkia, jotta asiakkaiden oleskelu olisi miellyttävämpää

– aterioiden myyntiin liittyvien toimintojen lisäksi valittaja huolehtii oheispalveluista, jotka koostuvat siistimisestä, pöytien ja tuolien pyyhkimisestä, jätteiden hävittämisestä ja lattioiden pesusta, ja toisinaan valittaja jakaa pieniä lahjoja

– tilat on ympäröity istutuksin, lapsille on leikkialueita ja asiakkailla on mahdollisuus pysäköidä ajoneuvonsa tätä varten varatulle pysäköintialueelle.”

100. Näiden ominaispiirteiden perusteella katson komission tavoin ja johdonmukaisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä [68] katsotun kanssa, että verovelvollisen tällä tavoin tarjoama palvelujen suoritus voidaan luokitella ravintolapalvelujen suoritukseksi, jota tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan sekä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan kanssa. Tällainen liiketoimi ei nimittäin rajoitu valmistettujen ruoka-annosten luovutukseen, vaan siihen liittyy palveluja, joilla on kuluttajan kannalta keskeinen merkitys siitä huolimatta, että ruoka-annosten tilaamisen ja tarjoilun aikaiset suoritukset on yksinkertaistettu, jopa standardoitu, asiakkaan tavoittelemaa nopeutta koskevan vaatimuksen täyttämiseksi.

101. Jos kuluttaja päättää viedä valmistetun ruoka-annoksen mukanaan ja olla nauttimatta sitä paikalla, olisi tämä liiketoimi luokiteltava tavaroiden luovutukseksi, koska verovelvollisen tarjoama infrastruktuuri ei ole tällöin asiakkaan kannalta ratkaiseva tässä tilanteessa. [69]

102. Kuten komissio on täsmentänyt, tällaisessa tapauksessa verovelvollisen on nähdäkseni säilytettävä todisteet, joilla arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen voidaan perustella. [70]

67 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

68 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 74 ja 82 kohta.

69 Ks. vastaavasti tuomio Bog ym. (64 kohta).

70 Ks. tästä yleiset periaatteet, jotka käydään läpi 21.11.2018 annetun tuomion Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932) 31 kohdassa.

2. Pikaruokaravintolan ulkopuolella tapahtuva myynti

103. Kun kyseessä on myynti ravintolan ulkopuolelle avautuvista luukuista autolla tai jalan saapuville kuluttajille (”drive-in” ja ”walk-through”), sille ominaista on asiakkaan päätös olla menemättä pääasian valittajan asiakkaan käyttöön antaman infrastruktuurin *sisään*. Vaikuttaa siis loogiselta katsoa, ettei ravintolan sisällä tarjottavilla tukipalveluilla ole keskivertokuluttajan näkökulmasta pääsääntöisesti keskeistä merkitystä silloin, kun kuluttaja ei mene ravintolan sisälle ostaessaan valmistetun ruoka-annoksen, mikä otetaan huomioon valmistetun ruoka-annoksen luovutuksessa (ei tarjotinta, pakattu kassiin kuljetusta varten).

104. Näin ollen täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan 2 kohdan soveltamisen edellytykset vaikuttavat mielestäni täyttyvän.

105. Tämän ratkaisuehdotuksen 91 ja 92 kohdassa esitetyistä aineellisista syistä pelkkä mahdollisuus pystyä silti käyttämään pikaruokaravintolasta vastaavan henkilön käyttöön antamaa infrastruktuuria ei minusta ole ristiriidassa tämän arvioinnin kanssa. Tässä tapauksessa tämän vahvistaa nähdäkseni vertailu olosuhteisiin, joita unionin tuomioistuin on tarkastellut tuomiossa Bog ym.[71]

106. Pikaruokavaunuissa, elokuvateattereissa ja grillikioskeilla tapahtuvalle myynnille, joiden osalta palvelut ovat hyvin rajalliset sen vuoksi, miten ruoan välittömään nauttimiseen tarkoitetut paikat on järjestetty, on nimittäin yhteistä se, että kuluttaja valitsee nopean ja rajallisen palvelun paikassa, joka on tarkoitettu vastaamaan näihin odotuksiin.

107. Päättelen tämän perusteella komission tavoin, että myynti, jota verovelvollinen harjoittaa ”drive-in” - ja ”walk-through” -järjestelmissä, on siis katsottava elintarvikkeiden luovutukseksi.

3. Kauppakeskusten sisällä ravintola-alueilla tapahtuva myynti

108. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kauppakeskusten ravintola-alueilla (”food court”) tapahtuvassa myynnissä on kyse järjestelmästä, jossa ruoka-annokset myydään nautittavaksi tätä tarkoitusta varten varatuilla erityisillä kauppakeskusten sisällä sijaitsevilla alueilla. Näillä ravintola-alueilla sijaitsee useita eri yritysten myyntipisteitä, joista myydään erilaisia ruokia. Jokaisen yrityksen käytössä on osa myynti- ja maksutiloista, keittiötiloista ja toisinaan myös varastotiloista. Alueella on myös yhteinen osa, joka on tarkoitettu kaikkien ravintola-alueella (”food court”) ruokaa myyvien palvelujen suorittajien asiakkaille ruoka-annosten nauttimista varten. Kyseiseen tilaan on sijoitettu pöytiä ja tuoleja, joita ei ole erotettu toisistaan mitenkään tai nimetty tietylle yritykselle. Jonkin yrityksen myyntipisteellä asioiva asiakas ostaa kertakäyttöisessä pakkauksessa luovutettavan valmistetun aterian, jonka hän voi ottaa mukaansa tai nauttia ravintola-alueella, joka ei ole pöydistä ja tuoleista huolimatta ravintolasali ja jossa ei ole myöskään ravintolan infrastruktuuria (eli esimerkiksi erillistä keittiötä, astiastoa, ruokailuvälineitä, lautasliinoja, astianpesukonetta, tarjoilijoita tai kokkeja) eikä vaatenaulakkoa. Wc-tilat kuuluvat kauppakeskukselle. Lisäksi aluetta voidaan käyttää odotus- tai tapaamispaikkana. Pöytiin ei voi tehdä varauksia.

109. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että asiakkaalle annettu mahdollisuus käyttää tarjolla olevaa infrastruktuuria ei vaikuta muodostavan keskivertoasiakkaan näkökulmasta merkittävää osaa palvelujen suorituksesta, toisin kuin ravintolassa tapahtuvassa myynnissä, on tästä pääteltävä, että kyseinen liiketoimi on luokiteltava elintarvikkeiden luovutukseksi, kuten pikaruokaravintolan ulkopuolella tapahtuva myynti.

71 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 81 kohta.

110. Olen kuitenkin komission kanssa samaa mieltä siitä, että ravintola-alueilla (”food court”) tapahtuvan myynnin tietyt ominaispiirteet, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuvaa, saattaisivat johtaa perustellusti erilaisiin luokituksiin.

111. Otan nimittäin huomioon, että valmistettujen ruoka-annosten myynti tapahtuu tiloissa, jotka on tarkoitettu paikalla ruokailua varten ja jotka eivät tosin ole yksin pääasian valittajan vastuulla mutta joissa valittajan yritys on näkyvästi läsnä[72] ja joissa valittaja vaikuttaa tarjoavan vastaavia palveluja, joita keskivertokuluttaja voi saada saman yrityksen pikaruokaravintolan sisällä. Tällaisessa tapauksessa on mahdollista, että ravintola-alueen käyttöön antaminen yhdistettynä riittävään palveluun aiheuttaa velvollisuuden luokitella liiketoimi palvelujen suoritukseksi, vaikka pikaruokapaikan tilat jaetaan muiden yritysten kanssa. Tässä yhteydessä on korostettava, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 6 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan ateriapalveluiden käsite kattaa yleisesti kaikki tämäntyyppiset, muualla kuin suorittajan tiloissa tarjotut palvelut.

112. Päätelmä voisi olla nähdäkseni toinen, jos myyntitiskit olisi sijoitettu kauppakeskuksiin täsmälleen samalla tavalla kuin ”walk-through” -järjestelmässä ja jos asiakas pystyisi nauttimaan ostamansa tuotteen tiloissa, jotka ovat kyseisten keskusten vastuulla ja joissa vain pöydät ja tuolit annetaan asiakkaan käyttöön oston tarkoituksesta riippumatta (paikalla nauttiminen tai odotuspaikkana käyttäminen).

113. Olen siis sitä mieltä, että valmistettujen ruoka-annosten myynti kyseisten aterioiden nauttimiseen paikalla tarkoitetussa pysyvässä infrastruktuurissa, joka voidaan jatkaa muiden valmistettuja ruoka-annoksia luovuttavien toimijoiden kanssa ja jonka verovelvollinen antaa asiakkaiden käyttöön, muodostaa ravintolapalvelun, vaikka henkilöstön tarjoama palvelu rajoittuu ainoastaan ravintolatilojen ja mukavuuksien käytöstä huolehtimiseen.

114. Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan vastata seuraavasti:

– pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla tavoilla valmistettujen ruoka-annosten myynti pikaruokapaikoissa, joissa verovelvollinen antaa asiakkaan käyttöön infrastruktuurin, jossa ateriat voidaan nauttia paikalla ja jonka verovelvollinen on järjestänyt tai jonka se jakaa muiden valmistettuja ruoka-annoksia myyvien toimijoiden kanssa, muodostaa ravintolapalvelun, ja

– pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla tavoilla valmistettujen ruoka-annosten myynti pikaruokapaikoissa, kun asiakas päättää ottaa ruoka-annoksen mukaansa ja olla nauttimatta sitä verovelvollisen tätä tarkoitusta varten käyttöön antamassa infrastruktuurissa, ei muodosta ravintolapalvelua vaan elintarvikkeiden luovutuksen, jota voidaan verottaa alennettua arvonlisäverokantaa soveltaen. Kyseinen verokanta voi olla sama kuin ravintolapalveluihin sovellettava verokanta edellyttäen, ettei tämä loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

V Ratkaisuehdotus

115. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Naczelny Sąd Administracyjnyn esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12a kohdan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen

72 Tämä tilanne voidaan erottaa konkreettisesti toreille järjestetyistä ravintola-alueista, joille on sijoitettu ainoastaan pöytiä ja tuoleja ilman tietyille myyjille varattuja tiloja.

(EU) N:o 282/2011 6 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että käsite ”ravintola- ja ateriapalvelut” kattaa ruoan luovutuksen paikassa, joka on verovelvollisen määräysvallassa ja johon on järjestetty aineelliset resurssit ja henkilöresurssit sen takaamiseksi, että kuluttajille tarjotaan riittävästi laadukkaita palveluja, joilla on tarkoitus tehdä kuluttajan oleskelusta miellyttävää ja varmistaa hänen turvallisuutensa niin, että ruoka voidaan nauttia välittömästi paikalla.

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla tavoilla valmistettujen ruoka-annosten myynti pikaruokapaikoissa, joissa verovelvollinen antaa asiakkaan käyttöön infrastruktuurin, jossa ateriat voidaan nauttia paikalla ja jonka verovelvollinen on järjestänyt tai jonka se jakaa muiden valmistettuja ruoka-annoksia myyvien toimijoiden kanssa, muodostaa näin ollen ravintolapalvelun.

2. Direktiivin 2006/112 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että käsite ”elintarvikkeet” kattaa ruoan luovutuksen nautittavaksi välittömästi verovelvollisen käyttöön antaman paikan ulkopuolella, kun tähän liittyy riittävästi tukipalveluja, joiden ansiosta kyseinen ruoka voidaan nauttia paikalla.

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla tavoilla valmistettujen ruoka-annosten myynti pikaruokapaikoissa, kun asiakas päättää ottaa ruoka-annoksen mukaansa ja olla nauttimatta sitä verovelvollisen tätä tarkoitusta varten käyttöön antamassa infrastruktuurissa, ei näin ollen muodosta ravintolapalvelua vaan elintarvikkeiden luovutuksen, jota voidaan verottaa alennettua arvonlisäverokantaa soveltaen. Kyseinen verokanta voi olla sama kuin ravintolapalveluihin sovellettava verokanta edellyttäen, ettei tämä loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.