

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

JEAN RICHARD DE LA TOUR IŠVADA,

pateikta 2020 m. lapkričio 12 d.(1)

Byla C-703/19

J.K.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnis – Valstybių narių galimybė tam tikrų prekių tiekimui ir tam tikrų paslaugų teikimui taikyti vieną arba du lengvatinius PVM tarifus – Komercinės veiklos kvalifikavimas kaip „prekių tiekimo“ arba „paslaugų teikimo“ – III priedo 1 ir 12a punktai – Šėvokos „maisto produktai“ ir „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ – Paruošti valgiai, skirti tiesiogiai vartoti pardavėjo patalpose arba maitinimo patalpose – Paruošti valgiai, skirti tiesiogiai vartoti ir išsinešti“

I. Pavaadas

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dēl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dēl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos šėgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dēl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos šėgyvendinimo priemonės(3), 6 straipsniu, išaiškinimo.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylę, kurios dalykas – maisto tiekimo, taikant šėvairius pardavimo bėdus greitojo maitinimo vietose, veiklos, vykdomos pagal franšizės sutartį, apmokestinamas lengvatiniu mokesčio tarifu.

3. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pirmą kartą turės išaiškinti Šėjungos teisės aktų

leidžiant pateikti sųvokos „maitinimo bei aprųpinimo maistu ir gųrimais paslaugos“ apibrųžtų, atsiųvelgdamas ų valstybųms narųms suteiktų galimybų tam tikrų kategorijų prekųms arba paslaugoms taikyti du lengvatinius pridųtinųs vertųs mokesųio (PVM) tarifus.

4. Atlikdamas analizų priminsiu, kokiomis sųlygomis galima pasinaudoti ųia galimybe atsiųvelgiant ų Teisingumo Teismo jurisprudencijų ir pasiųlysiu bendrų kriterijų, leidųiant atskirti sųvokų „maisto produktai“ nuo sųvokos „maitinimo bei aprųpinimo maistu ir gųrimais paslaugos“ taikant lengvatinius tarifus paruoųtų patiekalų tiekimui, kai kartu teikiamos susijusios paslaugos, nes tokia veikla pasiųymi ųvairiais ir skirtingos svarbos požymiais, o tai trukdo lengvai atlikti palyginimų su aplinkybųmis, kuriomis anksųiau buvo pateisintas kreipimasis ų Teisingumo Teismų.

II. Teisinis pagrindas

A. Sųjungos teisų

1. PVM direktyva

5. PVM direktyvos VIII antraųtinųs dalies „Tarifai“ 2 skyriaus „Tarifų struktųra ir dydis“ 1 skirsnyje, skirtame „standartiniam tarifui“, esantis 96 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybųs narųs taiko standartinų PVM tarifų, kurų kiekviena valstybų narų nustato kaip tam tikrų procentų nuo apmokestinamosios vertųs ir kuris turi bųti toks pats prekų tiekimui bei paslaugų teikimui.“(4)

6. PVM direktyvos(5) 2 skyriaus 2 skirsnyje „Lengvatiniai tarifai“ esanųiame 98 straipsnyje nustatyta(6):

„1. Valstybųs narųs gali taikyti vienų arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausanųių prekų tiekimui ar paslaugų teikimui.

Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu bųdu teikiamoms paslaugoms.

3. Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekųms, valstybųs narųs gali naudotis Kombinuotųja nomenklatųra[(7)], kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.“

7. PVM direktyvos 99 straipsnyje nurodyta:

„1. Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertųs procentinų dalis, kuri negali bųti mažesnų nei 5 %.

2. Kiekvienas lengvatinis tarifas turi bųti toks, kad jų pritaikius PVM, ų kurio atskaitų teisų suteikiama pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius, suma gali bųti atskaityta visa.“

8. PVM direktyvos III priedas – tai „Prekų ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali bųti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sųrašas“. Jo 1 punkte nurodyti, be kita ko, maisto produktai (ųskaitant gųrimus, išskyrus alkoholinius gųrimus), skirti vartoti ųmonųms. ųio priedo 12a punkte, ųtrauktame 2009 m. geguųųs 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, iš dalies keiųianųia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatiniais pridųtinųs vertųs mokesųio tarifais(8), minimos maitinimo bei aprųpinimo maistu ir gųrimais paslaugos. Taip pat nurodyta, kad gali bųti numatyta galimybų neųtraukti (alkoholinių ir (arba) nealkoholinių) gųrimų tiekimo.

2. **Įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011**

9. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 10 konstatuojamojoje dalyje pažymima, kad „reikia aiškiai apibrėžti maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas, jų skirtumus ir joms taikytiną tvarką“.

10. Šio reglamento 6 straipsnyje nustatyta:

„1. Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos – tai žmonėms vartoti skirtu paruošto ir neparuošto maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbinių [susijusių] paslaugų, kuriomis sudaromos sąlygos tų maistui ir gėrimams 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 [jokių] kitų pagalbinių [susijusių] paslaugų, nelaikomas maitinimo arba aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugomis, kaip apibrėžta 1 dalyje.“

B. **Lenkijos teisė**

11. 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas)(9), jo redakcijos, taikytinos pagrindinės bylos aplinkybėmis(10), 5 straipsnyje nustatyta:

„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 įgyvendinimo priemonėse yra nurodyti tokios prekių ar paslaugų statistiniai kodai.“

12. 2015 m. rugsėjo 4 d. *Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług* (Ministrų tarybos nutarimas dėl Lenkijos gaminių ir paslaugų klasifikatoriaus)(11) 3 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Dėl:

1) apmokestinimo PVM,

<...>

iki 2017 m. gruodžio 31 d. taikomas Lenkijos gaminių ir paslaugų klasifikatorius, nustatytas 2008 m. spalio 29 d. *Rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług* [Ministrų tarybos nutarimas dėl Lenkijos gaminių ir paslaugų klasifikatoriaus(12)] (PKWiU).“

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

„Šio įstatymo 10 priede išvardytoms prekėms taikomas 5 % tarifas.“

14. PVM įstatymo 10 priedo 28 punktas pavadintas „Paruošti patiekalai, išskyrus produktus, kuriuose esantis alkoholio kiekis didesnis kaip 1,2 %“.

15. 2013 m. gruodžio 23 d. *Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawki podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych*

(Finansų ministro nutarimas dėl prekių ir paslaugų, kurioms taikomas lengvatinis PVM tarifas, ir lengvatinių tarifų taikymo sąlygų)(13) 3 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

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

1) prekėms ir paslaugoms, išvardytoms šio nutarimo priede.“

16. Šio nutarimo priedo III skirsnio 7 pozicija suformuluota taip:

„Maitinimo ir gėrimų teikimo paslaugos (PKWiU ex[(14)] 56)[(15)], išskyrus prekybą:

1) alkoholiniais gėrimais, kuriuose esantis alkoholio kiekis didesnis kaip 1,2 %;

2) alkoholiniais gėrimais, kurie yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišiniai ir kuriuose esantis alkoholio kiekis viršija 0,5 %;

3) gėrimais, kuriuos gaminant naudojamas kavos ar arbatos užpilas, neatsižvelgiant į tokio užpilo procentinę dalį <...> paruoštame gėrime;

4) gazuotais nealkoholiniais gėrimais;

5) mineraliniu vandeniu;

6) kitais neperdirbtais produktais, apmokestinamais pagal [PVM įstatymo] 41 straipsnio 1 dalyje nustatytą tarifą.“

17. PKWiU nurodyta 56.1 klasė „Maitinimo ir pagaminto valgio teikimo paslaugos“ apima, be kita ko, 56.10.11 poklasį („maitinimo restoranuose paslaugos“), 56.10.13 poklasį („maitinimo savitarnos įstaigose paslaugos“) ir 56.10.19 poklasį („kitos maitinimo paslaugos“).

18. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo teigimu, PKWiU aiškinamas remiantis 2007 m. gruodžio 24 d. *Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności* (Ministrų tarybos nutarimas dėl Lenkijos veiklos rūšių klasifikatoriaus)(16), pirmiausia jame nustatytu 56 skyriumi ir jo sudarančiomis klasėmis bei poklasiais. Šis skyrius apima paslaugų veiklą, susijusią su maitinimo paslaugų teikimu, kai maistas skirtas tiesiogiai vartoti restoranuose, įskaitant savitarnos restoranus ir maistą išsinešti siūlančius restoranus su sėdimomis vietomis ar be jų. Šiuo klausimu svarbus ne maitinimo įstaigos tipas, o tai, ar patiekalai yra skirti tiesiogiai vartoti. 56.10.A poklasis „Restoranai ir kitos nuolatinės maitinimo įstaigos“ apima patiekalų ruošimą ir pateikimą klientams, sėdintiems prie stalų, arba klientams, kurie patys pasirenka patiekalus iš valgiaraščių, neatsižvelgiant į tai, ar jie paruoštus patiekalus valgo vietoje, įsigyja juos išsinešti, ar patiekalai jiems yra pristatomi. Šis poklasis apima restoranų, kavinių, greitojo maitinimo restoranų ar maisto išsinešti pardavimo vietų, ledainių, picerijų veiklą, taip pat restoranų ar barų veiklą, vykdomą transporto priemonėse ir atskirą subjektą.

19. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas patikslina, kad toks PKWiU nustatytas „maitinimo paslaugų“ reglamentavimas paveiktų kategorijos „Paruošti patiekalai, išskyrus produktus, kuriuose esantis alkoholio kiekis didesnis kaip 1,2 % (ex 10.85.1), apimtį. Nuoroda į PKD susiaurina šią kategoriją iki 10.85.Z poklasio „Paruoštų valgių ir patiekalų gamyba“. Šis poklasis apima paruoštą (t. y. paruoštą, pagardintą ir keptą ar virtą), šaldytą ar konservuotą, sudarytą bent iš dviejų skirtingų ingredientų (išskyrus prieskonius ir pan.) valgių ir patiekalų, kurie paprastai būna supakuoti, paženklinti etiketėmis ir skirti perparduoti, gamybą. Tačiau šis poklasis neapima tiesiogiai vartoti skirtų patiekalų ruošimo, priskiriamo atitinkamiems PKD 56 skyriaus poklasiams.

III. Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

20. Iš Teisingumo Teismui pateikt? rašytini? pastab? matyti, kad pareišk?jas pagrindin?je byloje pagal franšiz? vykdo veikl? greitojo maitinimo restoran? (angl. *fast?food*) tinkle – *McDonald's Polska sp. z o.o.* Jis parduoda paruoštus valgius ir patiekalus, kaip antai sumuštinius, bulvi? pyrag?lius, salotas, gruzdintas bulvytes, brokolius, ledus, pieno kokteilius, vaisi? sultis ir t. t. Šie gaminiai pateikiami ant pad?klo, su kuriuo klientas gauna vienkartin? servet?li? ir – d?l kai kuri? produkt? – stalo ?rankius arba šiaudel?. Jie gali b?ti pateikiami karšti arba šalti ir klientas gali juos vartoti vietoje arba išsinešti.

21. Vykdydamas ekonomin? veikl? pareišk?jas taiko ?vairius pardavimo metodus:

- gamini? pardavim? klientams restorano viduje (angl. *in?store*),
- gamini?, skirt? vartoti už restorano rib?, pardavim? pro restorano išorinius langelius vartotojams, kurie privažiuoja automobiliu arba prieina (angl. *drive?in* arba *walk?through*), ir
- gamini? pardavim? klientams prekybos centruose, tam skirtose vietose, t. y. maitinimo zonose (angl. *food court*).

22. 2016 m. rugs?jo mėn. *Urz?d kontroli skarbowej* (Mokes?i? inspekcija, Lenkija) patikrino pareišk?jo PVM deklaracijas ir šio mokes?io mok?jim? laikotarpiu nuo 2016 m. sausio 1 d. iki birželio 30 d.

23. Atlikusi š? patikrinim? Mokes?i? inspekcija nustat?, kad visa pareišk?jo veikla turi b?ti laikoma „maitinimo ir g?rim? teikimo paslaugomis“, kurioms taikomas 8 % PVM, o ne „paruošt? patiekal? tiekimu“, kuriam taikomas 5 % PVM, kaip buvo nurod?s pareišk?jas. Mokes?i? inspekcija nurod?, kad parduodami gaminiai nepriskiriami *PKWiU* 10.85.1 kategorijai, kuri neapima paslaug?. Jos teigimu, patys patiekalai, tai, kad jie ruošiami suvartoti vietoje, ir galimyb? juos vartoti tiesiogiai – tai esminiai veiksniai, leidžiantys nuspr?sti, kad kalbama apie maitinimo paslaugas, o ne apie paruošt? patiekal? tiekim?.

24. 2017 m. balandžio 21 d. sprendimu Mokes?i? inspekcija patikslino pareišk?jo mok?tin? PVM už patikrinimo laikotarp?.

25. 2018 m. kovo 1 d. sprendimu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach* (Gliwic?s vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmet? pareišk?jo skund? d?l Mokes?i? inspekcijos sprendimo, patvirtin?s tokius pa?ius motyvus ir atsižvelg?s ? tai, kaip apmokestinam?j? sandor? vertina klientas.

26. Gavusiam pareišk?jo kasacin? skund? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, atsižvelgiant ? S?jungos teis?je nustatytus reikalavimus kyla abejoni?, susijusi? su tuo, kaip Lenkijos teis?s akt? leid?jas perk?l? PVM direktyvos 98 straipsn?, ?skaitant jos III pried?, d?l daromos nuorodos ne ? Kombinuot?j? nomenklat?r?, o ? *PKWiU*, reiškian?io veiklos r?ši? klasifikavim? statistiniais tikslais, kai s?vokos „maitinimo paslaugos“ taikymo sritis apibr?žiama atsižvelgiant ? konkre?i? subjekt? veikl?, o ne ? mokes?io objekt?, kaip yra PVM atveju. Taigi formuluot?s „maitinimo ir g?rim? teikimo paslaugos“, vartojamos žymint *PKWiU* ex 56 skyri?, reikšm? yra platesn? nei formuluot?s „maitinimo paslaugos“, vartojamos PVM direktyvoje, reikšm?. Tod?l tai turi ?takos preki? kategorijos „Paruošti patiekalai“ taikymo sri?iai. Be to, ši s?voka turi b?ti aiškinama pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?.

27. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat mano: kadangi pareišk?jas

gin?ija statistini? klasifikatori? reikšm? nustatant PVM tarif?, taikytin? paruošt? patiekal? pardavimui, labai svarbu patvirtinti ši? paslaug? kvalifikavim? kaip „maitinimo paslaug?“ arba paneigti, kad jos priskirtinos prie šios klas?s. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo teigimu, itin svarbios yra ?vairios s?lygos, kuriomis tiekiami paruošti patiekalai. Atsižvelgiant ? vidutin? klient? pardavimas, kai numatytas suvartojimas vietoje, tam pritaikytoje infrastrukt?roje, be specializuot? padav?j? paslaug? ir esant ribotoms galimyb?ms individualizuoti patiekal? užsakym?, turi b?ti skiriamas nuo maisto produkt? pardavimo klientams, atvykstantiems automobiliu ? atitinkam? viet?, esan?i? už pardavimo vietos rib? (angl. *drive?in*), arba prie jos prieinantiems (angl. *walk?through*), taip pat nuo pardavimo prekybos centruose, tam skirtose vietose (angl. *food court*). Pastaraisiais atvejais galimyb? klientui pasinaudoti pareišk?jo si?loma infrastrukt?ra n?ra esmin? pareišk?jo teikiamos paslaugos dalis.

28. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo jurisprudencij? kyla klausimas, ar turi reikšm?s patiekal? ruošimo b?das, kalbant apie patiekalus, skirtus suvartoti vietoje, ir tuos, kuri? tiesiogiai vartoti negalima. Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad visi b?dai, kuriais pareišk?jas parduoda paruoštus patiekalus, turi ir preki? tiekimo, ir paslaug? teikimo požymi?. Vis d?lto kvalifikavimas kaip paslaug? teikimo priklauso nuo klientams si?lomos infrastrukt?ros apimties ir j? galimyb? ja pasinaudoti.

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

„1. Ar s?voka „maitinimo paslauga“, kuriai taikomas lengvatinis PVM tarifas [PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis kartu su III priedo 12a punktu, atsižvelgiant ? [?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011] 6 straipsn?], apima paruošt? patiekal? pardavim? tokiomis s?lygomis, kokios yra 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 užsakym??

2. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? turi reikšm?s patiekal? ruošimo b?das, ypa? kai kuri? pusgamini? terminis apdorojimas ir paruošt? patiekal? sudarymas iš pusgamini??

3. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? pakanka, kad klientas tur?t? galimyb? pasinaudoti si?loma infrastrukt?ra, ar vis d?lto b?tina nustatyti, kad, atsižvelgiant ? vidutin? klient?, šis aspektas yra esmin? tiekimo dalis?“

30. Pareišk?jas, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach* (Katovic? mokes?i? inspekcijos direktorius, Lenkija), *Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców* (Maž? ir vidutini? ?moni? ombudsmenas, Lenkija), Lenkijos vyriausyb? ir Komisija pateik? rašytines pastabas. Teisingumo Teismas nusprend? byl? nagrin?ti nerengdamas viešo pos?džio.

IV. Analiz?

A. Pirminės pastabos

31. Iš prejudicinio klausimo, kuriuos, mano manymu, reikia nagrinėti kartu, formuluoti? matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo teiraujasi, ar ?vairi? greitojo maitinimo vietose tiesiogiai vartoti paruoštą patiekalą veiktų, kaip antai aptariamą pagrindinį?je byloje, galima laikyti maitinimo paslaugomis, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, remiantis PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalimi, siejama su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu.
32. Vis dėlto iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ji iš dalies grindžiama abejonomis, susijusiomis su taikytinos Sąjungos teisės perkėlimu ? Lenkijos teisės. Teisingumo Teismui buvo pateikta rašytinė pastaba, kuriose aptariamas šis klausimas.
33. Taigi, mano manymu, tikslinga priminti ginčą, kuriam vykstant kreiptasi ? Teisingumo Teismą, dalykų ir aplinkybes. Kalbama apie valgių tiekimo veiklą, laikytiną arba „maitinimo paslaugomis“, arba „paruoštą patiekalą“ tiekimu, kuriems taikomi du lengvatiniai PVM tarifai: 8 % tarifas pirmosioms, jei produktą galima vartoti tiesiogiai, ir 5 % antriesiems, jei produktas neatitinka šios sąlygos. Taip pagal veiklos rūšis skiriama atsižvelgiant ? nacionalinį statistinį klasifikatorių, kurio didelė reikšmė ir skirtumų nuo Kombinuotosios nomenklatūros pabrėžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
34. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pirmiausia kyla klausimas dėl šio metodo, kurį pasirinko Lenkijos teisės aktų leidėjas, tam, kad būtų galima pasinaudoti galimybe nustatyti vieną arba du lengvatinius PVM tarifus, kurių suteikia PVM direktyvos 98 straipsnis, siejamas su jos III priedu. Tačiau prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui pateiktas ne dėl Lenkijos teisės aktų suderinamumo su Sąjungos PMV srities teisės aktais, būtų su šios direktyvos III priedo 1 ir 12a punktais, kuriuose nustatytos ribos būtų peržengtos šiais nacionaliniais teisės aktais(17). Kitaip tariant, Teisingumo Teismui pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas nėra pasirinkimas taikyti lengvatinį PVM tarifą prekei arba paslaugai, nenurodytai minėtame III priede, dėl ko reikėtų taikyti standartinį PVM tarifą.
35. Vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dėl pagrindinį?je byloje aptariamo greitojo maitinimo veiklos ?vairumo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl Lenkijos teisės aktų leidėjo nustatytų dviejų lengvatinių tarifų apmokestinant maisto pardavimų atrankinio taikymo atsižvelgiant ? tai, kaip „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas“ apibrėžia tiek Sąjungos teisės aktų leidėjas, tiek Teisingumo Teismas. Šiuo klausimu pabrėžtina, kad šiame prašyme keliami panašūs klausimai, kaip nagrinėjieji ankstesnėse bylose, kuriose priimti 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Faaborg? Gelting Linien*(18) ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimas *Bog ir kt.*(19) dėl su valgių arba maisto tiekimu susijusių paslaugų (ar be jų) apmokestinimo PVM srityje.
36. Vis dėlto nagrinėjamu atveju šių sprendimų reikšmės analizė yra sudėtinga. Iš tikrųjų pažymėtina, viena vertus, kad teisinis pagrindas, kuriuo remdamasis Teisingumo Teismas priėmė šiuos sprendimus, pasikeitė(20); kita vertus, pagrindinį?je byloje aptariama greitojo maitinimo veikla turi požymių, dėl kurių, atsižvelgiant ? maisto pardavimo sąlygas ir kliento pasirinkimą, ši veikla gali būti laikoma prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Taigi, mano nuomone, pagrindinį?je byloje išryškėja sunkumų, su kuriais anksčiau nesusidurta siekiant atskirti „maisto produktą“ ir „maitinimo paslaugą“ sąvokas.
37. Šiomis aplinkybomis, kadangi maisto produktų tiekimo sandorių kvalifikavimas kaip lengvatiniais tarifais apmokestinamų sandorių pagal PVM direktyvos III priedą yra būtina

išankstin? s?lyga siekiant patikrinti, ar ?vair?s PVM tarifai taikytini šiame priede nurodytai kategorijai, Teisingumo Teismas turi apibr?žti šiam vertinimui, kur? turi atlikti nacionalinis teismas, naudingus kriterijus.

38. Taigi si?lau Teisingumo Teismui manyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis ir III priedo 1 ir 12a punktai, siejami su ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu, turi b?ti aiškinami taip, kad ?vairi paruošt? patiekal?, skirt? tiesiogiai vartoti greitojo maitinimo ?staigose, tiekimo veikla siekiant taikyti lengvatini? PVM tarif? patenka ? s?vokos „maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugas“ taikymo srit?, ar ? s?vokos „maisto produktai“ taikymo srit?.

39. Atsižvelgiant ? pirma nurodytas šio prašymo aplinkybes j? nagrin?jant primintini principai, taikytini apskritai veiklos, kuriai taikomas PVM, apmokestinimui lengvatiniais tarifais, konkre?iai kalbant apie „maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugas“; paskui reik?t? nurodyti naudingas j? aiškinimo gaires siekiant juos taikyti aptariamai veiklai.

B. Lengvatini? tarif? taikymas prieki? tiekimui ir paslaug? teikimui

40. PVM direktyvos 96 straipsnyje nurodyta, kad kiekviena valstyb? nar? nustato ir taiko standartini? PVM tarif?, kuris turi b?ti toks pats preki? tiekimui ir paslaug? teikimui.

41. Nukrypstant nuo šio principo, šios direktyvos 98 straipsnyje numatyta galimyb? taikyti vien? arba du lengvatinius PVM tarifus. Tam min?tos direktyvos III priede išsamiai išvardytos preki? tiekimo ir paslaug? teikimo kategorijos, kurioms gali b?ti taikomi lengvatiniai tarifai(21).

42. Šiuo priedu siekiama, kad tam tikros prek?s, laikomos ypa? b?tinomis, tapt? pigesn?s, taigi ir prieinamesn?s, galutiniam vartotojui, kuriam galiausiai tenka PVM našta(22). Kalbant apie maisto produktus, pažym?tina, kad Teisingumo Teismas juos pripažino svarbiausiomis prek?mis(23).

43. D?l PVM direktyvos III priedo specifinio turinio Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad reikia pripažinti didel? S?jungos teis?s akt? leid?jo diskrecij?, kai jis, priimdamas mokestin? priemon?, turi padaryti politinio, ekonominio ir socialinio pob?džio pasirinkimus, suskirstyti pagal prioritet? ?vairius interesus ar atlikti sud?tingus vertinimus(24).

44. Teisingumo Teismas patikslino, kad ?gyvendindamas ši? didel? diskrecij?, kuri? turi priimdamas mokestin? priemon?, S?jungos teis?s akt? leid?jas, ?traukdamas PVM direktyvos III pried?, siek?, kad svarbiausioms prek?ms bei socialiniams ir kult?riniais tikslams skirtoms prek?ms ir paslaugoms b?t? taikomas lengvatinis PVM tarifas, jei tai nekelia gr?sm?s arba kelia tik labai maž? gr?sm?, kad gali b?ti iškraipyta konkurencija(25).

45. Taigi PVM direktyvos III priede nustatyta, kad valstyb?s nar?s gali taikyti vien? arba du lengvatinius PVM tarifus šioms kategorijoms: „1) [m]aisto produkta[ms] <...>“ ir „12a) maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaug[oms] <...>“.

46. Teisingumo Teismas yra primin?s, kad valstyb?s nar?s neprivalo taikyti vieno ar dviej? lengvatini? PVM tarif? ir kad tai yra nukrypimas nuo principo, kad turi b?ti taikomas standartinis tarifas. Tod?l pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? nuo šio principo nukrypti leidžian?ios nuostatos turi b?ti aiškinamos siaurai(26) ir pagal ?prast? aptariam? s?vok? reikšm?(27).

47. Be to, pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dal? taikydamos *lengvatinius tarifus* šios direktyvos III priede nurodyt? kategorij? *prek?ms* valstyb?s nar?s „gali naudotis Kombinuot?ja

nomenklatūra, kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai“.

48. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad naudojimasis Kombinuotąja nomenklatūra yra tik vienas iš būdų tiksliai apibrėžti atitinkamą kategoriją(28).

49. Mano žiniomis, Teisingumo Teismas niekada nebuvo kreiptasi su klausimu dėl sąlygų, kuriomis valstybės narės gali naudotis galimybe taikyti lengvatinius PVM tarifus, atsižvelgdamos į kategoriją, nurodytą Šeštosios direktyvos II priede arba PVM direktyvos III priede. Apskritai ankstesni Teisingumo Teismo sprendimai, išskyrus 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija*(29), buvo susiję su vieno lengvatinio PVM tarifo taikymu ir šio tarifo taikymo apribojimu tam tikroms vienos kategorijos prekėms(30) arba paslaugoms(31).

50. Atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, mano manymu, tikslinga pažymėti, kad PVM direktyvos 98 straipsnyje nenustatyta jokių apribojimų, susijusių su lengvatiniu PVM tarifu nustatymu ir jo taikymu pagal šios direktyvos III priede nurodytas prekių ir paslaugų kategorijas(32). Taigi kiekvienai šiai kategorijai ir netgi jai grupei gali būti taikomi du skirtingi PVM tarifai, sumažinti arba standartiniai, atsižvelgiant į valstybių narių siekiamus tikslus(33). Kitaip tariant, toks pats lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas ir prekių tiekimui, ir paslaugų teikimui(34).

51. Šiuo klausimu pabrėžtina, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, derindamas PVM srityje taikomas taisykles daugeliu teisės aktų, tarp kurių – Šeštoji direktyva, pakeista ir kodifikuota PVM direktyva, nuolat didino valstybėms narėms suteikiamą laisvę taikyti šias taisykles, pirmiausia susijusias su nustatytų tarifų pasirinkimu atsižvelgiant į atitinkamą prekę ar paslaugą.

52. Vis dėlto ši valstybėms narėms suteikta galimybė prekėms arba paslaugoms taikyti įvairius tarifus negali lemti to, kad valstybės narės nesilaikytų bendrųjų principų. Viena vertus, pagal PVM srityje taikomą Sąjungos teisę apmokestinami sandoriai turi būti skiriami pagal jų dalyką(35).

53. Kita vertus, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybės narės turi laikytis mokesčių neutralumo principo, jei pasirenka kuriai nors iš 24 prekių ar paslaugų kategorijų, nurodytų PVM direktyvos III priede, taikyti lengvatinį PVM tarifą(36) ir prireikus atrankiai jį taikyti daliai kiekvienos iš šių kategorijų prekių arba paslaugų(37); be to, būtent tai ir suteikia prasmę pareigai skirti prekes nuo paslaugų, primintą pirmesniame šios išvados punkte.

54. Pagal šį principą draudžiama PVM tikslais laikytis skirtingo požiūrio į panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje(38).

55. Kadangi kalbama apie bendrai PVM sistemai būdingą principą(39), manau, kad ši jurisprudencija taikytina nacionalinės teisės aktams, kuriuose nustatyti prekių arba paslaugoms taikomi du lengvatiniai PVM tarifai.

56. Taigi į tai atsižvelgdamos valstybės narės turi tiksliai nustatyti PVM direktyvos III priede nurodytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kategorijas, kurioms taikomas lengvatinis (-ai) PVM tarifas (-i)(40).

57. Be to, atrankiną lengvatinio PVM tarifo taikymą turi būti galima pagrįsti konkrečiais ir specifiniais atitinkamos kategorijos, nurodytos minėtame III priede, aspektais(41).

58. Iš to, kas priminta apie visus šiuos principus, matyti, viena, vertus, kad Teisingumo Teismas atlieka nacionalinės teisės aktų patikrinimą, jeigu jam yra pateiktas klausimas dėl atsižvelgimo į kurias nors iš kategorijų, nurodytų PVM direktyvos III priede, taikymo sritį arba jei remiamasi mokesčių neutralumo principo pažeidimu ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs

teismas nurodo Teisingumo Teismui vertinimo gaires, susijusias su nacionalin?s teis?s akt? leid?jo siekiamais tikslais pasirenkant vien? ar du lengvatinius PVM tarifus.

59. Taigi nacionalinis teismas turi patikrinti, ar nacionalin?s teis?s akt? leid?jo pasirinkimas taikyti lengvatin? PVM tarif?, pavyzdžiui, kaip nagrin?jamu atveju, apr?pinimui maistu arba maitinimo paslaugoms, yra susij?s su veikla, nurodyta min?tame III priede, b?tent jo 1 arba 12a punkte, ir ar taikant PVM skirting? požiūr? ? prekes arba paslaugas, priklausan?ias tai pa?iai kategorijai, buvo laikomasi mokes?i? neutralumo principo.

60. Kita vertus, jei šios s?lygos ?vykdytos, Teisingumo Teismas negali tikrinti aplinkyb?s, kad pagal nacionalin?s teis?s nuostatas, neatsižvelgiant ? Kombinuot?j? nomenklatūr?(42), prek?s ir paslaugos, apmokestinamos tokiu pa?iu lengvatiniu PVM tarifu, priskiriamos prie vienos kategorijos, formaliai neskiriant t?, kurios PVM direktyvos III priede nurodytos kaip prek?s, ir t?, kurios pagal š? pried? priskiriamos prie paslaug?(43). Taip pat neturi reikšm?s tai, kad nacionalin?s teis?s akt? leid?jas nacionaliniame klasifikatoriuje nurodomoms kategorijoms žym?ti pasirinko s?vokas, panašias ? vartojamas viename PVM direktyvos III priedo punkte, nustatydamas platesn? taikymo srit?(44), jeigu jame nurodomos prek?s ir paslaugos apmokestinamos lengvatiniu PVM tarifu pagal PVM direktyvos 98 straipsn? ir laikomasi mokes?i? neutralumo principo. B?t? kitaip, jei nacionalin?s teis?s akt? leid?jas nacionaliniame referenciniame klasifikatoriuje b?t? r?m?sis, pavyzdžiui, vien šios direktyvos III priedo 12a punkte nurodytomis paslaugomis, nesilaikydamas pasirinkto lengvatinio PVM tarifo taikymo s?lyg?.

61. Taigi, kalbant apie pagrindin? byl?, aptariamose veiklos kvalifikavimo klausimas turi prasm?, tik jeigu jis turi lemti jos dalin? ar visišk? apmokestinim? kitu lengvatiniu PVM tarifu, atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui tur?t? kilti klausimas, kod?l Lenkijos teis?s akt? leid?jas pasirinko apmokestinti 5 % tarifu „paruošt? patiekal?“ kategorij?, apibr?žiam? kaip apiman?i? bet kuri? paruošt? patiekal?, kurie n?ra skirti tiesiogiai vartoti, gaminimo veikl?, kitaip nei su maitinimu susijusi? veikl?.

62. Kadangi S?jungos teis?s akt? leid?jas patikslino kriterij?, leidžiant? kvalifikuoti maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaug? veikl?, ir Teisingumo Teismo jurisprudencijoje atsižvelgiant ? kitok? teisin? pagrind? yra išaiškinta s?voka „maisto produktai“, reikia patikslinti elementus, naudingus vienodam ši? s?vok? taikymui.

C. Lengvatinio tarifo taikymas „maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugoms“

63. Nuo 2009 m. birželio 1 d., Direktyvos 2009/47 ?sigaliojimo dienos(45), PVM direktyvos III priede yra 12a punktas, pagal kur?, kalbant apie „maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugas“, valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo bendrojo principo prek?ms ir paslaugoms taikyti standartin? tarif?.

64. Pagal Direktyvos 2009/47 2 konstatuojam?j? dal? siekiamas tikslas – skatinti darbo viet? k?rim? ir pad?ti kovoti su šeš?line ekonomika.

65. ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011, pagal jo 65 straipsn? taikomo nuo 2011 m. liepos 11 d., 6 straipsnio 1 dalyje S?jungos teis?s akt? leid?jas, siekdamas užtikrinti vienod? PVM sistemos taikym?(46), nurod? požymius, apib?dinan?ius maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugas, taip pat jas skirian?iuosius požymius. Šio straipsnio 2 dalyje patikslinama, kuo remiantis neleidžiama veiklos laikyti maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslauga.

66. Taigi, kalbant b?tent apie maisto, paruošto tiesiogiai vartoti, tiekim?, kuris yra pagrindin?s bylos dalykas, išnagrin?jus ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 1 dalies dvi

pirmąją sakinių ir 2 dalies formuluotes, manytina, kad maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas apibūdina ne maisto paruošimo būdas, o susijusi paslauga tiekiant šį maistą teikimas. Be to, šios susijusios paslaugos turi būti pakankamos ir vyraujančios siekiant užtikrinti tiesioginį paruošto maisto vartojimą.

67. Antraip, mano manymu, darytina išvada, kad maisto tiekimas turi būti laikomas prekių, konkrečiai – „maisto produktų“, tiekimu(47).

68. Pagal gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 1 dalies trečiąjį sakinį vien paslaugų, teikiamų kartu su maisto tiekimu, teikimo vieta leidžia atskirti maitinimo paslaugas nuo aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų.

69. Vien šio priminimo turėtų pakakti, kad Teisingumo Teismas galėtų atsakyti į prejudicinius klausimus, kokie jie yra pateikti. Vis dėlto pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, sukėlusios abejonių prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui, išplėtotą Lenkijos valdžios institucijų analizę, susijusi su aptariamai veiklai taikomu PVM tarifu, ir sutampančios Teisingumo Teismui pateiktos rašytinės pastabos, susijusios vien su pardavimu už greitojo maitinimo įstaigų ribų, atskleidžia būtinybę patikslinti šią apibrėžčių prasmę(48).

70. Vadinas, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nurodytą šios išvados 46 punkte, reikia siaurai išaiškinti sąvoką „maitinimo paslaugos“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 12a punktą, siejamą su gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu, ir neišplėsti šios nuostatos taikymo srities, įtraukiant į ją paslaugas, kurios nėra glaudžiai susijusios su šia sąvoka.

71. Kalbant apie minėto III priedo 12a punkto formulotę, pažymėtina, pirma, kad žodžių junginys „maitinimo <...> paslaugos“, kuris bendrinėje kalboje gali reikšti ir vietą, ir paslaugas (pranc. *services de restaurant* – „restorano paslaugos“), taip pat žodžių junginys „aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ atitinka PVM direktyvos 55 straipsnio formulotę, nepasikeitusi nuo 2010 m. sausio 1 d., šios nuostatos, įtrauktos Direktyva 2008/8, įsigaliojimo dienos. Šiame straipsnyje ši paslauga apmokestinimo vieta apibrėžiama kaip vieta, kur jos yra fiziškai teikiamos, o tai paprastai būna paslaugų teikėjo įstaiga, neskiriant paslaugų rūšių.

72. Antra, mano manymu, šio maitinimo paslaugų ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų skyrimą lengvatinei PVM tarifų srityje, kuris, primenu, nustatytas PVM direktyvos III priede Direktyva 2009/47 ir apibrėžtas gyvendinimo reglamente Nr. 282/2011, reikia aiškinti atsižvelgiant į vienintelį ankstesnį šios sąvokos apibrėžtį, kylančią iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos.

73. Šiuo klausimu pažymėtina, kad redakcinius Sąjungos teisės aktų leidėjo pasirinkimus chronologiškai galima palyginti tik su Sprendimo *Faaborg/Gelting Linien*, priimto 1996 m. gegužės 2 d., motyvais. Iš tikrųjų Sprendimas *Bog ir kt.*, kuriame patikslinta jo reikšmė, buvo priimtas 2011 m. kovo 10 d., prieš priimant 2011 m. kovo 15 d. gyvendinimo reglamentą Nr. 282/2011.

74. Sprendimo *Faaborg/Gelting Linien* 14 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad „aprūpinimo maistu ir gėrimais veikla pasižymi įvairiais požymiais ir veiksmiais, kai maisto tiekimas yra tik *sudedamoji veiklos, kurioje vyrauja paslaugos, dalis*. Todėl ji turi būti laikoma paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį. Priešingai yra tuo atveju, kai veikla susijusi su maistu „išsinešti“ ir kartu nėra teikiamos paslaugos, skirtos paskatinti vartojimą[ui] vietoje, tinkamoje aplinkoje“(49).

75. Pirmiausia pažymėtina, kad Sprendime *Faaborg/Gelting Linien* vartojama vien sąvoka „aprūpinimas maistu ir gėrimais“. Iš tikrųjų bylos dalykas apibrėžiamas kaip „aprūpinimo maistu ir gėrimais veiklos“, vykdomos keltuose, apmokestinimas PVM. Tačiau aplinkybės, kuriomis

vykdoma ši veikla(50), atitinka aplinkybes, kuriomis paprastai teikiamos paslaugos restorane.

76. Be to, aplinkyb?, kad ši veikla buvo vykdoma keltė, gali leisti suprasti tai, kas pagrindžia skirtum? tarp paslaug?, kurias j? teik?jas teikia savo patalpose, ir paslaug?, kurias jis teikia už ši? patalp? rib?, maitinimo vietoje(51).

77. Galiausiai skirtum? analiz? suteikia daugiau informacijos. S?jungos teis?s akt? leid?jas ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje atmet? kriterijus, grindžiamus maisto paruošimu („paruošt[as] ar neparuošt[as]“) arba maisto vežimu („skaitant gabenim? arba jo ne?skaitant“), ir paliko tik „vartojimo vietoje“ kriterij?(52).

78. Taip S?jungos teis?s akt? leid?jas išskleid? abejones d?l Sprendimo *Faaborg?Gelting Linien* taikymo srities, pirmiausia kalbant apie vyraujant? element?, susijusi? su patiekal? paruošimu ir tiekimu, pob?d?, kuris, kitaip nei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaug? teikimo element? kokybinio vyrovimo kriterijus, gal?jo sukelti neišsprendžiam? atskyrimo problem?, atsižvelgiant ? daugyb? atvej? d?l patiekal? ?vairov?s ir sud?tingumo bei d?l j? pateikimo form?(53).

79. Šiuo klausimu galima pažym?ti, kad sutampa S?jungos teis?s akt? leid?jo sprendimas, pateiktas ?gyvendinimo reglamente Nr. 282/2011, ir Teisingumo Teismo sprendimas, pateiktas Sprendime *Bog ir kt.*, siekiant nustatyti tikslus kriterijus, leidžian?ius atskirti prekį? tiekim? nuo paslaug? teikimo tuo atveju, kai vykdoma paruošt? patiekal?, skirt? tiesiogiai vartoti, veikla.

80. Šiomis aplinkyb?mis ir d?l pla?ios Sprendimo *Bog ir kt.* taikymo apimties, kuri? lemia faktini? aplinkybi?, susiklos?iusi? byloje, kuriose priimtas šis sprendimas, ?vairov?, nors Direktyva 2009/47 nebuvo taikoma *rationae temporis*(54), esu tos nuomon?s, kad ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnis turi b?ti aiškinamas atsižvelgiant ? š? sprendim?.

81. Iš tikr?j? Sprendime *Bog ir kt.* Teisingumo Teismas sprend? atsižvelgdamas ? keturias skirtingas prekybos paruoštais vartoti valgiais ir patiekalais situacijas. Buvo kalbama b?tent apie prekyb? dešrel?mis ir gruzdintomis bulvyt?mis iš turguose stovin?i? prekybini? vagon?li?(55), kukur?z? trašku?iais „tortilla“ („nachos“) kino teatr? foj?(56), skrudintos m?sos patiekalais ir gruzdintomis bulvyt?mis iš mobili? maitinimo bar?(57) ir tiek?jo paruoštais patiekalais(58).

82. Nors iš Sprendimo *Faaborg?Gelting Linien* 14 punkto buvo galima nustatyti „paslaug?, skirt? paskatinti vartojim[ui] vietoje, atitinkamoje aplinkoje“, buvimo kriterij?, Sprendimo *Bog ir kt.* 70 ir 71 punktuose Teisingumo Teismas nurod?, kad maisto tiekimas iš mobili? maitinimo bar?, prekybini? vagon?li? arba kino teatruose, naudojantis *elementariomis priemon?mis*, kurios reikalauja *tik nereikšmingo žmogiškojo ?dirbio*, turi b?ti laikomas *preki? tiekimu*. Teisingumo Teismas išaiškino ši? s?vok? kaip apiman?i? valg? ir patiekalus, kurie buvo verdami, kepami, skrudinami ar kitaip paruošti, kad juos b?t? galima tiesiogiai vartoti(59).

83. Priešingai, tiek?jo vykdoma veikla, nebent b?t? kalbama ne apie standartini? patiekal? tiekim?, *reiškia paslaug? teikim?*, nes vyraujantys paslaugos elementai yra valgi? paruošimas, valgiaraš?io sudarymas, ind?, stalo ?ranki? ir bald? pateikimas(60).

84. Vis d?lto ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad „maisto <...> tiekimas <...> neteikiant [joki?] kit? pagalbini? [susijusi?] paslaug?, nelaikomas maitinimo arba apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugomis“(61), nors šio straipsnio 1 dalyje ši paslauga apibr?žiama kaip „maisto <...> tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbini? [susijusi?] paslaug?, kuriomis sudaromos s?lygos t? maist? <...> vartoti iš karto <...> [kuris yra] tik visumos, kurioje *dominuoja paslaugos*, sud?tin? dalis“(62).

85. Kokias išvadas šiomis aplinkybomis daryti remiantis patikslinimais, pateiktais sprendimuose *Faaborg Gelting Linien* ir *Bog ir kt.*, atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo konstatuotus ?vairius susijusi? paslaug? lygius, jei apmokestinama veikla vykdoma kitomis s?lygomis, nei pirma Teisingumo Teismo išnagrin?ta veikla? Primintina, kad nagrin?jamu atveju prejudiciniai klausimai susij? su greitojo maitinimo veiklos kvalifikavimu ir kad šios veiklos ypatumas tas, jog, atsižvelgiant ? kliento pasirinkim?, ji gali tur?ti maitinimo paslaug? arba apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaug? požymi?, taip pat prekybos maistu išsinešti požymi?; bet kuriuo atveju prekybos vieta yra ?rengta ne naudojantis elementariomis priemonėmis, o stacionarioje aplinkoje, specialiai skirtoje tiesiogiai vartoti parduodamus gaminius.

86. Mano manymu, pirma, iš sprendim? *Faaborg Gelting Linien* ir *Bog ir kt.*, ? kuriuos atsižvelgiant si?lau Teisingumo Teismui aiškinti ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsn?(63), aiškiai matyti, kad prekyba patiekalais išsinešti turi b?ti laikoma preki? tiekimu. Š? aiškinim? galima pagr?sti PVM komiteto darbais(64).

87. Antra, tas pats taikytina ir vietoms, kuriose vartotojo poži?riu galimyb? tiesiogiai vartoti negali b?ti vyraujantis paslaugos elementas d?l teik?jo si?lom? minimali? paslaug? (supakavimas, stalo ?ranki? pateikimas, nedidel? erdv?), kurias teikia ribotas skai?ius asmen? (paprastai vienas ar keli pardav?jai).

88. Tre?ia, iš to taip pat darytina išvada, kad kvalifikavimas kaip apr?pinimo maistu ir g?rimais veiklos reikalauja išsamios analiz?s ir vien kiekybinio pob?džio konstatavimo, kad yra patalpos, skatinan?ios vartojim? vietoje, nepakanka.

89. Vis d?lto šie ?vair?s elementai neleidžia tiksliai atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus, susijusius su paslaug? lygiu, b?tinu tam, kad aptariam? ?vairi? prekybos r?ši? (*in-store, drive-in, walk-through, food court*)(65) b?t? galima nelaikyti preki? tiekimu.

90. Tokia išvada, mano manymu, pateisina poži?r?, kad Teisingumo Teismo atsakymas turi b?ti lengvai pritaikomas ir kitoms prekybos paruoštais patiekalais formoms ?vairiose greitojo vartojimo vietose, ?rengtose, pavyzdžiui, parduotuv?se, muziejuose, sporto klubuose, degalin?se, turguose, šalia maisto produkt? pardavimo automat?, taip pat tokioms, kurios dar tik gali atsirasti, kaip buvo galima konstatuoti esant dabartinei sanitarinei krizei. Kalb?damas apie tai galvoju apie restoran? savininkus, pardavin?jusius klientams, negal?jusiems pasilikti valgyti vietoje, paruoštus patiekalus, kurie buvo supakuoti taip, tarsi b?t? pad?ti ant l?kšt?s ir gal?jo išsilaikyti kelias dienas arba b?ti iškart pašildyti.

91. Mano manymu, iš maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaug? apibr?žties, pateikiamos ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje, aiškinamame atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, matyti, kad darbuotoj?, turin?i? užtikrinti paslaug?, skatinan?i? tiesiogiai vartoti maist?, pateikiam? tam ?rengtose patalpose, teikim?, ?darbinimas yra lemiamas kriterijus siekiant patikslinti tai, k? apima formuluot? „pakankamos pagalbin?s [susijusios] paslaugos“. Konkre?iai kalbant, esu tos nuomon?s, jog dažniausiai tai, kad maistas tiekiamas vietoje, kuri? kontroliuoja apmokestinamasis asmuo ir kurioje materialiniai ir žmogiškieji ištekliai yra organizuojami ir naudojami siekiant užtikrinti vartotojui patogum? (pavyzdžiui, stalai ir k?d?s) ir saugum? (pirmiausia patalp? nuosavyb?), leidžia atskirti paslaug? teikim? nuo preki? tiekimo.

92. Vis d?lto tok? kriterij? reikia derinti su *vartotojo pasirinkimu* naudotis su maisto tiekimu susijusiomis paslaugomis, kuris numatomas *atsižvelgiant ? prekybos tiesiogiai vartojamais patiekalais b?d?*, t. y. paslaug? teik?jo patalp? viduje arba už jos rib?. Pastaruoju atveju vien infrastrukt?ros, kurioje naudojami materialiniai ir žmogiškieji ištekliai, leidžian?ios teikti paslaugas,

sukurimo, mano manymu, nepakanka, kad veikla būtų laikoma paslaugų teikimu. Kitaip tariant, reikia manyti, kad maistas tiekiamas neteikiant jokių kitų susijusių paslaugų.

93. Primintina, kad toks skyrimas gali neturėti jokios įtakos valstybės narų pasirinkimui taikyti lengvatinių PVM tarifų. Taigi šiuo atveju, jei taikomi du lengvatiniai PVM tarifai, mano manymu, niekas netrukdo tam, kad, atsižvelgiant į šios išvados 50 ir 59 punktuose primintus principus, būtų taikomas toks pats PVM tarifas, jei paisoma veiklos kvalifikavimo kriterijų atsižvelgiant į PVM direktyvos III priedą.

94. Kitaip tariant, mano manymu, yra ekonominis pagrindas tam, kad prekyba paruoštais patiekalais, kurie nevartojami vietoje, būtų apmokestinama kitaip, kaip prekės tiekimas, atsižvelgiant į tai, ar ši prekyba vykdoma maisto prekės parduotuvėje, ar, priešingai, patiekalai pateikiami klientui jo prašymu, siekiant tiesiogiai vartoti arba ne. Mano nuomone, šios pardavimo formos, objektyviai vertinant, nėra panašios, nes tenkina skirtingus vartotojų poreikius ir reikalauja nevienodos apimties žmogiškojo darbo. Bet kuriuo atveju šis atitinkamų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo panašumo vertinimą turi atlikti nacionalinis teismas(66).

95. Taigi Teisingumo Teismas galėtų atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kad:

– PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu, turi būti aiškinama taip, kad sūvoka „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ apima maisto tiekimą vietoje, kuri kontroliuoja apmokestinamasis asmuo ir kurioje materialiniai ir žmogiškieji ištekliai yra organizuojami ir naudojami siekiant garantuoti vartotojui pakankamai kokybiškas paslaugas, skirtas užtikrinti jam patogumą ir saugumą tiesiogiai vartojant šį maistą vietoje.

– PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 1 punktu, turi būti aiškinama taip, kad sūvoka „maisto produktai“ apima tiesiogiai vartoti skirtą maisto tiekimą už apmokestinamojo asmens įrengtos vietos, kurioje teikiamos pakankamos susijusios paslaugos, leidžiančios vartoti šį maistą vietoje, ribų.

96. Šis atsakymas, atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktinių aplinkybių visumą, būtų galima naudingai papildyti patikslinimais, susijusiais su preliminariniu prekybinės veiklos kvalifikavimu, tam, kad nacionalinis teismas galėtų nuspręsti, ar, vidutinio vartotojo požiūriu, prekybai paruoštais patiekalais gali būti taikomas 8 % tarifas, atsižvelgiant vien į jį tiesioginio vartojimo kriterijų, nors paruoštą patiekalą tiekimui būtų taikomas 5 % tarifas.

D. Aptariamos prekybinės veiklos kvalifikavimas

97. Vykdydamas ekonominę veiklą pareiškėjas pagrindinėje byloje taiko įvairius pardavimo metodus, kurie priminti šios išvados 21 punkte.

98. Pritariu rašytinėse pastabose išdėstyta Komisijos nuomonei: kadangi paslaugos, susijusios su paruoštu valgiu ir patiekalu pardavimu, skiriasi atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens taikomą pardavimo sistemą, šias pardavimo sistemas reikia išnagrinėti atskirai.

1. Pardavimas greitojo maitinimo įstaigose

99. Kalbėdamas apie pareiškėjo vykdomą pardavimo veiklą greitojo maitinimo įstaigose (*in store*) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priminė parduodamą gaminių požymius(67) ir Mokesčių inspekcijos nurodytus paslaugų požymius. Susijusios paslaugos yra šios:

„– klientai gali naudotis valgomąja erdve, kurioje sustatyti stalai ir kėdės, taip pat šalia esančiais tualetais,

- klientų aptarnavimas – tai įvairi veikla, pradedant valgių ruošimu ir baigiant jų paskirstymu, kurią vykdo paskirti darbuotojai, dažnai vieninteliai galintys tai padaryti, siekiant išsaugoti originalų ir specifinį gaminio skonį,
- klientai turi nemokamą prieigą prie interneto,
- pareiškėjas savo klientams sudaro galimybę skaityti dienraščius ar periodinius leidinius,
- patalpos vasarą vėsinamos, o žiemą šildomos,
- siekiant, kad kliento apsilankymas taptų malonesnis, patalpose groja muzika,
- be veiklos, susijusios su valgių pardavimu, pareiškėjas užtikrina švaros palaikymą: patalpose valomi, šluostomi stalai ir kėdės, išmetamos šiukšlės, plaunamos grindys, taip pat kartais dovanojamos nedidelės dovanėlės,
- patalpas supa žaluma, yra vaikų žaidimo aikštelės ir klientai turi galimybę palikti automobilį tam numatytoje automobilių stovėjimo aikštelėje.“

100. Atsižvelgdamas į šiuos požymius ir siekdamas atitikties Teisingumo Teismo jurisprudencijai(68), kaip ir Komisija, manau, kad toks apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas gali būti laikomas maitinimo paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalį, siejamą su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu. Iš tikrųjų vykdamą tokią veiklą neapsiribojama paruoštų valgių tiekimu, kartu teikiamos paslaugos, kurios, vartotojo požiūriu, yra vyraujančios, nors užsakant ir pateikiant valgius jos yra supaprastintos ir net standartizuotos, atsižvelgiant į tai, kad klientas pageidauja skubaus aptarnavimo.

101. Jei klientas nusprendžia išsinešti paruoštą patiekalą, o ne suvartoti jį vietoje, toks veiksmas turi būti laikomas prekių tiekimu, nes apmokestinamojo asmens suteikta infrastruktūra tokiu atveju klientui neturi reikšmės(69).

102. Tokiu atveju, kaip patikslino Komisija, manau, kad apmokestinamasis asmuo turi išsaugoti visus elementus, pagrindžiančius atrankinį PVM tarifo taikymą(70).

2. Pardavimas už greitojo maitinimo įstaigų ribą

103. Kalbant apie gaminių pardavimą pro restorano išorinius langelius vartotojams, kurie privažiuoja automobiliu arba prieina (*drive-in* ir *walk-through*), pažymėtina, kad jis pasižymi tuo, kad klientas pasirenka neužėti į infrastruktūrą, kurią jam suteikia pareiškėjas pagrindinėje byloje. Taigi, matyt, logiška manyti, kad, vidutinio vartotojo požiūriu, iš esmės visos susijusios paslaugos, teikiamos įstaigos, kurią pirksdamas paruoštą patiekalą jis neužėina (o į tai atsižvelgiama pateikiant paruoštą patiekalą (nėra padėklo, duodamas maišelis išsivežti)), viduje, nėra vyraujančios.

104. Vadinas, ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 2 dalies taikymo s?lygos yra ?vykdytos.

105. D?l esmini? priežas?i?, nurodyt? šios išvados 91 ir 92 punktuose, paprasta galimyb? vis d?lto naudotis asmens, atsakingo už greitojo maitinimo ?staigos viet?, suteikta infrastrukt?ra, mano nuomone, negali paneigti šios analiz?s. Manau, kad nagrin?jamu atveju j? patvirtina palyginimas su aplinkyb?mis, kurias Teisingumo Teismas nagrin?jo Sprendime *Bog ir kt.*(71).

106. Iš tikr?j?, palyginti su prekyba iš prekybini? vagon?li?, kino teatr? foj? ir iš mobili? maitinimo bar?, kai paslaugos yra labai ribotos d?l viet?, skirt? tiesiogiai vartoti, ?rengimo pob?džio, bendra tai, kad vartotojas pasirenka greit? aptarnavim?, apribot? vietos, skirtos patenkinti šiam poreikiui.

107. Taigi, kaip ir Komisija, iš to darau išvad?, kad apmokestinamojo asmens vykdoma prekyba taikant *drive-in* ir *walk-through* sistemas turi b?ti laikoma maisto produkt? tiekimu.

3. **Pardavimas prekybos centruose, maitinimo zonose**

108. D?l pardavimo prekybos centruose ?rengtose maitinimo zonose, (*food court*) prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas paaiškina, kad kalbama apie paruošt? patiekal?, skirt? vartoti vietoje tam specialiai ?rengtose zonose, esan?iose šiuose centruose, pardavimo sistem?. Šiose maitinimo zonose yra vadinamieji bokasai – maisto produktus si?lan?i? subjekt? prekyviet?s. Savo boksuose kiekvienas subjektas turi pardavimo ir atsiskaitymo plot?, virtuv?s plot? ir kartais – sand?liavimo plot?. B?na bendras plotas, skirtas vis? ši? subjekt?, parduodan?i? maisto produktus maitinimo zonoje (*food court*), klientams maistui vartoti. Šioje zonoje sustatyti stalai ir k?d?s, kurie niekaip n?ra atskirti ar priskirti kuriam nors iš ši? subjekt?. At?j?s ? vien? iš ši? boks? klientas nusiperka paruošt? patiekal? vienkartin?je pakuot?je, kur? gali išsinešti arba suvartoti tam skirtame vartojimo plote, kuris (nors jame sustatyti stalai ir k?d?s) n?ra restorano sal?; taip pat n?ra nei restorano infrastrukt?ros (t. y. atskiros virtuv?s, ind?, stalo ?ranki?, staltiesi?, ind? plov?j?, profesionali? padav?j?, vir?j? ir t. t.), nei r?bin?s. Tualetai priklauso prekybos centrui. Be to, ši vieta gali b?ti naudojama kaip laukimo ir susitikimo vieta. Stal? negalima rezervuoti.

109. Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas mano, jog klientui suteikta galimyb? naudotis si?loma infrastrukt?ra, vidutinio kliento poži?riu, n?ra reikšmingas veiklos elementas, kitaip nei pardavimo restorane atveju, reikt? daryti išvad?, kad ši? veikl? reikia laikyti maisto produkt? tiekimu, kaip ir pardavim? už greitojo maitinimo ?staig? rib?.

110. Vis d?lto pritariu Komisijos nuomonei, pagal kuri?, atsižvelgiant ? tam tikrus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytus pardavimo maitinimo zonose (*food court*) sistemos požymius, veikl? galima kvalifikuoti ?vairiai.

111. Iš tikr?j? atsižvelgiu ? tai, kad paruoštais patiekalais prekiaujama zonoje, skirtoje vartoti vietoje; tiesa, už ši? zon? n?ra atsakingas vien pareišk?jas pagrindin?je byloje; joje matomas ir jo ?staigos pavadinimas(72), joje jis teikia paslaugas, lygiavertės toms, kuriomis vidutinis vartotojas gali naudotis to paties pavadinimo greitojo maitinimo ?staig? viduje. Tokiu atveju manytina, jog atsižvelgiant ? tai, kad yra suteikiama maitinimo zona ir kartu teikiamos atitinkamos paslaugos, veikl? reikia laikyti paslaug? teikimu, net jei greitojo maitinimo vieta dalijamasi su kitais prekeiviais. Šiuo klausimu pabr?žtina, jog iš ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 1 dalies formuluot?s matyti, kad s?voka „aprpinimo maistu ir g?rimais paslaugos“ apima apskritai visas tokios r?šies paslaugas, teikiamas už verslininko patalp? rib?.

112. Mano manymu, gal?t? b?ti kitaip, jei prekybos centruose prekystaliai b?t? ?rengti pagal sistem?, identišk? *walk-through* sistemai, ir jei klientas gal?t? nusipirkt? produkt? suvartoti zonoje,

už kuri? atsakingi šie centrai ir kurioje klientui suteikti tik stalai ir k?d?s, neatsižvelgiant ? tai, ko siekta šiuo pirkinio (suvartoti vietoje ar kažko palaukti).

113. Taigi esu tos nuomon?s, kad paruošt? patiekal? pardavimas apmokestinamojo asmens klientams suteiktoje nuolatin?je infrastrukt?roje, kuri skirta valgyti vietoje ir kuria dalijamasi arba nesidalijama su kitais paruošt? patiekal? tiek?jais, yra maitinimo paslauga, nors darbuotoj? teikiamos paslaugos apsiriboja maitinimo vietos naudojimo administravimu ir patogum? klientui suteikimu.

114. Iš to, kas išd?styta, matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui b?t? galima atsakyti, kad:

– patiekal?, paruošt? taip, kaip aptariama pagrindin?je byloje, pardavimas greitojo maitinimo vietose, kur apmokestinamasis asmuo suteikia klientui infrastrukt?r?, kurioje šis gali pavalgyti vietoje ir kuria apmokestinamasis asmuo naudojasi vienas arba su kitais paruošt? patiekal? tiek?jais, reiškia maitinimo paslaug? ir

– patiekal?, paruošt? taip, kaip aptariama pagrindin?je byloje, kuriuos klientas nusprendžia išsinešti, o ne suvartoti vietoje, naudodamasis tam apmokestinamojo asmens suteikta infrastrukt?ra, pardavimas greitojo maitinimo vietose reiškia ne maitinimo paslaug?, o maisto produkt? tiekim?, kuris gali b?ti apmokestintas lengvatiniu PVM tarifu. Šis gali b?ti identiškas maitinimo paslaugai taikomam tarifui, su s?lyga, kad neb?t? pažeistas mokes?io neutralumo principas.

V. Išvada

115. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau ? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s, 6 straipsniu, turi b?ti aiškinama taip, kad s?voka „maitinimo bei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugos“ apima maisto tiekim? vietoje, kuri? kontroliuoja apmokestinamasis asmuo ir kurioje materialiniai ir žmogiškieji ištekliai yra organizuojami ir naudojami siekiant garantuoti vartotojui pakankamai kokybiškas paslaugas, skirtas užtikrinti jam patogum? ir saugum? tiesiogiai vartojant š? maist? vietoje.

Taigi patiekal?, paruošt? taip, kaip aptariama pagrindin?je byloje, pardavimas greitojo maitinimo vietose, kur apmokestinamasis asmuo suteikia klientui infrastrukt?r?, kurioje šis gali pavalgyti vietoje ir kuria apmokestinamasis asmuo naudojasi vienas arba su kitais paruošt? patiekal? tiek?jais, reiškia maitinimo paslaug?.

2. Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 1 punktu, turi b?ti aiškinama taip, kad s?voka „maisto produktai“ apima tiesiogiai vartoti skirtą maisto tiekim? už apmokestinamojo asmens ?rengtos vietos, kurioje teikiamos pakankamos susijusios paslaugos, leidžian?ios vartoti š? maist? vietoje, rib?.

Taigi patiekal?, paruošt? taip, kaip aptariama pagrindin?je byloje, kuriuos klientas nusprendžia išsinešti, o ne suvartoti vietoje, naudodamasis tam apmokestinamojo asmens suteikta infrastrukt?ra, pardavimas greitojo maitinimo vietose reiškia ne maitinimo paslaug?, o maisto produkt? tiekim?, kuris gali b?ti apmokestinamas lengvatiniu prid?tin?s vert?s mokes?io tarifu. Šis

gali būti identiškąs maitinimo paslaugai taikomam tarifui, su sąlyga, kad nebūtų pažeistas mokesčių neutralumo principas.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymai: OL L 335, 2007 12 20, p. 60 ir OL L 235, 2018 9 19, p. 26, toliau – PVM direktyva.

3 OL L 77, 2011, p. 1.

4 Standartinio tarifo vienodumo principas buvo tvirtintas 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, toliau – Šeštoji direktyva) 12 straipsnio 3 dalyje.

5 Jos redakcijos po dalinių pakeitimų, priimtų 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11, 2 straipsnio 2 punktą), taikoma nuo 2010 m. sausio 1 d.

6 PVM direktyvos 98 straipsnio nuostatos yra kilusios iš 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/77/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB (PVM tarifų derinimas) (OL L 316, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 202), nuostatų, pirmiausia iš jos 1 straipsnio 1 punkto, pakeitusio Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalį naujomis nuostatomis, susijusiomis su lengvatiniiais tarifais. Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktas buvo iš dalies pakeistas 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyvos 92/111/EEB, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB ir nustatančios supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu (OL L 384, 1992, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 224), 12 straipsnio 3 dalies a punktu. Todėl Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su šiuo 12 straipsnio 3 dalies a punktu, gali būti taikoma aiškinant PVM direktyvos 98 straipsnį.

7 Kombinuotoji nomenklatūra buvo nustatyta 1987 m. liepos 23 m. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinių nomenklatūrų bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382). Ji kiekvienais metais atnaujinama ir paskelbiama *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* („L“ serija) kaip Europos Komisijos įgyvendinimo reglamentas.

8 OL L 116, 2009, p. 18.

9 Dz. U., 2004, Nr. 54, 535 pozicija.

10 Dz. U., 2011, Nr. 177, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas.

11 Dz. U., 2015, 1676 pozicija, toliau – PKWiU.

12 Dz. U., 2008, Nr. 207, 1293 pozicija.

13 Dz. U., 2013, 1719 pozicija.

14 Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 30 punktą žymuo „ex“ vartojamas žymint PKWiU nurodytą prekių ar paslaugų kategoriją arba tik atitinkamos kategorijos prekių ar paslaugų dalį.

15 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą vartojama formuluotė „*usługi związane z wyżywieniem*“

(PKWiU ex 56)“. Komisijos rašytinėse pastabose ji verčiama „su apribojimu valgiais susijusios paslaugos“. Pažymėtina, kad formuluotė „maitinimo ir gėrimų teikimo paslaugos“ atitinka vartojamą prie 56 kodo, nurodyto 2014 m. spalio 29 d. Komisijos reglamente (ES) Nr. 1209/2014, kuriuo iš dalies keičiamas Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 451/2008, nustatantis naujų statistinių produktų pagal veiklos rūšų klasifikatorių (CPA) ir panaikinantį Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 3696/93 (OL L 336, 2014, p. 1).

16 Dz. U., 2007, Nr. 251, 1885 pozicija, toliau – PKD.

17 Dėl palyginimo žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimų AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, EU:C:1996:184, toliau – Sprendimas *Faaborg-Gelting Linien*.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, toliau – Sprendimas *Bog ir kt.*

20 Kitaip nei bylose, kuriose priimti sprendimai *Faaborg-Gelting Linien* ir *Bog ir kt.*, nagrinėjamu atveju taikoma PVM direktyva, įsigaliojusi 2007 m. sausio 1 d. (žr. šios direktyvos 413 straipsnį), su daliniais pakeitimais, padarytais 2009 m. sausio 1 d. (žr. Direktyvos 2009/47 3 straipsnį), suteikiant valstybėms narėms galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą „maitinimo bei apribojimo maistu ir gėrimais paslaugoms“.

21 Žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 Žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimų *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 Žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimų *Komisija / Nyderlandai* (C-41/09, EU:C:2011:108, 53 punktas).

24 Žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimų *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Be to, pažymėtina, kad PVM direktyvos III priede pateiktas sąrašas leidžia valstybėms narėms taikyti lengvatinį tarifą arba netaikyti mokesčio maždaug 65 % namų ūkio išlaidų, kaip nurodyta Komisijos tarnybų darbiname dokumente, poveikio vertinime, pridėdamame prie Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl pridėtinės vertės mokesčio tarifų (SWD(2018) 7 *final*, 1.2 punktas), pateikiamame tik anglų kalba.

25 Žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 31 bei 32 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

26 Žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimų *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 punktas).

27 Žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 punktas).

28 Žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimų AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 25 punktas).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Žr. šio sprendimo 33 punktą.

30 Žr., be kita ko, 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimų AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 36

punktas).

31 Žr., be kita ko, 2014 m. vasario 27 d. Sprendim? *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C?454/12 ir C?455/12, EU:C:2014:111, 60 punktas), taip pat 2017 m. kovo 9 d. Sprendim? *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 37 punktas).

32 Taip pat pažym?tina, jog iš šios direktyvos 98 straipsnio 3 dalyje vartojamos formuluot?s „taikydamos <...> lengvatinius tarifus“, o ne, pavyzdžiui, formuluot?s „kur? nors iš lengvatini? tarif?“, matyti, kad prek?ms gali b?ti taikomi du skirtingi lengvatiniai tarifai. Be to, atsižvelgiant ? šį formuluot? galima remtis argumentu, kad n?ra specialios nuostatos, kuri b?t? susijusi su paslaug? teikimu arba pagal kuri? atmetamas dviej? skirting? tarif? taikymas paslaug? teikimui ar pateisinamas skirtingas poži?ris. Šiuo klausimu taip pat žr. 2003 m. kovo 8 d. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?384/01, EU:C:2003:264, 27 punktas).

33 Taip pat manau, kad tok? aiškinim? patvirtina S?jungos teis?s akt? leid?jo nustatytas lengvatini? PVM tarif? sistemos tikslas. Šiuo klausimu žr. šios išvados 43 ir 44 punktus. Taip pat galima remtis argumentu, kylan?iu iš to, kad Teisingumo Teismas maisto produktus laiko svarbiausiomis prek?mis. Šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 1 d. Sprendim? *Staatssecretaris van Financiën (Afrodiziakams taikomas lengvatinis PVM tarifas)* (C?331/19, EU:C:2020:786, 25, 26 ir 35 punktai). Taigi, kalbant apie tam tikrus maisto produktus, tiekiamus be joki? susijusi? paslaug?, gali b?ti pateisinamas mažesnio tarifo pasirinkimas ir dviej? lengvatini? PVM tarif?.

Be to, kalbant apie paslaugas, mano manymu, reikia remtis PVM direktyvos 101 straipsniu, patvirtinan?iu, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas teik? didel? reikšm? paslaugoms, ?skaitant maitinimo paslaugas, atsižvelgdamas ? lengvatini? PVM tarif? poveik? darbo viet? k?rimui, ekonomikos augimui ir tinkamam vidaus rinkos veikimui.

34 Šiuo klausimu kaip lengvatini? PVM tarif? taikymo valstyb?se nar?se pavyzd? žr. Komisijos ataskait? „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020“ (Taxud.c.1(2020)), II lentel?, angl? kalba pateikiam? internete adresu [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_work](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/vat_rates_en.pdf) (p. 4 ir 5).

35 Žr. PVM direktyvos 14 ir 24 straipsnius, kuriuose atitinkamai apibr?žiami „preki? tiekimas“ ir „paslaug? teikimas“.

36 Žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendim? *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Žr., be kita ko, 2017 m. kovo 9 d. Sprendim? *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *Segler? Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Žr. pirmesniame punkte nurodyt? jurisprudencij?. Taip pat žr., kiek tai susij? su ?vairiomis PVM srityje vartojamos formuluot?s „mokes?i? neutralumo principas“ reikšm?mis, generalinio advokato G. Hogan išvad?, pateikt? byloje *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2019:942, 55 bei 56 punktai ir 21 bei 22 išnašos).

39 Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 9 d. Sprendim? *AZ* (C?499/16, EU:C:2017:846, 23 punktas).

- 40 Žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimų AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 41 Žr., be kita ko, 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimų AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 42 Žr. šios išvados 48 punktą.
- 43 Primintina, kad nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, jog Lenkijos teisės aktų leidėjas nustatė 5 % lengvatinį tarifą, taikomą, be kita ko, „paruoštiems patiekalams“, ir 8 % lengvatinį tarifą, taikomą pirmiausia „maitinimo paslaugoms“; be to, PVM tarifas nustatomas remiantis statistiniu prekių ir paslaugų klasifikatoriumi (PKWiU), susijusiu su komercinės veiklos rėšio klasifikatoriumi (PKD), kuriame, kalbant būtent apie lengvatinius tarifus, nurodytos PKWiU 10.85.1 kategorija „paruošti patiekalai“ ir PKWiU 56.1 klasė „restoranų ir pagaminto valgio teikimo paslaugos“, apimančios „maitinimo restoranuose paslaugas“, „maitinimo savitarnos įstaigose paslaugas“ ir „kitas maitinimo paslaugas“. Žr. šios išvados 13–19 punktus.
- 44 Pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, referencinis skyrius apima paslaugų, susijusių su patiekalais, skirtų tiesiogiai vartoti, tiekimu, veiklą (žr. šios išvados 18 ir 19 punktus), nesant susijusių paslaugų buvimo sąlygos.
- 45 Sąjungos teisės aktų leidėjas įsikišo dar prieš priimant Sprendimą *Bog ir kt.*, kuriame aiškinama Šeštosios direktyvos H priede, tapusiam PVM direktyvos III priedu, nurodyta 1 kategorija, kurioje dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo buvo minimi maisto produktai, be kita ko, sudedamosios dalys, skirtos naudoti maisto produktų gamybai, ir produktai, skirti naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas, be skirstymo, susijusio su jų pardavimo būdais. Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad prekių tiekimo atveju paruošti valgiai ir patiekalai, skirti tiesiogiai vartoti, priskiriami prie šios kategorijos, nurodytos Šeštosios direktyvos H priede, ir jiems gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.
- 46 Žr. šio įgyvendinimo reglamento 4 konstatuojamąjį dalį.
- 47 Dėl šios analizės motyvų žr. šios išvados 80 ir 86 punktus.
- 48 Šiuo klausimu taip pat žr. Komisijos ataskaitą Tarybai dėl keleiviams laivuose, orlaivuose, traukiniuose ar autobusuose tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, įskaitant maitinimo paslaugas, apmokestinimo vietas, parengtą pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 37 straipsnio 3 dalį (COM(2012) 605 *final*) (p. 7 ir 10), kurioje pažymima, kad reikia pateikti paaiškinimą atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją.
- 49 Išskirta mano.
- 50 Žr. Sprendimą *Faaborg-Gelting Linien* (13 punktas).
- 51 Žr. Sprendimą *Faaborg-Gelting Linien* (15 punktas).
- 52 Žr. Sprendimą *Faaborg-Gelting Linien* (14 punktas).
- 53 Žr. Sprendimą *Bog ir kt.* (19, 21, 36 ir 43 punktai).

54 Žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (8 punktas).

55 Byla *Bog* (C?497/09), žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (13 punktas).

56 Byla *CinemaxX* (buvusi *Flebbe Filmtheater*) (C?499/09), žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (26 punktas).

57 Byla *Lohmeyer* (C?501/09), žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (32 punktas).

58 Byla *Fleischerei Nier* (C?502/09), žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (38 punktas).

59 Žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (88 punktas).

60 Žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (77, 79 ir 80 punktai).

61 Išskirta mano.

62 Išskirta mano.

63 Žr. šios išvados 80 punkt?.

64 Žr. Gaires, priimtas 86-ajame PVM komiteto pos?dyje, vykusiame 2009 m. kovo 18 ir 19 d. (taxud.d.1(2009)357988), pateikiamas internete adresu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (p. 117 ir 118). Viena vertus, šiose gair?se patikslinama, kad nei maitinimo paslaugomis, nei apr?pinimo maistu ir g?rimais paslaugomis nelaikoma ši veikla:

– paprastas paruošto ar neparuošto maisto (pavyzdžiui, maisto išsinešti iš restoran?, prekybos centr? ar panaši? viet?) tiekimas,

– veikla, reiškianti paprasčiausiai maisto paruošim? ir vežim?,

– apskritai veikla, reiškianti maisto ir (arba) g?rim? paruošim?, vežim? ir ?teikim?, neteikiant joki? kit? susijusi? paslaug?.

Kita vertus, PVM komitetas pažymi, kad šiais atvejais maisto ir (arba) g?rim? tiekimas, neteikiant susijusi? paslaug?, reiškia preki? tiekim?, kurio vieta nustatoma remiantis PVM direktyvos 31–37 straipsniais. Valstyb?s nar?s gali taikyti lengvatin? tarif? maisto produkt? tiekimui (?skaitant g?rimus, išskyrus alkoholinius g?rimus) pagal 1 kategorij?, nurodyt? PVM direktyvos III priede.

65 Žr. šios išvados 21 punkt?.

66 Žr., be kita ko, 2019 m. birželio 27 d. Sprendim? *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C?597/17, EU:C:2019:544, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

67 Žr. šios išvados 20 punkt?.

68 Žr. šios išvados 74 ir 82 punktus.

69 Šiuo klausimu žr. Sprendim? *Bog ir kt.* (64 punktas).

70 Šiuo klausimu žr. bendruosius principus, primintus 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932) 31 punkte.

71 Žr. šios išvados 81 punktą.

72 Būtent ši situacija gali būti skiriama nuo tos, kai maitinimo vieta yra įrengta turguje ir joje stovi tik stalai ir kėdės, bet nėra vienam ar kitam pardavėjui priskirtos erdvės.