



Teismo praktikos rinkinys

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 – Sąvokos „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. Įvadas

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos² 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės³, 6 straipsniu, išaiškinimo.
2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą, kurios dalykas – maisto tiekimo, taikant įvairius pardavimo būdus greitojo maitinimo vietose, veiklos, vykdomos pagal franšizės sutartį, apmokestinamas lengvatiniu mokesčio tarifu.
3. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pirmą kartą turės išaiškinti Sąjungos teisės aktų leidėjo pateiktą sąvokos „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ apibrėžtį, atsižvelgdamas į valstybėms narėms suteiktą galimybę tam tikrų kategorijų prekėms arba paslaugoms taikyti du lengvatinius pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifus.

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. Atlikdamas analizę priminsiu, kokiomis sąlygomis galima pasinaudoti šia galimybe atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją ir pasiūlysiu bendrą kriterijų, leidžiantį atskirti sąvoką „maisto produktai“ nuo sąvokos „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ taikant lengvatinius tarifus paruoštų patiekalų tiekimui, kai kartu teikiamos susijusios paslaugos, nes tokia veikla pasižymi įvairiais ir skirtingos svarbos požymiais, o tai trukdo lengvai atlikti palyginimą su aplinkybėmis, kuriomis anksčiau buvo pateiktas kreipimasis į Teisingumo Teismą.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. PVM direktyva

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

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“⁴

6. PVM direktyvos⁵ 2 skyriaus 2 skirsnyje „Lengvatiniai tarifai“ esančiame 98 straipsnyje nustatyta⁶:

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

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

Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.

3. Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatūra^[7], kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.“

7. PVM direktyvos 99 straipsnyje nurodyta:

„1. Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 %.

4 Standartinio tarifo vienodumo principas buvo įtvirtintas 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 lengvatiniais 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 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382). Ji kiekvienais metais atnaujinama ir paskelbiama *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* („L“ serija) kaip Europos Komisijos įgyvendinimo reglamentas.

2. Kiekvienas lengvatinis tarifas turi būti toks, kad jį pritaikius PVM, į kurio atskaitą teisė suteikiama pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius, suma gali būti atskaityta visa.“

8. PVM direktyvos III priedas – tai „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas“. Jo 1 punkte nurodyti, be kita ko, maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirti vartoti žmonėms. Šio priedo 12a punkte, įtraukta 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatiniais pridėtinės vertės mokesčio tarifais⁸, minimos maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos. Taip pat nurodyta, kad gali būti numatyta galimybė neįtraukti (alkoholinių ir (arba) nealkoholinių) gėrimų 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 skirto paruošto ir neparuošto maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbinių [susijusių] paslaugų, kuriomis sudaromos sąlygos tą maistą ir gėrimus vartoti iš karto. Maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas – tai tik visumos, kurioje vyrauja paslaugos, sudėtinė dalis. Maitinimo paslaugos yra tokių paslaugų teikimas paslaugų teikėjo patalpose, o aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos yra tokių 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 aplinkybėms¹⁰, 5a 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 tokių 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,

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.

<...>

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 klasifikatoriaus¹²] (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 stawkę 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“).

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 nurodytų 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 aprūpinimu 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 naują statistinį produktų pagal veiklos rūšį klasifikatorių (CPA) ir panaikinantį Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 3696/93 (OL L 336, 2014, p. 1).

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 jį 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, išigyja 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 atskirų subjektų.

19. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad toks PKWiU nustatytas „maitinimo paslaugų“ reglamentavimas paveikė 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 paruoštų (t. y. paruoštų, pagardintų ir keptų ar virtų), šaldytų ar konservuotų, sudarytų bent iš dviejų skirtingų ingredientų (išskyrus prieskonius ir pan.) valgių ir patiekalų, kurie paprastai būna supakuoti, paženklinėti etiketėmis ir skirti perparduoti, gamybą. Tačiau šis poklasis neapima tiesiogiai vartoti skirtų patiekalų ruošimo, priskiriamo atitinkamiems PKD 56 skyriaus poklasiams.

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

20. Iš Teisingumo Teismui pateiktų rašytinių pastabų matyti, kad pareiškėjas pagrindinėje byloje pagal franšizę vykdo veiklą greitojo maitinimo restoranų (angl. *fast-food*) tinkle – *McDonald's Polska sp. z o.o.* Jis parduoda paruoštus valgius ir patiekalus, kaip antai sumuštinis, bulvių pyragėlius, salotas, gruzdintas bulvytes, brokolius, ledus, pieno kokteilius, vaisių sultis ir t. t. Šie gaminiai pateikiami ant padėklo, su kuriuo klientas gauna vienkartinį servetėlių ir – dėl kai kurių produktų – stalo įrankius arba šiaudelį. Jie gali būti pateikiami karšti arba šalti ir klientas gali juos vartoti vietoje arba išsinešti.

21. Vykdydamas ekonominę veiklą pareiškėjas taiko įvairius pardavimo metodus:

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

22. 2016 m. rugsėjo mėn. *Urząd kontroli skarbowej* (Mokesčių inspekcija, Lenkija) patikrino pareiškėjo PVM deklaracijas ir šio mokesčio mokėjimą laikotarpiu nuo 2016 m. sausio 1 d. iki birželio 30 d.

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

23. Atlikusi šį patikrinimą Mokesčių inspekcija nustatė, kad visa pareiškėjo veikla turi būti laikoma „maitinimo ir gėrimų teikimo paslaugomis“, kurioms taikomas 8 % PVM, o ne „paruoštų patiekalų tiekimu“, kuriam taikomas 5 % PVM, kaip buvo nurodęs pareiškėjas. Mokesčių inspekcija nurodė, kad parduodami gaminiai nepriskiriami PKWiU 10.85.1 kategorijai, kuri neapima paslaugų. Jos teigimu, patys patiekalai, tai, kad jie ruošiami suvartoti vietoje, ir galimybė juos vartoti tiesiogiai – tai esminiai veiksniai, leidžiantys nuspręsti, kad kalbama apie maitinimo paslaugas, o ne apie paruoštų patiekalų tiekimą.

24. 2017 m. balandžio 21 d. sprendimu Mokesčių inspekcija patikslino pareiškėjo mokėtiną PVM už patikrinimo laikotarpį.

25. 2018 m. kovo 1 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach* (Gliwicės vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmetė pareiškėjo skundą dėl Mokesčių inspekcijos sprendimo, patvirtinęs tokius pačius motyvus ir atsižvelgęs į tai, kaip apmokestinamąjį sandorį vertina klientas.

26. Gavusiam pareiškėjo kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, atsižvelgiant į Sąjungos teisėje nustatytus reikalavimus kyla abejonių, susijusių su tuo, kaip Lenkijos teisės aktų leidėjas perkėlė PVM direktyvos 98 straipsnį, įskaitant jos III priedą, dėl daromos nuorodos ne į Kombinuotąją nomenklatūrą, o į PKWiU, reiškiančio veiklos rūšių klasifikavimą statistiniais tikslais, kai sąvokos „maitinimo paslaugos“ taikymo sritis apibrėžiama atsižvelgiant į konkrečių subjektų veiklą, o ne į mokesčio objektą, kaip yra PVM atveju. Taigi formuluotės „maitinimo ir gėrimų teikimo paslaugos“, vartojamos žymint PKWiU ex 56 skyrių, reikšmė yra platesnė nei formuluotės „maitinimo paslaugos“, vartojamos PVM direktyvoje, reikšmė. Todėl tai turi įtakos prekių kategorijos „Paruošti patiekalai“ taikymo sričiai. Be to, ši sąvoka turi būti aiškinama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat mano: kadangi pareiškėjas ginčija statistinių klasifikatorių reikšmę nustatant PVM tarifą, taikytiną paruoštų patiekalų pardavimui, labai svarbu patvirtinti šių paslaugų kvalifikavimą kaip „maitinimo paslaugų“ arba paneigti, kad jos priskirtinos prie šios klasės. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, itin svarbios yra įvairios sąlygos, kuriomis tiekiami paruošti patiekalai. Atsižvelgiant į vidutinį klientą pardavimas, kai numatytas suvartojimas vietoje, tam pritaikytoje infrastruktūroje, be specializuotų padavėjų paslaugų ir esant ribotoms galimybėms individualizuoti patiekalų užsakymą, turi būti skiriamas nuo maisto produktų pardavimo klientams, atvykstantiems automobiliu į atitinkamą vietą, esančią už pardavimo vietos ribų (angl. *drive-in*), arba prie jos prieinantiems (angl. *walk-through*), taip pat nuo pardavimo prekybos centruose, tam skirtose vietose (angl. *food court*). Pastaraisiais atvejais galimybė klientui pasinaudoti pareiškėjo siūloma infrastruktūra nėra esminė pareiškėjo teikiamos paslaugos dalis.

28. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją kyla klausimas, ar turi reikšmės patiekalų ruošimo būdas, kalbant apie patiekalus, skirtus suvartoti vietoje, ir tuos, kurių tiesiogiai vartoti negalima. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad visi būdai, kuriais pareiškėjas parduoda paruoštus patiekalus, turi ir prekių tiekimo, ir paslaugų teikimo požymių. Vis dėlto kvalifikavimas kaip paslaugų teikimo priklauso nuo klientams siūlomos infrastruktūros apimties ir jų galimybių ją pasinaudoti.

29. Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar sąvoka „maitinimo paslauga“, kuriai taikomas lengvatinis PVM tarifas [PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis kartu su III priedo 12a punktu, atsižvelgiant į [Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011] 6 straipsnį], apima paruoštų patiekalų pardavimą tokiomis sąlygomis, kokios yra nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai:
- pardavėjas suteikia pirkėjams galimybę naudotis infrastruktūra, leidžiančia nusipirktą maistą suvartoti vietoje (atskiras vartoti skirtas plotas, galimybė naudotis tualetais),
 - neteikiamos specializuotos padavėjų paslaugos,
 - nėra aptarnavimo siaurąja prasme,
 - užsakymo procesas yra supaprastintas ir iš dalies automatizuotas,
 - klientas turi ribotas galimybes individualizuoti užsakymą?
2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą turi reikšmės patiekalų ruošimo būdas, ypač kai kurių pusgaminių terminis apdorojimas ir paruoštų patiekalų sudarymas iš pusgaminių?
3. Ar atsakant į pirmąjį klausimą pakanka, kad klientas turėtų galimybę pasinaudoti siūloma infrastruktūra, ar vis dėlto būtina nustatyti, kad, atsižvelgiant į vidutinį klientą, šis aspektas yra esminė tiekimo dalis?“

30. Pareiškėjas, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach* (Katovicų mokesčių inspekcijos direktorius, Lenkija), *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców* (Mažų ir vidutinių įmonių ombudsmenas, Lenkija), Lenkijos vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas. Teisingumo Teismas nusprendė bylą nagrinėti nerengdamas viešo posėdžio.

IV. Analizė

A. Pirminės pastabos

31. Iš prejudicinių klausimų, kuriuos, mano manymu, reikia nagrinėti kartu, formuluočių matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo teiraujasi, ar įvairią greitojo maitinimo vietose tiesiogiai vartoti paruoštų patiekalų veiklą, kaip antai aptariamą pagrindinėje 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 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu.

32. Vis dėlto iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ji iš dalies grindžiama abejonėmis, susijusiomis su taikytinos Sąjungos teisės perkėlimu į Lenkijos teisę. Teisingumo Teismui buvo pateikta rašytinių pastabų, kuriose aptariamas šis klausimas.

33. Taigi, mano manymu, tikslinga priminti ginčo, kuriam vykstant kreiptasi į Teisingumo Teismą, dalyką ir aplinkybes. Kalbama apie valgių tiekimo veiklą, laikytiną arba „maitinimo paslaugomis“, arba „paruoštų patiekalų“ 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 į nacionalinį statistinį klasifikatorių, kurio didelę reikšmę ir skirtumą 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, kurią 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, būtent su šios direktyvos III priedo 1 ir 12a punktais, kuriuose nustatytos ribos būtų peržengtos šiais nacionalinės teisės aktais¹⁷. 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 pagrindinėje byloje aptariamo greitojo maitinimo veiklos įvairumo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl Lenkijos teisės aktų leidėjo nustatytų dviejų lengvatinių tarifų apmokestinant maisto pardavimą atrankinio taikymo atsižvelgiant į 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 nagrinėti 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, pasikeitė²⁰; kita vertus, pagrindinėje byloje aptariama greitojo maitinimo veikla turi požymių, dėl kurių, atsižvelgiant į maisto pardavimo sąlygas ir kliento pasirinkimą, ši veikla gali būti laikoma prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Taigi, mano nuomone, pagrindinėje byloje išryškėja sunkumų, su kuriais anksčiau nesusidurta siekiant atskirti „maisto produktų“ ir „maitinimo paslaugų“ sąvokas.

37. Šiomis aplinkybėmis, kadangi maisto produktų tiekimo sandorių kvalifikavimas kaip lengvatiniais tarifais apmokestinamų sandorių pagal PVM direktyvos III priedą yra būtina išankstinė sąlyga siekiant patikrinti, ar įvairūs PVM tarifai taikytini šiame priede nurodytai kategorijai, Teisingumo Teismas turi apibrėžti šiam vertinimui, kurį turi atlikti nacionalinis teismas, naudingus kriterijus.

38. Taigi siūlau Teisingumo Teismui manyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis ir III priedo 1 ir 12a punktai, siejami su Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu, turi būti aiškinami taip, kad įvairi paruoštų patiekalų, skirtų tiesiogiai vartoti greitojo maitinimo įstaigose, tiekimo veikla siekiant taikyti lengvatinį PVM tarifą patenka į sąvokos „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas“ taikymo sritį, ar į sąvokos „maisto produktai“ taikymo sritį.

17 Dėl palyginimo žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą 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. birželio 1 d. (žr. Direktyvos 2009/47 3 straipsnį), suteikiant valstybėms narėms galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugoms“.

39. Atsižvelgiant į pirma nurodytas šio prašymo aplinkybes jį nagrinėjant primintini principai, taikytini apskritai veiklos, kuriai taikomas PVM, apmokestinimui lengvatiniiais tarifais, konkrečiai kalbant apie „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas“; paskui reikėtų nurodyti naudingas jų aiškinimo gaires siekiant juos taikyti aptariamai veiklai.

B. Lengvatinių tarifų taikymas prekių tiekimui ir paslaugų teikimui

40. PVM direktyvos 96 straipsnyje nurodyta, kad kiekviena valstybė narė nustato ir taiko standartinį PVM tarifą, kuris turi būti toks pats prekių tiekimui ir paslaugų teikimui.

41. Nukrypstant nuo šio principo, šios direktyvos 98 straipsnyje numatyta galimybė taikyti vieną arba du lengvatinius PVM tarifus. Tam minėtos direktyvos III priede išsamiai išvardytos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo kategorijos, kurioms gali būti taikomi lengvatiniai tarifai²¹.

42. Šiuo priedu siekiama, kad tam tikros prekės, laikomos ypač būtinomis, taptų pigesnės, taigi ir prieinamesnės, galutiniam vartotojui, kuriam galiausiai tenka PVM našta²². Kalbant apie maisto produktus, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas juos pripažino svarbiausiomis prekėmis²³.

43. Dėl PVM direktyvos III priedo specifinio turinio Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad reikia pripažinti didelę Sąjungos teisės aktų leidėjo diskreciją, kai jis, priimdamas mokestinę priemonę, turi padaryti politinio, ekonominio ir socialinio pobūdžio pasirinkimus, suskirstyti pagal prioritetą įvairius interesus ar atlikti sudėtingus vertinimus²⁴.

44. Teisingumo Teismas patikslino, kad įgyvendindamas šią didelę diskreciją, kurią turi priimdamas mokestinę priemonę, Sąjungos teisės aktų leidėjas, įtraukdamas PVM direktyvos III priedą, siekė, kad svarbiausioms prekėms bei socialiniams ir kultūriniais tikslams skirtoms prekėms ir paslaugoms būtų taikomas lengvatinis PVM tarifas, jei tai nekelia grėsmės arba kelia tik labai mažą grėsmę, kad gali būti iškraipyta konkurencija²⁵.

45. Taigi PVM direktyvos III priede nustatyta, kad valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius PVM tarifus šioms kategorijoms: „1) [m]aisto produkta[ms] <...>“ ir „12a) maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaug[oms] <...>“.

46. Teisingumo Teismas yra priminęs, kad valstybės narės neprivalo taikyti vieno ar dviejų lengvatinių PVM tarifų ir kad tai yra nukrypimas nuo principo, kad turi būti taikomas standartinis tarifas. Todėl pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją nuo šio principo nukrypti leidžiančios nuostatos turi būti aiškinamos siaurai²⁶ ir pagal įprastą aptariamų sąvokų reikšmę²⁷.

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

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

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

24 Žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimą *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *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. Sprendimą *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. Sprendimą *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 punktas).

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

47. Be to, pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalį taikydamos *lengvatinius tarifus* šios direktyvos III priede nurodytų kategorijų *prekėms* valstybės narės „gali naudotis Kombinuotąja 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 kategoriją²⁸.

49. Mano žiniomis, į Teisingumo Teismą niekada nebuvo kreiptasi su klausimu dėl sąlygų, kuriomis valstybės narės gali naudotis galimybe taikyti lengvatinius PVM *tarifus*, atsižvelgdamos į kategoriją, nurodytą Šeštosios direktyvos H 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 prekėms³⁰ arba paslaugoms³¹.

50. Atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, mano manymu, tikslinga pažymėti, kad PVM direktyvos 98 straipsnyje nenustatyta jokių apribojimų, susijusių su lengvatinių PVM tarifų nustatymu ir jų taikymu pagal šios direktyvos III priede nurodytas prekių ir paslaugų kategorijas³². Taigi kiekvienai šių kategorijų ir netgi jų grupei gali būti taikomi du skirtingi PVM tarifai, sumažinti arba standartiniai, atsižvelgiant į valstybių narių siekiamus tikslus³³. Kitaip tariant, toks pats lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas ir prekių tiekimui, ir paslaugų teikimui³⁴.

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 dalyką³⁵.

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

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

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

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

32 Taip pat pažymėtina, jog iš šios direktyvos 98 straipsnio 3 dalyje vartojamos formuluotės „taikydamos <...> lengvatinius tarifus“, o ne, pavyzdžiui, formuluotės „kurį nors iš lengvatinių tarifų“, matyti, kad prekėms gali būti taikomi du skirtingi lengvatiniai tarifai. Be to, atsižvelgiant į šią formuluotę galima remtis argumentu, kad nėra specialios nuostatos, kuri būtų susijusi su paslaugų teikimu arba pagal kurią atmetamas dviejų skirtingų tarifų taikymas paslaugų teikimui ar pateisinamas skirtingas požiūris. Šiuo klausimu taip pat žr. 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-384/01, EU:C:2003:264, 27 punktą).

33 Taip pat manau, kad tokį aiškinimą patvirtina Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytas lengvatinių PVM tarifų sistemos tikslas. Šiuo klausimu žr. šios išvados 43 ir 44 punktus. Taip pat galima remtis argumentu, kylančiu iš to, kad Teisingumo Teismas maisto produktus laiko svarbiausiomis prekėmis. Šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 1 d. Sprendimą *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 jokių susijusių paslaugų, gali būti pateisinamas mažesnio tarifo pasirinkimas ir dviejų lengvatinių PVM tarifų.

Be to, kalbant apie paslaugas, mano manymu, reikia remtis PVM direktyvos 101 straipsniu, patvirtinančiu, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas teikė didelę reikšmę paslaugoms, įskaitant maitinimo paslaugas, atsižvelgdamas į lengvatinių PVM tarifų poveikį darbo vietų kūrimui, ekonomikos augimui ir tinkamam vidaus rinkos veikimui.

34 Šiuo klausimu kaip lengvatinių PVM tarifų taikymo valstybėse narėse pavyzdį žr. Komisijos ataskaitą „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020“ (Taxud.c.1(2020)), II lentelę, anglų kalba pateikiama internete adresu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (p. 4 ir 5).

35 Žr. PVM direktyvos 14 ir 24 straipsnius, kuriuose atitinkamai apibrėžiami „prekių tiekimas“ ir „paslaugų teikimas“.

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 tarifą³⁶ ir prireikus atrankiai jį taikyti daliai kiekvienos iš šių kategorijų prekių arba paslaugų³⁷; be to, būtent tai ir suteikia prasmę pareigai skirti prekes nuo paslaugų, primintą pirmesniame šios išvados punkte.

54. Pagal šį principą draudžiama PVM tikslais laikyti skirtingo požiūrio į panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje³⁸.

55. Kadangi kalbama apie bendrai PVM sistemai būdingą principą³⁹, manau, kad ši jurisprudencija taikytina nacionalinės teisės aktams, kuriuose nustatyti prekėms 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, atrankinį lengvatinio PVM tarifo taikymą turi būti galima pagrįsti konkrečiais ir specifiniais atitinkamos kategorijos, nurodytos minėtame III priede, aspektais⁴¹.

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 kurios 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 nacionalinės teisės aktų leidėjo siekiamais tikslais pasirenkant vieną ar du lengvatinius PVM tarifus.

59. Taigi nacionalinis teismas turi patikrinti, ar nacionalinės teisės aktų leidėjo pasirinkimas taikyti lengvatinį PVM tarifą, pavyzdžiui, kaip nagrinėjamu atveju, aprūpinimui maistu arba maitinimo paslaugoms, yra susijęs su veikla, nurodyta minėtame III priede, būtent jo 1 arba 12a punkte, ir ar taikant PVM skirtingą požiūrį į prekes arba paslaugas, priklausančias tai pačiai kategorijai, buvo laikomasi mokesčių neutralumo principo.

60. Kita vertus, jei šios sąlygos įvykdytos, Teisingumo Teismas negali tikrinti aplinkybės, kad pagal nacionalinės teisės nuostatas, neatsižvelgiant į Kombinuotąją nomenklatūrą⁴², prekės ir paslaugos, apmokestinamos tokiu pačiu lengvatiniu PVM tarifu, priskiriamos prie vienos kategorijos, formaliai neskiriant tų, kurios PVM direktyvos III priede nurodytos kaip prekės, ir tų, kurios pagal šį priedą priskiriamos prie paslaugų⁴³. Taip pat neturi reikšmės tai, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas nacionaliniame klasifikatoriuje nurodomoms kategorijoms žymėti pasirinko sąvokas, panašias į

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

38 Žr. pirmesniame punkte nurodytą jurisprudenciją. Taip pat žr., kiek tai susiję su įvairiomis PVM srityje vartojamos formuluotės „mokesčių neutralumo principas“ reikšmėmis, generalinio advokato G. Hogan išvadą, pateiktą 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. lapkričio 9 d. Sprendimą *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 23 punktas).

40 Žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Žr., be kita ko, 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *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 rūšių 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“, apimanti „maitinimo restoranuose paslaugas“, „maitinimo savitarnos įstaigose paslaugas“ ir „kitas maitinimo paslaugas“. Žr. šios išvados 13–19 punktus.

vartojamas viename PVM direktyvos III priedo punkte, nustatydamas platesnę taikymo sritį⁴⁴, jeigu jame nurodomos prekės ir paslaugos apmokestinamos lengvatiniu PVM tarifu pagal PVM direktyvos 98 straipsnį ir laikomasi mokesčių neutralumo principo. Būtų kitaip, jei nacionalinės teisės aktų leidėjas nacionaliniame referenciniame klasifikatoriuje būtų rėmęsis, pavyzdžiui, vien šios direktyvos III priedo 12a punkte nurodytomis paslaugomis, nesilaikydamas pasirinkto lengvatinio PVM tarifo taikymo sąlygų.

61. Taigi, kalbant apie pagrindinę bylą, aptariamąs veiklos kvalifikavimo klausimas turi prasmę, tik jeigu jis turi lemti jos dalinį ar visišką apmokestinimą kitu lengvatiniu PVM tarifu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turėtų kilti klausimas, kodėl Lenkijos teisės aktų leidėjas pasirinko apmokestinti 5 % tarifu „paruoštų patiekalų“ kategoriją, apibrėžiamą kaip apimančią bet kurią paruoštų patiekalų, kurie nėra skirti tiesiogiai vartoti, gaminimo veiklą, kitaip nei su maitinimu susijusią veiklą.

62. Kadangi Sąjungos teisės aktų leidėjas patikslino kriterijų, leidžiantį kvalifikuoti maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų veiklą, ir Teisingumo Teismo jurisprudencijoje atsižvelgiant į kitoki teisinį pagrindą yra išaiškinta sąvoka „maisto produktai“, reikia patikslinti elementus, naudingus vienodam šių sąvokų taikymui.

C. Lengvatinio tarifo taikymas „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugoms“

63. Nuo 2009 m. birželio 1 d., Direktyvos 2009/47 įsigaliojimo dienos⁴⁵, PVM direktyvos III priede yra 12a punktas, pagal kurį, kalbant apie „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas“, valstybės narės gali nukrypti nuo bendrojo principo prekėms ir paslaugoms taikyti standartinį tarifą.

64. Pagal Direktyvos 2009/47 2 konstatuojamąją dalį siekiamas tikslas – skatinti darbo vietų kūrimą ir padėti kovoti su šėšeline ekonomika.

65. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011, pagal jo 65 straipsnį taikomo nuo 2011 m. liepos 1 d., 6 straipsnio 1 dalyje Sąjungos teisės aktų leidėjas, siekdamas užtikrinti vienodą PVM sistemos taikymą⁴⁶, nurodė požymius, apibūdinančius maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas, taip pat jas skiriančiuosius požymius. Šio straipsnio 2 dalyje patikslinama, kuo remiantis neleidžiama veiklos laikyti maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslauga.

66. Taigi, kalbant būtent apie maisto, paruošto tiesiogiai vartoti, tiekimą, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, išnagrinėjus Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 1 dalies dviejų pirmųjų sakinių ir 2 dalies formuluotes, manytina, kad maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas apibūdina ne maisto paruošimo būdas, o susijusių paslaugų 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“, tiekimu⁴⁷.

⁴⁴ Pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, referencinis skyrius apima paslaugų, susijusių su patiekalų, 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 (žr. šio sprendimo 8 punktą), 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 konstatuojamąją dalį.

⁴⁷ Dėl šios analizės motyvų žr. šios išvados 80 ir 86 punktus.

68. Pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 1 dalies trečią 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam 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 šių apibrėžčių prasmę⁴⁸.

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 Įgyvendinimo 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 formuluotę, 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 formuluotę, nepasikeitusią nuo 2010 m. sausio 1 d., šios nuostatos, įtrauktos Direktyva 2008/8, įsigaliojimo dienos. Šiame straipsnyje šių paslaugų apmokestinimo vieta apibrėžiama kaip vieta, kur jos yra fiziškai teikiamos, o tai paprastai būna paslaugų teikėjo įstaiga, neskiriant paslaugų rūšių.

72. Antra, mano manymu, ši maitinimo paslaugų ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų skyrimą lengvatinių PVM tarifų srityje, kuris, primenu, nustatytas PVM direktyvos III priede Direktyva 2009/47 ir apibrėžtas Įgyvendinimo reglamente Nr. 282/2011, reikia aiškinti atsižvelgiant į vienintelę ankstesnę šių sąvokų apibrėžtį, kylančią iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos.

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

74. Sprendimo *Faabor-Gelting Linien* 14 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad „aprūpinimo maistu ir gėrimais veikla pasižymi įvairiais požymiais ir veiksmais, 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 vartojim[ui] vietoje, tinkamoje aplinkoje“⁴⁹.

75. Pirmiausia pažymėtina, kad Sprendime *Faabor-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 veikla⁵⁰, atitinka aplinkybes, kuriomis paprastai teikiamos paslaugos restorane.

48 Šiuo klausimu taip pat žr. Komisijos ataskaitą Tarybai dėl keleiviams laivuose, orlaiviuose, traukiniuose ar autobusuose teikiamų 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 paaiškinimų atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

49 Išskirta mano.

50 Žr. Sprendimą *Faabor-Gelting Linien* (13 punktas).

76. Be to, aplinkybė, kad ši veikla buvo vykdoma kelte, gali leisti suprasti tai, kas pagrindžia skirtumą tarp paslaugų, kurias jų teikėjas teikia savo patalpose, ir paslaugų, kurias jis teikia už šių patalpų ribų, maitinimo vietoje⁵¹.

77. Galiausiai skirtumų analizė suteikia daugiau informacijos. Sąjungos teisės aktų leidėjas Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje atmetė kriterijus, grindžiamus maisto paruošimu („paruošt[as] ar neparuošt[as]“) arba maisto vežimu („įskaitant gabenimą arba jo neįskaitant“), ir paliko tik „vartojimo vietoje“ kriterijų⁵².

78. Taip Sąjungos teisės aktų leidėjas išskleidė abejones dėl Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* taikymo srities, pirmiausia kalbant apie vyraujančią elementą, susijusią su patiekalų paruošimu ir tiekimu, pobūdį, kuris, kitaip nei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų teikimo elementų kokybinio vyravimo kriterijus, galėjo sukelti neišsprendžiamų atskyrimo problemų, atsižvelgiant į daugybę atvejų dėl patiekalų įvairovės ir sudėtingumo bei dėl jų pateikimo formų⁵³.

79. Šiuo klausimu galima pažymėti, kad sutampa Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimas, pateiktas Įgyvendinimo reglamente Nr. 282/2011, ir Teisingumo Teismo sprendimas, pateiktas Sprendime *Bog ir kt.*, siekiant nustatyti tikslus kriterijus, leidžiančius atskirti prekių tiekimą nuo paslaugų teikimo tuo atveju, kai vykdoma paruoštų patiekalų, skirtų tiesiogiai vartoti, veikla.

80. Šiomis aplinkybėmis ir dėl plačios Sprendimo *Bog ir kt.* taikymo apimties, kurią lemia faktinių aplinkybių, susiklosčiusių bylose, kuriose priimtas šis sprendimas, įvairovė, nors Direktyva 2009/47 nebuvo taikoma *rationae temporis*⁵⁴, esu tos nuomonės, kad Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnis turi būti aiškinamas atsižvelgiant į šį sprendimą.

81. Iš tikrųjų Sprendime *Bog ir kt.* Teisingumo Teismas sprendė atsižvelgdamas į keturias skirtingas prekybos paruoštais vartoti valgiais ir patiekalais situacijas. Buvo kalbama būtent apie prekybą dešrelėmis ir gruzdintomis bulvytėmis iš turguose stovinčių prekybinių vagonėlių⁵⁵, kukurūzų traškučiais „tortilla“ („nachos“) kino teatrų fojė⁵⁶, skrudintos mėsos patiekalais ir gruzdintomis bulvytėmis iš mobilių maitinimo barų⁵⁷ ir tiekėjo paruoštais patiekalais⁵⁸.

82. Nors iš Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 14 punkto buvo galima nustatyti „paslaugų, skirtų paskatinti vartojim[ui] vietoje, atitinkamoje aplinkoje“, buvimo kriterijų, Sprendimo *Bog ir kt.* 70 ir 71 punktuose Teisingumo Teismas nurodė, kad maisto tiekimas iš mobilių maitinimo barų, prekybinių vagonėlių arba kino teatruose, naudojantis *elementariomis priemonėmis*, kurios reikalauja *tik nereikšmingo žmogiškojo įdirbio*, turi būti laikomas *prekių tiekimu*. Teisingumo Teismas išaiškino šią sąvoką kaip apimančią valgį ir patiekalus, kurie buvo verdami, kepami, skrudinami ar kitaip paruošti, kad juos būtų galima tiesiogiai vartoti⁵⁹.

83. Priešingai, tiekėjo vykdoma veikla, nebent būtų kalbama ne apie standartinių patiekalų tiekimą, *reiškia paslaugų teikimą*, nes vyraujantys paslaugos elementai yra valgių paruošimas, valgiaraščio sudarymas, indų, stalo įrankių ir baldų pateikimas⁶⁰.

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. Sprendimą *Bog ir kt.* (8 punktas).

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

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

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

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

59 Žr. Sprendimą *Bog ir kt.* (88 punktas).

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

84. Vis dėlto Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad „maisto <...> tiekimas <...> neteikiant [jokių] kitų pagalbinių [susijusių] paslaugų, nelaikomas maitinimo arba aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugomis“⁶¹, nors šio straipsnio 1 dalyje ši paslauga apibrėžiama kaip „maisto <...> tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbinių [susijusių] paslaugų, kuriomis sudaromos sąlygos tą maistą <...> vartoti iš karto <...> [kuris yra] tik visumos, kurioje *dominuoja paslaugos*, sudėtinė dalis“⁶².

85. Kokias išvadas šiomis aplinkybėmis daryti remiantis patikslinimais, pateiktais sprendimuose *Faaborg-Gelting Linien* ir *Bog ir kt.*, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo konstatuotus įvairius susijusių paslaugų lygius, jei apmokestinama veikla vykdoma kitomis sąlygomis, nei pirma Teisingumo Teismo išnagrinėta veikla? Primintina, kad nagrinėjamu atveju prejudiciniai klausimai susiję su greitojo maitinimo veiklos kvalifikavimu ir kad šios veiklos ypatumas tas, jog, atsižvelgiant į kliento pasirinkimą, ji gali turėti maitinimo paslaugų arba aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų požymių, taip pat prekybos maistu išsinešti požymių; bet kuriuo atveju prekybos vieta yra įrengta ne naudojantis elementariomis priemonėmis, o stacionarioje aplinkoje, specialiai skirtoje tiesiogiai vartoti parduodamus gaminius.

86. Mano manymu, pirma, iš sprendimų *Faaborg-Gelting Linien* ir *Bog ir kt.*, į kuriuos atsižvelgiant siūlau Teisingumo Teismui aiškinti Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnį⁶³, aiškiai matyti, kad prekyba patiekalais išsinešti turi būti laikoma prekių tiekimu. Ši aiškinimą galima pagrįsti PVM komiteto darbais⁶⁴.

87. Antra, tas pats taikytina ir vietoms, kuriose vartotojo požiūriu galimybė tiesiogiai vartoti negali būti vyraujantis paslaugos elementas dėl teikėjo siūlomų minimalių paslaugų (supakavimas, stalo įrankių pateikimas, nedidelė erdvė), kurias teikia ribotas skaičius asmenų (paprastai vienas ar keli pardavėjai).

88. Trečia, iš to taip pat darytina išvada, kad kvalifikavimas kaip aprūpinimo maistu ir gėrimais veiklos reikalauja išsamios analizės ir vien kiekybinio pobūdžio konstatavimo, kad yra patalpos, skatinančios vartojimą vietoje, nepakanka.

89. Vis dėlto šie įvairūs elementai neleidžia tiksliai atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo klausimus, susijusius su paslaugų lygiu, būtinu tam, kad aptariamų įvairių prekybos rūšių (*in-store, drive-in, walk-through, food court*)⁶⁵ būtų galima nelaikyti prekių tiekimu.

90. Tokia išvada, mano manymu, pateisina požiūrį, kad Teisingumo Teismo atsakymas turi būti lengvai pritaikomas ir kitoms prekybos paruoštais patiekalais formoms įvairiose greitojo vartojimo vietose, įrengtose, pavyzdžiui, parduotuvėse, muziejuose, sporto klubuose, degalinėse, turguose, šalia maisto produktų pardavimo automatų, taip pat tokioms, kurios dar tik gali atsirasti, kaip buvo galima konstatuoti esant dabartinei sanitarinei krizei. Kalbėdamas apie tai galvoju apie restoranų savininkus, pardavinėjusius klientams, negalėjusiems pasilikti valgyti vietoje, paruoštus patiekalus, kurie buvo supakuoti taip, tarsi būtų padėti ant lėkštės ir galėjo išsilaikyti kelias dienas arba būti iškart pašildyti.

61 Išskirta mano.

62 Išskirta mano.

63 Žr. šios išvados 80 punktą.

64 Žr. Gaires, priimtas 86-ajame PVM komiteto posėdyje, 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 gairėse patikslinama, kad nei maitinimo paslaugomis, nei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugomis nelaikoma ši veikla:

- paprastas paruošto ar neparuošto maisto (pavyzdžiui, maisto išsinešti iš restoranų, prekybos centrų ar panašių vietų) tiekimas,
- veikla, reiškianti paprasčiausiai maisto paruošimą ir vežimą,
- apskritai veikla, reiškianti maisto ir (arba) gėrimų paruošimą, vežimą ir įteikimą, neteikiant jokių kitų susijusių paslaugų.

Kita vertus, PVM komitetas pažymi, kad šiais atvejais maisto ir (arba) gėrimų tiekimas, neteikiant susijusių paslaugų, reiškia prekių tiekimą, kurio vieta nustatoma remiantis PVM direktyvos 31–37 straipsniais. Valstybės narės gali taikyti lengvatinių tarifų maisto produktų tiekimui (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus) pagal 1 kategoriją, nurodytą PVM direktyvos III priede.

65 Žr. šios išvados 21 punktą.

91. Mano manymu, iš maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų apibrėžties, pateikiamos Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje, aiškinamame atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, matyti, kad darbuotojų, turinčių užtikrinti paslaugų, skatinančių tiesiogiai vartoti maistą, pateikiamą tam įrengtose patalpose, teikimą, įdarbinimas yra lemiamas kriterijus siekiant patikslinti tai, ką apima formuluotė „pakankamos pagalbinės [susijusios] paslaugos“. Konkrečiai kalbant, esu tos nuomonės, jog dažniausiai tai, kad maistas tiekiamas vietoje, kurią kontroliuoja apmokestinamasis asmuo ir kurioje materialiniai ir žmogiškieji ištekliai yra organizuojami ir naudojami siekiant užtikrinti vartotojui patogumą (pavyzdžiui, stalai ir kėdės) ir saugumą (pirmiausia patalpų nuosavybė), leidžia atskirti paslaugų teikimą nuo prekių tiekimo.

92. Vis dėlto tokį kriterijų reikia derinti su *vartotojo pasirinkimu* naudotis su maisto tiekimu susijusiomis paslaugomis, kuris numatomas *atsižvelgiant į prekybos tiesiogiai vartojamais patiekalais būdą*, t. y. paslaugų teikėjo patalpų viduje arba už jos ribų. Pastaruoju atveju vien infrastruktūros, kurioje naudojami materialiniai ir žmogiškieji ištekliai, leidžiančios teikti paslaugas, sukūrimo, 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 narės pasirinkimui taikyti lengvatinį PVM tarifą. 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 prekių tiekimas, atsižvelgiant į tai, ar ši prekyba vykdoma maisto prekių 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 įdirbio. Bet kuriuo atveju ši atitinkamų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo panašumo vertinimą turi atlikti nacionalinis teismas⁶⁶.

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 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsniu, turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ apima maisto tiekimą vietoje, kurią 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 sąvoka „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. Šį atsakymą, atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktinių aplinkybių įvairumą, būtų galima naudingai papildyti patikslinimais, susijusiais su preliminariumi prekybinės veiklos kvalifikavimu, tam, kad nacionalinis teismas galėtų nuspręsti, ar, vidutinio vartotojo požiūriu, prekybai paruoštais patiekalais gali būti taikomas 8 % tarifas, atsižvelgiant vien į jų tiesioginio vartojimo kriterijų, nors paruoštų patiekalų tiekimui būtų taikomas 5 % tarifas.

⁶⁶ Žr., be kita ko, 2019 m. birželio 27 d. Sprendimą *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 48 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

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 paruoštų valgių ir patiekalų 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 parduodamų gaminių požymius⁶⁷ ir Mokesčių inspekcijos nurodytus paslaugų požymius. Susijusios paslaugos yra šios:

„– klientai gali naudotis valgomoja 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 jurisprudencijai⁶⁸, 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 vykdant 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 reikšmės⁶⁹.

⁶⁷ Žr. šios išvados 20 punktą.

⁶⁸ Žr. šios išvados 74 ir 82 punktus.

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

102. Tokiu atveju, kaip patikslino Komisija, manau, kad apmokestinamasis asmuo turi išsaugoti visus elementus, pagrindžiančius atrankinį PVM tarifo taikymą⁷⁰.

2. Pardavimas už greitojo maitinimo įstaigų ribų

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 neužteiti į infrastruktūrą, kurią jam suteikia pareiškėjas pagrindinėje byloje. Taigi, matyt, logiška manyti, kad, vidutinio vartotojo požiūriu, iš esmės visos susijusios paslaugos, teikiamos įstaigos, į kurią pirkdamas paruoštą patiekalą jis neužteina (o į tai atsižvelgiama pateikiant paruoštą patiekalą (nėra padėklo, duodamas maišelis išsivežti)), viduje, nėra vyraujančios.

104. Vadinas, Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 2 dalies taikymo sąlygos yra įvykdytos.

105. Dėl esminių priežasčių, nurodytų šios išvados 91 ir 92 punktuose, paprasta galimybė vis dėlto naudotis asmens, atsakingo už greitojo maitinimo įstaigos vietą, suteikta infrastruktūra, mano nuomone, negali paneigti šios analizės. Manau, kad nagrinėjamu atveju ją patvirtina palyginimas su aplinkybėmis, kurias Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Bog ir kt.*⁷¹.

106. Iš tikrųjų, palyginti su prekyba iš prekybinių vagonėlių, kino teatrų fojė ir iš mobilių maitinimo barų, kai paslaugos yra labai ribotos dėl vietų, skirtų tiesiogiai vartoti, įrengimo pobūdžio, bendra tai, kad vartotojas pasirenka greitą aptarnavimą, apribotą vietos, skirtos patenkinti šiam poreikiui.

107. Taigi, kaip ir Komisija, iš to darau išvadą, kad apmokestinamojo asmens vykdoma prekyba taikant *drive-in* ir *walk-through* sistemas turi būti laikoma maisto produktų tiekimu.

3. Pardavimas prekybos centruose, maitinimo zonoje

108. Dėl pardavimo prekybos centruose įrengtose maitinimo zonoje, (*food court*) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad kalbama apie paruoštą patiekalą, skirtą vartoti vietoje tam specialiai įrengtose zonoje, esančiose šiuose centruose, pardavimo sistemą. Šiose maitinimo zonoje yra vadinamieji bokšai – maisto produktus siūlančių subjektų prekyvietės. Savo boksuose kiekvienas subjektas turi pardavimo ir atsiskaitymo plotą, virtuvės plotą ir kartais – sandėliavimo plotą. Būna bendras plotas, skirtas visų šių subjektų, parduodančių maisto produktus maitinimo zonoje (*food court*), klientams maistui vartoti. Šioje zonoje sustatyti stalai ir kėdės, kurie niekaip nėra atskirti ar priskirti kuriam nors iš šių subjektų. Atėjęs į vieną iš šių bokšų klientas nusiperka paruoštą patiekalą vienkartinėje pakuotėje, kurį gali išsinešti arba suvartoti tam skirtame vartojimo plote, kuris (nors jame sustatyti stalai ir kėdės) nėra restorano salė; taip pat nėra nei restorano infrastruktūros (t. y. atskiros virtuvės, indų, stalo įrankių, staltiesių, indų plovėjų, profesionalių padavėjų, virėjų ir t. t.), nei rūbinės. Tualetai priklauso prekybos centrui. Be to, ši vieta gali būti naudojama kaip laukimo ir susitikimo vieta. Stalų negalima rezervuoti.

109. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog klientui suteikta galimybė naudotis siūloma infrastruktūra, vidutinio kliento požiūriu, nėra reikšmingas veiklos elementas, kitaip nei pardavimo restorane atveju, reikėtų daryti išvadą, kad šią veiklą reikia laikyti maisto produktų tiekimu, kaip ir pardavimą už greitojo maitinimo įstaigų ribų.

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.

110. Vis dėlto pritariu Komisijos nuomonei, pagal kurią, atsižvelgiant į tam tikrus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytus pardavimo maitinimo zonose (*food court*) sistemos požymius, veiklą galima kvalifikuoti įvairiai.

111. Iš tikrųjų atsižvelgiu į tai, kad paruoštais patiekalais prekiaujama zonoje, skirtoje vartoti vietoje; tiesa, už šią zoną nėra atsakingas vien pareiškėjas pagrindinėje byloje; joje matomas ir jo įstaigos pavadinimas⁷², joje jis teikia paslaugas, lygiavertės toms, kuriomis vidutinis vartotojas gali naudotis to paties pavadinimo greitojo maitinimo įstaigų viduje. Tokiu atveju manytina, jog atsižvelgiant į tai, kad yra suteikiama maitinimo zona ir kartu teikiamos atitinkamos paslaugos, veiklą reikia laikyti paslaugų teikimu, net jei greitojo maitinimo vieta dalijamasi su kitais prekeiviais. Šiuo klausimu pabrėžtina, jog iš Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, kad sąvoka „aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ apima apskritai visas tokios rūšies paslaugas, teikiamas už verslininko patalpų ribų.

112. Mano manymu, galėtų būti kitaip, jei prekybos centruose prekystaliai būtų įrengti pagal sistemą, identišką *walk-through* sistemai, ir jei klientas galėtų nusipirktą produktą suvartoti zonoje, už kurią atsakingi šie centrai ir kurioje klientui suteikti tik stalai ir kėdės, neatsižvelgiant į tai, ko siekta šiuo pirkinio (suvartoti vietoje ar kažko palaukti).

113. Taigi esu tos nuomonės, kad paruoštų patiekalų pardavimas apmokestinamojo asmens klientams suteiktoje nuolatinėje infrastruktūroje, kuri skirta valgyti vietoje ir kuria dalijamasi arba nesidalijama su kitais paruoštų patiekalų tiekėjais, yra maitinimo paslauga, nors darbuotojų teikiamos paslaugos apsiriboja maitinimo vietos naudojimo administravimu ir patogumų klientui suteikimu.

114. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtų galima atsakyti, kad:

- patiekalų, paruoštų taip, kaip aptariama pagrindinėje byloje, pardavimas greitojo maitinimo vietose, kur apmokestinamasis asmuo suteikia klientui infrastruktūrą, kurioje šis gali pavalgyti vietoje ir kuria apmokestinamasis asmuo naudojasi vienas arba su kitais paruoštų patiekalų tiekėjais, reiškia maitinimo paslaugą ir
- patiekalų, paruoštų taip, kaip aptariama pagrindinėje byloje, kuriuos klientas nusprendžia išsinešti, o ne suvartoti vietoje, naudodamasis tam apmokestinamojo asmens suteikta infrastruktūra, pardavimas greitojo maitinimo vietose reiškia ne maitinimo paslaugą, o maisto produktų tiekimą, kuris gali būti apmokestintas lengvatiniu PVM tarifu. Šis gali būti identiškas maitinimo paslaugai taikomam tarifui, su sąlyga, kad nebūtų pažeistas mokesčių neutralumo principas.

V. Išvada

115. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 12a punktu ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, 6 straipsniu, turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ apima maisto tiekimą vietoje, kurią kontroliuoja apmokestinamasis asmuo ir kurioje

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.

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.

Taigi patiekalų, paruoštų taip, kaip aptariama pagrindinėje byloje, pardavimas greitojo maitinimo vietose, kur apmokestinamasis asmuo suteikia klientui infrastruktūrą, kurioje šis gali pavalgyti vietoje ir kuria apmokestinamasis asmuo naudojasi vienas arba su kitais paruoštų patiekalų tiekėjais, reiškia maitinimo paslaugą.

2. Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 1 punktu, turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „maisto produktai“ apima tiesiogiai vartoti skirtą maisto tiekimą už apmokestinamojo asmens įrengtos vietos, kurioje teikiamos pakankamos susijusios paslaugos, leidžiančios vartoti šį maistą vietoje, ribų.

Taigi patiekalų, paruoštų taip, kaip aptariama pagrindinėje byloje, kuriuos klientas nusprendžia išsinešti, o ne suvartoti vietoje, naudodamasis tam apmokestinamojo asmens suteikta infrastruktūra, pardavimas greitojo maitinimo vietose reiškia ne maitinimo paslaugą, o maisto produktų tiekimą, kuris gali būti apmokestinamas lengvatiniu pridėtinės vertės mokesčio tarifu. Šis gali būti identiškas maitinimo paslaugai taikomam tarifui, su sąlyga, kad nebūtų pažeistas mokesčių neutralumo principas.