

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. április 22.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (hÉa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 98. cikk (2) bekezdése – A tagállamok azon lehetősége, hogy bizonyos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazzanak – Valamely kereskedelmi tevékenység »szolgáltatásnyújtásnak« minősítése – A III. melléklet 12a. pontja – A 282/2011/EU végrehajtási rendelet – 6. cikk – Az »éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások« fogalma – Az eladó helyiségeiben vagy vendéglátóipari területen helyben történő, azonnali fogyasztásra kész ételek – Azonnali fogyasztásra kész, elvitelre szánt ételek”

A C-703/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2019. szeptember 24-én érkezett, 2019. június 6-i határozatával terjesztett elő a

J. K.

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach**

között,

a **Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan és N. Jääskinen (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Richard de la Tour

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- J. K. képviselőjében R. Baraniewicz doradca podatkowy és A. Zubik radca prawny,
- a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach képviselőjében P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski és M. Kowalewska, meghatalmazotti minőségben,
- a Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców képviselőjében P. Chrupek és A.

ZarbaFaracik,

- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskait és M. Siekierzyńska, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. november 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 116., 18. o.; helyesbítés: HL 2012. L 249., 15. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) a héairányelv III. melléklete 12a. pontjával és a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77, 1. o.) 6. cikkével összefüggésben értelmezett 98. cikke (2) bekezdése értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet J. K. és a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (a katowicei adóhivatal elnöke, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) között a 2016-ban annak megállapítására irányulóan lefolytatott adóellenőrzések eredményeinek tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy milyen mértékű hozzáadottértékadó (héta) kell alkalmazni a helyben történő azonnali fogyasztásra vagy elvitelre szánt készélelmiszerek és ételek értékesítésére irányuló ügyletek tekintetében, amelyek után J. K. ezen adó megfizetésére köteles.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 96. cikke a következőképpen szól:

„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 Ezen irányelv 98. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

[...]

(3) Ha a tagállamok az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómértéket az egyes termékekre alkalmazzák, a [2008. október 4-i 1031/2008/EU bizottsági végrehajtási rendelettel (HL 2013. L 291., 1. o.; helyesbítés: HL 2014. L 100., 13. o.) módosított, a vám- és a statisztikai nomenklatúráról, 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.) I. mellékletében szerepel?] Kombinált Nómenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.”

5 Az említett irányelvnek „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni” címet viselő III. melléklete az 1. és 12a. pontjában a következőket sorolja fel:

„1. Emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek (beleértve az italokat is, de az alkoholos italok kivételével); általában élelmiszerkészítésre szolgáló élő állatok, magvak, növények és összetevők; általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek;

[...]

12a. éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások, az italok értékesítése (alkoholtartalmú és/vagy alkoholmentes italok) kizárásának lehetőségével.”

A 282/2011 végrehajtási rendelet

6 A 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

A KN

7 Az 1031/2008 rendelettel módosított 2658/87 rendelet I. mellékletében szerepel? Kombinált Nómenklatúra (a továbbiakban: KN) a Harmonizált Áruleíró és Kódrendszeren alapul, amelyet a később a Vámigazgatások Világszervezetévé (WCO) átalakult Vámszervező Tanács állapított meg, és az összehangolt áruleíró és kódrendszerrel szóló, Brüsszelben 1983. június 14-én megkötött nemzetközi egyezmény hozott létre. Ezt a nemzetközi egyezményt és annak 1986. június 24-i módosító jegyzékét az Európai Gazdasági Közösség részéről az 1987. április 7-i 87/369/EGK tanácsi határozat (HL 1987. L 198., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 288. o.) hagyta jóvá.

A lengyel jog

8 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usługnak (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény, a Dz. U. 2004. évi 54. száma, 535. rovat) az alapügyre alkalmazandó változata (a Dz. U. 2011. évi 177. száma, 1054. tétel, a továbbiakban: héatörvény) szerinti 5a. cikke (1) bekezdésének 1. pontja 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 árukhoz vagy szolgáltatásokhoz statisztikai jeleket rendelnek.”

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

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

10 E törvény 10. mellékletének 28. pontja hivatkozást tartalmaz azon „[k]észételek[re], kivéve az 1,2%-nál magasabb alkoholtartalmú termékek”, amelyek a 2015. szeptember 4-
Rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Us?ug (az áruk és szolgáltatások lengyelországi osztályozásáról szóló minisztertanácsi rendelet; Dz. U., 2015., 1676. tétel; a továbbiakban: PKWiU) 10.85.1 alosztályának hatálya alá tartoznak.

11 A 2013. december 23-
rozporz?dzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i us?ug dla których obni?a si? stawki podatku od towarów i us?ug oraz warunków stosowania stawek obni?onych (a kedvezményes héamértékkal adózó árukról és szolgáltatásokról, valamint a kedvezményes adómértékek alkalmazásának feltételeir?l szóló pénzügyminiszteri rendelet, Dz. U., 2013., 1719. tétel) 3. cikke (1) bekezdése 1. pontjának szövege a következő:

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

1) az e rendelet mellékletében felsorolt áruk és szolgáltatások”.

12 E rendelet melléklete III. pontjának 7. alpontja a következő szolgáltatásokat említi:

„Vendéglátással kapcsolatos szolgáltatások és italszolgáltatások (PKWiU ex 56), 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; Italok, amelyek elkészítéséhez kávé vagy teát használnak, tekintet nélkül azoknak az elkészített italban való százalékos részarányára; 4) szénsavas alkoholmentes italok; 5) ásványvizek; 6) a [héal]törvény 41. cikkének (1) bekezdése szerinti adómértékkal adózó egyéb feldolgozatlan áruk.”

13 A kérdést el?terjeszt? bíróság által szolgáltatott információk szerint a PKWiU „Vendéglátással kapcsolatos szolgáltatások és italszolgáltatások” címet visel? ex 56. rovata alatt az 56.1. alosztály magában foglalja a vendéglátással kapcsolatos és elvitelre szánt ételekhez kapcsolódó szolgáltatásokat, különösen az ételszolgáltatást teljes kiszolgálással, az önkiszolgáló ételszolgáltatást és az egyéb ételszolgáltatást (a továbbiakban: vendéglátással kapcsolatos szolgáltatások, PKWiU ex 56. rovata értelmében).

14 E bíróság azt is pontosítja, hogy a PKWiU rendelkezéseinek értelmezésére a 2007. december 24-
rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie polskiej klasyfikacji dzia?alno?cira (a tevékenységek lengyelországi besorolásáról szóló rendelet, a Dz. U 2007. évi 251. száma, 1885. tétel), különösen annak ex 56. rovatára és az abban szerepl? alosztályokra való hivatkozással kerül sor. Ez a rovat kiterjed az éttermekben való közvetlen fogyasztásra irányuló teljes ellátás biztosításához kapcsolódó szolgáltatásra, beleértve az önkiszolgáló és ételeket „elvitelre” kínáló éttermeket, ül?helyekkel vagy azok nélkül. Nem az ételeket kínáló intézmény típusa a meghatározó, hanem az, hogy ezen ételeket azonnali fogyasztásra szánják. Az „Éttermek és egyéb állandó vendéglátóhelyek” címet visel? 56.10.A. alosztály magában foglalja az ételek készítését és felszolgálatát asztaloknál ül? vendégek részére, vagy saját ételüket menü?
kiválasztó vendégek részére, anélkül hogy jelent?sege volna annak, hogy az elkészített ételeket a helyszínen fogyasztják el, elvitelre kérik, vagy kiszállítják a részükre. Ezen alosztály a következő

tevékenységeket foglalja magában: éttermek, kávézók, *fast food* éttermek, gyorséttermek és elvitelre készített ételeket értékesít? helyek, tejbárok, fagyaltozók, pizzériák, vagy szállítójárm?ben külön jogalanyok által üzemeltetett éttermek vagy bárók üzemeltetése.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

15 Az alapeljárás felperese franchise?vev? egy gyorsétterem láncon belül. Ételek és készételek, így szendvicsek, saláták, sült hasábburgonya, fagyaltok stb. értékesítésére irányuló tevékenységet folytat. E termékeket m?anyag tálcán szolgálják fel, amellyel a vendég egyszer használatos szalvétát és bizonyos termékek esetében m?anyag ev?eszközt és/vagy szívószálat is kap. Ezen ételeket félkész termékekb?l helyben készítik, azok felszolgálhatók melegen vagy hidegen, és helyben fogyasztásra vagy a vásárló általi elvitelre készülnek.

16 Az alapeljárás felperese gazdasági tevékenysége keretében különböz? értékesítési módszereket alkalmaz. A termékek értékesítésére az éttermen belül, az étterem küls? ablakain keresztül, illetve bevásárlóközpontokban vendéglátó?ipari tevékenységre kijelölt területeken kerül sor.

17 2016 szeptemberében az adóhatóság a 2016 január 1?je és június 30. közötti id?szak tekintetében ellen?rizte az alapeljárás felperesének héabevallásait, valamint ezen adó kiszámítását és megfizetését.

18 Az adóhatóság ezen ellen?zés eredményeként, mivel megállapította, hogy az alapeljárás felperese valamennyi tevékenységét 8%-os héamérték alá tartozó „vendéglátással kapcsolatos szolgáltatásnak”, nem pedig az e tevékenységekre vonatkozó bevallásában foglaltak szerinti „készétel?értékesítésnek” kell min?síteni, amelyre 5%-os adómértéket kell alkalmazni, a 2017. április 21?én hozott határozatával módosította az alapeljárás felperese által a referencia?id?szak tekintetében fizetend? héa összegét. A másodfokú hatóság helybenhagyta e határozatot.

19 2018. március 1?jei ítéletével a Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) elutasította az alapeljárás felperese által a másodfokú adóhatóság határozatával szemben benyújtott keresetet, és helybenhagyta ez utóbbi kérelmeit.

20 A Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság) az adóhatósághoz hasonlóan megállapította, hogy az ügyfelek számára biztosított azon lehet?ség, hogy a megvásárolt ételt a helyszínen elfogyasszák, anélkül hogy ehhez bármilyen további el?készítésre lenne szükség, túlmutat a készétel puszta értékesítésén, mivel ez utóbbit, jóllehet nem igényel további konyhai el?készületeket az ügyfél részér?l, mindazonáltal fel kell melegíteni vagy össze kell keverni annak érdekében, hogy az közvetlenül fogyasztható legyen.

21 Az alapeljárás felperese a Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság) által hozott ítéletet a kérdést el?terjeszt? bíróság, a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) el?tt vitatta.

22 A kérdést el?terjeszt? bíróság pontosítja, hogy a héatörvény 5a. cikkében a Lengyel Köztársaság élt a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésében a tagállamok számára biztosított azon lehet?séggel, hogy azok csökkentsék az ezen irányelv III. mellékletében szerepl? termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra alkalmazandó héamértéket. E bíróság ugyanakkor kétségeit fejezi ki az említett irányelv 98. cikkének és ezen irányelv III. mellékletének a lengyel jogba való átültetését illet?en amiatt, hogy e jogban nem a KN?re, hanem a PKWiU?ra történik hivatkozás, amely a tevékenységek olyan statisztikai célú osztályozása, amely többek között az abban szerepl? fogalmak alkalmazási körét bizonyos jogalanyok tevékenysége alapján,

nem pedig – ahogy a héa területén – ezen adó tárgya alapján állapítja meg.

23 Így a lengyel jogban kialakított rendszer szerint az adóköteles ügyletre alkalmazandó kedvezményes adómértéket kizárólag a PKWiU azon rovata alapján határozzák meg, amelynek hatálya alá az tartozik, így nincs jelentősége annak, hogy ezen ügylet „termékértékesítésnek” vagy „szolgáltatásnyújtásnak” minősül-e. E rendszernek megfelel-e a PKWiU 10.85.1. alosztálya szerinti „ételek és készételek” kategóriájába tartozó adóköteles tevékenységek 5%-os kedvezményes héamérték alá tartoznak, míg a PKWiU ex 56. rovata értelmében vett „vendéglátással kapcsolatos szolgáltatások” körébe tartozó ügyleteket 8%-os kedvezményes héamérték terheli.

24 A kérdést elterjesztő bíróság ugyanakkor megjegyzi, hogy az elfogadott osztályozási módszer alapján a PKWiU ex 56. rovata értelmében vett „vendéglátással kapcsolatos szolgáltatások” a héairányelv III. mellékletének 12a. pontja értelmében vett „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” kategóriájánál szélesebb körű kategóriát alkotnak.

25 Az „ételek és készételek” fogalmát illetően a kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy azt a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően kell értelmezni, és arra keresi a választ, hogy mennyiben releváns az adóhatóság és a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (gliwicei vajdasági közigazgatási bíróság) által alkalmazott, az ételek elkészítésének módjára alapított kritérium e fogalomnak az „éttermi szolgáltatás” fogalmától való megkülönböztetése szempontjából. E bíróság ugyanis úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy valamely meleg késztermék elkészítése önmagában nem ruházza fel szolgáltatásnyújtás jelleggel az érintett ügyletet (2011. március 10-ii Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 68. és 69. pont).

26 A kérdést elterjesztő bíróság ugyanakkor hangsúlyozza, hogy a Bíróság a termékértékesítésnek és a szolgáltatásnyújtásnak az élelmiszerek és italok értékesítése területén való elhatárolását lehetővé tevő kritériumokat az 1996. május 2-ii Faaborg-Gelting Linien ítéletben (C-231/94, EU:C:1996:184) dolgozta ki, amely ítélet meghozatalára azt megelőzően került sor, hogy az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” uniós jogi meghatározására a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkében sor került volna. Így e bíróság szerint felmerül a kérdés, hogy e kritériumok továbbra is érvényesek-e.

27 Végül a kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az alapügy felperese által a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás megkülönböztetése érdekében alkalmazott valamennyi értékesítési módszert figyelembe kell venni, pontosítva, hogy e módszerek mindegyike egyaránt tartalmaz az előbbire és az utóbbiakra jellemző elemeket. E bíróság szerint az egyetlen különbség az eladó által felkínált infrastruktúra terjedelmében és az ügyfeleknek a szolgáltatásnyújtással kapcsolatos elemek jelentőségére vonatkozó elvárásaiban rejlik.

28 A kérdést elterjesztő bíróság szerint ugyanakkor az értékesítési módtól függetlenül a szolgáltatásnyújtás, különösen a megvásárolt ételek helyben történő elfogyasztásának lehetősége csak potenciális jellegű, és az az ügyfél döntésétől függ. Az egyszerűsített értékesítési rendszer, valamint ezen ételek felszolgálásának és csomagolásának módja miatt az értékesítés szakaszában nem állapítható meg, hogy az említett ételeket helyben fogyasztják-e el, vagy elvitelre történő értékesítésről van-e szó.

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

„1) A [(héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a [282/2011]

végrehajtási rendelet 6. cikkével összefüggésben értelmezett 98. cikke (2) bekezdése]] 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 téve 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?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

30 Elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy valamely adóalany fogyasztásra kész ételek különböző módon történő értékesítésére irányuló tevékenysége azon „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” kategóriájába tartozik-e, amelyekre a héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkével összefüggésben értelmezett 98. cikke (2) bekezdése alapján kedvezményes héamérték alkalmazható.

31 Előjáróban meg kell jegyezni, hogy az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a Bíróság elé terjesztett kérdések a kérdést elterjesztő bíróság részéről annak módjával kapcsolatban fennálló kétségekből erednek, ahogyan a lengyel jogalkotó a héairányelvnek az ezen irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 98. cikkét átültette a nemzeti jogba.

32 E bíróság kétségei különösen azzal a körülménnyel függenek össze, hogy e bíróság szerint a PKWiU ex 56. rovata értelmében vett „vendéglátással kapcsolatos szolgáltatások” a héairányelv III. mellékletének 12a. pontja értelmében vett „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” kategóriájánál szélesebb körű kategóriát képeznek.

33 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból ugyanis kitűnik, hogy a PKWiU ex 56. rovata magában foglalja mind a héairányelv III. mellékletének 12a. pontja értelmében vett „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” fogalma alá tartozó szolgáltatások egy részét, mind pedig az ezen III. melléklet 1. pontja értelmében vett „élelmiszerek” fogalma alá tartozó termékek egy részét.

34 Következésképpen egyrészt a Lengyel Köztársaság által választott osztályozási módszer lényegében olyan helyzethez vezet, amelyben a héairányelv III. mellékletének két különálló kategóriájába tartozó különböző adóköteles tevékenységek nemzeti szinten ugyanazon kategóriába sorolhatók, és azokra ugyanazon kedvezményes adómérték alkalmazható. Másrészt e módszer azt vonja maga után, hogy az e III. mellékletben szereplő ugyanazon kategóriára két

különböz? kedvezményes héamérték alkalmazható, mivel nemzeti szinten e kategória tartalma a PKWiU különböz? rovataiban szerepel.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 96. cikke értelmében f?szabály szerint a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, vagyis minden egyes tagállam által meghatározott általános adómértéket kell alkalmazni.

36 Ett?l az elvt?l eltér?en ezen irányelv 98. cikke el?írja a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehet?ségét. Ennek érdekében az említett irányelv III. melléklete kimerít?en felsorolja az olyan termékértékesítés? és szolgáltatásnyújtás?kategóriákat, amelyekre kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19?i Segler?Vereinigung Cuxhaven ítélet, C?715/18, EU:C:2019:1138, 22. pont).

37 A tagállamok számára a kedvezményes héamértékek el?írására vonatkozóan nyitva álló lehet?ség célja, hogy a héa terhét végs? soron visel? fogyasztó számára kevésbé költségessé, következésképpen jobban hozzáférhet?vé tegyen bizonyos, különösen szükségesnek tekintett termékeket (lásd ebben az értelemben: 2017. március 9?i Oxycure Belgium ítélet, C?573/15, EU:C:2017:189, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a tagállamok feladata – a közös héarendszer alapját képez? adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett – annak pontos meghatározása, hogy a héairányelv III. mellékletének kategóriáiban foglalt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások közül melyekre alkalmazandó kedvezményes adómérték (2017. november 9?i AZ ítélet, C?499/16, EU:C:2017:846, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 98. cikkének (3) bekezdése szerint, ha a tagállamok a kedvezményes adómértéket az egyes termékekre vonatkozó kategóriákra alkalmazzák, az adott kategória pontos meghatározásához a KN?t alkalmazhatják. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a KN alkalmazása csak egy az érintett kategória pontos meghatározásának módjai közül (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9?i AZ ítélet, C?499/16, EU:C:2017:846, 25. pont).

40 A fenti megfontolásokból az következik, hogy feltéve, hogy azon ügyletek, amelyekre a kedvezményes adómértéket alkalmazni kell, a héairányelv III. melléklete szerinti kategóriák valamelyikébe tartoznak, és amennyiben tiszteletben tartják az adósemlegesség elvét, a nemzeti jogalkotó azon kategóriák bels? jogában való meghatározása során, amelyekre e kedvezményes adómértéket kívánja alkalmazni, szabadon, az általa legmegfelel?bbnek tartott módszer alapján sorolhatja be a héairányelv III. mellékletének kategóriáiba tartozó termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat.

41 Az el?z? pontban foglalt feltételek tiszteletben tartása mellett a nemzeti jogalkotónak lehet?sége van arra, hogy az e III. melléklet különálló kategóriáiba tartozó különböz? adóköteles tevékenységeket azonos kategóriába sorolja, anélkül hogy formálisan különbséget tenne a termékértékesítések és a szolgáltatásnyújtások között. Ehhez hasonlóan, amint arra a f?tanácsnok az indítványának a 60. pontjában rámutatott, nincs jelent?sége annak, hogy a nemzeti jogalkotó úgy döntött, hogy valamely osztályozási kategória megjelölésére a héairányelv III. mellékletének egyik pontjában szerepl? kifejezésekhez hasonló kifejezéseket használ, miközben az érintett pont szerinti kategóriáénál szélesebb alkalmazási kört állapít meg, amennyiben az ott említett termékek és szolgáltatások kedvezményes héamérték alá tartoznak.

42 Amint arra a f?tanácsnok az indítványának az 50. pontjában lényegében rámutatott, és figyelemmel többek között a 2014. február 27?i Pro Med Logistik és Pongratz ítéletre (C?454/12 és C?455/12, EU:C:2014:111, 43. és 44. pont), a héairányelv egyébként nem képezi akadályát

annak, hogy az ezen irányelv III. mellékletének ugyanazon kategóriájába tartozó termékértékesítésekre vagy szolgáltatásnyújtásokra két különböző adómértéket alkalmazzanak.

43 E pontosítást követően emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az adósemlegesség elvét, amikor úgy döntenek, hogy a héairányelv III. mellékletében szereplő 24 termékértékesítési, illetve szolgáltatásnyújtási kategória valamelyikére kedvezményes héamértéket alkalmaznak, és adott esetben, hogy annak alkalmazását szelektív módon az e kategóriákba tartozó termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások egy részére korlátozzák (lásd ebben az értelemben: 2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ellentétes ezen elvvel, ha az egymással versenyző hasonló termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (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).

45 E körülmények között, amint azt a főtanácsnok az indítványának az 59. pontjában hangsúlyozta, a nemzeti bíróság feladata nem csupán annak vizsgálata, hogy a nemzeti jogalkotó azon döntése, hogy egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmaz, a héairányelv III. mellékletében szereplő egy vagy több kategóriába tartozó ügyletekre vonatkozik-e, hanem az is, hogy az ugyanazon kategóriába tartozó termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások héa szempontjából történő eltérő kezelésére az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásával került-e sor.

46 Mivel az adóköteles ügyleteknek a héairányelv III. mellékletében szereplő kategóriák szerinti minősítése elengedhetetlen előfeltétele a kedvezményes héamérték alkalmazhatóságának ellenőrzéséhez, a Bíróság feladata, hogy ezen, a nemzeti bíróság által elvégzendő értékelés szempontjából hasznos szempontokat határozzon meg.

47 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv a héa közös, többek között az adóköteles tevékenységek egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja fel (2018. június 13-i Polfarmex ítélet, C-421/17, EU:C:2018:432, 27. pont; 2017. május 11-i Posnania Investment ítélet, C-36/16, EU:C:2017:361, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Az olyan összetett ügylet esetében, amely objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet képez, egymáshoz szorosan kapcsolódó műveletekből és cselekményekből áll, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy annak eldöntéséhez, hogy ezen ügyletet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell-e minősíteni, az ügylet jellemző és domináns elemeinek meghatározása érdekében figyelembe kell venni az összes olyan körülményt, amelyek között az ügylet megvalósul (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10-i Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A Bíróság azt is pontosította, hogy a domináns elemet az átlagos fogyasztó szempontjából és átfogó értékelés keretében a szolgáltatásnyújtási elemeknek a termékértékesítési elemekhez viszonyított minőségi, nem csupán mennyiségi jelentőségére tekintettel kell meghatározni (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10-i Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 62. pont).

50 E tekintetben, mivel a termék forgalomba hozatala mindig valamilyen minimális szolgáltatásnyújtással, így a termékek polcon történő elhelyezésével, számla kiállításával jár együtt, a kizárólag a dolog forgalomba hozatalával szükségszerűen együtt járó szolgáltatásoktól

eltér? szolgáltatásokat lehet annak megítélésénél figyelembe venni, hogy a szolgáltatásnyújtás a termékértékesítést is magában foglaló összetett ügylet egészéhez képest milyen jelentőséggel bír (2011. március 10?i Bog és társai ítélet, C?497/09, C?499/09, C?501/09 és C?502/09, EU:C:2011:135, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 A Bíróság közelebbbr?l megállapította, hogy az éttermi ügyletet olyan elemek és m?veletek sora jellemzi, amelyeknek az ételek értékesítése csak az egyik részét képezi, és amelyekben belül a szolgáltatások nagymértékben túlsúlyban vannak, és hogy következésképpen ezen ügyletet a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 6. cikkének (1) bekezdése, jelenleg a héairányelv 24. cikke értelmében vett „szolgáltatásnyújtásnak” kell tekinteni. Más a helyzet ezzel szemben akkor, ha az ügylet élelmiszer elvitelére vonatkozik, és az nem jár együtt a megfelelő körülmények között, helyben történ? fogyasztást kellemesebbé tév? szolgáltatásokkal (lásd ebben az értelemben: 1996. május 2?i Faaborg?Gelting Linien ítélet, C?231/94, EU:C:1996:184, 14. pont; 2011. március 10?i Bog és társai ítélet, C?497/09, C?499/09, C?501/09 és C?502/09, EU:C:2011:135, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Így a komphajók fedélzetén történ? éttermi ügyletekkel kapcsolatban a Bíróság hangsúlyozta, hogy az azonnali fogyasztásra készített ételek és italok árusítása egy sor szolgáltatás eredménye, amely ezen fogások elkészítését?l azoknak a polcokra való tényleges kirakodásig tart, továbbá e szolgáltatás együtt jár a megfelelő infrastruktúra, így a vendéglátó helyiség és a hozzá tartozó mellékhelyiségek – mint például az öltöz? –, a bútorok és étkészlet rendelkezésre bocsátásával. Adott esetben azok a személyek, akiknek a munkája ezen éttermi ügyletek végrehajtásából áll, megterítenek, tanácsot adnak a vendégnek, a felkínált ételekre vagy italokra vonatkozóan felvilágosítást nyújtanak ez utóbbiak részére, ezen ételeket és italokat felszolgálik, és végül az étkezés után leszedik az asztalokat (lásd ebben az értelemben: 1996. május 2?i Faaborg?Gelting Linien ítélet, C?231/94, EU:C:1996:184, 13. pont).

53 Szintén a szolgáltatásnyújtás azon elemei tekintetében, amelyek az éttermi ügyletek és különösen az ügyfél rendelkezésére bocsátott infrastruktúrát jellemzik, a Bíróság pontosította, hogy ugyanakkor amennyiben az ételek árusítása csak olyan kezdetleges berendezések rendelkezésre bocsátásával jár együtt, mint az ül?alkalmatosság nélküli egyszer? étkezési pult, amely korlátozott számú ügyfél számára teszi lehetővé a helyben, szabadban történ? fogyasztást, és ami csak elhanyagolható mérték? emberi beavatkozást feltételez, az említett elemek csak minimális járulékos szolgáltatásnak min?sülnek, amelyek nem alkalmasak arra, hogy módosítsák a f?szolgáltatás, vagyis a termékértékesítés meghatározó jellegét (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10?i Bog és társai ítélet, C?497/09, C?499/09, C?501/09 és C?502/09, EU:C:2011:135, 70. pont).

54 Ami a termékek előkészítését illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy azt a körülményt, hogy a készételek értékesítése feltételezi azok megfűzését vagy felmelegítését, ami szolgáltatásnyújtásnak minősül, az érintett ügyletnek a termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként történő minősítése céljából történő átfogó értékelése keretében kell figyelembe venni. Ugyanakkor a meleg késztermék elkészítése, amely alapvetően olyan egyszerű és egységesített műveletekre korlátozódik, amelyek legtöbbször nem egy meghatározott ügyfél megrendelésére, hanem az általában elérhető kereslet alapján állandóan vagy rendszeres időközönként történnek, nem minősül a szóban forgó ügylet túlsúlyos elemének, és önmagában nem kölcsönözhet ezen ügyletnek szolgáltatásnyújtás jellegét (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10-ii Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 67. és 68. pont).

55 Másfelől, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, az uniós jogalkotó a héarendszer egységes alkalmazásának biztosítása érdekében azon kritérium pontosítása végett is beavatkozott, amely lehetővé teszi a 282/2011 végrehajtási rendelet – amely annak 65. cikke alapján 2011. július 1-jétől kezdődően alkalmazandó – által való éttermi vagy vendéglátóipari szolgáltatásoknak történő minősítést.

56 A 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy „[a]z éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások olyan szolgáltatások, amelyek kész vagy félkész ételek és/vagy italok emberi fogyasztásra szánt értékesítéséből állnak, és amelyeket az azonnali fogyasztást lehetővé tevő megfelelő kiegészítő szolgáltatások kísérnek”, hogy „[a]z ételek és/vagy italok értékesítése csak az egyik összetevője a teljesítésnek, amelyben a szolgáltatások vannak túlsúlyban”, és hogy „[a]z éttermi szolgáltatás az említett szolgáltatásoknak a szolgáltatásnyújtó létesítményeiben történő nyújtása, a vendéglátóipari szolgáltatás pedig az említett szolgáltatásoknak a szolgáltatásnyújtó létesítményein kívül történő nyújtása”.

57 E végrehajtási rendelet 6. cikkének (2) bekezdése pontosítja, hogy „[n]em tekintendő az (1) bekezdés szerinti éttermi vagy vendéglátóipari szolgáltatásnak a kész vagy félkész ételek és/vagy italok, olyan értékesítése – függetlenül attól, hogy az magában foglalja-e a fuvarozást vagy sem – amelyet nem kísér semmilyen más kiegészítő szolgáltatás”.

58 Így az említett végrehajtási rendelet 6. cikkének szövegéből az következik, hogy az adóköteles ügyletnek az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatásoknak” való minősítéséhez az uniós jogalkotó nem az ételek elkészítésének vagy szállítása módjának, hanem a készételek értékesítését kísérő kapcsolódó szolgáltatások végrehajtásának kívánt meghatározó jelentőséget tulajdonítani, mivel e szolgáltatásoknak elegendőnek kell lenniük ahhoz, hogy biztosítsák ezen ételek azonnali fogyasztását, és azok ezen ételek elkészítéséhez képest túlsúlyban vannak.

59 Ennélfogva az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatásoknak” a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkében szereplő, a jelen ítélet 52–54. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal összefüggésben értelmezett meghatározásából az következik, hogy az annak értékelésével összefüggésben meghatározó szempontok, hogy a készételek értékesítéséhez kapcsolódó szolgáltatások „megfelelő kiegészítő szolgáltatások[na]k” tekinthetők-e, a fogyasztónak kínált szolgáltatások szintjétől függenek.

60 E tekintetben a Bíróság figyelembe veszi többek között az olyan elemeket, mint a pincérek jelenléte, az olyan szolgáltatás fennállása, amely különösen a rendelésnek a konyhába történő továbbításából, az ételek későbbi tárolásából és azoknak az ügyfelek részére az asztalnál történő felszolgálásából áll, a zárt és állandó hőmérsékleten tartott, kimondottan a felszolgált étel elfogyasztására szolgáló helyiségek, valamint az öltöző és mosdó megléte, valamint az étkészlet, bútor vagy egyéb eszköz biztosítása (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10-ii Bog és társai

ítélet, C?497/09, C?499/09, C?501/09 és C?502/09, EU:C:2011:135, 69. pont).

61 Ennek pontosítását követően, amint arra a f?tanácsnok az indítványának a 92. pontjában rámutatott, e szempontok alkalmazását össze kell kapcsolni a fogyasztó azon döntésének figyelembevételével, hogy igénybe veszi-e az ételek vagy italok értékesítéséhez kapcsolódó szolgáltatásokat, amely döntés az azonnal fogyasztható étel értékesítési módja függvényében vélelmezhet?.

62 Amint arra a jelen ítélet 49. pontja emlékeztet, az összetett szolgáltatások esetében ugyanis az ügylet domináns elemét a fogyasztó szempontjából kiindulva kell meghatározni. Márpedig amennyiben ez utóbbi úgy dönt, hogy nem veszi igénybe az adóalany által rendelkezésére bocsátott tárgyi és személyi erőforrásokat, ezen erőforrások nem meghatározóak a fogyasztó számára. Következésképpen ebben az esetben úgy kell tekinteni, hogy egyetlen kapcsolódó szolgáltatás sem kíséri az ételek vagy italok értékesítését, és hogy az érintett ügyletet termékértékesítésnek kell min?síteni.

63 A nemzeti bíróság feladata, hogy a jelen ítélet 60. pontjában kifejtett szempontok alapján megállapítsa, hogy az adóalany által alkalmazott különböz? értékesítési rendszerek az „éttermi vagy vendéglátó?ipari szolgáltatások” fogalma alá tartoznak-e.

64 E tekintetben egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy el?fordulhat, hogy az a körülmény, hogy az érintett ügyletek az „éttermi vagy vendéglátó?ipari szolgáltatások”, illetve az „élelmiszerek” héairányelv III. melléklete értelmében vett fogalma alá tartoznak, nincs befolyással a tagállam által alkalmazott kedvezményes héamérték megválasztására. Amint ugyanis az a jelen ítélet 41. pontjában pontosításra került, minden tagállam szabadon dönthet arról, hogy az e melléklet elkülönül? kategóriába tartozó különböz? adóköteles ügyleteket azonos kategóriába sorolja be, és ugyanazon kedvezményes héamértékkel adóztatja, anélkül hogy formálisan különbséget tenne a termékértékesítések és a szolgáltatásnyújtások között.

65 Másrészt, amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutatott, ha a termékértékesítésekre és a szolgáltatásnyújtásokra vagy azok egy részére eltér? kedvezményes héamértékeket kell alkalmazni, az adóalany feladata, hogy megfelelő könyvelést vezessen, és többek között meg?rizze az összes olyan számla másolatát, amely igazolja ezen adómértékek alkalmazását (lásd analógia útján: 2018. november 21?i Fontana ítélet, C?648/16, EU:C:2018:932, 31. pont).

66 A fenti megfontolások összességére tekintettel az el?terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a 282/2011 végrehajtási rendelet 6. cikkével összefüggésben értelmezett 98. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan ételértékesítés, amely az ezen ételek végs? ügyfelek által való azonnali elfogyasztását lehetővé tev? megfelelő kiegészít? szolgáltatásokkal jár együtt, aminek a vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, az „éttermi és vendéglátó?ipari szolgáltatások” fogalma alá tartozik. Amennyiben a végs? ügyfél úgy dönt, hogy nem veszi igénybe az adóalany által az értékesített ételek elfogyasztásának biztosítása érdekében rendelkezésére bocsátott tárgyi és emberi erőforrásokat, úgy kell tekinteni, hogy ezen ételek értékesítése semmilyen kapcsolódó szolgáltatással nem jár együtt.

A költségekr?

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

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

A héairányelvnek a hozzáadottértékadó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 12a. pontjával és a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU végrehajtási rendelet 6. cikkével összefüggésben értelmezett 98. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan ételértékesítés, amelyet az ezen ételek végső fogyasztó által való azonnali elfogyasztását lehetővé tevő megfelelő kiegészítő szolgáltatások kísérnek – aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, az „éttermi és vendéglátóipari szolgáltatások” fogalma alá tartozik. Amennyiben a végső ügyfél úgy dönt, hogy nem veszi igénybe az adóalany által az értékesített ételek elfogyasztásának biztosítása érdekében rendelkezésére bocsátott tárgyi és emberi erőforrásokat, úgy kell tekinteni, hogy ezen ételek értékesítése semmilyen kapcsolódó szolgáltatással nem jár együtt.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.