

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA ŽANA RIŠĀRA DELATĀRA
[JEAN RICHARD DE LA TOUR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 12. novembrī (1)

Lieta C-703/19

J.K.

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

piegaloties

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 98. pants – Dalībvalstu iespēja piemērot vienu vai divas samazinātas PVN likmes noteiktām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai – Komercedarbības kvalificēšana par “preču piegādi” vai “pakalpojumu sniegšanu” – III pielikuma 1. un 12.a punkts – Jādzieni “pārveiksma” un “restorānu un sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumi” – Gatavas maltītes tīrītājam patērētājam uz vietas tirgotāja telpās vai pašēdīšanas zonā – Gatavas maltītes tīrītājam patērētājam līdžnešanai

I. Ievads

1. Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) 98. panta 2. punktu, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12.a punktu un Padomes ģstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ģstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3), 6. pantu.

2. Šis līgums ir iesniegts tādās tiesvedības ietvaros, kas attiecas uz samazinātas nodokļa likmes piemērošanu pārtikas piegādei, izmantojot dažādas pārdošanas metodes, tās pārdošanas vietas, kas organizētas saskaņā ar franšīzes līgumu.

3. Šie apstākļi liks Tiesai pirmo reizi interpretēt Savienības likumdevēja izmantoto jēdziena "restorānu un sabiedriskās pārdošanas pakalpojumi" definīciju saistībā ar pašo regulējumu, ar kuru dalībvalstīm ir piešķirta iespēja noteikt preču vai pakalpojumu kategorijām piemērot divas samazinātas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmes.

4. Manā analīzē tiks atgādāts, ar kādiem nosacījumiem šo iespēju var īstenot saskaņā ar Tiesas judikatūru, un tiks ierosināts izmantot vispārīgu kritēriju, kas ļauj nošķirt jēdzienu "pārtika" no jēdziena "restorānu un sabiedriskās pārdošanas pakalpojumi", lai piemērotu samazinātas nodokļa likmes tādū gatavū dienu piegādei, ko papildina saistīti pakalpojumi, jo tos raksturo to veida un nozīmīguma pakāpes dažādība, kas neļauj veikt vienkāršu salīdzinājumu ar apstākļiem, kuri iepriekš ir pamatojuši vērtēšanas Tiesā.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. PVN direktīva

5. PVN direktīvas VIII sadaļas "Likmes" 2. nodaļā "Likmju struktūra un līmenis" ir ietverta pirmā iedaļa, kura ir veltīta "pamatlikmei" un kurā ir ietverts 96. pants, kas ir formulēts šādi:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda." (4)

6. Šīs 2. nodaļas otrajā iedaļā "Samazinātas likmes" ir ietverts PVN direktīvas 98. pants (5), kurā ir noteikts (6):

"1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādū kategoriju preču piegādei vai tādū kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

Samazinātas likmes nepiemēro elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.

3. Piemērojot preču kategorijām 1. punktā paredzētās samazinātās likmes, dalībvalstis var izmantot Kombināto nomenklatūru [(7)], lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju."

7. PVN direktīvas 99. pants ir noteikts:

"1. Samazinātas likmes nosaka procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un tās nevar būt mazākas par 5 %.

2. Katru samazināto likmi nosaka tā, lai PVN summa, ko iegūst, likmi piemērojot, ir tāda, lai parasti varētu pilnībā atskaitīt PVN, kurš atskaitāms saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu."

8. PVN direktīvas III pielikuma nosaukums ir "To preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot 98. pants minētās samazinātās likmes". Tā 1. punktā tostarp ir ietverta pārtika (tostarp dzērieni, bet ne alkoholiskie dzērieni) cilvēku patēriņam. Šā pielikuma, kas ir iekļauts ar Padomes Direktīvu 2009/47/EK (2009. gada 5. maijs), ar ko

Direktīvu 2006/112/EK groza attiecībā uz samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (8), 12.a punkts ir minēti restorānu un sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumi. Pastāv iespēja to attiecināt vai neattiecināt uz (alkoholisko un/vai bezalkoholisko) dzērienu piegādi.

2. **Ēstenošanas regula Nr. 282/2011**

9. Saskaņā ar ēstenošanas regulas Nr. 282/2011 10. apsvērumu "būtu skaidri jādefinē restorānu un ēdināšanas pakalpojumi, atšķirībā starp abiem pakalpojumu veidiem un atbilstošs nodokļu režīms minētajiem pakalpojumiem".

10. Šīs ēstenošanas regulas 6. pants ir noteikts:

"1. Restorānu un ēdināšanas pakalpojumi ir pakalpojumi, kuros ietilpst sagatavotas vai nesagatavotas pirtikas un/vai dzērienu, ko izmanto cilvēku uzturā, piegāde, kā arī pamatoti atbalsta pakalpojumi, kas nodrošina to tīrītāju patēriņu. Pirtikas un/vai dzērienu nodrošināšana ir tikai viens no komponentiem kopējā sniegunā, kurā dominē pakalpojumi. Restorānu pakalpojumi ir šādu pakalpojumu sniegšana pakalpojumu sniedzēja telpās, un ēdināšanas pakalpojumi ir šādu pakalpojumu sniegšana ārpus pakalpojumu sniedzēja telpām.

2. Sagatavotas vai nesagatavotas pirtikas un/vai dzērienu piegādi neatkarīgi no tā, vai tā ietver vai neietver transportēšanu, bet kas neietver citus atbalsta pakalpojumus, neuzskata par restorānu vai ēdināšanas pakalpojumiem 1. punkta nozīmā."

B. **Polijas tiesības**

11. 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) (9), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlaietas faktiem (10), 5.a pants ir noteikts:

"Preces vai pakalpojumi, kas ir 5. pants minēto darījumu priekšmets un kas ir minēti klasifikācijās, kuras ir izstrādātas, pamatojoties uz noteikumiem par oficiālo statistiku, ir jāidentificē ar šīs klasifikācijas palīdzību, ja tiesību aktu normās vai to izpildes regulājumā šīm precēm vai pakalpojumiem ir piešķirtas statistikas kategorijas."

12. 2015. gada 4. septembra *rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług* (Ministru padomes Rīkojums par Polijas preču un pakalpojumu klasifikāciju) (11) 3. panta 1. punkts ir noteikts:

"Nolūkš:

1) piemērot PVN,

[..]

Izdz 2017. gada 31. decembrim ir piemērojama Polijas preču un pakalpojumu klasifikācija, kas ir ieviesta ar 2008. gada 29. oktobra *rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług* [Ministru padomes Rīkojumu par Polijas preču un pakalpojumu klasifikāciju] (12) (PKWiU)."

13. Saskaņā ar PVN likuma 41. panta 1. punktu PVN pamatlīdzme ir 22 %. Šis likuma 41. panta 2.a punkts ir paredzēts:

"Šis likuma 10. pielikuma minētajām precēm piemērojamā nodokļa likme ir 5 %."

14. PVN likuma 10. pielikuma 28. pozīcijas nosaukums ir "Gatavi ēdieni, izņemot produktus ar spirta koncentrāciju virs 1,2 %".

15. 2013. gada 23. decembra *rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawki podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych* (Finanšu ministra Rīkojums par precīz un pakalpojumiem, kuriem ir samazināta PVN likme, un par samazināto likmju piemērošanas nosacījumiem) (13) 3. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir noteikts:

"[PVN] likuma 41. panta 1. punktā noteiktā PVN likme tiek samazināta līdz 8 %:

1) precīz un pakalpojumiem, kas ir uzskaitīti šā rīkojuma pielikumā."

16. Šā rīkojuma pielikuma III punkta 7. pozīcija ir formulēta šādi:

"ēdināšanas pakalpojumi (*PKWiU* ex [(14)] 56) [(15)], izņemot:

1) alkoholisko dzērienu ar alkohola saturu virs 1,2 %,

2) alkoholisko dzērienu, kas ir alus un bezalkoholisko dzērienu maisījums, ar alkohola saturu virs 0,5 %,

3) dzērienu, kuru pagatavošanai tiek izmantots kafijas vai tējas novērojums neatkarīgi no šā novērojuma procentuālās daļas [...] pagatavotajam dzērienam,

4) gāzētu bezalkoholisko dzērienu,

5) minerāldegu,

6) citu neapstrādātu preču, kas apliktas ar nodokli pēc [PVN] likuma 41. panta 1. punktā noteiktās likmes, pārdošanai."

17. *PKWiU* 56.1. grupa "ēdināšanas un mobilo ēdināšanas vietu pakalpojumi" tostarp ietver 56.10.11. kategoriju ("ēdināšanas pakalpojumi restorānos"), 56.10.13. kategoriju ("ēdināšanas pakalpojumi pašapkalpošanās iestādēs") un 56.10.19. kategoriju ("Citi ēdināšanas pakalpojumi").

18. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *PKWiU* interpretācija tiek veikta, atsaucoties uz 2007. gada 24. decembra *rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności* (Ministru padomes Rīkojums par Polijas darbību klasifikāciju) (16) un it īpaši uz tās 56. nodaļu un tajā ietvertajām apakšklasēm. Šā nodaļa aptver pakalpojumu sniegšanas darbību, kas saistīta ar tādā maltīšu nodrošināšanu, kuras ir paredzētas tīrtījam patēriam restorānos, tostarp pašapkalpošanās restorānos un restorānos, kas piedāvā līdžemamos ēdienus, ar sēdvietām vai bez tām. Šajā ziņā svarīgs ir nevis ēdināšanas uzņēmuma veids, bet gan tas, ka maltītes ir paredzētas tīrtījam patēriam. 56.10.A apakšklase "Restorāni un citi pastāvīgas ēdināšanas uzņēmumi" aptver ēdināšanas pakalpojumus klientiem, kas sēž pie galdiem, vai klientiem, kas paši izvēlas ēdienus no piedāvātās ēdienkartes, neatkarīgi no tā, vai viņi tos patērē uz vietas, ņem tos līdzi vai tie tiek viņiem piegādāti. Šā apakšklase aptver restorānu, kafejnīcu, tērps ēdināšanas restorānu vai līdžemamās pirtikas pārdošanas vietu, saldējuma kafejnīcu, picēriju un tādus restorānus vai būru darbību, kas tiek ekspluatēti transportlīdzekļos un ko ekspluatē atsevišķas struktūras.

19. Iesniedzējtiesa precīz, ka šā *PKWiU* "restorānu pakalpojumu" piemērošanas jomas regulējuma metode ir ietekmējusi jomu, kas ietilpst kategorijā "Gatavi ēdieni, izņemot produktus ar

spirta koncentrāciju virs 1,2 % (ex 10.85.1.)". Atsaucē uz PKD šo kategoriju attiecina uz PKD 10.85.Z apakšklasi, kas attiecas uz "gatavu maltīšu un ēdienu ražošanu". Šī apakšklase ietver gatavu maltīšu un ēdienu (t.i., pagatavotu, ar garšvielām apstrādātu un termiski apstrādātu) ražošanu, kas ir saldēti vai konservēti un kas sastāv vismaz no divām dažādām sastāvdaļām (izņemot garšvielas u.c.), un kas parasti ir iepakoti un marķēti pārdošanai. Minētajā apakšklasē neietilpst tālītājam patērētājam paredzētu maltīšu pagatavošana, kas klasificēta atbilstoši PKD 56. nodaļas apakšklasēs.

III. Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

20. Saskaņā ar Tiesai iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem prasītājam pamatlietā ir franšīzes līgums ar trīs ēdināšanas (*fast-food*) iestāžu tīklu, proti, *McDonald's Polska sp. z o.o.* Tas pārdod gatavas maltītes un ēdienus, piemēram, sviestmaizes, kartupeļu pankēkas, salātus, fritētus kartupeļus, brokoļus, saldējumu, piena kokteiļus, augļu sulas u.c. Šī pārtika tiek pasniegta uz paplātes, uz kuras klients saņem arī vienreizīgas lietošanas salvetes un – atsevišķiem produktiem – galda piederumus vai dzeramo salmiņus. Maltītes un ēdieni tiek pagatavoti uz vietas no pusfabrikātiem. Tos var pasniegt siltus vai aukstus, un pircējs tos patērē uz vietas vai iegādājas līdziemšanai.

21. Savs saimnieciskajā darbībā prasītājs izmanto dažādas pārdošanas metodes:

- produktu pārdošanu klientiem restorānā (*in-store*),
- produktu pārdošanu pie ērģiem lodziņiem patērētājam ārpus restorāna patērētājiem, kas pie lodziņa piebrauc ar automašīnu vai pieiet ar kājām (*drive-in* vai *walk-through*), un
- produktu pārdošanu klientiem pašās zonās tirdzniecības centros, proti, ēdināšanas zonās (*food court*).

22. 2016. gada septembrī *Urząd kontroli skarbowej* (Nodokļu administrācija, Polija) veica prasītāja PVN deklarāciju pārbaudi, kā arī šī nodokļa aprēķina un samaksas pārbaudi par laikposmu no 2016. gada 1. janvāra līdz 30. jūnijam.

23. Šīs pārbaudes noslēgumā Nodokļu administrācija uzskatīja, ka visas prasītāja darbības ir jēkvalificētas kā "ēdināšanas pakalpojumi", kuriem ir piemērojama PVN likme 8 %, nevis kā "gatavu ēdienu" piegāde, kuriem ir piemērojama PVN likme 5 %, kā to bija deklarējis prasītājs. Norādītais pamatojums bija tāds, ka pārdojamie produkti nav klasificēti PKWiU 10.85.1. kategorijā, kurā nav ietverti pakalpojumi. Šī administrācija uzskata, ka attiecībā uz pašu maltīti – fakts, ka tā ir sagatavota patērētājam uz vietas, un iespēja to patērēt uzreiz ir būtiski elementi, lai atzātu, ka runa ir par ēdināšanas pakalpojumu, nevis par gatavu ēdiena piegādi.

24. Ar 2017. gada 21. aprīļa lēmumu Nodokļu administrācija koriģēja PVN summu, kas prasītājam jāmaksā par pārbaudīto laika posmu.

25. Ar 2018. gada 1. marta spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Vojevodistes administratīvā tiesa Glivicē, Polija) noraidīja prasītāja celto prasību par Nodokļu administrācijas lēmumu, norādot, ka tāda paša pamatojuma un iemesla vērā klienta ar nodokli apliekamā darbējuma vērtējumu.

26. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) – iesniedzējtiesai, kas izskata prasību, ar kuru prasītājs apstrīdēja šo lēmumu, – ir šaubas, iemesla vērā Savienības tiesību prasības, par to, kā Polijas likumdevējs ir transponējis PVN direktīvas 98. pantu, tostarp tās III pielikumu, jo tas ir atsaucies nevis uz Kombināto nomenklatūru, bet gan uz PKWiU, kas ir

darb?bu klasifik?cija statistikas nol?kos un kas nosaka j?dziena “restor?nu pakalpojumi” tv?rumu, balstoties uz noteiktu subjektu darb?bu, nevis – k? tas ir PVN jom? – pamatojoties uz nodok?a priekšmetu. T?d?j?di j?dziens “?din?šanas pakalpojumi”, kas ir izmantots, lai aprakst?tu PKWiU ex 56. kodu, ir plaš?ks nek? PVN direkt?v? ietvertais j?dziens “restor?nu pakalpojumi”. L?dz ar to tas ietekm?jot pre?u kategorijas “Gatavas malt?tes un ?dieni” piem?rošanas jomu. Turkl?t šis j?dziens b?tu j?interpret? atbilstoši Tiesas judikat?rai.

27. T?pat ar? iesniedz?jtiesa uzskata – tas, ka pras?t?js apstr?d statistikas klasifik?ciju atbilst?bu, lai noteiktu gatavu ?dienu tirdzniec?bai piem?rojamo PVN likmi, nor?da, ka šo pakalpojumu kvalifik?cijai “restor?nu pakalpojumu” jom? vai ar? to izsl?gšanai no š?s jomas ir izš?iroša noz?me. Š? tiesa uzskata, ka noteicošie ir daž?die apst?k?i, k?dos tiek pasniegti šie p?rdotie ?dieni. No vidusm?ra klienta viedok?a p?rdošana pat?ri?am uz vietas šim nol?kam piem?rot? infrastrukt?r? bez specializ?tas viesm??u apkalpošanas un ar ierobežotu iesp?ju personaliz?t ?dienu pas?t?jumu b?tu j?noš?ir no p?rtikas produktu p?rdošanas klientiem, kuri dodas uz piem?rotu vietu ?rpus tirdzniec?bas vietas ar savu automaš?nu (*drive?in*) vai k?j?m (*walk ?through*), k? ar? no p?rdošanas ?din?šanas zon? (*food court*). Š?dos gad?jumos, no klienta skatpunkta iesp?ja izmantot pras?t?ja pied?v?to infrastrukt?ru neesot pras?t?ja sniegt? pakalpojuma b?tiska da?a.

28. Turkl?t iesniedz?jtiesa, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru, uzdod jaut?jumu par to, cik svar?gs ir ?dienu pagatavošanas metodes krit?rijs, kurš noš?ir ?dienus, kas ir paredz?ti pat?ri?am uz vietas, no tiem, kurus nevar pat?r?t tieši. Šaj? zi?? t? uzsver – katrai no pras?t?ja ?stenotaj?m gatavo ?dienu p?rdošanas sist?m?m piem?t elementi, kas vienlaikus ir gan pre?u pieg?de, gan pakalpojumu sniegšana. Tom?r š? otr? kvalifik?cija ir atkar?ga no klientam pied?v?t?s infrastrukt?ras apjoma un klienta izv?les to izmantot.

29. Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai “restor?nu pakalpojuma” j?dzien?, kam ir piem?rojama samazin?ta PVN likme [PVN direkt?vas 98. panta 2. punkts kopsakar? ar III pielikuma 12.a punktu], kopsakar? ar [?stenošanas] regulas [Nr. 282/2011] 6. pantu ietilpst gatavu ?dienu p?rdošana t?dos apst?k?os k? pamatliet?, proti, ja:

- p?rdev?js nodrošina pirc?jiem infrastrukt?ru, kas ?auj pat?r?t ieg?d?to ?dienu uz vietas (atseviš?a telpa, kas paredz?ta pat?ri?am, piek?uve tualet?m);
- nav specializ?tas viesm??u apkalpošanas;
- nav apkalpošanas šaur? noz?m?;
- pas?t?šanas process ir vienk?ršots un da??ji automatiz?ts;
- klientam ir ierobežota iesp?ja personaliz?t pas?t?jumu?

2) Vai atbildi uz pirmo jaut?jumu ietekm? ?dienu pagatavošanas veids, kas galvenok?rt ir noteiktu pusfabrik?tu termisk? apstr?de un gatavu ?dienu veidošana no pusfabrik?tiem?

3) Vai atbildei uz pirmo jaut?jumu ir pietiekami, ka klientam ir iesp?ja izmantot pied?v?to infrastrukt?ru, vai ar? ir j?konstat?, ka no vidusm?ra klienta skatpunkta šis elements ir pakalpojuma b?tiska da?a?”

30. Pras?t?js, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach* (Nodok?u administr?cijas pal?tas direktors Katovic?, Polija), *Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców* (mazo un vid?jo

uz??mumu mediators, Polija), Polijas vald??ba un Komisija iesniedza rakstveida apsv??rumus. Tiesa nol??ma izskat??t ??o lietu bez tiesas s??des mutv??rdu paskaidrojumu uzklau????anai.

IV. V??rt??jums

A. Ievada apsv??rumi

31. No prejudici??lo jaut??jumu, kas, manupr??t, ir j??izskata kop??, formul??juma izriet, ka iesniedz??jtiesa uzdod Tiesai jaut??jumu, vai t??l??t??jam pat??ri??am gatavo ??dienu da??d??s p??rdo??anas darb??bas – k?? pamatliet?? apl??kot??s – ??tr??s ??din????anas viet??s var kvalific??t k?? restor??nu pakalpojumu, kuriem var piem??rot samazin??tu PVN likmi atbilsto??i PVN direkt??vas 98. panta 2. punktam, lasot to kopsakar?? ar ??s??s direkt??vas III pielikuma 12.a punktu un ??steno??anas regulas Nr. 282/2011 6. pantu.

32. Tom??r no iesniedz??jtiesas l??muma pamatojuma izriet, ka to da????ji pamato ??aubas par piem??rojamo Savien??bas ties??bu transpon????anu Polijas ties??b??s. Attiec??b?? uz ??o jaut??jumu da??i Tiesai iesniegtie rakstveida apsv??rumi ir detaliz??t??ki.

33. T??p??c man ??iet lietder??gi atg??din??t str??da, kur?? ir celta pras??ba Ties??, priek??metu un kontekstu. Jaut??jums ir par to, vai malt????u pieg??des dar??jums ir j??kvalific?? k?? “??din????anas pakalpojumi” vai k?? “gatavu ??dienu” pieg??de, jo tiem ir piem??rojamas divas at????ir??gas samazin??tas PVN likmes, proti, 8 % pirmajiem min??tajiem dar??jumiem, ja produktu var pat??r??t nekav??joties, un 5 % otrajiem min??tajiem dar??jumiem, ja produkts neatbilst ??im nosac??jumam. ?? at????ir??ba past??v, atsaucoties uz valsts statistisko klasifik??ciju, ko piem??ro saimnieciskaj??m darb??b??m, attiec??b?? uz kur??m iesniedz??jtiesa uzsver to noteico??o raksturu, k?? ar?? at????ir??bu ar Kombin??to nomenklat??ru.

34. Protams, ?? tiesa vispirms jaut?? par ??o metodi, kuru ir izv??l??jies Polijas likumdev??js, lai piem??rotu PVN direkt??vas 98. pant??, lasot to kopsakar?? ar t??s III pielikumu, pied??v??to iesp??ju noteikt vienu vai divas samazin??tas PVN likmes. Tom??r v??r??an??s Ties?? neattiecas uz Polijas ties??bu aktu sader??bu ar Savien??bas ties??b??m PVN jom?? un, konkr??ti, ar ??s??s direkt??vas III pielikuma 1. un 12.a punktu, kuru robe??as esot p??rk??ptas (17). Citiem v??rdiem sakot, v??r??an??s Ties?? neattiecas uz izv??li piem??rot samazin??tu PVN likmi precei vai pakalpojumam, kas nav min??ts ??aj?? III pielikum??, k?? rezult??t?? b??tu j??piem??ro PVN pamatlíkme.

35. Tom??r no l??guma sniegt prejudici??lu nol??mumu izriet, ka pamatliet?? apl??koto ??tr??s ??din????anas dar??jumu da??d??bas d???? iesniedz??jtiesa ir paudusi ??aubas par divu samazin??tu likmju, kuras Polijas likumdev??js ir noteicis, lai uzliktu nodokli p??rtikas p??rdo??anai, selekt??vu piem??ro??anu, ??emot v??r?? gan Savien??bas likumdev??ja, gan Tiesas izmantoto j??dziena “restor??nu un sabiedrisk??s ??din????anas pakalpojumi” defin??ciju. ??aj?? zi???? ir j??uzsver, ka ??is l??gums ir lo??isks turpin??jums iepriek????m liet??m, kur??s tika pasludin??ts 1996. gada 2. maija spriedums *Faaborg? Gelting Linien* (18) un 2011. gada 10. marta spriedums *Bog u.c.* (19), kas pasludin??ti malt????u vai p??rtikas pieg??des – ar saist??tu pakalpojumu snieg??šanu vai bez t??s – aplik??šanas ar PVN jom??.

36. Tom??r ??aj?? liet?? ??o nol??mumu tv??ruma v??rt??jums izr??d??s delik??ts. Proti, ir j??uzsver, pirmk??rt, ka tiesiskais regul??jums, saist??b?? ar kuru Tiesa ir pie????musi nol??mumus, ir main??jies (20) un, otrk??rt, ka pamatliet?? apl??kotajiem ??tr??s ??din????anas dar??jumiem piem??t ??pa??bas, kas – atkar??b?? no p??rtikas p??rdo??anas nosac??jumiem un klienta izv??les – ??auj to kvalific??t par pre??u pieg??di vai pakalpojumu snieg??šanu. T??d??j??di, manupr??t, pamatlieta atkl??j jaunas gr??t??bas, lai j??dzienu “p??rtika” no????irtu no j??dziena “restor??nu pakalpojumi”.

37. ??dos apst??k??os, t?? k?? saska???? ar PVN direkt??vas III pielikumu ar samazin??tas likmes nodokli aplikiamo p??rtikas pieg??des dar??jumu kvalifik??cija ir oblig??ts priek??nosac??jums, lai

46. Tiesa ir atg?din?jusi, ka dal?bvalst?m nav oblig?ti j?piem?ro viena vai divas samazin?tas PVN likmes, jo t? ir atk?pe no principa, saska?? ar kuru ir piem?rojama pamatlíkme. L?dz ar to saska?? ar past?v?go judikat?ru šaj? jom? piem?rojam?s ties?bu normas ir interpret?jamas šauri (26) un saska?? ar attiec?go formul?jumu parasto noz?mi (27).

47. Turklīt saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 3. punktu, piemērojot *samazinātās likmes preču* kategorijām, kas iekļautas III pielikumā, dalībvalstis “var izmantot Kombināto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju”.
48. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka šīs Kombināts nomenklatūras izmantošana ir tikai viens no veidiem, kā precīzi aptvert attiecīgo kategoriju (28).
49. Cik man zināms, Tiesai nekad nav uzdots jautājums par nosacījumiem, kādos dalībvalstis var īstenot iespēju piemērot *vairākas* samazinātās PVN likmes atkarībā no Sestās direktīvas H pielikumā vai PVN direktīvas III pielikumā norādītās kategorijas. Vispārīgāk, izņemot 2001. gada 3. maija spriedumu Komisija/Frāncija (29), iepriekšējās Tiesas spriedumi attiecas tikai uz vienas samazinātās PVN likmes piemērošanu un uz tās piemērošanas attiecināšanu tikai uz atsevišķām precēm (30) vai atsevišķiem pakalpojumiem (31) vienā kategorijā.
50. Ņemot vērā pamatlīdētā apstākļus, man liekas lietderīgi norādīt, ka PVN direktīvas 98. pantā nav ietverts neviens ierobežojums attiecībā uz samazinātu PVN likmju noteikšanu un to piemērošanas kārtību atkarībā no šīs direktīvas III pielikumā minētajām preču vai pakalpojumu kategorijām (32). Tādējādi ikvienai no šīm kategorijām vai pat daļai no tām var piemērot divas dažādas PVN likmes – samazinātās vai ne – atkarībā no mērķiem, ko vēlas sasniegt dalībvalstis (33). Citiem vārdiem sakot, vienu un to pašu samazināto PVN likmi var piemērot preces piegādei un pakalpojumu sniegšanai (34).
51. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka Savienības likumdevēja veikta PVN jomā piemērojamo tiesību normu saskaņošana, ņemot vērā, ņemot lielu skaitu tiesību aktu, no kuriem jāuzsver Sestās direktīva, kas ir aizstāta un kodificēta ar PVN direktīvu, ir allaž sargājusi dalībvalstu brīvību piemērot šos noteikumus un it īpaši tos, kuri attiecas uz to likmju izvēli, kas ir noteiktas atkarībā no attiecīgās preces vai pakalpojuma.
52. Tomēr šā dalībvalstīm piedāvātā iespēja piemērot dažādas PVN likmes precēm vai pakalpojumiem nevar atbrīvot dalībvalstis no pienākuma ievērot kopīgos principus. Pirmkārt, saskaņā ar PVN jomā piemērojamām Savienības tiesībām ar nodokli apliekamie darījumi ir jānošķir atkarībā no to priekšmeta (35).
53. Otrkārt, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstīm ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kad tās izvēlas piemērot samazinātu PVN likmi vienai no 24 PVN direktīvas III pielikumā iekļautajām preču vai pakalpojumu kategorijām (36), un attiecīgā gadījumā tās piemērošana selektīvi ir jāattiecina tikai uz daļu no ikvienas šīs kategorijas precēm vai pakalpojumiem (37), kas turklāt piešķir nozīmi pienākumam nošķirt preces un pakalpojumus, kā tas ir atgādināts šo secinājumu iepriekšējā punktā.
54. Šis princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdzīgām precēm vai līdzīgiem pakalpojumiem, starp kuriem pastāv savstarpēja konkurence (38).
55. Tā kā runa ir par kopīgo PVN sistēmu raksturojošu principu (39), es uzskatu, ka šā judikatūra ir attiecināma uz valsts tiesību aktiem, kuros ir noteiktas *divas* samazinātās PVN likmes precēm vai pakalpojumiem.
56. Līdz ar to, ievērojot šos nosacījumus, dalībvalstīm ir precīzi jānosaka tās PVN direktīvas III pielikuma kategorijās ietilpstošās preču piegādes un pakalpojumi, kam tiek piemērota samazinātā PVN likme vai samazinātās PVN likmes (40).
57. Turklāt ir jābūt iespējai selektīvu samazinātās PVN likmes piemērošanu pamatot ar

konkrētiem un specifiskiem attiecīgās III pielikuma kategorijas aspektiem (41).

58. No visu šo principu atgādājuma izriet, pirmkārt, ka Tiesa pārbauda valsts tiesību aktus, ja tai tiek uzdots jautājums par kādas no PVN direktīvas III pielikumā iekārtās kategorijas piemērošanas jomas ievērošanu vai ja ir norādīts uz nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu un iesniedzējtiesa ir sniegusi Tiesai elementus, lai veiktu vērtējumu par mērķiem, kurus valsts likumdevējs vēlas sasniegt, izvēloties vienu vai vairākas samazinātas PVN likmes.

59. Tādējādi valsts tiesai ir jāpārbauda, vai valsts likumdevēja izvēle piemērot samazinātu PVN likmi, piemēram, kā tas ir šajā lietā, pārtikas piegādei vai restorānu pakalpojumiem attiecas uz darījumiem, kuri ietilpst šajā III pielikumā – konkrēti tātad 1. vai 12.a punktā, un vai preču vai pakalpojumu, kas ietilpst tajā pašā kategorijā, atšķirīgais vērtējums no PVN viedokļa ir īstenots, ievērojot nodokļu neitralitātes principu.

60. Otrkārt, ja šie nosacījumi ir ievēroti, Tiesa nevar pārbaudīt to, ka ar valsts tiesību normām, neatsaucoties uz Kombināto nomenklatūru (42), preces un pakalpojumi, kuriem tiek piemērota vienāda samazināta PVN likme, tiek klasificēti vienā kategorijā, formāli nenošķirot tos, kas ietilpst PVN direktīvas III pielikuma vienā punktā kā preces, no tiem, kas šajā pielikumā ir norādīti kā pakalpojumi (43). Turklāt nav nozīmes tam, ka valsts likumdevējs, lai apzīmētu vienu valsts klasifikācijas kategoriju, ir izvēlējies lietot formulējumu, kas ir līdzīgs vienā no PVN direktīvas III pielikuma punktiem izmantotajam, vienlaikus tiem nosakot plašāku piemērošanas jomu (44), ja tajā norādītājam precēm un pakalpojumiem tiek piemērota samazināta PVN likme saskaņā ar PVN direktīvas 98. pantu un tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips. Citādi būtu tad, ja valsts likumdevējs savā atsauces klasifikācijā būtu vēlējies atsaukties tikai, piemēram, uz šīs direktīvas III pielikuma 12.a punktā minētajiem pakalpojumiem, neievērojot izvēlēto samazināto PVN likmes piemērošanas nosacījumus.

61. Līdz ar to attiecībā uz pamatlietu jautājumam par attiecīgo darījumu kvalifikāciju ir nozīme tikai tad, ja šīs kvalifikācijas rezultātā šie darījumi daļēji vai pilnībā tiek aplikti ar citu samazinātu PVN likmi, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, kas liktu iesniedzējtiesai šaubāties par Polijas likumdevēja izvēli aplikt ar 5 % nodokli "gatavu ēdienu" kategoriju, kas ir definēta kā jebkāda tūdu gatavu ēdienu ražošanas darbība, kuri nav paredzēti tūlītījam patēriņam, pretēji ar sabiedrisko ēdināšanu saistītu darbību definīcijai.

62. Tātad kā Savienības likumdevējs ir precizējis kritēriju, kas ļauj kvalificēt darījumus kā restorānu vai sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumus, un tātad kā Tiesas judikatūrā jādziens "pārtika" iepriekš ir interpretēts cita tiesiskā regulējuma ietvaros, ir jāprecizē elementi, kas ir lietderīgi šo jēdzienu vienveidīgai piemērošanai.

C. Samazinātas likmes nodokļa piemērošana "restorānu un sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumiem"

63. Kopš 2009. gada 1. jūnija, kad stājās spēkā Direktīva 2009/47 (45), PVN direktīvas III pielikumā ir ietverts 12.a punkts, saskaņā ar kuru daļēbvalstī attiecībā uz "restorānu un sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumiem" ir iespēja atkāpties no principa par pamatlikmes nodokļa uzlikšanu precēm un pakalpojumiem.

64. Saskaņā ar Direktīvas 2009/47 2. apsvērumu izvirzītais mērķis ir veicināt jaunu darba vietu izveidi un apkarot tū ekonomiku.

65. Ēstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. panta 1. punktā, kas saskaņā ar tās 65. pantu ir piemērojams no 2011. gada 1. jūlija, Savienības likumdevējs, lai nodrošinātu PVN sistēmas vienādu piemērošanu (46), ir izklāstījis elementus, kas raksturo restorānu un sabiedriskās

Ķdin?šanas pakalpojums, un elementus, kuri Ķauj tos noš?irt. Š? panta 2. punkt? ir preciz?ts, kas neĶauj darĶjumu kvalific?t par restorĶnu vai sabiedrisk?s Ķdin?šanas pakalpojumu.

66. L?dz ar to it Ķpaši attiec?b? uz t?l?t?jam pat?ri?am paredz?tas p?rtikas pieg?di, kas ir str?da priekšmets pamatliet?, Ķstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. panta 1. punkta pirmo divu teikumu un š? panta 2. punkta formul?juma v?rt?jums, manupr?t, noved pie secin?juma, ka restorĶnu un sabiedrisk?s Ķdin?šanas pakalpojums raksturo nevis p?rtikas sagatavošanas veids, bet gan to atbalsta pakalpojumu Ķstenošana, kuri papildina šo p?rtikas pieg?di. Turkl?t šiem atbalsta pakalpojumiem ir j?b?t pietiekamiem un domin?jošiem, lai nodrošin?tu gatav?s p?rtikas t?l?t?ju pat?ri?u.

67. PretĶj? gadĶjum?, manupr?t, no t? ir j?secina, ka p?rtikas pieg?de ir uzskat?ma par pre?u, prec?z?k – “p?rtikas”, pieg?di (47).

68. Saska?? ar Ķstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. panta 1. punkta trešo teikumu restorĶna pakalpojums no Ķdin?šanas pakalpojumiem noš?ir tikai to pakalpojumu sniegšanas vieta, kas papildina p?rtikas pieg?di.

69. Ar šo atĶdin?jumu vajadz?tu pietikt, lai Ķautu Tiesai atbild?t uz uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem. Tom?r pamatlietas faktiskie apst?k?i, kas ir radĶjuši iesniedz?jtiesas šaubas, Polijas iest?žu veikto v?rt?jumu att?st?ba attiec?b? uz attiecĶgajiem darĶjumiem piem?rojam? PVN likmi un Tiesai iesniegto rakstveida apsv?rumu saska?ot?ba tikai attiec?b? uz gadĶjumu, kad p?rdošana notiek Ķrpus Ķtr?s Ķdin?šanas viet?m, atklĶj nepieciešam?bu preciz?t šo defin?ciju noz?mi (48).

70. L?dz ar to saska?? ar šo secin?jumu 46. punkt? min?to Tiesas judikat?ru j?dziens “restorĶnu pakalpojumi” PVN direkt?vas III pielikuma 12.a punkta izpratn?, lasot to kopsakar? ar Ķstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. pantu, ir j?interpret? šauri, un š?s ties?bu normas piem?rošanas jomu nevar attiecin?t uz pakalpojumiem, kas nav cieši saist?ti ar šo j?dzienu.

71. Attiec?b? uz min?t? III pielikuma 12.a punkta formul?jumu var preciz?t, pirmk?rt, ka v?rdu salikums “restorĶnu pakalpojumi”, kas ikdienas valodas izpratn? var apz?m?t gan vietu, gan pakalpojumu, k? ar? v?rdu salikums “Ķdin?šanas pakalpojumi” atbilst PVN direkt?vas 55. panta formul?jumam, kas nav mainĶjies kopš 2010. gada 1. janv?ra, kad stĶj?s sp?k? š? ties?bu norma, kas ieviesta ar Direkt?vu 2008/8. Šaj? pant? nodok?a uzlikšanas vieta attiec?b? uz šiem pakalpojumiem ir defin?ta k? vieta, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana, kas parasti ir pakalpojumu sniedzĶja atrašan?s vieta, nenoš?irot pakalpojumus.

72. Otrk?rt, es uzskatu, ka š? atš?ir?ba starp restorĶnu pakalpojumu un Ķdin?šanas pakalpojumu samazin?to PVN likmju jom?, attiec?b? uz kuru es atĶdinu, ka t? PVN direkt?vas III pielikum? tika ieviesta ar Direkt?vu 2009/47 un tika defin?ta Ķstenošanas regul? Nr. 282/2011, ir j?sal?dzina tikai ar agr?ko šo j?dzienu defin?ciju, kas izriet no Tiesas judikat?ras.

73. Šaj? zi?? Savien?bas likumdevĶja redakcion?lo izv??u sal?dzin?jumu var veikt hronolo?iski tikai ar 1996. gada 2. maij? pasludin?t? sprieduma *Faaborg?Gelting Linien* mot?vu da?u. Spriedums *Bog* u.c., kur? tika preciz?ts t? tv?rums, tika pasludin?ts 2011. gada 10. mart?, pirms tika pie?emta 2011. gada 15. marta Ķstenošanas regula Nr. 282/2011.

74. Sprieduma *Faaborg?Gelting Linien* 14. punkt? Tiesa nosprieda, ka “Ķdin?šanas darĶjumam ir raksturĶgi, ka to veido virkne t?du elementu un darb?bu, no kuriem p?rtikas pieg?de ir tikai viena sast?vda?a un kuros pakalpojumu sniegšanai liel?koties ir galven? noz?me. L?dz ar to tas ir j?uzskata par pakalpojumu sniegšanu Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta noz?m?. Savuk?rt pavisam cit?di ir tad, ja darĶjums attiecas uz p?rtiku “l?dz?emšana” un papildus netiek sniegts neviens pakalpojums

, kura mērķis būtu nodrošināt piemērotus apstākļus patērētājiem uz vietas” (49).

75. Vispirms ir jānorāda, ka spriedumā *Faaborg/Gelting Linien* tiek lietots tikai jēdziens “dināšana”. Proti, strīda priekšmets ir definēts kā PVN piemērošana “dināšanas darījumiem”, kas ir veikti uz prēmijām. Tomēr apstākļi, kas tos raksturo (50), ir tādi, kuri parasti atbilst restorāna piedāvājumiem pakalpojumiem.

76. Tāpat arī tas, ka šie darījumi ir notikuši uz kuģa, varētu būt saprasts, kas pamato atšķirību starp pakalpojumiem, kurus pakalpojumu sniedzējs sniedz sava uzņēmuma telpās, un tiem, ko tas sniedz ārpus tām sabiedriskās dināšanas vietās (51).

77. Visbeidzot, atšķirību vērējums sniedz vairākus norādījumus. Savienības likumdevējs stenošanas regulas Nr. 282/2011 6. pantā ir izsīldzījis kritērijus, kas saistīti ar pārtikas sagatavošanu (“sagatavota vai nesagatavota”) vai pārtikas transportēšanu (“neatkarīgi no tā, vai tā ietver vai neietver transportēšanu”), un nav atsaucies uz “patērētāja uz vietas” kritēriju (52).

78. Tādējādi Savienības likumdevējs ir izkļaidzījis šaubas par sprieduma *Faaborg/Gelting Linien* tvērumu, it īpaši attiecībā uz to elementu dominājošo raksturu, kuri ir saistīti ar dienu sagatavošanu un to piegādi, kas atšķirībā no kvantitatīvā dināšanas pakalpojumu elementu pārsvara kritērija varētu radīt nepārvaramas nodalīšanas problēmas dienu un to pasniegšanas veidu dažādības un sarežģītības dēļ (53).

79. Šajā ziņā var novērot saskaņotību starp Savienības likumdevēja lēmumiem stenošanas regulā Nr. 282/2011 un Tiesas lēmumiem spriedumā *Bog* u.c., lai noteiktu precīzus kritērijus, kas ļauj nošķirt preču piegādi no pakalpojumu sniegšanas tātātjam patērētājam paredzētu gatavu dienu pārdošanas darījumu gadījumā.

80. Šādos apstākļos un ņemot vērā sprieduma *Bog* u.c. plašo tvērumu, kas izriet no lietu, kurās pieņemts šis lēmums, faktisko apstākļu dažādības, lai gan Direktīva 2009/47 nebija piemērojama *rationae temporis* (54), es uzskatu, ka stenošanas regulas Nr. 282/2011 6. pants ir jāinterpretē, ņemot vērā šo spriedumu.

81. Spriedumā *Bog* u.c. Tiesa lēma par ietērma dažādām patērētājam gatavu dienu pārdošanas situācijām. Konkrēti, runa bija par desiņu un fritētu kartupeļu pārdošanu transportlīdzekļos, kas novietoti tirdziņos (55), par popkorna un *tortilla* īpsu (*nachos*) pārdošanu kinoteātru foajē (56), par grilētas gaļas un fritētu kartupeļu pārdošanu uzskodu stendos (57) un par gatavu dienu pārdošanu, ko veic izbraukuma dināšanas uzņēmums (58).

82. Lai gan no sprieduma *Faaborg/Gelting Linien* 14. punkta varēja izsecināt “pakalpojuma, kura mērķis būtu nodrošināt piemērotus apstākļus patērētājiem uz vietas”, esamības kritēriju, spriedumā *Bog* u.c. – tā 70. un 71. punktā – Tiesa atzina, ka pārtikas piegāde stendos, transportlīdzekļos vai kinoteātros, ko *papildina elementārs iekārtais*, kurā ir nepieciešama tikai *niecīga personāla līdzdalība*, ir jākvalificē kā *preču piegāde*. Tiesa šo jēdzieni interpretēja tādejādi, ka tas attiecas arī uz dieniem un maltītēm, kuri, vērot, cepot, gatavojot cepeškrāsnī vai kā citādi, ir pagatavoti tātātjam patērētājam (59).

83. Turpretī izbraukuma dināšanas uzņēmuma sniegtie pakalpojumi, izņemot gadījumus, kad tas piegādā tikai standarta dienas, ir *pakalpojumu sniegšana*, jo dienu pagatavošana, dienkaršu izveide un trauku, galda piederumu un mēbeļu iespējamo piegāde ir pakalpojuma sniegšanas galvenie elementi (60).

84. Tomēr saskaņā ar stenošanas regulas Nr. 282/2011 6. panta 2. punktu “[...] pārtikas [...] piegādi [...], [...] kas neietver citus atbalsta pakalpojumus, neuzskata par restorānu vai dināšanas

pakalpojumiem" (61), lai gan š? panta 1. punkt? šis pakalpojums ir defin?ts k? pakalpojumi, kuros ietilpst "p?rtikas [...] pieg?de, k? ar? *pamatoti* atbalsta pakalpojumi, kas nodrošina to t?l?t?ju pat?ri?u, [...] [kas] ir tikai viens no komponentiem kop?j? sniegum?, kur? *domin? pakalpojumi*" (62).

85. Šajos apst?k?os – k?di secin?jumi ir j?izdara no spriedumos *Faaborg?Gelting Linien* un *Bog* u.c. sniegtajiem preciz?jumiem attiec?b? uz da??diem atbalsta pakalpojumu l?me?iem, kurus ir konstat?jusi Tiesa, ja ar nodokli apliekamie dar?jumi notiek citos apst?k?os nek? tie, kurus t? iepriekš ir izv?rt?jusi? Ir j?atg?dina, ka šaj? gad?jum? prejudici?lie jaut?jumi attiecas uz t?du ?tr?s ?din?šanas dar?jumu kvalifik?ciju, kuru ?patn?ba ir t?da, ka atkar?b? no klienta izv?les tiem var b?t restor?nu pakalpojuma vai ?din?šanas pakalpojuma, vai ar? p?rdošanas l?dz?emšanai ?paš?bas, un katr? zi?? p?rdošanas vieta nav organiz?ta element?r? l?men?, bet gan past?v?g? telp?, kas ir ?paši paredz?ta p?rdoto pre?u t?l?t?jam pat?ri?am.

86. Manupr?t, pirmk?rt, no spriedumu *Faaborg?Gelting Linien* un *Bog* u.c. kombin?cijas, kurus es ierosinu Tiesai ?emt v?r?, interpret?jot ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 6. pantu (63), skaidri izriet, ka ?dienu p?rdošana l?dz?emšanai ir j?kvalific? k? pre?u pieg?de. Šo interpret?ciju var tuvin?t PVN komitejas darbiem (64).

87. Otrk?rt, tas pats attiecas uz viet?m, kur?s iesp?ja pat?r?t uz vietas – raugoties no pat?r?t?ja viedok?a – nevar b?t pakalpojuma galvenais elements pakalpojuma sniedz?ja pied?v?to minim?lo pakalpojumu d?? (iepakojums, galda piederumu nodrošin?šana, maza telpa), kurus nodrošina ierobežots personu skaits (parasti viens vai vair?ki p?rdev?ji).

88. Trešk?rt, no t? ir ar? j?secina, ka ?din?šanas dar?jumu kvalifik?cijai ir nepieciešams prec?zs v?rt?jums un nepietiek tikai ar kvantitat?vu konstat?jumu par t?du iek?rtu past?v?šanu, kuras veicina pat?ri?u uz vietas.

89. Tom?r šie da??die elementi ne?auj prec?zi atbild?t uz iesniedz?jtiesas jaut?jumiem par pakalpojumu l?meni, kas nepieciešams, lai no pre?u pieg?des kvalifik?cijas izsl?gtu da??dus attiec?gos p?rdošanas dar?jumus (*in-store, drive-in, walk-through, food court*) (65).

90. Šis secin?jums, manupr?t, pamato to, ka Tiesas atbildei ir j?b?t viegli piel?gojamai citiem gatavu ?dienu p?rdošanas veidiem da??d?s ?tr? pat?ri?a viet?s, piem?ram, viet?s, kas atrodas veikalos, muzejos, sporta telp?s, degvielas uzpildes stacij?s, tirdzi?os, ?dienu autom?tu tuvum?, k? ar? t?diem p?rdošanas veidiem, kas var att?st?ties, k? esam to konstat?juši pašreiz?j?s sanit?r?s kr?zes laik?. Šaj? zi?? es nor?du uz gad?jumiem, kad restor?nos klientiem, kuri nevar?ja palikt uz vietas, lai pat?r?tu malt?tes, t?s tika p?rdotas k? gatavi ?dieni iepakojumos k? uz š??vjiem, un t?s var?ja uzglab?t vair?kas dienas vai uzsild?t uzreiz.

91. Manupr?t, no restor?nu un sabiedrisk?s ?din?šanas pakalpojumu defin?cijas, kas ir min?ta ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 6. pant?, lasot to kopsakar? ar Tiesas judikat?ru, izriet, ka t?da person?la izmantošana, kura uzdevums ir nodrošin?t pakalpojumus, kas papildina šim nol?kam izveidotaj?s telp?s pieg?d?t?s p?rtikas t?l?t?jo pat?ri?u, ir noteicošs krit?rijs, lai preciz?tu, ko aptver v?rdu salikums "pamatoti atbalsta pakalpojumi". Konkr?ti, es uzskatu – vair?kum? gad?jumu tas, ka p?rtika tiek pieg?d?ta viet?, kuru kontrol? nodok?a maks?t?js un kur? ir paredz?ti un tiek izmantoti materi?lie resursi un cilv?kresursi, lai pat?r?t?jam nodrošin?tu komfortu (piem?ram, galdi un kr?slī) un droš?bu (tostarp telpu/iek?rtu t?r?bu), ?auj noš?irt pakalpojumu sniegšanu no pre?u pieg?des.

92. Tom?r šis krit?rijs ir j?kombin? ar *pat?r?t?ja izv?li* izmantot ar p?rtikas pieg?di saist?tos pakalpojumus, kas tiks prezum?ta *atkar?b? no uzreiz pat?r?jamas malt?tes p?rdošanas veida*, proti, pakalpojuma sniedz?ja telp?s vai ?rpus t?m. P?d?j? min?taj? gad?jum?, manupr?t, lai dar?jumu kvalific?tu k? pakalpojumu sniegšanu, nepietiek ar to, ka tikai tiek nodrošin?ta materi?l?

infrastruktūra un cilvēkresursi, kas sniedz pakalpojumu. Citiem vārdiem sakot, ir jāuzskata, ka pārtikas piegādi nepapildina neviens cits atbalsta pakalpojums.

93. Jāatgādina, ka šādi nošķiršanai var nebūt ietekmes uz dalībvalsts izvēlto piemērojamo samazināto PVN likmi. Tādā gadījumā, ja ir piemērojamas divas samazinātas PVN likmes, manuprāt, ņemot vērā šo secinājumu 50. un 59. punktā atgādinātos principus, nekas neliedz piemērot vienu un to pašu PVN likmi, ja ir ievēroti darījuma kvalifikācijas kritēriji, ņemot vērā PVN direktīvas III pielikumu.

94. Citiem vārdiem sakot, man šķiet – no ekonomikas viedokļa ir pamatoti, ka tūdu gatavu dienu pārdošanai, kuri netiek patērēti uz vietas, var piemērot citas likmes nodokli – kā preču piegādei atkarībā no tā, vai tā notiek pārtikas veikalā vai, gluži pretēji, tā ietver šo dienu piedāvājumu klientam pēc pasūtījuma ar tūlītēju patēriņu nolīkumam vai bez tā. Manuprāt, šie pārdošanas veidi nav objektīvi līdzīgi, jo tie neatbilst vienādam patērētāju vajadzībām un izraisa dažādu lēmumu personāla līdzdalības nepieciešamību. Katrā ziņā šis attiecīgo preču vai pakalpojumu līdzības vērējums ir jāveic valsts tiesai (66).

95. Līdz ar to Tiesa varētu atbildēt iesniedzējtiesai, ka:

– PVN direktīvas 98. panta 2. punkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12.a punktu un īstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka jādziens “restorānu un sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumi” aptver pārtikas piegādi vietā, kuru kontrolē nodokļa maksātājs un kurā ir paredzēti un tiek izmantoti materiālie resursi un cilvēkresursi, lai nodrošinātu patērētājam pietiekamo pakalpojumu, kuru mērķis ir nodrošināt vieta komfortu un drošību, kvalitāti šīs pārtikas tūlītēja patēriņa uz vietas nolīkumam,

– PVN direktīvas 98. panta 2. punkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka jādziens “pārtika” aptver pārtikas piegādi tūlītēja patēriņa nolīkumam vietā, ko nodokļa maksātājs nodrošina kopā ar pamatotiem atbalsta pakalpojumiem, kuri ļauj šo pārtiku patērēt uz vietas.

96. ņemot vērā pamatlietas apstākļu dažādību, šo atbildi varētu lietderīgi papildināt ar precizējumiem par pārdošanas darījumu iepriekšēju kvalifikāciju, lai valsts tiesa varētu izlemt, vai no vidusmēra patērētāja viedokļa gatavu dienu tirdzniecībai var piemērot 8 % likmi, ņemot vērā tikai to tūlītēja patēriņa kritēriju, lai gan gatavu dienu piegādei ir piemērojama 5 % likme.

D. Attiecīgo pārdošanas darījumu kvalifikācija

97. Savā saimnieciskajā darbībā prasītājs pamatlietā izmanto dažādas pārdošanas metodes, kuras esmu atgādinājis šo secinājumu 21. punktā.

98. Es piekrītu Komisijas rakstveida atbildē paustajam viedoklim, ka tādēļ, ka dienu un maltīšu pārdošanas atbalsta pakalpojumi atšķiras atkarībā no nodokļa maksātāja izmantotajam pārdošanas sistēmām, tās ir jāizvērtē atsevišķi.

1. Pārdošana tērās ēdināšanas iestādēs

99. Attiecībā uz prasītāja veiktajiem pārdošanas darījumiem tērās ēdināšanas iestādēs (*in store*) iesniedzējtiesa ir atgādinājusi pārdoto produktu pašbas (67) un Nodokļu administrācijas norādīto sniegto pakalpojumu pašbas. Atbalsta pakalpojumi ir šādi:

– klienti var izmantot ūdeni, kas aprīkota ar krēsliem, galdiem un tuvumā esošu sanitāro mezglu (tualeti);

- klientu apkalpošanu veido virkne darbību no maltīšu sagatavošanas līdz to pasniegšanai, un tās visas veic konkrēti darbinieki, kuri bieži vien ir vienīgie, kas var tās īstenot, lai saglabātu produkta oriģinālo un raksturīgo garšu;
- klientiem ir bezmaksas piekļuve internetam;
- prasītājs saviem klientiem nodrošina dienas laikrakstus vai periodiskos izdevumus;
- telpās ir gaisa kondicionētājs, un tās tiek apsildītas ziemā;
- lai klienta uzturēšanās padarītu patīkamāku, uz vietās tiek atskaņota mūzika;
- vēl bez darbības, kas ir saistītas ar maltīšu pārdošanu, prasītājs nodrošina apkopes pakalpojumu, kas sastāv no tīrīšanas, galda un krēslu noslaucīšanas, atkritumu izmešanas, grādu mazgāšanas, un laiku pa laikam višs izsniedz mazas dāvanīņas;
- telpas ieskauj apzaļumojumi, ir bērnu spēļu laukumi, un klientam ir iespēja savu transportlīdzekli atstāt šim nolīkam paredzētā autostāvvietā.

100. Šis apraksts – konsekvences ar Tiesas judikatūru labā (68) – liek man, tātad kā Komisijai, secināt, ka šādu nodokļa maksājuma sniegto pakalpojumu var kvalificēt kā restorānu pakalpojumu PVN direktīvas 98. panta 2. punkta, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12.a punktu un īstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. pantu, izpratnē. Šāds darījums neaprobežojas tikai ar gatavu maltīšu pasniegšanu, bet tiek papildināts ar pakalpojumiem, kuriem patērētāja uztverē ir dominājošs raksturs, pat ja pakalpojums dienu pasūtīšanas un to pasniegšanas brīdī ir vienkāršots, pat standartizēts, lai izpildītu truma prasību, ko gaida klients.

101. Ja patērētājs izvēlas gatavo dienu ēmt līdzī un nepatērēt to uz vietas, šis darījums būtu jākvalificē kā preču piegāde, jo nodokļu maksājuma piedāvātā infrastruktūra šādā situācijā klientam nav noteicoša (69).

102. Šādā gadījumā, kā to ir precizējusi Komisija, es uzskatu, ka nodokļa maksātajam ir jāsaglabā elementi, kas pamato PVN likmes selektīvu piemērošanu (70).

2. **Pārdošana ārpus tīrās ēdināšanas iestāžu telpām**

103. Attiecībā uz produktu pārdošanu pie restorāna ārējā mēbeļu/stendiem patērētājiem, kas ieradusies ar automašīnu vai kājām (*drive-in* un *walk-through*), šos pārdošanas darījumus raksturo klienta izvēle nedoties iekšā infrastruktūrā, kuru viņam nodrošina prasītājs pamatliet. Līdz ar to šīet loģiski uzskatīt, ka no vidusmēra patērētāja viedokļa parasti visi atbalsta pakalpojumi, kas tiek sniegti [ēdināšanas] iestādes telpās, kurās šis patērētājs neatrodas gatavā diena iegādes brīdī, un kas tiek ēmts ārā, izsniedzot gatavo dienu (nav paplātes, diens tiek pasniegts maisā transportēšanas nolūkā), nav dominājoši.

104. Līdz ar to īstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. panta 2. punkta piemērošanas nosacījumi, manuprāt, ir izpildīti.

105. Šo secinājumu 91. un 92. punktā izklāstīto iemeslu dēļ – kas attiecas uz būtību – iespēja tomēr izmantot infrastruktūru, ko nodrošina par tīrās ēdināšanas vietu atbildīgā persona, manuprāt, nav pretrunā šai analīzei. Šajā gadījumā man šīet, ka to apstiprina salīdzinājums ar apstākļiem, ko Tiesa izvērtēja spriedumā *Bog* u.c. (71).

106. Proti, pārdošanai ārpus tīrās ēdināšanas iestāžu telpām un pārdošanai transportlīdzekļos,

kinoteātros un ēdināšanas standos, kur pakalpojumi ir ēoti ierobežoti tātjam patriam paredzēto vietu organizācijas dē, kopēgs ir fakts, ka patrtējs izvēlas ētru un ierobežotu pakalpojumu vietē, kas ir paredzēta, lai atbilstu šai viēa vēlmei.

107. Lēdz ar to es tēpat kē Komisija secinu, ka pērdošana, ko nodokēa maksētējs veic atbilstoši *drive-in* un *walk-through* sistēmai, ir jēuzskata par pērtikas piegēdi.

3. **Pērdošana ēdināšanas zonēs tirdzniecēbas centros**

108. Attiecēbē uz pērdošanu ēdināšanās zonēs, kas ierēkotas tirdzniecēbas centros (*food court*), iesniedzējtiesa skaidro, ka runa ir par tēdu ēdienu pērdošanas sistēmu, kuri ir patrtējami uz vietas ēpašēs šim nolēkam atvēlēts zonēs, kas atrodas šo tirdzniecēbas centru telpēs. Šajēs ēdināšanas zonēs ir atrodami vairēki dažēdu zēmolu stendi, kas pērdod pērtiku. Katram zēmolam ir pērdošanas un kases zona, virtuves zona un dažreiz – rezervju uzglabēšanas zona. Visu pakalpojumu sniedzēju, kuri pērdod savus pērtikas produktus ēdināšanas zonē (*food court*), klientu rēcēbē ir kopēja platēba, kas paredzēta maltēšu patriam. Šajē platēbē ir pieejami galdi un krēsli, kas nekēdē veidē nav nodalēti vai piešēirti vienam vai otram no minētajiem zēmoliem. Klients, kas pienēk pie kēda no šiem stendiem, iegēdējas gatavu maltēti vienreizējē iepakojumē, kuru tas var ēemt lēdzi vai patrtē ēdamzonē, kas, neraugoties uz galdu un krēslu esamēbu, nav restorēna zēle, un tai nav arē restorēnam raksturēgēs infrastruktēras (proti, atsevišēas virtuves, trauku, galda piederumu, galdautu, trauku mazgējamēs mašēnas, profesionēlu viesmēēu, pavēru u.c.), nedz arē garderobes. Tualetes pieder tirdzniecēbas centram. Turklēt šo vietu var izmantot arē kē uzgaidēšanas un tikšanēs vietu. Galda rezervēšana nav iespējama.

109. Tē kē iesniedzējtiesa uzskata, ka klientam sniegtē iespēja izmantot piedēvēto infrastruktēru, šēiet, no vidusmēra klienta viedokēa nav bētisks pakalpojuma elements atšēirēbē no pērdošanas restorēnē, no tē ir jēsecina, ka šis darējums ir jēkvalificē kē pērtikas piegēde – tēpat kē pērdošana ērpus ētrēs ēdināšanas iestēdes telpēm

110. Tomēr es piekrētu Komisijas viedoklim, ka dažas iesniedzējtiesas aprakstēts pērdošanas sistēmas ēdināšanas zonēs (*food court*) iezēmes varētu pamatot atšēirēgu kvalifikēciju.

111. Proti, ir jēēem vērē fakts, ka gatavo ēdienu pērdošana notiek telpē, kas ir paredzēta patriam uz vietas, par kuru prasēts pamatlētē, protams, neuzēemas atbildēbu viens pats, bet kurē ir redzams viēa zēmols (72), un šēiet, ka višē piedēvē pakalpojumu, kas ir lēdzvērtēgi tiem, kurus vidusmēra patrtējs var saēemt šē paša zēmola ētrēs ēdināšanas iestēdē. Šēdē gadējumē ir iespējams iedomēties, ka ēdamzonas nodrošinēšana, ko papildina atbilstošu pakalpojumu sniegēšana, izraisa to, ka darējums bētu jēkvalificē kē pakalpojumu sniegēšana, pat ja ētrēs ēdināšanas vieta tiek dalēta ar citiem zēmoliem. Šajē ziēē ir jēuzsver, ka saskaēē ar ēstenošanas regulas Nr. 282/2011 6. panta 1. punkta formulējumu jēdziens “ēdināšanas pakalpojumi” vispērēgi attiecas uz jebkuru šēda veida pakalpojumu, kas tiek sniegts ērpus pakalpojumu sniedzēja telpēm.

112. Manuprēt, citēdi varētu bēt, ja tirdzniecēbas centros tiktu ierēkotas pērdošanas letes, kas organizētas identiski *walk-through* sistēmai, un ja klients nopirkto produktu varētu patrtē telpē, par kuru atbildēgi ir šie tirdzniecēbas centri un kurē klientam tiek nodrošinēti tikai galdi un krēsli neatkarēgi no pirkuma mērēa (patriēš uz vietas vai gaidēšanas vieta).

113. Lēdz ar to es uzskatu, ka gatavu ēdienu pērdošana pastēvēgē infrastruktērē, kura ir paredzēta maltēšu patriam uz vietas un kura tiek vai netiek savstarpēji dalēta ar citiem gatavu ēdienu piegēdētējiem, un kuru klientiem nodrošina nodokēu maksētējs, ir restorēnu pakalpojums, pat ja personēla sniegtais pakalpojums aprobežojas ar to, ka tas pērvalda, kē klienti izmanto ēdamtelpu un ērtēbas.

114. No visiem šiem elementiem izriet – iesniedz?jtiesai var?tu atbild?t, ka:

- ?dienu, kas pagatavoti t?dos nosac?jumos k? pamatliet? apl?kotie, p?rdošana ?tr?s ?din?šanas vietas, kur?s nodok?a maks?t?js klientam nodrošina infrastrukt?ru, kas ?auj pat?r?t malt?tes uz vietas un ko nodok?a maks?t?js organiz? vai kop?gi izmanto ar citiem gatavu ?dienu pieg?d?t?jiem, ir restor?nu pakalpojums, un
- t?du ?dienu, kas pagatavoti t?dos nosac?jumos k? pamatliet? apl?kotie, p?rdošana ?tr?s ?din?šanas vietas, ko klients izlemj ?emt l?dzi, nevis pat?r?t uz vietas infrastrukt?ru, ko vi?am šim nol?kam nodrošina nodok?a maks?t?js, ir nevis restor?nu pakalpojums, bet p?rtikas pieg?de, kurai var piem?rot samazin?tu PVN likmi. T? var b?t identiska tai, kas ir piem?rojama restor?nu pakalpojumiem, ar nosac?jumu, ka netiek p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips.

V. Secinājumi

115. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es ierosinu uz *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 98. panta 2. punkts, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas III pielikuma 12.a punktu un ar Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, 6. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “restor?nu un sabiedrisk?s ?din?šanas pakalpojumi” aptver p?rtikas pieg?di vietas, kuru kontrol? nodok?a maks?t?js un kur? ir paredz?ti un tiek izmantoti materi?lie resursi un cilv?kresursi, lai pat?r?t?jam nodrošin?tu pietiekamo pakalpojumu, kuru m?r?is ir nodrošin?t vi?a komfortu un droš?bu, kvalit?ti š?s p?rtikas t?l?t?ja pat?ri?a uz vietas nol?k?.

L?dz ar to ?dienu, kas pagatavoti t?dos nosac?jumos k? pamatliet? apl?kotie, p?rdošana ?tr?s ?din?šanas vietas, kur?s nodok?a maks?t?js klientam nodrošina infrastrukt?ru, kas ?auj pat?r?t malt?tes uz vietas un ko nodok?a maks?t?js organiz? vai kop?gi izmanto ar citiem gatavu ?dienu pieg?d?t?jiem, ir restor?nu pakalpojums.

2) Direkt?vas 2006/112 98. panta 2. punkts, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas III pielikuma 1. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “p?rtika” aptver p?rtikas pieg?di t?l?t?ja pat?ri?a nol?k? ?rpus vietas, ko nodok?a maks?t?js nodrošina kop? ar pamatotiem atbalsta pakalpojumiem, kuri ?auj šo p?rtiku pat?r?t uz vietas.

L?dz ar to t?du ?dienu, kas pagatavoti t?dos nosac?jumos k? pamatliet? apl?kotie, p?rdošana ?tr?s ?din?šanas vietas, ko klients izlemj ?emt l?dzi, nevis pat?r?t uz vietas infrastrukt?ru, ko vi?am šim nol?kam nodrošina nodok?a maks?t?js, ir nevis restor?nu pakalpojums, bet p?rtikas pieg?de, kurai var piem?rot samazin?tu pievienot?s v?rt?bas nodok?a likmi. T? var b?t identiska tai, kas ir piem?rojama restor?nu pakalpojumiem, ar nosac?jumu, ka netiek p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips.

1 Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”.

3 OV 2011, L 77, 1. lpp.

4 Vien?das pamatlikmes princips ir noteikts Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem –

Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) 12. panta 3. punkts.

5 Redakcijā, kas izriet no grozījumiem, kuri izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.; 2. panta 2. punkts), kas ir piemērojama no 2010. gada 1. janvāra.

6 PVN direktīvas 98. panta tiesību normu pamatā ir tiesību normas, kas izriet no Padomes Direktīvas 92/77/EEK (1992. gada 19. oktobris), kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK (par PVN likmju tuvināšanu) (OV 1992, L 316, 1. lpp.), it īpaši tās 1. panta 1. punkts, ar ko aizstāj Sestās direktīvas 12. panta 3. punktu ar jaunām tiesību normām par samazinātā likmēm. Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkts tika grozīts ar Padomes Direktīvas 92/111/EEK (1992. gada 14. decembris), ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem (OV 1992, L 384, 47. lpp.), 1. panta 7. punktu. Līdz ar to Tiesas judikatūra par šo 12. panta 3. punkta a) apakšpunktu var transponēt, lai interpretētu PVN direktīvas 98. pantu.

7 Kombinētā nomenklatūra tika ieviesta ar Padomes Regulu (EEK) Nr. 2658/87 (1987. gada 23. jūlijs) par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopā jo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.). To katru gadu atjaunina un publicē *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* (L sērijā) Eiropas Komisijas īstenošanas regulas formā.

8 OV 2009, L 116, 18. lpp.

9 2004. gada Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija.

10 2011. gada Dz. U. Nr. 177, 1054. pozīcija; turpmāk tekstā – “PVN likums”.

11 2015. gada Dz. U., 1676. pozīcija; turpmāk tekstā – “PKWiU”.

12 2008. gada Dz. U., Nr. 207, 1293. pozīcija.

13 2013. gada Dz. U., 1719. pozīcija.

14 Saskaņā ar PVN likuma 2. panta 30. punktu termins “ex” apzīmē PKWiU preču vai pakalpojumu kategoriju vai tikai daļu no attiecīgās kategorijas precēm vai pakalpojumiem.

15 Līgumā sniegti prejudiciāli nolikumumu izmantotais formulējums ir “Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)”. Komisijas rakstveida atbilde ir tulkots kā “ar ēdināšanu saistīti pakalpojumi”. Jānorāda, ka jēdziens “ēdināšanas pakalpojumi” atbilst jēdzienam, kas ir izmantots Komisijas Regulas (ES) Nr. 1209/2014 (2014. gada 29. oktobris), ar kuru groza Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 451/2008, ar ko izveido [jaunu] preču statistisko klasifikāciju pēc saimniecības nozarēm (CPA) un atceļ Padomes Regulu (EEK) Nr. 3696/93 (OV 2014, L 336, 1. lpp.), pielikuma 56. kodam.

16 2007. gada Dz. U. Nr. 251, 1885. pozīcija; turpmāk tekstā – “PKD”.

17 Salīdzinājumam skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, turpmāk tekstā – “spriedums *Faaborg-Gelting Linien*”, EU:C:1996:184.

19 C?497/09, C?499/09, C?501/09 un C?502/09, turpm?k tekst? – “spriedums *Bog u.c.*”, EU:C:2011:135.

20 Atš?ir?b? no liet?m, kur?s tika tais?ti spriedumi *Faaborg?Gelting Linien* un *Bog u.c.*, šaj? liet? ir j?piem?ro PVN direkt?va, kas st?j?s sp?k? 2007. gada 1. janv?r? (skat. š?s direkt?vas 413. pantu), k? ar? t?s 2009. gada 1. j?nij? groz?t? versija (skat. Direkt?vas 2009/47 3. pantu), ar kuru dal?bvalst?m tika sniegta iesp?ja piem?rot samazin?tu PVN likmi “restor?nu un sabiedrisk?s ?din?šanas pakalpojumiem”.

21 Skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Segler?Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

22 Skat. spriedumu, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23 Skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, Komisija/N?derlande (C?41/09, EU:C:2011:108, 53. punkts).

24 Skat. spriedumus, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra), k? ar? 2019. gada 19. decembris, *Segler?Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Turkl?t ir interesanti piebilst, ka PVN direkt?vas III pielikum? ietvertais saraksts ?auj dal?bvalst?m aplikt ar samazin?tas likmes nodokli vai atbr?vot no nodok?a aptuveni 65 % no m?jsaimniec?bu pat?ri?a izmaks?m saska?? ar Komisijas dienestu darba dokumentu – ietekmes nov?rt?jumu, kas pievienots priekšlikumam Padomes direkt?vai, ar ko Direkt?vu 2006/112/EK groza attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a likm?m (SWD(2018) 7 *final*) (1.2. punkts), pieejams tikai ang?u valod?.

25 Skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Segler?Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 31. un 32. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

26 Skat. spriedumus, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra), k? ar? 2019. gada 19. decembris, *Segler?Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 25. punkts).

27 Skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Segler?Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 25. punkts).

28 Skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 25. punkts).

29 C?481/98, EU:C:2001:237. Skat. sprieduma 33. punktu.

30 Skat. it ?paši spriedumu, 2017. gada 9. novembris, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 36. punkts).

31 Skat. it ?paši spriedumus, 2014. gada 27. febru?ris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (C?454/12 un C?455/12, EU:C:2014:111, 60. punkts), k? ar? 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 37. punkts).

32 T?pat var nor?d?t, ka no fr?zes “piem?rojot [...] samazin?t?s likmes”, nevis, piem?ram, fr?zes “vienu no samazin?taj?m likm?m” lietojuma š?s direkt?vas 98. panta 3. punkt? izriet, ka prec?m var piem?rot nodokli, kas ietver divas daž?das samazin?tas likmes. Turkl?t, veicot sal?dzin?jumu ar šo formul?jumu, var izvirz?t argumentu par to, ka nav speci?las ties?bu normas par pakalpojumu sniegšanu vai t?das ties?bu normas, kas izsl?dz divu daž?du likmju piem?rošanu

pakalpojumu sniegšanai vai kas pamatotu atširga režma piemrošanu. Šaj paš nozm? skat. spriedumu, 2003. gada 8. maijs, Komisija/Francija (C?384/01, EU:C:2003:264, 27. punkts).

33 Es ar? uzskatu, ka š?du interpret?ciju apstiprina samazin?tu PVN likmju režma, kuru izv?l?jies Savien?bas likumdev?js, m?r?is. Šaj zi?? skat. šo secin?jumu 43. un 44. punktu. Var?tu izvirz?t ar? argumentu par to, ka Tiesa p?rtiku ir kvalific?jusi k? pirm?s nepieciešam?bas preces. Šaj nozm? skat. spriedumu, 2020. gada 1. oktobris, *Staatssecretaris van Financiën* (Samazin?ta PVN likme afrod?zijiem) (C?331/19, EU:C:2020:786, 25., 26. un 35. punkts). T?d?j?di izv?le starp div?m samazin?t?m PVN likm?m par labu maz?kajai likmei var?tu b?t attaisnota atseviš?iem p?rtikas produktiem bez saist?tiem pakalpojumiem.

Turkl?t attiec?b? uz pakalpojumiem man š?iet, ka ir j?min PVN direkt?vas 101. pants, kas liecina par noz?mi, k?du Savien?bas likumdev?js ir pieš??ris pakalpojumiem, tostarp ?din?šanas pakalpojumiem, ?emot v?r? samazin?to PVN likmju ietekmi uz darba vietu rad?šanu, ekonomisko izaugsmi un iekš?j? tirgus pien?c?gu darb?bu.

34 Šaj zi?? k? piem?ru dal?bvalst?s piem?rotaj?m samazin?taj?m PVN likm?m skat. Komisijas zi?ojumu *VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1 st January 2020* (Taxud.c.1 (2020)), II tabula, pieejams interneta vietn?: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/vat_rates/VAT_rates_2020.pdf (4. un 5. lpp.), ang?u valod?.

35 Skat. PVN direkt?vas 14. un 24. pantu, kuros attiec?gi ir defin?ta “pre?u pieg?de” un “pakalpojumu sniegšana”.

36 Skat. spriedumu, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 Skat. it ?paši spriedumus, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra), k? ar? 2019. gada 19. decembris, *Segler? Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Skat. iepriekš?j? zemsv?tras piez?m? min?to judikat?ru. Attiec?b? uz j?dziena “nodok?u neitralit?tes princips” daž?daj?m nozm?m PVN jom? skat. ar? ?ener?ladvok?ta Dž. Hogana [G. Hogan] secin?jumus liet? *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2019:942, 55. un 56. punkts, k? ar? 21. un 22. zemsv?tras piez?me).

39 Šaj nozm? skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 23. punkts).

40 Skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 Skat. it ?paši spriedumu, 2017. gada 9. novembris, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Skat. šo secin?jumu 48. punktu.

43 Ir j?atg?dina, ka šaj gad?jum?, k? uzskata iesniedz?jtiesa, Polijas likumdev?js ir noteicis samazin?tu likmi 5 % apm?r?, kas ir piem?rojama konkr?ti “gatav?m malt?t?m un ?dieniem”, un citu samazin?tu likmi 8 % apm?r?, kas it ?paši ir piem?rojama “?din?šanas pakalpojumiem”, un ka PVN likme tiek noteikta, atsaucoties uz pre?u un pakalpojumu statistisko klasifik?ciju (PKWiU), kas ir saist?ta ar komercdarb?bas veidu klasifik?ciju (PKD), kur? – it ?paši attiec?b? uz samazin?taj?m likm?m – ietilpst PKWiU 10.85.1. kategorija “Gatavi ?dieni” un PKWiU 56.1. grupa

“?din?šanas un mobilo ?din?šanas vietu pakalpojumi”, tostarp “?din?šanas pakalpojumi restor?nos”, “?din?šanas pakalpojumi pašapkalpošan?s iest?d?s”, “citi ?din?šanas pakalpojumi”. Skat. šo secin?jumu 13.–19. punktu.

44 Šaj? gad?jum? ir j?nor?da, ka, p?c iesniedz?jtiesas dom?m, atsauces noda?a aptver pakalpojumu darb?bas, kas ir saist?tas ar t?l?t?jam pat?ri?am paredz?tu malt?šu nodrošin?šanu (skat. šo secin?jumu 18. un 19. punktu), bez nosac?juma par saist?tu pakalpojumu past?v?šanu.

45 Savien?bas likumdev?js r?koj?s, pirms tika pie?emts spriedums *Bog* u.c., kur? tika sniegta interpret?cija par Sest?s direkt?vas H pielikuma, kas tagad ir PVN direkt?vas III pielikums, 1. kategoriju (skat. š? sprieduma 8. punktu), kur? samazin?tas PVN likmes piem?rošanas nol?k? bija min?ta p?rtika, tostarp sast?vda?as, kas paredz?tas izmantošanai p?rtikas sagatavošan?, un ražojumi, kurus izmanto p?rtikas produktu papildin?šanai vai aizst?šanai, tos nenoš?irot atkar?b? no to p?rdošanas nosac?jumiem. Tiesa b?t?b? nosprieda, ka pre?u pieg?des gad?jum? ?dieni un malt?tes, kas pagatavotas t?l?t?jam pat?ri?am, ietilpst šaj? Sest?s direkt?vas H pielikuma kategorij? un tiem var piem?rot samazin?tu PVN likmi.

46 Skat. š?s ?stenošanas regulas 4. apsv?rumu.

47 Attiec?b? uz š? v?rt?juma pamatojumu skat. šo secin?jumu 80. un 86. punktu.

48 Šaj? zi?? skat. ar? Komisijas zi?ojumu Padomei par nodok?a uzlikšanas vietu attiec?b? uz pre?u pieg?di un pakalpojumu, tostarp restor?nu pakalpojumu, sniegšanu pasažieriem ku?os, gaisa ku?os, vilcienos vai autobusos, sagatavots saska?? ar 37. panta 3. punktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?v? 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (COM(2012) 605 *final*) (7. un 10. lpp.), kur? ir min?ta nepieciešam?ba preciz?t Tiesas judikat?ru.

49 Mans izc?lums.

50 Skat. spriedumu *Faaborg?Gelting Linien* (13. punkts).

51 Skat. spriedumu *Faaborg?Gelting Linien* (15. punkts).

52 Skat. spriedumu *Faaborg?Gelting Linien* (14. punkts).

53 Skat. spriedumu *Bog* u.c. (19., 21., 36. un 43. punkts).

54 Skat. spriedumu *Bog* u.c. (8. punkts).

55 Lieta *Bog* (C?497/09), skat. spriedumu *Bog* u.c. (13. punkts).

56 Lieta *CinemaxX* (agr?k – *Flebbe Filmtheater*) (C?499/09), skat. spriedumu *Bog* u.c. (26. punkts).

57 Lieta *Lohmeyer* (C?501/09), skat. spriedumu *Bog* u.c. (32. punkts).

58 Lieta *Fleischerei Nier* (C?502/09), skat. spriedumu *Bog* u.c. (38. punkts).

59 Skat. spriedumu *Bog* u.c. (88. punkts).

60 Skat. spriedumu *Bog* u.c. (77., 79. un 80. punkts).

61 Mans izc?lums.

62 Mans izcēlums.

63 Skat. šo secinājumu 80. punktu.

64 Skat. pamatnostādnes, kas izriet no PVN komitejas 2009. gada 18. un 19. marta 86. sanāksmes (taxud.d.1(2009)357988), kas pieejamas interneta vietnē:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_vat_committee_meetings_en.pdf
(117. un 118. lpp.). Tajās ir precizēts, pirmkārt, ka par nodrošināšanas pakalpojumiem vai restorānu pakalpojumiem netiek uzskatīti šādi darījumi:

– sagatavotas vai nesagatavotas pārtikas vienkārša piegāde (piemēram, restorānu, lielveikalu vai līdžu uzņēmumu pārtika līdžiemšanai);

– darījumi, kas aptver tikai pārtikas sagatavošanu un transportēšanu;

– vispārīgi – darījumi, kas aptver pārtikas un/vai dzīvnieku sagatavošanu, transportēšanu un piegādi/izsniegšanu bez jebkādiem citiem atbalsta pakalpojumiem.

Otrkārt, šī komiteja uzskata, ka šajos gadījumos pārtikas un/vai dzīvnieku piegāde bez papildinošiem pakalpojumiem ir preču piegāde, kuras vieta tiek noteikta, pamatojoties uz PVN direktīvas 31.–37. pantu. Daļēbvalstis var piemērot samazinātu likmi pārtikas (tostarp dzīvnieku, izņemot tomēr alkoholiskos dzīvniekus) piegādei saskaņā ar PVN direktīvas III pielikuma 1. kategoriju.

65 Skat. šo secinājumu 21. punktu.

66 Skat. itāļu spriedumu, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Skat. šo secinājumu 20. punktu.

68 Skat. šo secinājumu 74. un 82. punktu.

69 Šajā nozīmā skat. spriedumu *Bog* u.c. (64. punkts).

70 Šajā ziņā skat. 2018. gada 21. novembra sprieduma *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932) 31. punktā atgādinātos vispārīgos principus.

71 Skat. šo secinājumu 81. punktu.

72 Konkrēti, šo situāciju var nošķirt no tādā nodrošināšanas vietu situācijas, kas tiek organizētas tirdziņos, kuros ir tikai galdi un krēsli bez vienam vai otram pārtikas rezervētiem vietām.