

Sujungtos bylos C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09

Finanzamt Burgdorf ir kt.

prieš

Manfred Bog ir kt.

(Bundesfinanzhof prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 5 ir 6 straipsniai – Komercinės veiklos kvalifikavimas kaip „prekių tiekimo“ arba „paslaugų teikimo“ – Valgio arba maisto, paruoštas suvartoti iš karto, tiekimas iš mobiliųjų barų arba iš prekybinių vagonėlių – Kukurūzų spragėsės, kukurūzų traškučiai „tortilla“ (nachos), paruoštas suvartoti iš karto, tiekimas kino teatruose – ? namus tiekiantis tiekėjas – H priedo 1 kategorija – Sėvokos „maisto produktai“ aiškinimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Prekių tiekimas*

(Tarybos direktyvos 77/3885 straipsnis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Paslaugų teikimas*

(Tarybos direktyvos 77/388 6 straipsnis)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį tarifą tam tikrų prekių tiekimui ir tam tikrų paslaugų teikimui*

(Tarybos direktyvos 77/388 12 straipsnio 3 dalies a punktas ir H priedas)

1. Direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 5 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šviežiai paruoštas ir skirtas suvartoti iš karto valgis ar maisto tiekimas iš mobiliųjų barų, prekybinių vagonėlių arba kino teatrų yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal minėtą 5 straipsnį, kai sandorų vertinimas kokybiškai nustatoma, kad paslaugų teikimo elementai prieš patiekiant maistą ir jį tiekiant nėra dominuojantys.

Šiuo klausimu galutinio karšto produkto paruošimo mobiliuose baruose arba prekybiniuose vagonėliuose iš esmės sudaro supaprastinti ir standartiniai veiksmai, paprastai vykdomi ne pagal konkretų kliento užsakymą, o nuolat ir reguliariai atsižvelgiant tik ? bendrai prognozuojamą paklausą, jie nesudaro dominuojančio nagrinėjamo sandorio elemento, todėl patys negali šiam sandoriui suteikti paslaugos teikimo pobūdžio.

Be to, vien tai, kad yra baldai, skirti ne tik galbūt palengvinti tokio maisto suvartojimą, negali būti laikoma paslaugų teikimo elementu, dėl kurio visų sandorų galima būtų laikyti paslaugų teikimu.

(žr. 68, 73, 81 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 6 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad, išskyrus atvejus, kai tiekėjas, tiekiantis maistą ir gėrimus į namus, tik patiekia standartinius valgius be jokio kito papildomos paslaugos elemento arba kai kitos konkrečios aplinkybės rodo, kad valgių tiekimas sudaro dominuojantį sandorio elementą, tiekėjo, tiekiančio maistą ir gėrimus į namus, veikla yra paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnį.

Iš tikrųjų, skirtingai nuo tų valgių, kurie patiekiami iš mobiliųjų barų, prekybinių vagonėlių ir kino teatruose, tiekėjo, tiekiančio maistą ir gėrimus į namus, tiekiami valgiai paprastai nėra paprasto standartizuoto paruošimo proceso rezultatas, tačiau jame yra akivaizdžiai didesnis paslaugos teikimo mastas ir reikalaujama daug darbo ir didelės praktinės patirties.

(žr. 77, 81 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

3. Pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 12 straipsnio 3 dalies a punktą lengvatiniai pridėtinės vertės mokesčio tarifai gali būti taikomi tik šios direktyvos H priede nurodytoms tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijoms.

Prekių tiekimo atveju sūvoka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje, turi būti aiškinama taip, kad ji apima ir valgą ar maistą, kuris – verdant, kepant, skrudinant ar kitu būdu – buvo paruoštas iš karto suvartoti. Iš tiesų ši nuostata taikoma visiems maisto produktams ir ja nedaromas joks skirtumas ar nenustatomas joks apribojimas atsižvelgiant į prekybos rūšį, pardavimo būdą, pakuotę, paruošimą ar temperatūrą.

(žr. 84–85, 88 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. kovo 10 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 5 ir 6 straipsniai – Komercinės veiklos kvalifikavimas kaip „prekių tiekimo“ arba „paslaugų teikimo“ – Valgio arba maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekimas iš mobiliųjų barų arba prekybinių vagonėlių – Kukurūzų spragėsiai, kukurūzų traškučiai „tortilla“ (nachos), paruošti suvartoti iš karto, tiekimas kino teatruose – Į namus tiekiantis tiekėjas – H priedo 1 kategorija – Sūvokos „maisto produktai“ aiškinimas“

Sujungtose bylose C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09

d.1 *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2009 m. spalio 15 d. ir 27 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2009 m. gruodžio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinius sprendimus bylose

Finanzamt Burgdorf (C?497/09)

prieš

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG (buvusi – **Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG**) (C?499/09)

prieš

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

Lothar Lohmeyer (C?501/09)

prieš

Finanzamt Minden,

ir

Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C?502/09)

prieš

Finanzamt Detmold,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai D. Šváby (praneš?jas), E. Juhász, G. Arestis ir T. von Danwitz,

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretorius K. Mala?ek, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. lapkri?io 24 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- M. Bog, atstovaujamo advokat? H. Apking ir T. Mittrach,
- *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG* (buvusi – *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG*), atstovaujamos advokat? G. Dzieyk ir A. Müller bei mokes?i? patar?jo A. Lukat,
- L. Lohmeyer, atstovaujamo mokes?i? patar?jo K. Meger,
- *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*, atstovaujamos advokato M. Becker,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos J. Möller ir C. Blaschke,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? susij? su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) su pakeitimais, padarytais 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 224, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio, 5 straipsnio 1 dalies, 6 straipsnio 1 dalies ir min?tos direktyvos H priedo 1 kategorijoje nustatytos s?vokos „maisto produktai“ išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant gin?us tarp atitinkamai *Finanzamt Burgdorf* (Burgdorfo mokes?i? inspekcija) ir M. Bog (byla C?497/09), *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG*, buvusi – *Hans?Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG* (toliau – *CinemaxX*) ir *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst* (Hamburgo – Barmbeko – Uhlenhorsto mokes?i? inspekcija) (byla C?499/09), M. Lohmeyer ir *Finanzamt Minden* (Mindeno mokes?i? inspekcija) (byla C?501/09) bei *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG* (toliau – *Fleischerei Nier*) ir *Finanzamt Detmold* (Detmoldo mokes?i? inspekcija) (byla C?502/09) d?l klausimo, ar ?vairi valgio ir maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekimo veikla yra preki? tiekimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsn?, ar paslaug? teikimas pagal tos pa?ios direktyvos 6 straipsn?, ir, jei tokia veikla b?t? laikoma preki? tiekimu, ar ji apmokestinama taikant Vokietijos teis?s aktuose nustatyt? lengvatin? prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) tarif?, kuris taikomas prekybai „maisto produktais“, kaip tai suprantama pagal min?tos direktyvos H priedo 1 kategorij?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal?:

„[PVM] apmokestinamas:

1. preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

„Preki? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

5 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

„Paslaug? teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas, kaip apibr?žta 5 straipsnyje.“

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte numatoma:

„Standartin? prid?tin?s vert?s mokes?io tarif? kiekviena valstyb? nar? nustato kaip tam tikr? apmokestinamosios vert?s procent?; jis turi b?ti toks pats ir tiekiamoms prek?ms, ir teikiamoms

paslaugoms.

<...>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus. Lengvatiniai tarifai turi būti ne mažesni kaip 5 % ir taikomi tik H priede nurodytoms prekėms ir paslaugoms.“

7 Šeštosios direktyvos H priede („Tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti [lengvatiniai] PVM tarifai, sąrašas“) 1 kategorijoje, be kita ko, minimi „maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus) „skirti vartoti žmonėms ir gyvūnams; <...> sudedamosios dalys, paprastai skirtos naudoti maisto produktų gamybai; produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas“.

8 Pagal 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyvą 2009/47/EB, iš dalies keičiančią Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatiniais pridėtinės vertės mokesčio tarifais (OL L 116, p. 18), valstybės narės gali taikyti lengvatinius PVM tarifus „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugoms“. Tačiau ši direktyva negaliojo tuo metu, kai susiklostė ginčo aplinkybės pagrindinėse bylose.

Nacionalinė teisė

9 *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UstG*) 1 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nustatoma:

„Apyvartos mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

10 Pagal *UstG* 3 straipsnio 1 dalį „žmonės prekių tiekimas yra tiekimas, kai verslininkas ar jo įgaliotas trečiasis asmuo perduoda klientui ar jo įgaliotam trečiajam asmeniui teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui (disponavimo teisės perdavimas).“

11 *UstG* 1993/1999 3 straipsnio 9 dalies 1 punkte numatoma:

„Kitas paslaugų teikimas yra toks teikimas, kuris nėra prekių tiekimas. <...> „Maisto ir gėrimų, skirtų suvartoti vietoje, pardavimas yra kitas paslaugų teikimas. Maistas ir gėrimai parduodami suvartoti vietoje, jei atsižvelgiant į pardavimo aplinkybes jie skirti suvartoti vietoje, fiziškai susijusioje su pardavimo vieta, ir vietoje yra rengtos specialios vartojant reikalingos priemonės.“

12 Iš *UstG* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto matyti, kad lengvatinis PVM tarifas, be kita ko, taikomas „mėsos, žuvies ruošinių [ir t. t.]“, „ruošinių iš grūdų, miltų, krakmolo ar pieno [bei] kepinių“, „daržovių, vaisių [ir t. t.] ruošinių“ ir „vairių maisto produktų ruošinių“ tiekimui (gaminiai nurodomi priedo, į kurį minėtoje nuostatoje daroma nuoroda, 28 ir 31–33 punktuose).

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-497/09

13 M. Bog savaitiniuose turguose iš trijų vienodų prekybinių vagonėlių prekiaavo gėrimais ir paruoštais suvartoti valgiais (be kita ko, įvairiomis dešrelėmis ir gruzdintomis bulvytėmis). Šiuose vagonėliuose buvo rengtas prekystalis, pastatyta stiklinė pertvara, o jos viduje – ovalus „stalas“, pagamintas iš presuoto laminato fasadinės plokštės, ant kurio buvo galima vietoje suvartoti valgius. Abiejose „stalo“ pusėse buvo pastatytas tokio paties aukščio sudedamas „liežuvio“ formos

baras, pagamintas iš tos pačios medžiagos kaip ir ovalus „stalas“. Vieta, kurioje klientai galėjo suvartoti maistą ir gėrimus, nuo lietaus buvo apsaugota sudedamu stogu.

14 PVM deklaracijoje už 2004 m. M. Bog deklaravo prekybos gėrimais sandorius kaip standartiniu PVM tarifu apmokestinamus sandorius, o su prekybos maisto produktais sandorius – kaip sandorius, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas. Atlikdamas specialų PVM patikrinimą inspektorius padarė išvadą, kad M. Bog klientai paprastai maisto produktus suvartodavo vietoje. Kadangi M. Bog nepateikė jokių duomenų dėl suvartojimo vagonėliuose, 70 % sandorių buvo apmokestinti standartiniu tarifu.

15 Mokesčių administratorius 2006 m. gruodžio 27 d. pateikė iš dalies pakeistą pranešimą apie mokesčių už 2004 m. dydį. M. Bog pateikė skundą dėl šio sprendimo.

16 Kompetentingas *Finanzgericht* (Finansų teismas) patenkino M. Bog ieškinį, iš esmės manydamas, kad siekiant atskirti maisto tiekimo sandorius, apmokestinamus standartiniu PVM tarifu, nuo maisto tiekimo sandorių, apmokestinamų lengvatiniu PVM tarifu, reikia išsiaiškinti, ar paslaugų teikimo elementai kokybiškai dominuoja. Tačiau šiomis aplinkybėmis ši byla yra susijusi su prekių tiekimu, nes, be maisto gaminimo vagonėliuose, pareiškėjas pagrindinėje byloje buvo įrengęs tik atitinkamą vietą po stogu, kurioje galėjo būti patiekiami suvartoti skirti maisto produktai ir (arba) pastatyti šiukšlių konteineriai. Tačiau kitų paslaugų teikimo elementų, kurie, be kita ko, yra teikiant paslaugas klientams maitinimo įstaigose (aptarnavimas, kėdės, uždaros ir šildomos patalpos bei atitinkamos maistui vartoti skirtos vietos lauke, rūbinė ir tualetai), nebuvo.

17 Mokesčių administratorius pateikė *Bundesfinanzhof* apeliacinį skundą dėl minėto *Finanzgericht* sprendimo. Jis nurodė, kad aptariamas maisto produktų tiekimo sandoris susijęs su paslaugomis (maisto produktų paruošimas valgyti ir leidimas pasinaudoti pateiktomis valgant reikalingomis priemonėmis), o tai apima daugiau nei paprastą pardavimo sandorį.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad, kalbant apie prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atskirimą valgio ir gėrimų tiekimo atveju, Teisingumo Teismas 1996 m. gegužės 2 d. Sprendime *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395) atskyrė aprašymo maistu ir gėrimais sandorius nuo sandorių, susijusių su maisto produktais, skirtais išsinešti. Remiantis šiuo sprendimu, aprašymo maistu ir gėrimais sandoriai (paslaugų teikimas) apibrėžiami kaip „keletas elementų ir veiksmų nuo valgio paruošimo iki jo pateikimo“, kai maisto tiekimas yra tik sudedamoji jo dalis, paslaugos dominuoja, o maisto produktai, skirti išsinešti (prekių tiekimas), atvirkščiai, yra tuo atveju, kai, be maisto produktų tiekimo, „neteikiamos jokios paslaugos, susijusios su maisto vartojimu tam tinkamoje patalpoje“.

19 Be to, *Bundesfinanzhof* iki šiol laikėsi nuomonės, kad skirtumas priklauso ne nuo kiekybinio aprašymo maistu ir gėrimais paslaugų teikimo elementų dominavimo, palyginti su valgio gaminimo ir patiekimo elementais, bet nuo to, ar atliekant bendrą vertinimą paslaugų teikimas kokybiškai dominuoja. Be to, kiekybinis vertinimas sukeltų neišsprendžiamą atskyrimo problemą, atsižvelgiant į daugybę atvejų dėl valgių įvairovės ir sudėtingumo bei dėl jo pateikimo formų.

20 *Bundesfinanzhof* manymu, valgio ar maisto paruošimo procesas klientų nustatytu metu yra esminis paslaugų teikimo elementas, kuris kartu su kitais paslaugų teikimo elementais, kaip antai, kaip yra šioje byloje, aprašymas stalais, prie kurių stovima, arba kitomis priemonėmis, kurios palengvina maisto suvartojimą iš karto, leidžia nuspręsti, kad paslaugos kokybiškai dominuoja.

21 Ta?iau, atsižvelgdamas ? S?jungos teis?s, susijusios su PVM, aktuali? raid?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar valgio ir maisto paruošimas iš karto suvartoti jau savaime iš esm?s n?ra b?dingas sandoriui, ir tod?l n?ra svarbu, ar teikiamos dar ir kitos paslaugos.

22 Ta?iau jei valgio ir maisto tiekimas tur?t? b?ti laikomas tik paslaug? teikimu, kai kitos paslaugos yra tik papildan?ios, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad atsakovas pagrindin?je byloje pateik? papildomas priemonės, sudarydamas galimyb? suvartoti vietoje. Vis d?lto šis teismas pažymi, kad šioje byloje klient? dalis ?sigijo paruoštus valgius ir maist? tam, kad išsinešt?, ir nepasinaudojo sudaryta galimybe juos suvartoti vietoje.

23 Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad jei valgiai ir maistas, paruošti suvartoti iš karto, n?ra „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorij?, valstyb?s nar?s neturi teis?s, net jei tai b?t? prekį tiekimas, šiems valgiams ar maistui taikyti lengvatin? PVM tarif?.

24 Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius klausimus:

„1. Ar valgio ir maisto, paruošt? ir parduodam? suvartoti iš karto, tiekimas yra [prekį] tiekimas Šeštosios direktyvos <...> 5 straipsnio prasme?

2. Ar atsakymas ? pirm?j? klausim? priklauso nuo to, ar yra papildom? paslaug? teikimo element? (leidimas pasinaudoti valgant reikalingomis priemon?mis)?

3. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? yra teigiamas: ar s?voka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje, turi b?ti aiškinama taip, kad ji apima tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai b?dinga prekybai maisto produktais, ar ji apima ir valg? arba maist?, kurie – skrudinant, kepant ar kitu b?du – buvo paruošti iš karto suvartoti?“

Byla C?499/09

25 *CinemaxX* skirtinguose Vokietijos vietov?se eksploatuoja kino teatrus.

26 Be ?vairi? saldumyn? ir g?rim?, kino teatro lankytojai foj? gali ?sigyti spragint? kukur?z? ir kukur?z? trašku?i? „tortilla“ (*nachos*) ?vairaus dydžio pakuot?se. Pa?iose prekybos vietose n?ra ?rengt? valgymo viet?, ta?iau kai kuriuose kino teatruose yra ?vair?s kiekiai stal?, prie kuri? stovima, baro k?dži?, kituose – suol?, k?dži?, stal?, o dar kituose – staliuk?, prie kuri? stovima, ir staliuk? prie sienos. Ta?iau ne visuose kino teatruose yra visi min?ti baldai. Kai kuriuose kino teatruose prie k?dži? pritvirtinti g?rim? laikikliai.

27 Spraginti kukur?zai gaminami iš cukraus, kukur?z?, spragint? kukur?z? druskos ir riebal?, atitinkamu santykiu juos supylus ? kukur?z? spraginimo aparat?. Dalis produkto prekybos vietose iš karto sudedama ? šildytuvus. Atsižvelgiant ? klient? pageidavim?, spraginti kukur?zai iš šildytuvo išimami semtuvu ir supilami ? ?vairaus dydžio popierinius maišelius. Likusi produkto dalis supilama ? didelius maišus ar talpyklas ir prireikus suberiama ? šiuos šildytuvus. Paprastai kukur?z? trašku?iai „tortilla“ iš tiek?j? užsakomi 500 g pakuot?mis. Jie taip pat dedami ? šildytuv?, kuriame laikomi šilti. Su kukur?z? trašku?iais „tortilla“ si?lomi ?vair?s padažai. Padažai, paruošti vartoti, parduodami specialiai jiems skirtuose indeliuose. Šie padažai pašildomi ir patiekiami atskiromis porcijomis.

28 2005 m. birželio mėn. PVM deklaracijoje *CinemaxX* spragint? kukur?z? ir kukur?z? trašku?i? „tortilla“ pardavimo sandorius priskyr? sandoriams, kuriems taikomas lengvatinis PVM

tarifas. Mokesčių institucija užginčijo šio deklaraciją ir priėmė sprendimą, pagal kurį šiems sandoriams buvo pritaikytas standartinis mokesčių tarifas.

29 *CinemaxX* mokesčių administratoriui pateiktas skundas ir vėliau kompetentingam *Finanzgericht* pateiktas skundas buvo atmesti. Teismas nusprendė, kad ginčijami sandoriai buvo ne prekės tiekimas, o „kitas paslaugų teikimas“, numatytas *UStG* 3 straipsnio 9 dalyje, nes *CinemaxX* tiekė ne maisto produktus, skirtus išsinešti, bet valgį, skirtą suvartoti vietoje.

30 *CinemaxX* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktą apeliacinį skundą, kuriame teigė, kad, kiek tai susiję su valgiu ir maisto tiekimu, apžeminimo maistu ir gėrimais sandoriai apmokestinami standartiniu PVM tarifu tik tuo atveju, kai dominuoja paslaugų teikimo elementas. Spragintų kukurūzų ir kukurūzų traškučių „tortilla“ laikymas šiltai yra nesvarbus, nes tai paprastas maisto produktų laikymas tinkamomis sąlygomis ir optimalios pardavimo temperatūros palaikymas. Taip pat maišelių, skirtų nešti, nebuvimas nėra svarbus, nes šis faktas negali pakeisti paslaugos elemento ar tinkamos suvartoti iškart vietos. Kino salės valymą šiuo atveju taip pat negalima atsižvelgti taip, kad tai būtų nepalanku *CinemaxX*. Stalai, prie kurių stovima, baro kėdės ir kitos priemonės nėra skirtos vartoti spragintus kukurūzus ir kukurūzų traškučius „tortilla“, nes asmenys, susiję su šiuo maisto produktų kino teatruose, juos paprastai valgo ne fojė, o kino salėje. Be to, *CinemaxX* paslaugos nesiskiria nuo prekybos centrų ar kioskų teikiamų paslaugų, susijusių su maisto produktų pardavimu. Paprasto kino teatro lankytojų manymu, toks pardavimo sandoris turėtų papildomas prie kino seanso. *CinemaxX* neteikia tokių apžeminimo maistu ir gėrimais paslaugų, kaip antai aptarnavimas kino salėje.

31 Atsižvelgdamas į samprotavimus, pateiktus byloje C-497/09, kurie sutampa su šio sprendimo 18–23 punktuose pateiktais samprotavimais, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valgio ir maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekimas yra [prekės] tiekimas Šeštosios direktyvos <...> 5 straipsnio prasme?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą priklauso nuo to, ar yra papildomų paslaugų teikimo elementų (leidimas pasinaudoti stalais, kėdėmis, kitomis valgant reikalingomis priemonėmis, kino seanso pristatymas)?

3. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas: ar Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje nurodyta sąvoka „maisto produktai“ aiškinama taip, kad ji apima tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai būtų prekybai maisto produktais, ar ji apima ir valgį ar maistą, kurie – skrudinant, kepant ar kitu būdu – buvo paruošti iš karto suvartoti?“

Byla C-501/09

32 L. Lohmeyer laikotarpiu nuo 1996 m. iki 1999 m. eksploatavo kelis mobilius maitinimo barus ir lauko grilį. Ten jis pardavinėjo paruoštą vartoti valgį (skrudintas dešreles, kario dešreles, dešrainius, gruzdintas bulvytes, kepsnius, šoninę, mėsos vėrinukus, šonkauliukus ir t. t.). Jis visus valgio pardavimo sandorius deklaravo kaip sandorius, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas.

33 Ta?iau mokes?i? administratorius nustat?, kad mobiliuose maitinimo baruose buvo ?rengti prekystaliai, ir nusprend?, kad tai specialios priemon?s, reikalingos vartoti valgius vietoje, tod?l sandoriai, kuriems iki tol buvo taikomas lengvatinis PVM tarifas, i? esm?s tur?jo b?ti apmokestinami standartiniu PVM tarifu. Kadangi jis neatmet? galimyb?s, jog dalis klient?, vartodami valg?, nepasinaudojo prekystaliais, o ?sigijo valg?, skirt? i?sine?ti, tai nusprend?, kad standartiniu PVM tarifu turi b?ti apmokestinami 80 % sandori?.

34 2002 m. gegu?z?s 28 d. mokes?i? administratorius pakeit? prane?im? d?l mokes?io u? laikotarp? nuo 1996 m. iki 1999 m. dydžio. D?l ?io prane?imo L. Lohmeyer pateiktas skundas ir ie?kinys buvo atmesti.

35 L. Lohmeyer pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pateik? kasacin? skund?, kuriame i? esm?s teig?, kad mobiliame maitinimo bare ?rengtas prekystalis n?ra tinkama infrastrukt?ra, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktik?.

36 Remdamasis min?tu Sprendimu *Faaborg-Gelting Linien*, 2008 m. gruodžio 18 d. sprendimu *Bundesfinanzhof* nusprend?, kad valgio ar maisto paruo?imo procesas atitinkamo kliento nustatytu metu yra esminis paslaug? teikimo elementas. Ta?iau, atsi?velgdamas ? ?ios teismo praktikos kritik?, pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad n?ra pakankamai ai?ku, ar valgio paruo?imas nustatytu metu laikytinas esminiu paslaug? teikimo elementu, kuris, nagrin?jamas atskirai ar kartu su pakankamai svarbia papildoma paslauga, suteikiama parduodant valg? klientui, leidžia daryti i?vad?, jog bendrai kalbama apie paslaug? teikim?.

37 ?iomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus:

„1. Ar s?voka „maisto produktai“, numatyta ?e?tosios direktyvos <...> H priedo 1 kategorijoje, turi b?ti ai?kinama taip, kad ji apima tik maisto produktus, skirtus „i?sine?ti“, kaip tai b?dinga prekybai maisto produktais, ar ji apima ir valg? ar maist?, kurie – skrudinant, verdant ar kitu b?du – paruo?ti i? karto suvartoti?

2. Jei „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal ?e?tosios direktyvos H priedo 1 kategorij?, yra valgis ar maistas, skirtas i? karto suvartoti, ar ?e?tosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmasis sakiny? ai?skintinas taip, kad jis apima ir ?vie?iai paruo?t? valg? ar maist?, kurio klientai nei?sine?a, bet suvartoja vietoje, pasinaudodami valgant reikalingomis priemon?mis, kaip antai prekystaliai, stalai, prie kuri? stovima, ar ? juos pana?iomis?“

Byla C?502/09

38 *Fleischerei Nier*, ribotos atsakomyb?s bendrov?, eksploatuoja m?sin? ir teikia maisto ir g?rim? tiekimo ? namus paslaug?. Vykdydama ?i? veikl? u?sakyt? maist? ji tiekia u?daruose, ?ilum? i?laikan?iuose induose, taip pat pagal klient? pageidavim? ji tiekia indus, stalo ?rankius, stalus, prie kuri? stovima, taip pat gali pasi?lyti aptarnaujant? personal?.

39 *Fleischerei Nier* s?skaitose fakt?rose pajamoms u? ind?, stalo ?ranki?, stal?, prie kuri? stovima, tiekim? ir aptarnaujan?io personalo suteikim? taik? standartin? PVM tarif?, o pajamoms u? maisto tiekim? – lengvatin? PVM tarif?.

40 Ta?iau mokes?i? administratorius man?, kad maisto tiekimui tiek, kiek jis susij?s su ind? ir stalo ?ranki?, stal?, prie kuri? stovima tiekimu ar aptarnaujan?io personalo suteikimu, turi b?ti taikomas standartinis PVM tarifas.

41 Skundo nagrin?jimo proced?roje ?alys susitar?, kad tais atvejais, kai *Fleischerei Nier* kartu

suteikia ir aptarnaujant? personal?, pajamoms už maisto tiekim? turi b?ti taikomas standartinis PVM tarifas. Skundas ir ieškinys d?l pakeisto pranešimo apie mokes?io dyd? buvo atmesti.

42 Apeliaciniu skundu pareišk?ja iš esm?s teigia, kad ind? ir stalo ?ranki? pateikimas yra papildoma paslauga prie maisto tiekimo, kuri nepateisina to, kad visas sandoris b?t? laikomas paslaug? teikimu. Teikiant maisto ir g?rim? tiekimo paslaug? paprastai klientas nori aptarnauti sve?ius savo namuose, tod?l šis paslaugos teikimas negali b?ti prilyginamas apr?pinimo maistu ir g?rimais sandoriui.

43 *Bundesfinanzhof*, remdamasis min?tu Sprendimu *Faaborg-Gelting Linien*, nusprend?, kad maisto ir g?rim? tiekimo paslauga sudaro atskir? paslaug?, kuri papildo maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekim?, ind? ir stalo ?ranki? patiekim?, kurie po valgymo išplaunami, o valgio ar maisto paruošimo procesas kiekvieno kliento nustatytu laiku sudaro esmin? paslaugos teikimo element?. Ta?iau atsižvelgdamas ? *Fleischerei Nier* argumentus ir doktrinoje išreikšt? kritik? šis teismas mano, kad nebegalima b?ti pakankamai užtikrintam, ar min?ta teismo praktika vis dar atitinka S?jungos teis?s principus.

44 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad maisto ir g?rim? tiekimo paslaugas teikianti ?mon? klientams teikia vien? paslaug?, o ne kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ir tai neatsižvelgiant ? tai, ar klientas, be maisto suvartojimo, naudojasi tik viena, ar keliomis pasirinktomis papildomomis paslaugomis (pavyzdžiui, stalo ?ranki?, ind?, stal?, prie kuri? stovima, tiekimo ar aptarnaujan?io personalo suteikimo paslaugomis).

45 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo manymu, svarbu išaiškinti, ar kvalifikuojant vien? tiek?jo teikimo sandor? su S?jungos teise suderinama vertinti valgio, sudaryto iš keli? maisto produkt?, paruošim? kaip paslaugos element?.

46 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad turi b?ti nustatyti kriterijai, kuriais b?t? vadovaujamasi praktikoje ir kuriais remiantis b?t? galima numatyti, kaip tur?t? b?ti kvalifikuojamos šios paslaugos bei užtikrinamas suinteresuoto verslininko teisinis saugumas. Jo manymu, n?ra jokios abejon?s, kad vienos paslaugos teikimo atveju ji visuomet turi b?ti kvalifikuojama kaip paslaugos teikimas, kai aptarnauja padav?jai, o kitos svarstytinios paslaugos neturi b?ti laikomos b?dingomis ar esmin?mis, jei reali j? s?naud? suma yra daug mažesn? nei maisto, skirto suvartoti iš karto, paruošimo s?naudos.

47 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, ar toks poži?ris suderinamas su Teisingumo Teismo praktika, ir pažymi, kad pagal 2005 m. spalio 27 d. Sprendim? *Levob Verzekeringen and OV Bank* (C?41/04, Rink. p. I?9433, 28 punktas) ypa? sud?tinio sandorio s?naudos gali b?ti svarbios nustatant esminius sandorio elementus, nors pagal 2007 m. kovo 29 d. Sprendim? *Aktiebolaget NN* (C?111/05, Rink. p. I-2697 37 punktas) kvalifikuojant sud?tin? sandor? pa?ios s?naudos negali b?ti itin svarbos.

48 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzgericht* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar s?voka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos <...> H priedo 1 kategorijoje, aiškintina taip, kad ji apima tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai b?dinga prekybai maisto produktais, ar ji apima ir valg? arba maist?, kurie – skrudinant, verdant ar kitu b?du – paruošti iš karto suvartoti?

2. Jei „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorij?, yra valgis ar maistas, skirtas iš karto suvartoti, ar valgio ar maisto paruošimo procesas turi b?ti laikomas paslaug? teikimo elementu sprendžiant, ar vienas apr?pinimo maistu ir g?rimais ?mon?s

sandoris (valgio ar maisto, paruošto suvartoti, pardavimas kartu su jo patiekimu ir prireikus stalo ?ranki? bei ind? ir (arba) stal?, prie kuri? stovima, teikimas, panaudot? priemoni? surinkimas) kvalifikuotinas kaip maisto produkt? tiekimas, kuriam taikomas lengvatinis mokes?io tarifas (šios direktyvos H priedo 1 kategorija), ar kaip paslaug? teikimas, kuriam lengvatinis mokes?io tarifas netaikomas (šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis)?

3. Jei atsakymas ? antr?j? klausim? yra neigiamas, ar suderinama su Šeštosios direktyvos <...> 2 straipsnio 1 dalimi, siejama su 5 straipsnio 1 dalimi ir 6 straipsnio 1 dalimi, kad kvalifikuojant bendr? apr?pinimo maistu ir g?rimais ?mon?s paslaug? kaip savit? prekį tiekim? arba paslaug? teikim?, b?t? remiamasi vien paslaug? teikimo pob?d? turin?i? element? skai?iumi (du ar daugiau), palyginti su prekį tiekimo elementais, o gal paslaug? teikimo pob?d? turintys elementai tur?t? b?ti vertinami neatsižvelgiant ? j? skai?i? ir, jei taip, tai remiantis kokiais kriterijais?“

49 2010 m. vasario 3 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?497/09, C?499/09, C?501/09 ir C?502/09 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdomos žodin?s ir rašytin?s proceso dalys ir priimamas sprendimas, atsižvelgiant ? j? s?saj? ir remiantis Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 43 straipsniu.

D?I prejudicini? klausim?

50 Pirmaisiais dviem klausimais bylose C?497/09 ir C?499/09, antruoju klausimu byloje C?501/09 ir antruoju bei tre?iuoju klausimais byloje C?502/09, kuriuos reikia išnagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s Teisingumo Teismo klausia, ar keturiuose pagrindin?se bylose nagrin?jama ?vairi valgi? ir maisto, paruošt? suvartoti iš karto, tiekimo veikla yra prekį tiekimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsn?, ar paslaug? teikimas pagal min?tos direktyvos 6 straipsn?, ir kok? poveik? šiuo klausimu gali tur?ti papildomi paslaugos teikimo elementai.

Pirmin?s pastabos

51 Pirmiausia reikia nustatyti, ar PVM atžvilgiu skirtingos veiklos prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo aprašytomis aplinkyb?mis turi b?ti vertinamos kaip du atskiri apmokestinamieji sandoriai, ar kaip sud?tiniai sandoriai, kuriuos sudaro keletas element?.

52 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandor? sudaro jo element? ir veiksm? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar jis apima dvi, ar daugiau atskir? paslaug?, ar vien? paslaug?, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi b?ti laikoma prekį tiekimu, ar paslaug? teikimu (žr. min?t? sprendim? *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 19 punkt? ir *Aktiebolaget NN* 21 punkt?).

53 Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto išplaukia, jog kiekvienas sandoris iš esm?s laikytinas atskiru bei savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kur? ekonominiu poži?riu sudaro vienas paslaugos teikimas, negali b?ti dirbtinai skaidomas, kad neb?t? pakeistas PVM sistemos funkcionalumas. Svarbu nuspr?sti, kad kai du ar daugiau element? arba veiksm?, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susij?, kad objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? paslaug? teikim?, kur? išskaidyti b?t? nenat?ralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (min?t? sprendim? *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 ir 22 punktai bei *Aktiebolaget NN* 22 ir 23 punktai).

54 Be to, apie vien? paslaug? teikim? kalbama tuomet, kai vienas ar keli elementai turi b?ti laikomi sudaran?iais pagrindin? paslaug?, ir, atvirkšt?iai, vienas ar keli kiti elementai turi b?ti laikomi viena ar keliomis papildomomis paslaugomis, kurioms taikoma pagrindin?s paslaugos

apmokestinimo tvarka. Konkrečiai kalbant, vieno sudėtinio sandorio atveju paslauga turi būti laikoma papildoma pagrindinė paslauga, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikimo teikiama pagrindine paslauga (žr., be kita ko, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 30 punktų; minėto Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, 21 punktų; 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, Rink. p. I-4983, 18 punktų ir 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Everything Everywhere*, C-276/09, Rink. p. I-0000, 24 ir 25 punktus).

55 Bendradarbiaudami, kaip tvirtinta SESV 267 straipsnyje, nacionaliniai teismai iš tiesų turi nustatyti, ar taip yra konkrečiu nagrinėjamu atveju, ir šiuo atžvilgiu pateikti galutinį faktų vertinimą (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *CPP* 32 punktų ir *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 23 punktų).

56 Šiuo atveju visos pagrindinės bylos yra susijusios su vienos ar kelių prekių tiekimo ir įvairių paslaugų teikimo elementų deriniu, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šie skirtingi elementai sudaro vieną sandorą PVM atžvilgiu. Nei iš sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei iš Teisingumo Teismo pastabų nematyti, kad taip būtų kvalifikuojama nesivadovaujant minėtais kriterijais.

57 Dėl tokių maisto ir gėrimų tiekimo teikiamų paslaugų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje C-502/09, visų pirma pažymėtina, kad vertinant, ar buvo suteikta viena paslauga, nėra svarbu, ar maisto ir gėrimų tiekėjas pateikė vieną sąskaitą faktūrą už visus elementus, ar vis dėlto atskirą sąskaitą faktūrą už patiekalų tiekimą (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *CPP* 31 punktų; *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 25 punktų ir *Everything Everywhere* 29 punktų).

Dėl kvalifikavimo kaip prekių tiekimo ir paslaugų teikimo

58 Reikia iš karto priminti, kad Šeštąja direktyva tvirtinama bendra PVM sistema, grindžiama būtent vienu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 48 punktų).

59 Dėl sąvokos „prekių tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad juo laikomas toks tiekimas, kai perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismo praktikoje nurodoma, kad ši sąvoka apima bet kokį vienos šalies materialaus turto perdavimą kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorą (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 51 punktų).

60 Kalbant apie sąvoką „paslaugų teikimas“, reikia pažymėti, jog iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, kad ji apima bet kokį sandorą, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šios direktyvos 5 straipsnyje.

61 Siekiant nustatyti, ar tokia viena sudėtinė paslauga, kaip antai nagrinėjama šiose pagrindinėse bylose, kvalifikuotina kaip „prekių tiekimas“ arba „paslaugų pristatymas“, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis vyksta sandoris, kad būtų galima rasti charakteringus elementus ir nustatyti juose dominuojančius elementus (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėtą sprendimą *Faaborg-Gelting Linien* 12 ir 14 punktus; *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 27 punktų; *Aktiebolaget NN* 27 punktų bei 2010 m. vasario 11 d. Sprendimo *Graphic Procédé*, C-88/09, Rink. p. I-0000, 24 punktų).

62 Taip pat reikia patikslinti, kad dominuojantis elementas turi būti nustatytas remiantis paprasto vartotojo požiūriu (šia prasme žr. minėto sprendimo *Levob Verzekeringen BV ir OV Bank NV* 22 punktą ir *Everything Everywhere* 26 punktą) ir bendrai vertinant, atsižvelgiant į paslaugų teikimo elementą, palyginti su prekių tiekimo elementais, kokybę, o ne vien kiekybę.

63 Šiuo klausimu primintina, kad prekiaujant prekėmis visuomet teikiamos minimalios paslaugos, kaip antai prekių pateikiamos lentynose arba išrašomos sąskaitos faktūros; vertinant, kokią dalį užima paslaugų teikimas vykdant sudėtingą kinų sandorį, kurį eina ir prekių tiekimas, galima atsižvelgti tik į tas paslaugas, kurios nėra neišvengiamai susijusios su prekių tiekimu (2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Hermann*, C-491/03, Rink. p. I-2025, 22 punktas).

64 Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismas minėto Sprendimo *Faaborg-Gelting* 14 punkte nusprendė, kad aprašymui maistu ir gėrimais būdingas elementas ir veiksmų derinys, kuriame maisto teikimas yra sudėtinė dalis, tačiau šiame derinyje aiškiai vyrauja paslaugos. Todėl toks aprašymas turi būti laikomas paslaugų tiekimu Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme. Atvirkščiai yra tuomet, kai sandoris susijęs su maisto produktais, skirtais išsinešti, o kartu su juo neteikiamos paslaugos, palengvinančios suvartojimą vietoje tinkamomis sąlygomis.

65 Kalbėdamas apie aprašymą maistu ir gėrimais laivuose (keltuose) Teisingumo Teismas pažymėjo, kad valgio ir gėrimų, skirtų suvartoti iš karto, pardavimas yra kelių paslaugų nuo valgio paruošimo iki jo atnešimo ant padėklo gavėjui rezultatas; teikiant šią paslaugą klientui suteikiama infrastruktūra, kaip antai valgymo salė su priklausiniais (rėbiniai) ir t.t. Jei būtina, pasiūlomi fiziniai asmenys, kurių darbas yra aprašyti maistu ir gėrimais, būtent: padengti stalus, konsultuoti klientus, informuoti apie tiekiamus gėrimus, atnešti valgį ir nudengti stalus po jo (minėto Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 13 punktas).

66 Šiuo atveju, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktus rodymus, pagrindinėse bylose C-497/09 ir C-501/09 nagrinėjamos veiklos rūšys yra susijusios su prekyba karštomis dešrelėmis, gruzdintomis bulvytėmis ir kitais maisto produktais, paruoštais suvartoti iš karto, iš prekybinio vagonėlio arba mobiliąjį barą.

67 Šiuo klausimu visų pirma konstatuotina, kad tiekiant tokius produktus reikia, kad jie būtų iškepti ar pašildyti, o tai yra paslauga, kurią reikia atsižvelgti bendrai vertinant nagrinjamą sandorį, kad jis būtų galima kvalifikuoti kaip prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

68 Kadangi galutinio karšto produkto paruošimas iš esmės sudaro supaprastinti ir standartiniai veiksmai, paprastai vykdomi ne pagal konkretų kliento užsakymą, o nuolat ir reguliariai atsižvelgiant tik į bendrai prognozuojamą paklausą, jie nesudaro dominuojančio nagrinjamo sandorio elemento, todėl patys negali šiam sandoriui suteikti paslaugos teikimo pobūdžio.

69 Tačiau, kalbant apie tokius paslaugų teikimo elementus, kurie būdingi aprašinant maistu ir gėrimais, kaip antai nustatyti šio sprendimo 63–65 punktuose minėtoje Teisingumo Teismo praktikoje, konstatuotina, kad pagrindinėse bylose C-497/09 ir C-501/09 nagrinjamą rūšių veikloje nefiguoja padavėjai, klientams neteikiamos realios konsultacijos ir, tiesiogiai vertinant, neteikiama jokia paslauga, kuri, konkrečiai kalbant, sudarytų užsakymų pateikimas virtuvėje, vėlesnis patiekalų paruošimas ir jų patiekimas prie stalo klientams, nėra uždaras patalpa, kuriose būtų palaikoma tinkama temperatūra, kurios būtų specialiai skirtos suvartoti patiektas maistas, nėra nei rėbinės, nei tualetų, iš esmės neplaunami indai, nėra nei baldų, nei tiesiamos staltiesės.

70 Pagaliau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytus paslaugų teikimo elementus sudarė elementarios priemonės, būtent paprasti prekystaliai, prie kurių nebuvo galima atsisėsti, tačiau prie kurių ribotas vartotojų skaičius galėjo vietoje lauke pavalgyti. Tokios

elementarios priemonės rodo tik nereikšmingą žmogiškąjį dirbą. Šiomis sąlygomis minėti elementai sudaro tik minimalias papildomas paslaugas ir negali pakeisti pagrindinės paslaugos – prekės tiekimo – dominuojančio pobūdžio.

71 Pirma išsakyti samprotavimai taip pat galioja ir tokiai prekybinei kukurūzų spragūsiams ir kukurūzų traškučiais „tortilla“ kino salėse veiklai, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje C-499/09.

72 Kaip matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo faktų aprašymo, kukurūzų spragūsių paruošimas, kuris sutampa su gamyba, ir jį bei kukurūzų traškučių „tortilla“ platinimas pakuotėse sudaro prekybos šiais gaminiais sudėtinę dalį, vadinasi, tai nėra savarankiški prekybos sandoriai. Be to, šie gaminiai ruošiami, tam tikra jų temperatūra palaikoma reguliariai, o ne pagal konkretaus kliento užsakymą.

73 Taip pat pažymėtina, kad baldų (stalų, prie kurių stovima, taburečių, kėdžių ir suolų) suteikimas, nors jį nėra visuose kino teatruose, paprastai nesusijęs su prekyba kukurūzų spragūsiams ir kukurūzų traškučiais „tortilla“ – jie skirti aptarnauti laukiamoje salėje ir susitikimo vietoje susirinkusius asmenis. Be to, valgoma praktiškai kino salėse. Tam kai kurių kino salių kėdėse įrengti puodelių laikikliai, kurie, be kita ko, skirti užtikrinti švarą kino salėse. Vien tokių baldų elementų, skirtų, nors ne tik, palengvinti tokių maisto produktų vartojimą, įrengimas negali būti laikomas paslaugų teikimo elementu, kuris visų sandorų paverstų paslaugų teikimu.

74 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad dėl tokios veiklos, kaip nagrinėjamoji pagrindinėse bylose C-497/09, C-499/09 ir C-501/09, nagrinėjamo sandorio dominuojantį elementą, vertinant bendrai, sudaro valgio ir maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekimas, o neatsiejamai su tiekimu susijęs jį supaprastintas ir standartizuotas paruošimas bei elementarių priemonių, leidžiančių ribotam skaičiui klientų vartoti vietoje, naudojimas turi vien tik papildomą ir nedidelį reikšmę. Ta aplinkybė, ar klientai minėtas elementarias priemones naudoja, nėra svarbi, nes suvartojimas iš karto vietoje nėra esminis nagrinėjamo sandorio požymis – ji negali apibrėžti jo pobūdžio.

75 Kalbant apie maisto ir gėrimų tiekimo veiklą organizuojant tokias šventes ir ceremonijas, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje C-502/09, pirmiausia pažymėtina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, atsižvelgiant į klientų pageidavimus, galima numatyti keletą operacijų derinį nuo paprasčiausio valgių paruošimo ir jį patiekimo iki visapusio aptarnavimo, numatant, be kita ko, indų, baldų (stalų ir kėdžių), valgių pateikimą, dekoravimą, aptarnaujant personalą ir konsultacijas valgiaraščių sudarymo klausimais ir prireikus – gėrimų pasirinkimą.

76 Be to, primintina: kadangi kalbama apie vieną paslaugų teikimą, tai, ar sandoris bus kvalifikuojamas kaip prekės tiekimas arba paslaugų teikimas, priklauso nuo faktinių aplinkybių visumos, atsižvelgiant į vartotojo požiūriu kiekybiškai dominuojančius elementus.

77 Kiek tai susiję su tiekimo, tiekiančio maistą ir gėrimus į namus, tiekiamais valgiais, pažymėtina, kad, skirtingai nuo tų valgių, kurie patiekiami iš mobiliųjų barų, iš prekybinių vagonėlių ir kino teatruose, jie nėra paprasto standartizuoto paruošimo proceso rezultatas, tačiau jame yra akivaizdžiai didesnis paslaugos teikimo mastas ir reikalaujama daug darbo bei didelės patirties. Patiekalų kokybė, kurybingumas ir pateikimas šiais atvejais yra elementai, kurie dažniausiai daro lemiamą poveikį vartotojui. Dažnai klientui siūloma ne tik galimybė susidaryti savo valgiaraštį, bet ir paruošti atskirus valgius pagal užsakymą. Be to, tokia paslauga verčiant turi atitinkamą terminą, nes šnekamojoje kalboje paprastai kalbama apie „maisto ir gėrimų tiekimo paslaugą“ (*service traiteur*), „pagal užsakymą“ paruoštus valgius, o ne „įsigytus“ valgius, taip pat tiekimo, tiekiančio maistą ir gėrimus į namus, paslaugą (*traiteur à domicile*).

78 Paskui jis valgius pateikia karštus tam skirtuose induose arba juos pašildo vietoje. Klientui taip pat svarbu, kad valgiai būtų pristatyti tiksliai tuo laiku, kuriam jis buvo pateiktas užsakymu.

79 Be to, tiekėjo, tiekiančio maistą ir gėrimus namus, paslaugų teikimas gali apimti elementus, kurie sudaro vartojimo sąlygas, kaip antai pateikiami indai, stalo rankiai, net baldai. Šie elementai, skirtingai nuo paprasčiausio elementarios infrastruktūros suteikimo mobiliųjų barų arba prekybinių vagonėlių ir kino teatrų atvejais, reiškia, be kita ko, tam tikrą žmogiškąją intervenciją, susijusią su priemonių pristatymu, paėmimu ir prireikus jos valymu.

80 Atsižvelgiant į šiuos samprotavimus laikytina, kad, išskyrus atvejus, kai maisto ir gėrimų tiekėjas tiekia tik standartinius valgius be jokio kito papildomos paslaugos elemento arba kitos konkrečios aplinkybės, rodo, kad valgių teikimas sudaro dominuojantį sandorio elementą, maisto ir gėrimų tiekėjo veikla yra paslaugų teikimas.

81 Remiantis tuo, kas išdėstyta, du pirmuosius klausimus bylose C-497/09 ir C-499/09, antrąjį klausimą byloje C-501/09 ir trečiąjį klausimus byloje C-502/09 reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 5 ir 6 straipsniai turi būti aiškinami taip:

– šviežiai paruoštą ir skirtą suvartoti iš karto valgių ir maisto pateikimas iš mobiliųjų barų, prekybinių vagonėlių arba kino teatrų yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal minėtų 5 straipsnį, kai sandorį vertinus kokybiškai nustatoma, kad paslaugų teikimo elementai prieš patiekiant maistą ir jį tiekiant nėra dominuojantys,

– išskyrus atvejus, kai tiekėjas, tiekiantis maistą ir gėrimus namus, tik patiekia standartinius valgius be jokio kito papildomos paslaugos elemento arba kai kitos konkrečios aplinkybės rodo, kad valgių tiekimas sudaro dominuojantį sandorio elementą, maisto ir gėrimų tiekėjo veikla yra paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnį.

Dėl sąvokos „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategoriją

82 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas trečiaisiais klausimais bylose C-497/09 ir C-499/09 bei pirmaisiais klausimais bylose C-501/09 ir C-502/09 Teisingumo Teismo klausia, ar tuo atveju, jei skirtingose pagrindinėse bylose nagrinėjami sandoriai sudaro prekių tiekimą, sąvoka „maisto produktai“, nustatyta Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje, taip pat apima valgį ir maistą, paruoštus suvartoti iš karto.

83 Kadangi Šeštojoje direktyvoje nėra „maisto produktų“ sąvokos apibrėžties, ši sąvoka reikia aiškinti atsižvelgiant į jos vietą Šeštojoje direktyvoje (pagal analogiją žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-83/99, Rink. p. I-445, 17 punktą ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Erotic Center*, C-3/09, Rink. p. I-0000, 14 punktą).

84 Šiuo klausimu iš Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto matyti, kad vieno ar dviejų lengvatinių PVM tarifų taikymas yra valstybės narėms pripažįstama galimybė, nukrypstant nuo principo, jog turi būti taikomas standartinis tarifas. Be to, pagal šią nuostatą lengvatiniai PVM tarifai gali būti taikomi tik direktyvos H priede nurodytoms tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijoms (žr. minėtą sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* 18 punktą ir *Erotic Center* 15 punktą). Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nuo principo nukrypti leidžiančios nuostatos turi būti aiškinamos siaurai, tačiau užtikrinant, kad jos neprarastų savo veiksmingumo (žr., be kita ko, 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, Rink. p. I-0000, 20 punktą ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Axa UK*, C-175/09, Rink. p. I-0000, 25 punktą).

85 Šiuo klausimu pažymėtina, kad nagrinėjama nuostata taikoma visiems maisto produktams ir ja nedaroma jokio skirtumo ar nenustatomas joks apribojimas atsižvelgiant į prekybos rūšį, pardavimo būdą, pakuotę, paruošimą ar temperatūrą.

86 Be to, minėtoje nuostatoje irgi minimos „sudedamosios dalys, paprastai skirtos naudoti maisto produktų gamybai“, taip pat „produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas“.

87 Pagaliau šis paruoštas valgis ir maistas skirtas pamaitinti vartotojus.

88 Į kitus klausimus reikia atsakyti, kad prekių tiekimo atveju sąvoka „maisto produktai“, nustatyta Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje, turi būti aiškinama kaip apimanti valgį ir maistą, kuris buvo verdamas, kepamas, skrudinamas ar kitaip paruoštas, kad jį būtų galima suvartoti iš karto.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

89 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 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, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 5 ir 6 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad:

– šviežiai paruoštas ir skirtas suvartoti iš karto valgis ir maisto tiekimas iš mobiliųjų barų, prekybinių vagonėlių arba kino teatrų yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal minėtą 5 straipsnį, kai visų sandorų vertinusi kokybiškai nustatoma, kad paslaugų teikimo elementai prieš patiekiant maistą ir jį tiekiant nėra dominuojantys,

– išskyrus atvejus, kai tiekėjas, tiekiantis maistą ir gėrimus į namus, tik patiekia standartinius valgius be jokio kito papildomos paslaugos elemento arba kai kitos konkrečios aplinkybės rodo, kad valgių tiekimas yra dominuojantis sandorio elementas, maisto ir gėrimų tiekėjo veikla yra paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnį.

2. Prekių tiekimo atveju sąvoka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111/EEB, II priedo 1 kategorijoje, turi būti aiškinama taip, kad ji apima ne tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai būtų dinga prekybai maisto produktais, bet ir valgę ar maistę, kurie – verdant, kepant, skrudinant ar kitu būdu – buvo paruošti iš karto suvartoti.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.