



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. spalio 5 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnio 2 dalis – Valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį tarifą tam tikrų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui – III priedo 1 ir 12a punktai – Panašūs maisto produktai, pagaminti iš tos pačios pagrindinės sudedamosios dalies – Karšti pieno gėrimai – Skirtingų lengvatinių PVM tarifų taikymas – Prekės, turinčios tas pačias objektyvias charakteristikas ir savybes – Prekės, gautos naudojantis tiekėjo paruošimo ir suteikimo naudotis paslaugomis arba jomis nesinaudojant“

Byloje C-146/22

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2022 m. sausio 28 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. kovo 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

YD

prieš

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai N. Jääskinen (pranešėjas) ir M. Gavalec,

generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– YD, atstovaujamos *doradcy podatkowi* S. Czajka, J. Orłowski, I. Rymanowska ir A. Tałasiewicz,

* Proceso kalba: lenkų.

- *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, atstovaujamo K. Nowicka ir B. Rogowska-Rajda,
- *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców*, atstovaujamo *radca prawny* P. Chrupek,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir A. Stobiecka-Kuik,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713 (OL L 286, 2018, p. 20) (toliau – PVM direktyva), 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktų, 14 straipsnio 1 dalies, 24 straipsnio 1 dalies ir 98 straipsnio, siejamų su jos 4 ir 7 konstatuojamosiomis dalimis, III priedo 1 ir 12a punktais, lojalaus bendradarbiavimo, mokesčių neutralumo, teisėtumo ir teisinio saugumo principais, taip pat su 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 6 straipsniu, išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant YD ir *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius, Lenkija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), taikomo YD vartojimo įstaigose sudaromiems šokoladinių pieno gerimų pardavimo sandoriams, tarifo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

KN

- 3 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382), redakcija pagal 2006 m. spalio 17 d. Komisijos reglamentą (EB) Nr. 1549/2006 (OL L 301, 2006, p. 1), I priede esančiai Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) 2202 pozicijai priskiriami „vandenys, įskaitant mineralinius ir gazuotuosius vandenys, į kuriuos pridėta cukraus ar kitų saldiklių arba aromatinių medžiagų, ir kiti nealkoholiniai gėrimai, išskyrus vaisių ar daržovių sultis, priskiriamas 2009 pozicijai“.

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 4 ir 7 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(4) Daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką, valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktų suderinimas naudojant [PVM] sistemą, kuris panaikins, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.

<...>

(7) Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.“

5 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

6 Minėtos direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

7 Tos pačios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

8 PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta:

„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.“

9 Šios direktyvos 98 straipsnyje nurodyta:

„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 III priedo 6 punkte nurodytoms paslaugoms.

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

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

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

<...>

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

Įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011

- 11 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnyje numatyta:

„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 paslaugų, kuriomis sudaromos sąlygos tą maistą ir gėrimus vartoti iš karto. Maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas – tai tik visumos, kurioje dominuoja 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 kitų pagalbinių paslaugų, nelaikomas maitinimo arba aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugomis, kaip apibrėžta 1 dalyje.“

Lenkijos teisė

- 12 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (*Dz. U.*, Nr. 54, 535 pozicija), redakcija, taikytina pagrindinėje byloje (*Dz. U.*, 2018 m., 2174 pozicija, toliau – PVM įstatymas), 41 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „įstatymo 3 priede išvardytoms prekėms ir paslaugoms“, išskyrus tas, kurios priskiriamos 2015 m. rugsėjo 4 d. *Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług* (Ministrų Tarybos nutarimas dėl Lenkijos prekių ir paslaugų klasifikavimo) (*Dz. U.*, 2015 m., 1676 pozicija, toliau – PKWiU) 56 skyriui, „atsižvelgiant į 114 straipsnio 1 dalį, taikomas 7 % mokesčio tarifas“. Pagal šio įstatymo 146aa straipsnio 1 dalies 1 punktą šioje nuostatoje numatytas PVM tarifas padidintas iki 8 %.
- 13 PVM įstatymo 41 straipsnio 2a dalyje numatyta, kad „įstatymo 10 priede išvardytoms prekėms ir paslaugoms“, išskyrus tas, kurios priskiriamos PKWiU 56 skyriui, taikomas 5 % tarifas“.

- 14 Šio įstatymo 41 straipsnio 12f dalies 1 punkte nustatyta:
„2 dalyje nurodytas tarifas taikomas tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, kurios pagal Lenkijos prekių ir paslaugų klasifikatorių priskiriamos aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų grupei (*PKWiU* 56), išskyrus tam tikrus pardavimus: gėrimų, išskyrus tuos, kurie nurodyti įstatymo 3 ar 10 priede arba įgyvendinimo priemonėse, įskaitant jų paruošimą ir pateikimą.“
- 15 Minėto įstatymo 10 priedo 17 punkte nurodyti „vandenys, įskaitant mineralinius ir gazuotuosius vandenius, į kuriuos pridėta cukraus ar kitų saldiklių arba aromatinių medžiagų, ir kiti nealkoholiniai gėrimai, išskyrus vaisių ar daržovių sultis, priskiriamas KN 2009 pozicijai, – tik šie produktai: 1) jogurtas, pasukos, kefyras, pienas, nepriskiriami KN 04 skyriui, išskyrus produktus, į kuriuos pridėta kavos ir jos ekstraktų, esencijų ar koncentratų; 2) nealkoholiniai gėrimai, kuriuose vaisių, daržovių arba vaisių ir daržovių sulčių procentinė dalis sudaro ne mažiau kaip 20 % žaliavų“.
- 16 *PKWiU* 56 skyriui „Aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ priskiriamos „maitinimo ir pagaminto valgio tiekimo paslaugos“, „[m]aisto ruošimo ir tiekimo (*catering*) išorės klientams paslaugos ir kitos aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“ bei ir „[g]ėrimų ruošimo ir tiekimo paslaugos“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 17 YD, pareiškėja pagrindinėje byloje, Vroclave (Lenkija) valdo kavinių, kuriose prekiaujama gėrimu „Classic Hot Chocolate“ – karštu šokoladu su pienu ir šokolado užpilu, tinklą.
- 18 YD pateikė mokesčių administratoriui prašymą pateikti privalomos informacijos apie šiam gėrimui taikomą PVM tarifą. 2020 m. birželio 17 d. pranešime šis mokesčių administratorius nurodė, kad minėto gėrimo pardavimas išsinešti ir pardavimas vietoje turi būti laikomas prekių tiekimu su pagalbinėmis paslaugomis, t. y. gėrimo paruošimu ir tiekimu klientui iš karto suvartoti. Iš to jis padarė išvadą, kad ši paslauga patenka į *PKWiU* 56 skyrių „Aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“, todėl tokiam prekių tiekimui taikomas lengvatinis 8 % PVM tarifas.
- 19 YD užginčijo šį pranešimą tvirtindama, kad reikia taikyti lengvatinį 5 % PVM tarifą pagal analogiją su kitu prekių tiekimu, numatytu PVM įstatymo 10 priede, kuris, be kita ko, apima pieno gėrimus. Šiuo klausimu ji rėmėsi šių prekių ir pagrindinėje byloje nagrinėjamo gėrimo panašumu, PVM neutralumo principo pažeidimu, konkurencijos taisyklių pažeidimu ir neteisingu PVM įstatymo įgyvendinimu.
- 20 Mokesčių administratorius patvirtino savo pranešimą 2020 m. gruodžio 11 d. sprendimu. Jis pažymėjo, kad *PKWiU* 56 skyriui priskiriami maisto produktai, kaip antai nagrinėjamas gėrimas, negali būti pakeičiami mažmeninei prekybai siūlomais pieno gėrimais, kuriems taikomas lengvatinis 5 % PVM tarifas. Jis pabrėžė skirtumą, dėl kurio, jo nuomone, parduotuvėse parduodamas naudoti paruoštas gėrimas skiriasi nuo darbuotojo pagal užsakymą ir kavinėje paruošto karšto gėrimo, atsižvelgiant į atitinkamo kliento individualius pageidavimus. Antruoju atveju kartu su tiekimu teikiamos pagalbinės paslaugos, kurios turi įtakos vartotojo sprendimui pirkti atitinkamą prekę.
- 21 Po šio sprendimo YD pateikė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, ir nurodė, kad pažeistas PVM įstatymo 41 straipsnio 12f dalies 1 punktas, siejamas su šio

- įstatymo 41 straipsnio 2a dalimi ir 10 priedo 17 punkto 1 dalimi, taip pat PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalys ir šios direktyvos 4 ir 7 konstatuojamosios dalys. Jos teigimu, klaidingai aiškindamas šias nuostatas mokesčių administratorius padarė išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo gėrimo tiekimui turi būti taikomas lengvatinis 8 % PVM tarifas. YD mano, kad tokiam gėrimui turi būti taikomas analogiškas apmokestinimas kaip ir kitoms PVM įstatymo 10 priede išvardytoms prekėms, t. y. apmokestinimas lengvatiniu 5 % PVM tarifu, siekiant užtikrinti vienodas konkurencines sąlygas šioms prekėms.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl nagrinėjamo nacionalinės teisės aktų ir praktikos atitikties PVM direktyvai, kaip ji išaiškinta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, ir PVM bendros sistemos principams.
- 23 Šis teismas iš esmės nurodo, kad Lenkijos teisės aktų leidėjas numatė taikyti lengvatinius PVM tarifus PVM direktyvos III priedo 1 punkte nurodytiems „maisto produktams“ ir šio III priedo 12 a punkte nurodytoms „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugoms“. PVM įstatymo 41 straipsnio 2a dalyje numatyta, kad lengvatinis 5 % PVM tarifas taikomas šio įstatymo 10 priede, kuriame daroma nuoroda į KN 2202 poziciją, išvardytoms prekėms ir paslaugoms. Tačiau šioms prekėms ir paslaugoms šis tarifas netaikomas, jeigu jos priskiriamos *PKWiU* 56 skyriui.
- 24 Šiomis aplinkybėmis minėtam teismui visų pirma kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į teisinio saugumo principą, nacionalinės teisės aktų leidėjas gali remtis dviem skirtingais klasifikavimo šaltiniais, t. y. KN ir *PKWiU*, kad nustatytų PVM tarifą, taikomą tai pačiai prekių ar paslaugų kategorijai.
- 25 Pirma, jis tvirtina, kad PVM įstatymu ir *PKWiU* siekiama skirtingų tikslų.
- 26 Antra, jis teigia, kad būtų galima manyti, jog mokesčių administratorius turi per didelę diskreciją nustatyti PVM tarifą, taikytiną tą patį vidutinio vartotojo poreikį tenkinančioms prekėms ir paslaugoms, o tai neatitinka PVM neutralumo principo.
- 27 Trečia, jis pažymi, kad Lenkijos teisės aktų leidėjas remiasi *PKWiU*, nors jis apmokestinamosios veiklos sąvoką aiškina kitaip nei PVM bendra sistema, visų pirma kiek tai susiję su paslaugos, sudarytos iš pagrindinės paslaugos ir kelių pagalbinių paslaugų, kvalifikavimu.
- 28 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad neginčijama, jog nagrinėjamo gėrimo pardavimas yra prekių tiekimas. Vis dėlto jam kyla abejonių dėl to, ar mokesčių administratorius gali manyti, kad pagalbinės paslaugos, susijusios su jo paruošimu ir pardavimu, gali lemti tai, kad šiam produktui turėtų būti taikomas kitoks PVM tarifas, palyginti su panašiais produktais, dėl kurių tokios pagalbinės paslaugos neteikiamos.
- 29 Tokiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus, 14 straipsnio 1 dalį, 24 straipsnio 1 dalį ir 98 straipsnio 1–3 dalis, siejamas su [Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011] 6 straipsnio 1 ir 2 dalimis, siejamomis su šios direktyvos III priedo 1 ir 12a punktais ir [jos] 4 ir 7 konstatuojamosiomis dalimis, taip pat pagal lojalaus bendradarbiavimo principą, mokesčių neutralumo principą, mokesčio teisėtumo principą ir teisinio saugumo principą draudžiama taikyti tokias nacionalinės teisės nuostatas, kokios nagrinėjamos šioje

byloje, pagal kurias maisto produktams, visų pirma pieno gėrimams, priskiriamiems [KN 2202 pozicijai], numatytas lengvatinis 5 % PVM tarifas, o maisto produktams, įskaitant gėrimus, kurių sudėtyje yra pieno ir kurie pagal [PKWiU 56 skyrių] priskiriami maisto paslaugoms, jis netaikomas, tačiau jiems (jų tiekimui ar paslaugoms) taikomas lengvatinis 8 % PVM tarifas, nors vidutinis vartotojas, išgydamas šias prekes ar paslaugas, tokį tiekimą (paslaugas) vertina kaip tenkinančius tą patį poreikį?

2. Ar su mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principais yra suderinama administracinė praktika, pagal kurią prekėms, turinčioms tas pačias objektyvias charakteristikas ir savybes, taikomi du skirtingi lengvatiniai PVM tarifai, priklausomai nuo šių prekių paruošimo ir pateikimo paslaugų teikimo, kai šios prekės diferencijuojamos ne pagal objektą, o pagal subjektą?“

Dėl prejudicinių klausimų

30. Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 98 straipsnis, siejamas su jos III priedo 1 ir 12a punktais, Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnis ir mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad maisto produktai, sudaryti iš tos pačios pagrindinės sudedamosios dalies ir tenkinantys tuos pačius vidutinio vartotojo poreikius, yra apmokestinami dviem skirtingais lengvatiniais PVM tarifais, atsižvelgiant į tai, ar jie parduodami parduotuvėje, ar ruošiami ir tiekiami karšti klientui jo prašymu, siekiant iš karto suvartoti.
31. Visų pirma šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 96 straipsnį prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pat PVM tarifas, t. y. kiekvienos valstybės narės nustatytas standartinis tarifas.
32. Nukrypstant nuo šio principo, valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį tarifą numatyta šios direktyvos 98 straipsnyje. Šiuo tikslu šios direktyvos III priede pateiktas baigtinis prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi lengvatiniai tarifai, kategorijų sąrašas (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
33. Valstybėms narėms suteiktos galimybės numatyti lengvatinius PVM tarifus tikslas yra padaryti mažiau atlygintinas, todėl labiau prieinamas galutiniam vartotojui, kuris galiausiai sumoka mokesťį, tam tikras prekes ir paslaugas, kurios laikomos ypač reikalingomis (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
34. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės, laikydamosi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo, gali tiksliau nustatyti PVM direktyvos III priede nurodytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kategorijas, kurioms taikomas lengvatinis tarifas (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
35. Šiuo klausimu pažymėtina, kad, remiantis PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalimi, valstybės narės, taikydamos lengvatinius tarifus kategorijoms, prie kurių priskirtos tiekiamos prekės, gali naudotis KN, kad nustatytų, kas iš tiesų priklauso atitinkamai kategorijai. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad

- naudojimas KN yra tik vienas iš būdų tiksliai apibrėžti atitinkamą kategoriją (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 39 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 36 Taigi su sąlyga, jog sandoriai, kuriems taikomas lengvatinis tarifas, priklauso vienai iš PVM direktyvos III priede išvardytų kategorijų ir laikomasi mokesčių neutralumo principo, nacionalinės teisės aktų leidėjas, kai nacionalinėje teisėje apibrėžia kategorijas, kurioms ketina taikyti lengvatinį tarifą, gali prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, patenkančius į PVM direktyvos III priedo kategorijas, klasifikuoti pagal metodą, kurį laiko tinkamiausiu (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 40 punktą).
- 37 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, jog su sąlyga, kad laikomasi pirmesniame punkte nurodytų sąlygų, nacionalinės teisės aktų leidėjas gali priskirti prie tos pačios kategorijos skirtingus apmokestinamuosius sandorius, įtrauktus į atskiras šio III priedo kategorijas, formaliai nediferencijuodamas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo ir jiems taikyti tą patį lengvatinį PVM tarifą (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 41 punktą).
- 38 Be to, jis nusprendė, kad PVM direktyva nekliudo tam, kad šios direktyvos III priedo tos pačios kategorijos prekių tiekimui ar paslaugų teikimui būtų taikomi du skirtingi lengvatiniai PVM tarifai (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 39 Vis dėlto reikia priminti, kad, kai valstybės narės nusprendžia taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus vienai iš prekių ar paslaugų kategorijų, nurodytų PVM direktyvos III priede, arba prireikus selektyviai taikyti juos tik daliai kiekvienos iš šių kategorijų prekių ar paslaugų, jos turi laikytis mokesčių neutralumo principo (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 43 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 40 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai ir praktika leidžia atskirti vartoti paruoštus pieno gėrimus, kuriais prekiaujama parduotuvėse (jie klasifikuojami kaip maisto produktai, priskiriami prie KN 2202 kodo, kuriems taikomas lengvatinis 5 % PVM tarifas), nuo karštų pieno gėrimų, kuriuos, kaip ir pareiškėjos pagrindinėje byloje parduodamą „Classic Hot Chocolate“, kavinės darbuotojas kliento prašymu ruošia suvartoti nedelsiant (jie priskiriami PKWiU 56 skyriui („aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“) ir yra apmokestinami lengvatiniu 8 % PVM tarifu).
- 41 Taigi pirmiau nurodytiems pieno gėrimams taikomi skirtingi lengvatiniai PVM tarifai, atsižvelgiant į tai, ar tie gėrimai parduodami mažmeninėje prekyboje parduotuvėje kaip vartoti paruoštas gėrimas, ar jie ruošiami ir karšti tiekiami klientui, taip vykdant prekių tiekimą jo prašymu ir siekiant juos iš karto suvartoti. Šis skirtumas išplaukia iš jų klasifikavimo atitinkamai kaip maisto produktų, priskiriamų KN, ir kaip PKWiU priskiriamų aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų dalies.
- 42 Iš šio sprendimo 37–39 punktuose nurodytos jurisprudencijos iš esmės matyti, kad prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, patenkančiam į PVM direktyvos III priedo taikymo sritį, gali būti taikomi du skirtingi lengvatiniai PVM tarifai, jeigu laikomasi mokesčių neutralumo principo.

- 43 Taigi maisto produktų klasifikavimo metodas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris grindžiamas, be kita ko, tuo, ar kartu su jais teikiamos su jų vartojimu susijusios pagalbines paslaugos, savaime nėra nesuderinamas su Sąjungos teise.
- 44 Tai taikytina juo labiau dėl to, kad, nors PVM direktyvos III priedo 1 ir 12a punktai gali būti taikomi tapatiems ar panašioms maisto produktams kaip atitinkamai „maisto produktams“ ir „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugoms“, iš Įgyvendinimo reglamento 282/2011 6 straipsnio matyti, kad, siekiant apmokestinamąjį sandorį kvalifikuoti kaip „maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugas“, Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo suteikti lemiamą reikšmę ne maisto produktų paruošimo ar jų pristatymo būdai, bet susijusioms paslaugoms, teikiamoms kartu su paruoštu maistu; šios paslaugos turi būti pakankamos siekiant užtikrinti greitą šio maisto vartojimą ir dominuojančios, palyginti su jo tiekimu (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 58 punktą).
- 45 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai atitinka mokesčių neutralumo principą.
- 46 Šiuo klausimu reikia priminti, kad šis principas draudžia, kad PVM tikslais panašių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kurie konkuruoja tarpusavyje, būtų vertinami skirtingai (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 44 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 47 Kiek tai susiję su atitinkamų prekių ar paslaugų panašumo vertinimu, kuris galiausiai priklauso nacionaliniam teismui, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš esmės reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo požiūrį. Prekės ar paslaugos yra panašios, kai turi tokių pačių savybių ir, atsižvelgiant į panašumo jas naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius ir kai esami skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių prekių ar paslaugų (2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 48 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar pieno gėrimai, klasifikuojami kaip maisto produktai, priskiriami prie KN 2202 pozicijos, ir karšti pieno gėrimai, priskiriami prie *PKWiU* 56 skyriaus („aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos“), vidutinio vartotojo požiūriu gali vienas kitą pakeisti.
- 49 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės atsižvelgti, pirma, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamų gėrimų savybėmis, į tai, kad jos yra panašios, be kita ko, dėl to, kad jie gaminami iš tos pačios pagrindinės sudedamosios dalies, t. y. pieno, ir kad, remiantis mokesčių administratoriaus išvadomis, jų skysčio konsistencija ir išorinis vaizdas yra panašūs.
- 50 Vis dėlto šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turės patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami gėrimai gali labai skirtis savo skoniu, konsistencija ir kvapu, visų pirma dėl to, kad, kaip savo rašytinėse pastabose nurodo Lenkijos vyriausybė, vartotojas, kiek tai susiję su karštais pieno gėrimais, kuriems taikomas lengvatinis 8 % PVM tarifas, galėtų užsisakyti papildomų sudedamųjų dalių, galinčių turėti didelę įtaką šiems elementams. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės atsižvelgti į tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų gėrimų terminis skirtumas gali turėti didelę įtaką jų atitinkamoms savybėms, kaip antai skoniui ir kvapui.

- 51 Antra, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir pirmojo prejudicinio klausimo formuluotės matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė, jog abi pagrindinėje byloje nagrinėjamų pieno gėrimų rūšys skirtos tam pačiam saldžių nealkoholinių gėrimų vartojimo poreikiui patenkinti.
- 52 Trečia, dėl klausimo, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamų pieno gėrimų skirtumai gali turėti lemiamą įtaką vidutinio vartotojo sprendimui pirkti vieną ar kitą iš šių gėrimų, reikia priminti, kad šiuo klausimu reikia atsižvelgti į skirtumus, susijusius su nagrinėjamų prekių ar paslaugų savybėmis ir jų naudojimu, kurie dėl šios priežasties yra būdingi šioms prekėms ar paslaugoms, ir į skirtumus, atsižvelgiant į aplinkybes, kuriomis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas atliekamas (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Phantasieland*, C-406/20, EU:C:2021:720, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 53 Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad YD parduodami gėrimai dėl to, kad yra paruošti specialiai kliento prašymu ir tiekiami karšti, vartojami nedelsiant, o taip nebūtinai yra parduotuvėse parduodamų pieno gėrimų, kurių sudėčiai vartotojas, be kita ko, neturi jokios įtakos, atveju. Atrodo (su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad šis skirtumas gali turėti lemiamą įtaką vartotojo pasirinkimui pirkti vieną ar kitą iš šių gėrimų, nes šis pasirinkimas neatliekamas tokiomis pačiomis sąlygomis ar tuo pačiu tikslu, juo labiau kad vartotojas gali pakeisti pirmųjų gėrimų sudėtį, užsakydamas papildomų ingredientų.
- 54 Būtent atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 49–52 punktuose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės nustatyti, pirma, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami pieno gėrimai turi tapačių savybių, antra, ar jie tenkina tuos pačius vartotojų poreikius ir, trečia, ar šių pieno gėrimų skirtumai turi lemiamą įtaką vidutinio vartotojo pasirinkimui pirkti vieną ar kitą iš šių gėrimų. Šiuo klausimu reikia pabrėžti, jog pakanka, be kita ko, kad būtų tenkinamas trečiasis kriterijus, tam, kad būtų galima manyti, jog atitinkamos prekės ar paslaugos nėra panašios, ir kad jų apmokestinimas skirtingais lengvatiniiais PVM tarifais nepažeistų mokesčių neutralumo principo (šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 31 punktą).
- 55 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 98 straipsnis, siejamas su jos III priedo 1 ir 12a punktais, Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 6 straipsnis ir mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad maisto produktai, sudaryti iš tos pačios pagrindinės sudedamosios dalies ir tenkinantys tuos pačius vidutinio vartotojo poreikius, yra apmokestinami dviem skirtingais lengvatiniiais PVM tarifais, atsižvelgiant į tai, ar jie parduodami mažmeninės prekybos parduotuvėje, ar ruošiami ir tiekiami karšti klientui jo prašymu, siekiant iš karto suvartoti, jei šie maisto produktai neturi tapačių savybių nepaisant tos pačios jų pagrindinės sudedamosios dalies arba jei tarp minėtų maisto produktų, įskaitant su jų tiekimu susijusias paslaugas, esantys skirtumai daro esminę įtaką vidutinio vartotojo sprendimui pirkti vieną ar kitą iš šių produktų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713, 98 straipsnis, siejamas su jos III priedo 1 ir 12a punktais, 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės, 6 straipsnis ir mokesčių neutralumo principas

turi būti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad maisto produktai, sudaryti iš tos pačios pagrindinės sudedamosios dalies ir tenkinantys tuos pačius vidutinio vartotojo poreikius, yra apmokestinami dviem skirtingais lengvatiniiais pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifais, atsižvelgiant į tai, ar jie parduodami mažmeninės prekybos parduotuvėje, ar ruošiami ir tiekiami karšti klientui jo prašymu, siekiant iš karto suvartoti, jei šie maisto produktai neturi tapačių savybių nepaisant tos pačios jų pagrindinės sudedamosios dalies arba jei tarp minėtų maisto produktų, įskaitant su jų tiekimu susijusias paslaugas, esantys skirtumai daro esminę įtaką vidutinio vartotojo sprendimui pirkti vieną ar kitą iš šių produktų.

Parašai.