

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. balandžio 22 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnio 2 dalis – Valstybių narių galimybė tam tikram prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus – Prekybos veiklos kvalifikavimas kaip „paslaugų teikimo“ – III priedo 12a punktas – Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011–6 straipsnis – Sūvoka „maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ – Valgis, paruoštas iš karto suvartoti vietoje pardavėjo patalpose arba maitinimo įstaigoje – Valgis, paruoštas iš karto suvartoti išsinešus“

Byloje C-703/19

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2019 m. birželio 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. rugsėjo 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

J.K.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ir N. Jääskinen (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- J.K., atstovaujamo *doradca podatkowy* R. Baraniewicz ir *radca prawny* A. Zubik,
- *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, atstovaujamo P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski ir M. Kowalewska,
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców*, atstovaujamo P. Chrupek ir *radcowie prawni* A. Zaręba-Faracik,

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Siekierzyška,
- susipažinęs su 2020 m. lapkričio 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB dėl sumažintų pridėtinės vertės mokesčio tarifų (OL L 116, 2009, p. 18; toliau – PVM direktyva), 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su PVM direktyvos III priedo 12a punktu, ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 6 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant J. K. ir *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach* (Katovicės mokesčių administratoriaus rūmų direktorius, Lenkija, toliau – mokesčių institucija) ginčą dėl 2016 m. atlikto mokesčių patikrinimo rezultatų, susijusių su maisto ir paruoštų valgių, skirtų iš karto vartoti ar išsinešti, pardavimo sandorių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), kurio mokėtojas yra J. K., tarifu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 96 straipsnis išdėstyta taip:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

4 Šios direktyvos 98 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>

3. Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatūra, esančia 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382), iš dalies pakeisto 2008 m. rugsėjo 19 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1031/2008 (OL L 291, 2008, p. 1), I priede], kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.“

5 Minutos direktyvos III priedo „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas“ 1 ir 12a punktuose išvardyti:

„1) Maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirti žmonims ir gyvūnų maistui, gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios dalys, paprastai naudojamos maisto produktams paruošti, bei produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai;

<...>

12a) maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos, numatant galimybę neįtraukti (alkoholinių ir (arba) nealkoholinių) gėrimų tiekimo.“

gyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011

6 gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje nustatyta:

„1. Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos – tai žmonėms vartoti skirto paruošto ir neparuošto maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbinę paslaugą, kuriomis sudaromos sąlygos tų maistų ir gėrimų vartoti iš karto. Maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas – tai tik visumos, kurioje vyrauja paslaugos, sudėtinė dalis. Maitinimo paslaugos yra tokios paslaugų teikimas paslaugų teikėjo patalpose, o aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos yra tokios paslaugų teikimas ne paslaugų teikėjo patalpose.

2. Paruošto ar neparuošto maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas, įskaitant gabenimą arba jo neįskaitant, bet neteikiant kitą pagalbinę paslaugą, nelaikomas maitinimo arba aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugomis, kaip apibrėžta 1 dalyje.“

Kombinuotoji nomenklatūra

7 Reglamento Nr. 2658/87, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 1031/2008 (toliau – KN), I priede pateikta Kombinuotoji nomenklatūra grindžiama suderinta prekių aprašymo ir kodavimo sistema, kuri parengta Muitinių bendradarbiavimo taryba, tapusi Pasaulio muitinių organizacija (PMO), ir įtvirtinta 1983 m. birželio 14 d. Briuselyje sudaryta Tarptautinė konvencija dėl suderintos prekių aprašymo ir kodavimo sistemos. Ši tarptautinė konvencija kartu su 1986 m. birželio 24 d. pakeitimo protokolu Europos ekonominės bendrijos vardu buvo patvirtinta 1987 m. balandžio 7 d. Tarybos sprendimu 87/369/EEB (OL L 198, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 288).

Lenkijos teisė

8 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokestis įstatymas) (Dz. U., 2004 m., Nr. 54, 535 pozicija, pagrindinei bylai taikyta redakcija paskelbta Dz. U., 2011, Nr. 177, 1054 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 5a straipsnyje numatyta:

„Prekės ar paslaugos, kurios yra 5 straipsnyje nurodytų sandorių dalykas, minimos klasifikatoriuose, nustatytuose remiantis su oficialia statistika susijusiomis nuostatomis, yra identifikuojamos pagal šiuos klasifikatorius, jei atitinkamuose teisės aktuose arba gyvendinimo priemonėse yra nurodyti tokios prekės ar paslaugų statistiniai kodai.“

9 Pagal PVM įstatymo 41 straipsnio 1 dalį taikomas standartinis 22 % PVM tarifas. Šio įstatymo 41 straipsnio 2a dalyje įtvirtinta:

„Šio ?statymo 10 priede išvardytoms prek?ms taikomas 5 % tarifas.“

10 Šio ?statymo 10 priedo 28 punkte minimi „paruošti valgiai ir patiekalai, išskyrus gaminius, kuri? t?rin? alkoholio koncentracija viršija 1,2 %“ ir kurie priklauso 2015 m. rugs?jo 4 d.

Rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji WYROBÓW i Us?ug (Ministr? tarybos nutarimas d?l Lenkijos prek? ir paslaug? klasifikavimo, Dz. U., 2015 m., 1676 pozicija; toliau – *PKWiU*) 10.85.1. poklasei.

11 2013 m. gruodžio 23 d. *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* (finans? ministro nutarimas d?l prek? ir paslaug?, kurioms taikomas lengvatinis PVM tarifas, ir lengvatinio tarifo taikymo s?lyg?, DZ. U., 2013, 1719 pozicija) 3 straipsnio 1 dalies 1 punktas išd?styta taip:

„[PVM ?statymo] 41 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytas PVM tarifas sumažinamas iki 8 %:

1) prek?ms ir paslaugoms, išvardytoms šio nutarimo priede.“

12 Šio nutarimo priedo III punkto 7 pozicijoje minimos šios paslaugos:

„Maitinimo ir g?rim? teikimo paslaugos (*PKWiU* ex 56), išskyrus prekyb?: 1) alkoholini? g?rim?, kuri? alkoholio koncentracija viršija 1,2 %; 2) alkoholini? g?rim?, kurie yra alaus ir nealkoholini? g?rim? mišinys ir kuri? alkoholio koncentracija viršija 0,5 %; 3) g?rim?, kuriems paruošti naudojama kava arba arbata, neatsižvelgiant ? j? dal? paruoštame g?rime; 4) nealkoholini? gazuot? g?rim?; 5) mineralinio vandens; 6) kit? neperdirbt? produkt?, kuriems taikomas [PVM ?statymo] 41 straipsnio 1 dalyje nustatytas tarifas.“

13 Remiantis informacija, kuri? pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, *PKWiU* ex 56 skyriuje „Maitinimo ir g?rim? teikimo paslaugos“, 56.1 poklas? apima maitinimo ir maisto išsinešti paslaugas, kurias sudaro, be kita ko, visos maitinimo restoranuose paslaugos, maitinimo savitarnos ?staigose paslaugos ir kitos maitinimo paslaugos (toliau – maitinimo paslaugos, kaip tai suprantama pagal *PKWiU* ex 56 skyri?).

14 Šis teismas taip pat patikslina, kad *PKWiU* nuostatos, vis? pirma jo ex 56 skyrius ir jame esan?ios poklas?s, aiškinamos darant nuorod? ? 2007 m. gruodžio 24 d. *rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej klasyfikacji dzia?alno?ci* (Nutarimas d?l Lenkijos veiklos klasifikavimo; Dz. U., 2007, Nr. 251, 885 pozicija). Šis skyrius apima paslaug? veikl?, susijusi? su maitinimo paslaug? teikimu, kai maistas skirtas iš karto vartoti restoranuose, ?skaitant savitarnos restoranus ir maist? išsinešti si?lan?ius restoranus su s?dimomis vietomis ar be j?. Svarbus yra ne valgius si?lan?ios maitinimo ?staigos tipas, o tai, ar jie yra skirti iš karto vartoti. 56.10.A poklas? „Restoranai ir kitos nuolatinio maitinimo ?staigos“ apima patiekal? ruošim? ir pateikim? klientams, s?dintiems prie stal?, arba klientams, kurie patys pasirenka patiekalus iš valgiaraš?i?, neatsižvelgiant ? tai, ar jie paruoštus patiekalus valgo vietoje, ?sigyja juos išsinešti, ar patiekalai jiems yra pristatomi. Ši poklas? apima ši? ?staig? veikl?: restoran?, kavini?, greitojo maitinimo restoran?, ledaini?, picerij?, maist? išsinešti gaminan?i? viet?, restoran? ar bar?, eksploatuojam? transporto priemon?se ir skirting? subjekt?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 Ieškovas pagrindin?je byloje yra greitojo maitinimo ?staig? tinklo fran?iz?s tur?tojas. Jis parduoda paruoštus valgius ir patiekalus, kaip antai sumuštinis, salotas, gruzdintas bulvytes, led? kremus ir t. t. Šie gaminiai pateikiami ant plastikinio pad?klo, su kuriuo klientas gauna popierini?

servet?li? ir – d?l kai kuri? produkt? – stalo ?rankius ir (arba) ?iaudel?. Šie valgiai ir patiekalai paruo?iami vietoje iš pusgamini?, jie gali b?ti karšti arba šalti ir b?ti suvartoti vietoje arba klient? išsinešti.

16 Vykdydamas ekonomin? veikt? ie?kovas pagrindin?je byloje taiko ?vairius pardavimo metodus: prek?s parduodamos arba restorane, arba pro restorano išorinius langelius, arba prekybos centruose maitinimo zonose.

17 2016 m. rugs?jo mėn. mokes?i? institucija patikrino pareišk?jo pagrindin?je byloje PVM deklaracijas ir šio mokes?io apskai?iavim? bei mok?jim? laikotarpiu nuo 2016 m. sausio 1 d. iki birželio 30 d.

18 Po šio patikrinimo nusprendusi, kad visa pareišk?jo pagrindin?je byloje veikla turi b?ti kvalifikuojama kaip „maitinimo paslaugos“, kurioms taikomas 8 % PVM tarifas, o ne, kaip buvo deklaruota („paruošt? patiekal? tiekimas“, kuriam taikomas 5 % PVM tarifas), 2017 m. balandžio 21 d. sprendimu mokes?i? institucija patais? pareišk?jo pagrindin?je byloje mok?tin? PVM sum? už referencin? laikotarp?. Š? sprendim? patvirtino antrosios instancijos mokes?i? institucija.

19 2018 m. kovo 1 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Glivici? vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmet? pareišk?jo pagrindin?je byloje skund? d?l antrosios instancijos mokes?i? institucijos sprendimo ir patvirtino jos reikalavimus.

20 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Glivici? vaivadijos administracinis teismas), kaip ir mokes?i? institucija, pažym?jo, kad klientams suteikta galimyb? suvartoti nusipirkt? patiekal? vietoje be jokio papildomo paruo?imo viršija paprast? patiekalo tiekim?, nes, nors jam suvartoti ir nereikia, kad klientas atlikt? papildomus parengiamuosius kulinarius veiksmus, jis turi b?ti pašildytas arba sumaišytas prieš j? iš karto suvartojant.

21 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Glivici? vaivadijos administracinis teismas) sprendim? pareišk?jas pagrindin?je byloje apskund? *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija).

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateiktas teismas patikslina, kad PVM ?statymo 5a straipsnyje Lenkijos Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalyje numatyta valstybi? nari? galimybe sumažinti PVM tarif?, taikom? šios direktyvos III priede nustatytoms tiekiamoms prek?ms ir teikiamoms paslaugoms. Vis d?lto šis teismas abejoja d?l min?tos direktyvos 98 straipsnio ir jos III priedo perk?limo ? Lenkijos teis?, nes šioje teis?je daroma nuoroda ne ? KN, o ? *PKWiU*, t. y. veiklos kvalifikacij? statistiniais tikslais, kurioje, be kita ko, apibr?žiama joje nurodyt? s?vok? taikymo sritis atsižvelgiant ? konkre?i? subjekt? veikt?, o ne, kaip yra PVM srityje, atsižvelgiant ? šio mokes?io objekt?.

23 Taigi pagal Lenkijos teis?je nustatyt? sistem? lengvatinis tarifas, taikomas apmokestinamam sandoriui, nustatomas remiantis tik *PKWiU* skyriumi, kuriam jis priklauso, tod?l tai, kad šis sandoris laikomas „preki? tiekimu“ ar „paslaug? teikimu“, neturi reikšm?s. Pagal šią sistem? apmokestinamiesiems sandoriams, priskiriamiems prie „paruošt? valgi? ir patiekal?“ kategorijos, kaip tai suprantama pagal *PKWiU* 10.85.1 poklas?, taikomas lengvatinis 5 % PVM tarifas, o sandoriams, priskiriamiems prie „maitinimo paslaug?“, kaip tai suprantama pagal *PKWiU* ex 56 skyri?, taikomas lengvatinis 8 % PVM tarifas.

24 Vis dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad taikant numatyt? klasifikavimo metod? „maitinimo paslaugos“, kaip jos suprantamos pagal *PKWiU* ex 56 skyri?, sudaro platesn? kategorij? nei „maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugos“, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos III priedo 12a punkt?.

25 D?l s?vokos „paruošti valgiai ir patiekalai“ prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad ji turi b?ti aiškinama pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?, ir kelia klausim?, kuo su patiekal? paruošimo metodu susij?s kriterijus, kur? taiko mokes?i? inspekcija ir *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach* (Glivici? vaivadijos administracinis teismas), yra svarbus siekiant atskirti ši? s?vok? nuo s?vokos „maitinimo paslauga“. Šis teismas mano, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog pats galutinio karšto produkto ruošimas negali suteikti atitinkamam sandoriui paslaug? teikimo pob?džio (2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ir C?502/09, EU:C:2011:135, 68 ir 69 punktai).

26 Vis dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad kriterijus, leidžian?ius atskirti prek? tiekim? ir paslaug? teikim? maisto ir g?rim? pardavimo srityje, Teisingumo Teismas nustat? 1996 m. geguž?s 2 d. Sprendime *Faaborg-Gelting Linien* (C?231/94, EU:C:1996:184), priimtame prieš apibr?žiant „maitinimo ir apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugas“ ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje. Taigi, šio teismo teigimu, klausimas, ar šie kriterijai tebegalioja, vis dar svarbus.

27 Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia b?tinyb? atsižvelgti ? visus pareišk?jo pagrindin?je byloje taikomus pardavimo metodus, siekiant atskirti prek? tiekim? nuo paslaug? teikimo, patikslindamas, kad kiekviename iš ši? metod? yra element?, susijusi? ir su tiekimu, ir su teikimu. Anot šio teismo, vienintelis skirtumas yra pardav?jo si?lomoms infrastrukt?ros dydis ir klient? l?kes?iai d?l su paslaug? teikimu susijusi? element? svarbos.

28 Vis dėlto, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, neatsižvelgiant ? pardavimo b?d?, paslaug? teikimas, ypa? galimyb? suvartoti nusipirkt? patiekal? arba valg? vietoje, yra tik potencialus ir priklauso nuo kliento pasirinkimo. D?l supaprastintos pardavimo sistemos, taip pat d?l to, kaip šie patiekalai arba valgiai patiekiami ir ?pakuojami, parduodant ne?manoma nustatyti, ar šis patiekalas arba valgis bus suvartotas vietoje, ar jis parduodamas išsinešti.

29 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar s?voka „maitinimo paslauga“, kuriai taikomas lengvatinis PVM tarifas [PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis kartu su TVA priedo 12a punktu, atsižvelgiant ? [?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011] 6 straipsn?], apima paruošt? patiekal? pardavim? tokiomis s?lygomis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, t. y. kai:

- pardav?jas suteikia pirk?jams galimyb? naudotis infrastrukt?ra, leidžian?ia nusipirkt? maist? suvartoti vietoje (atskiras vartoti skirtas plotas, galimyb? naudotis tualetais),
- neteikiamos specializuotos padav?j? paslaugos,
- n?ra aptarnavimo siaur?ja prasme,
- užsakymo procesas yra supaprastintas ir iš dalies automatizuotas,

– klientas turi ribotas galimybes individualizuoti užsakymą?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą turi reikšmės patiekalų ruošimo būdas, ypač kai kurių pusgaminių terminis apdorojimas ir paruoštų patiekalų sudarymas iš pusgaminių?

3. Ar atsakant į pirmąjį klausimą pakanka, kad klientas turėtų galimybę pasinaudoti siūloma infrastruktūra, ar vis dėlto būtina nustatyti, kad, atsižvelgiant į vidutinį klientą, šis aspektas yra esminis tiekimo dalis?

Dėl prejudicinių klausimų

30 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar apmokestinamojo asmens veikla, kurią sudaro paruoštų vartoti patiekalų ir valgių pardavimas įvairiomis sąlygomis, patenka į kategoriją „maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalį, siejamą su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir įgyvendinimo reglamento Nr. 6/2011 6 straipsniu.

31 Reikia pažymėti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog Teisingumo Teismui pateikti klausimai kilo dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonių dėl to, kaip Lenkijos teisės aktų leidėjas į nacionalinį teisę perkėlė PVM direktyvos 98 straipsnį, siejamą su jos III priedu.

32 Šio teismo abejonų, be kita ko, susijusios su tuo, kad, jo nuomone, „maitinimo paslaugos“, kaip jos suprantamos pagal *PKWiU* ex 56 skyrį, sudaro platesnę kategoriją nei ta, kuri nurodyta PVM direktyvos III priedo 12a punkte.

33 Iš tiesų iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad *PKWiU* ex 56 skyrius apima ir dalį paslaugų, kurias apima sąvoka „maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 12a punktą, ir dalį prekių, kurias apima sąvoka „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal šio III priedo 1 punktą.

34 Vadinas, Lenkijos Respublikos pasirinktas klasifikavimo metodas iš esmės lemia situaciją, kai skirtingi apmokestinamieji sandoriai, priklausantys dviem atskiroms PVM direktyvos III priedo kategorijoms, nacionaliniu lygmeniu galėtų būti priskirti prie tos pačios kategorijos ir jiems būtų taikomas tas pats lengvatinis tarifas. Šis metodas reikštų, kad du skirtingi lengvatiniai PVM tarifai būtų taikomi tai pačiai III priede nurodytai kategorijai, nes nacionaliniu lygiu šios kategorijos turinys priskirtas prie skirtingų *PKWiU* skyrių.

35 Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 96 straipsnį prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pat PVM tarifas, t. y. kiekvienos valstybės narės nustatytas standartinis tarifas.

36 Nukrypstant nuo šio principo, galimybę taikyti lengvatinį tarifą numatyta šios direktyvos 98 straipsnyje. Šiuo tikslu šios direktyvos III priede pateiktas baigtinis prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi lengvatiniai tarifai, kategorijų sąrašas (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 22 punktą).

37 Valstybės narės suteiktos galimybės numatyti lengvatinius PVM tarifus tikslas yra padaryti mažiau atlygintinomis, todėl labiau prieinamomis galutiniam vartotojui, kuris galiausiai sumoka mokestį, tam tikras prekes ir paslaugas, kurios laikomos ypač reikalingomis (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 22 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

38 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės, laikydamosi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo, gali tiksliau nustatyti PVM direktyvos III priede nurodytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kategorijas, kurioms taikomas lengvatinis tarifas (2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, remiantis PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalimi, valstybės narės, taikydamos lengvatinius tarifus kategorijoms, prie kurių priskirtos tiekiamos prekės, gali naudotis KN, kad nustatytų, kas iš tiesų priklauso atitinkamai kategorijai. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad naudojimasis KN yra tik vienas iš būdų tiksliai apibrėžti atitinkamą kategoriją (2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 25 punktas)

40 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad su sąlyga, jog sandoriai, kuriems taikomas lengvatinis tarifas, priklauso vienai iš PVM direktyvos III priede išvardytų kategorijų ir laikomasi mokesčių neutralumo principo, nacionalinės teisės aktų leidėjas, kai savo nacionalinėje teisėje apibrėžia kategorijas, kurioms ketina taikyti lengvatinį tarifą, gali prekių tiekimus ir paslaugų teikimus, patenkančius į PVM direktyvos III priedo kategorijas, klasifikuoti pagal metodą, kurį laiko tinkamiausiu.

41 Su sąlyga, kad laikomasi pirmesniame punkte nurodytą sąlygą, nacionalinės teisės aktų leidėjas gali priskirti prie tos pačios kategorijos skirtingus apmokestinamuosius sandorius, įtrauktus į atskiras šio III priedo kategorijas, formaliai nediferencijuodamas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo. Be to, kaip savo išvados 60 punkte pažymėjo generalinis advokatas, nesvarbu, kad nacionalinis teisės aktų leidėjas, apibrėždamas tam tikrą jo klasifikavimo kategoriją, pasirinko žodžius, panašius į vieną iš PVM direktyvos III priedo punktų, ir platesnį taikymo sritį nei atitinkamo punkto taikymo sritis, nes jame nurodytos prekės ir paslaugos apmokestinamos lengvatiniu PVM tarifu.

42 Kaip savo išvados 50 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, atsižvelgiant, be kita ko, į 2014 m. vasario 27 d. Sprendimą *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 43 ir 44 punktai), PVM direktyva taip pat nekliaudo tam, kad šios direktyvos III priedo tos pačios kategorijos prekių tiekimui ar paslaugų teikimui būtų taikomi du skirtingi PVM tarifai.

43 Tai patikslinus reikia priminti, kad, kai valstybės narės nusprendžia taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus vienai iš 24 prekių ar paslaugų kategorijų, nurodytą PVM direktyvos III priede, arba prireikus selektyviai taikyti juos tik daliai kiekvienos iš šių kategorijų prekių ar paslaugų, jos turi laikytis mokesčių neutralumo principo (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

44 Iš tiesų šis principas draudžia, kad PVM atžvilgiu panašios prekės ar paslaugos, kurios konkuruoja tarpusavyje, būtų vertinamos skirtingai (2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

45 Tokiomis aplinkybomis, kaip savo išvados 59 punkte pažymėjo generalinis advokatas, nacionalinis teismas turi ne tik patikrinti, ar nacionalinio įstatymo leidėjo pasirinkimas taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus apima sandorius, priskiriamus prie vienos ar kelių PVM direktyvos III priede nurodytų kategorijų, bet ir tai, ar skirtingas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, priklausančio tai pačiai šio priedo kategorijai, vertinimas PVM atžvilgiu atitinka mokesčių neutralumo principą.

46 Šiomis aplinkybomis, kadangi apmokestinamų sandorių kvalifikavimas pagal PVM direktyvos III priedą yra būtina išankstinė sąlyga siekiant patikrinti, ar taikytinas lengvatinis PVM tarifas, Teisingumo Teismas turi apibrėžti šiam vertinimui, kurį turi atlikti nacionalinis teismas, naudingus kriterijus.

47 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyva tvirtina bendrą PVM sistemą, pagrįstą, be kita ko, vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (2018 m. birželio 13 d. Sprendimo *Polfarmex*, C-421/17, EU:C:2018:432, 27 punktą ir 2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 25 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

48 Sudėtinės paslaugos iš glaudžiai susijusių elementų ir veiksmų, kurie objektyviai sudaro vieną neatsiejamą ekonominį sandorį, atveju iš suformuotos Teisingumo teismo jurisprudencijos matyti, kad ji kvalifikuojant kaip „prekių tiekimas“ arba „paslaugų teikimas“, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis vyksta sandoris, kad būtų galima rasti charakteringus ir dominuojančius elementus (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 61 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

49 Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad dominuojantis elementas turi būti nustatytas remiantis paprasto vartotojo požiūriu ir bendru vertinimu atsižvelgiant į paslaugų teikimo elementą, palyginti su prekių tiekimo elementais, kokybę, o ne vien kiekybę (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 62 punktą).

50 Prekiaujant prekėmis visuomet teikiamos minimalios paslaugos, kaip antai prekių pateikiamos lentynose arba išrašomos sąskaitos faktūros; vertinant, kokią dalį užima paslaugų teikimas vykdant sudėtingą kinį sandorį, kurį veina ir prekių tiekimas, galima atsižvelgti tik į tas paslaugas, kurios nėra neišvengiamai susijusios su prekių tiekimu (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 63 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

51 Konkrečiai kalbant, Teisingumo Teismas nusprendė, kad maitinimo sandoriui būdinga elementų ir veiksmų visuma (maisto tiekimas tūra sudėtinę dalį), kurioje paslaugos yra labai vyraujančios, todėl šis sandoris turi būti laikomas „paslaugų teikimu“, kaip jis suprantamas pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 6 straipsnio 1 dalį, dabar – PVM direktyvos 24 straipsnį. Atvirkščiai yra tuomet, kai sandoris susijęs su maisto produktais, skirtais išsinešti, o kartu su juo neteikiamos paslaugos, palengvinančios suvartojimą vietoje tinkamomis sąlygomis (šiuo klausimu žr. 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184, 14 punktą ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 64 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

52 Kalbėdamas apie aprėpinimą maistu ir gėrimais *ferry-boats* (keltuose) Teisingumo Teismas nusprendė, kad valgio ir gėrimų, skirtų vartoti iš karto, pardavimas yra kelių paslaugų nuo

patiekal? paruošimo iki j? atnešimo ant pad?klo gav?jui rezultatas; teikiant ši? paslaug? klientui suteikiama infrastrukt?ra, kaip antai valgymo sal? su priklausiniais (pvz., r?bin?), baldai ir indai. Jei b?tina, pasi?lomi fiziniai asmenys, kuri? darbas yra apr?pinti maistu ir g?rimais, b?tent: padengti stalus, konsultuoti klientus, informuoti apie tiekiamus patiekalus arba g?rimus, atnešti šiuos produktus ir nudengti stalus po j? suvartojimo (šiuo klausimu žr. 1996 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C?231/94, EU:C:1996:184, 13 punkt?).

53 D?l paslaug? teikimo element?, apib?dinan?i? maitinimo veikl? ir ypa? klientui suteikt? infrastrukt?r? Teisingumo Teismas patikslino, kad vis d?lto, kai maisto produktai tiekiami tik kartu su elementariais ?renginiais, t. y. paprastais baro stalais, nesuteikiant jokios galimyb?s s?d?ti, laisvai jud?ti, leidžiant tik ribotam skai?iui klient? vartoti vietoje ir gryname ore (tai reiškia tik nedidel? žmogaus ?sikišim?), šie elementai yra tik minimalios papildomos paslaugos, d?l kuri? negali b?ti pakeistas dominuojantis pagrindinio sandorio, t. y. preki? tiekimo, požymis (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ir C?502/09, EU:C:2011:135, 70 punkt?).

54 Kiek tai susij? su produkt? paruošimu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad ? aplinkyb?, jog paruošt? maisto produkt? tiekimas reiškia j? virim? ar šildym?, o tai yra paslaug? teikimas, reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant atitinkam? sandor?, siekiant j? kvalifikuoti kaip preki? tiekim? ar paslaug? tekim?. Kadangi galutinio karšto produkto paruošim? iš esm?s sudaro supaprastinti ir standartiniai veiksmai, paprastai vykdomi ne pagal konkret? kliento užsakym?, o nuolat ir reguliariai atsižvelgiant tik ? bendrai prognozuojam? paklaus?, jie nesudaro dominuojan?io nagrin?jamo sandorio elemento, tod?l patys negali šiam sandoriui suteikti paslaugos teikimo pob?džio (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ir C?502/09, EU:C:2011:135, 67 ir 68 punktus).

55 Be to, kaip pažymi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, siekdamas užtikrinti vienod? PVM sistemos taikym? S?jungos teis?s akt? leid?jas taip pat ?m?si veiksm?, kad patikslint? kriterijus, pagal kuriuos, remiantis ?gyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011, taikomu pagal jo 65 straipsn? nuo 2011 m. liepos 1 d., galima sandor? kvalifikuoti kaip maitinimo arba apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaug? sandor?.

56 ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „[m]aitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugos – tai žmon?ms vartoti skirto paruošto ir neparuošto maisto ar g?rim? arba ir maisto, ir g?rim? tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbini? paslaug?, kuriomis sudaromos s?lygos t? maist? ir g?rimus vartoti iš karto“, kad „[m]aisto ar g?rim? arba ir maisto, ir g?rim? tiekimas – tai tik visumos, kurioje vyrauja paslaugos, sud?tin? dalis“ ir kad „[m]aitinimo paslaugos yra toki? paslaug? teikimas paslaug? teik?jo patalpose, o apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugos yra toki? paslaug? teikimas ne paslaug? teik?jo patalpose“.

57 Šio ?gyvendinimo reglamento 6 straipsnio 2 dalyje patikslinama, kad „[p]aruošto ar neparuošto maisto ar g?rim? arba ir maisto, ir g?rim? tiekimas, ?skaitant gabenim? arba jo ne?skaitant, bet neteikiant kit? pagalbini? paslaug?, nelaikomas maitinimo arba apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugomis, kaip apibr?žta 1 dalyje“.

58 Taigi iš min?to ?gyvendinimo reglamento 6 straipsnio formuluot?s matyti, kad, siekiant apmokestinam?j? sandor? kvalifikuoti kaip „maitinimo ir apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugas“, S?jungos teis?s akt? leid?jas nor?jo suteikti lemiam? reikšm? ne maisto produkt? paruošimo ar j? pristatymo b?dui, bet susijusioms paslaugoms, teikiamoms kartu su paruoštu maistu; šios paslaugos turi b?ti pakankamos siekiant užtikrinti greit? šio maisto vartojim? ir dominuojan?ios, palyginti su jo tiekimu.

59 Taigi iš ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje pateikto „maitinimo ir

aprašymo maistu ir gėrimais paslaugų“ apibrėžties, siejamos su šio sprendimo 52–54 punktuose nurodyta jurisprudencija, matyti, kad lemiami kriterijai vertinant, ar su paruošto maisto tiekimu susijusios paslaugos gali būti laikomos „pakankamomis susijusiomis paslaugomis“, priklauso nuo vartotojams siūlomų paslaugų lygio.

60 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas atsižvelgia, be kita ko, į tokius elementus: padavimų buvimas, ar tai, kad egzistuoja paslauga, kuri sudaro, be kita ko, užsakymų virtuvei perdavimas, vėlesnis patiekalų paruošimas ir jo patiekimas prie stalo klientams, vėdinamų ir saugių patalpų, skirtų specialiai maistui vartoti, arba rėbinių ir tualetų buvimas, indai, baldai ir stalo rankos patiekimas (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 69 punktą).

61 Tai patikslinus, kaip savo išvados 92 punkte pažymėjo generalinis advokatas, šie kriterijai taikymas turi būti siejamas su atsižvelgimu į vartotojo pasirinkimą naudotis paslaugomis, susijusiomis su maisto ar gėrimų tiekimu; šis pasirinkimas preziumuojamas atsižvelgiant į iš karto suvartojamo maisto pardavimo būdą.

62 Kaip priminta šio sprendimo 49 punkte, sudėtinė paslaugų atveju dominuojantis sandorio elementas turi būti nustatomas remiantis vartotojo požiūriu. Vis dėlto, kai šis nusprendžia nesinaudoti apmokestinamojo asmens jam suteiktais materialiaisiais ir žmogiškaisiais ištekliais, šie ištekliai šiam vartotojui nėra lemiami. Todėl tokiu atveju reikia manyti, kad kartu su maistu ar gėrimais nėra teikiama jokia susijusi paslauga ir kad atitinkamas sandoris turi būti laikomas prekių tiekimu.

63 Nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 60 punkte nurodytus kriterijus, turi nustatyti, ar apmokestinamojo asmens sukurtos įvairios pardavimo sistemos patenka į sąvoką „maitinimo ar aprašymo maistu ir gėrimais paslaugos“.

64 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad tai, jog atitinkami sandoriai patenka į sąvoką „maitinimo ar aprašymo maistu ir gėrimais paslaugos“ arba sąvoką „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedą, gali neturėti jokios valstybės narės taikomo lengvatinio PVM tarifo pasirinkimui. Iš tiesų, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 41 punkte, kiekviena valstybė narė gali laisvai priskirti tai pačiai kategorijai ir tuo pačiu lengvatiniu PVM tarifu apmokestinti skirtingus apmokestinamuosius sandorius, trauktus į atskiras šio priedo kategorijas, formaliai neatskirdama prekių tiekimo ir paslaugų teikimo.

65 Jeigu prekių tiekimui ir paslaugų teikimui arba jų daliai taikomi skirtingi lengvatiniai PVM tarifai, kaip savo rašytinėse pastabose pažymėjo Europos Komisija, apmokestinamasis asmuo turi tinkamai tvarkyti apskaitą ir, be kita ko, išsaugoti visų jo išrašytų sąskaitų faktūrų kopijas, pateisinančias šiuos tarifų taikymą (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 31 punktą).

66 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalį, siejamą su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad sąvoka „maitinimo ir aprašymo maistu ir gėrimais paslaugos“ apima maisto tiekimą kartu su pakankamomis susijusiomis paslaugomis, skirtomis tam, kad galutinis klientas suvartotų šį maistą iš karto; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kai galutinis klientas nusprendžia nepasinaudoti materialiaisiais ir žmogiškaisiais ištekliais, kuriuos apmokestinamasis asmuo jam suteikia pasinaudoti vartojant patiektą maistą, laikytina, kad kartu su šio maisto tiekimu neteikiama jokia susijusi paslauga.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

67 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB dėl sumažintų pridėtinės vertės mokesčio tarifų, 98 straipsnio 2 dalį, siejamą su šios direktyvos III priedo 12a punktu, ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės, 6 straipsnį reikia aiškinti taip, kad sūvoka „maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ apima maisto tiekimą kartu su pakankamomis susijusiomis paslaugomis, skirtomis tam, kad galutinis klientas suvartotų šį maistą iš karto; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kai galutinis klientas nusprendžia nepasinaudoti materialiaisiais ir žmogiškaisiais ištekliais, kuriuos apmokestinamasis asmuo jam suteikia pasinaudoti vartojant patiektą maistą, laikytina, kad kartu su šio maisto tiekimu neteikiama jokia susijusi paslauga.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.