TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2011. gada 10. martā *

Apvienotās lietas C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kurus *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2009. gada 15. un 27. oktobrī un kas Tiesā reģistrēti 2009. gada 3. decembrī, tiesvedībās

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

pret

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, agrāk — *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG*, (C-499/09)

pret

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Tiesvedības valoda — vācu.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

pret

Finanzamt Minden

un

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

pret

Finanzamt Detmold.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretārs K. Malačeks [*K. Malaček*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 24. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— M. Boga [*M. Bog*] vārdā — H. Apkings [*H. Apking*] un T. Mitrahs [*T. Mittrach*], *Rechtsanwälte*,

— *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG*, agrāk — *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG*, vārdā — G. Dziejks [*G. Dzieyk*] un A. Millers [*A. Müller*], *Rechtsanwälte*, kā arī A. Lukate [*A. Lukat*], *Steuerberater*,

— L. Lohmeijera [*L. Lohmeyer*] vārdā — K. Megers [*K. Meger*], *Steuerberater*,

— *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG* vārdā — M. Bekers [*M. Becker*], *Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā — J. Mellers [*J. Möller*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 2. pantu, 5. panta 1. punktu un 6. panta 1. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), kā arī šīs direktīvas H pielikuma 1. kategorijā ietverto jēdzienu "pārtikas produkti".

2 Šie lūgumi ir iesniegti četrās tiesvedībās, proti, *Finanzamt Burgdorf* [Burgdorfas finanšu pārvalde] pret M. Bogu (lieta C-497/09), *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG*, agrāk — *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā — "*CinemaxX*"), pret *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst* [Hamburgas–Barmbekas—Ūlenhorstas finanšu pārvaldi] (lieta C-499/09), L. Lohmeijers pret *Finanzamt Minden* [Mindenes finanšu pārvaldi] (lieta C-501/09) un *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā — "*Fleischerei Nier*") pret *Finanzamt Detmold* [Detmoldes finanšu pārvaldi] (lieta C-502/09), lai noskaidrotu, vai dažādu ēdienu vai maltīšu, kas pagatavoti tūlītējam patēriņam, pasniegšana ir preču piegāde Sestās direktīvas 5. panta nozīmē vai arī pakalpojumu sniegšana šīs direktīvas 6. panta nozīmē un, ja šīs darbības ir uzskatāmas par preču piegādēm, vai tām ir piemērojams Vācijas tiesību aktos paredzētais samazinātas likmes pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā — "PVN") attiecībā uz "pārtikas produktu" tirdzniecību šīs direktīvas H pielikuma 1. kategorijas nozīmē.

Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

"[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas."

4 Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts:

""Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam."

5 Sestās direktīvas 6. panta 1. punktā ir noteikts:

""Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

[…]"

6 Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

"[PVN] standartlikmi katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai standartlikme ir vienāda. […]

[…]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka kā procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to kategoriju precēm un pakalpojumiem, kas norādīti H pielikumā."

7 Sestās direktīvas H pielikuma ar nosaukumu "Piegādājamo preču un sniedzamo pakalpojumu saraksts, uz kuriem var attiecināt pazeminātas PVN likmes" 1. kategorijā ir minēti "pārtikas produkti (ieskaitot dzērienus, bet ne alkoholiskus dzērienus) cilvēku un dzīvnieku patēriņam; […] sastāvdaļas, ko parasti izmanto pārtikas produktu ražošanā; produkti, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai".

8 Ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK, ar ko Direktīvu 2006/112/EK groza attiecībā uz samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (OV L 116, 18. lpp.), dalībvalstīm ir atļauts ieviest samazinātu likmi "restorānu un sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumiem". Taču šī direktīva nebija spēkā dažādo pamata lietu faktu rašanās laikā.

Valsts tiesības

9 Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā — "*UStG*") 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ir noteikts:

"Apgrozījuma nodoklis ir jāmaksā par šādiem darījumiem:

1) par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā savas uzņēmējdarbības ietvaros veicis uzņēmējs."

10 Saskaņā ar *UStG* 3. panta 1. punktu "uzņēmēja piegādes ir darījumi, ar kuriem tas vai tā pilnvarotā trešā persona pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu (tiesību rīkoties nodošana)".

11 *UStG* 3. panta 9. punktā ir noteikts:

"Citi pakalpojumi ir darījumi, kas nav piegādes. […] Ēdienu un dzērienu nodošana patēriņam uz vietas ir cits pakalpojums. Ēdieni un dzērieni patēriņam uz vietas tiek nodoti tad, ja atbilstoši nodošanas apstākļiem tos ir paredzēts patērēt vietā, kura ir telpiski saistīta ar nodošanas vietu, un tiek nodrošinātas īpašas iekārtas patēriņam uz vietas."

12 No *UStG* 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta izriet, ka samazināta PVN likme ir piemērojama tostarp "gaļas, zivju [utt.] izstrādājumu", "graudu, miltu, cietes vai piena, [kā arī] maizes izstrādājumu", "dārzeņu, augļu [utt.]" vai "dažādu pārtikas produktu izstrādājumu" piegādēm (šīs preces attiecīgi ir norādītas šajā normā minētajos pielikumos Nr. 28 un Nr. 31–33).

Pamata prāvas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-497/09

13 M. Bogs iknedēļas tirdziņos pārdod tūlītējam patēriņam dzērienus un gatavus ēdienus (it īpaši desiņas un fritētus kartupeļus) trijās vienādās autobufetēs (*Imbisswagen*). Šīs autobufetes ir aprīkotas ar tirdzniecības leti, aizsargstiklu un zem tā esošu apjoztu leti, kas ražota no "Resopal" lamināta un kuru var izmantot šo maltīšu ēšanai uz vietas. Šo autobufešu sānos uz statīva atrodas izvelkama "mēle", kas veidota galda formā, atrodas tādā pašā augstumā un ir izgatavota no tāda paša materiāla kā apjoztā lete. Ēstuvi no lietus pasargā izvelkams jumts.

14 2004. gada PVN deklarācijā M. Bogs dzērienu tirdzniecību deklarēja atbilstoši PVN standartlikmei, bet maltīšu tirdzniecību atbilstoši samazinātajai likmei. Īpaša PVN audita laikā inspektors konstatēja, ka M. Boga klienti preces parasti patērē uz vietas.

Tā kā netika norādīts patēriņa apjoms pie autobufetes, ar standartlikmi apliekamie maltīšu tirdzniecības darījumi tika novērtēti 70 % apjomā no visiem darījumiem.

15 Līdz ar to 2006. gada 27. decembrī nodokļu administrācija izdeva koriģētu paziņojumu par nodokli attiecībā uz 2004. gadu. M. Bogs šo lēmumu pārsūdzēja.

16 Kompetentā *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) apmierināja M. Boga sūdzību, būtībā uzskatīdama, ka, lai nošķirtu pārtikas piegādes darījumus, kam piemērojama PVN standartlikme, un darījumus, kam piemērojama samazinātā likme, jānoskaidro, vai pakalpojumu sniegšanas elementiem ir kvalitatīvs pārsvars. Šajā gadījumā runa esot par preču piegādi, jo papildus ēdienu pagatavošanai prasītājs pamata lietā savas autobufetes ir aprīkojis tikai ar pārsegtu vietu, kurā var pasniegt ēdienus un kurā atrodas atkritumu grozi. Savukārt tajā nav citu pakalpojumu sniegšanas elementu, kas veido ēdināšanas uzņēmuma sniegto pakalpojumu kopainu (tostarp apkalpošana, galdiņu ierādīšana, slēgtas un ar gaisa kondicionieri aprīkotas telpas vai ēšanai piemērotas ārtelpas, ģērbtuve un tualetes).

17 Nodokļu administrācija par minēto *Finanzgericht* spriedumu iesniedza *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) kasācijas ("Revision") sūdzību, apgalvodama, ka pārtikas piegāde esot bijusi saistīta ar pakalpojumiem (pārtikas sagatavošana maltītēm un pārsegtas vietas nodrošināšana patēriņam), kas esot vairāk nekā vienkārša tirdzniecība.

18 Iesniedzējtiesa atgādina, ka, runājot par atšķirību starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu gatavu ēdienu un dzērienu pasniegšanas jomā, Tiesa 1996. gada 2. maija spriedumā lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien* (*Recueil*, I-2395. lpp.) ir noteikusi

atšķirību starp ēdināšanas darījumiem un darījumiem, kas attiecas uz pārtiku līdzņemšanai. Tādējādi ēdināšanas darījumiem (pakalpojumu sniegšana) ir "raksturīgi tas, ka tos veido virkne tādu elementu un darbību no ēdienu gatavošanas līdz to pasniegšanai", no kurām pārtikas piegāde ir tikai viena sastāvdaļa un kurā pakalpojumu sniegšanai lielākoties ir galvenā nozīme, bet runa par pārtiku līdzņemšanai (preču piegāde) ir tad, ja papildus pārtikas piegādei "netiek sniegts neviens pakalpojums, kura mērķis ir nodrošināt piemērotus apstākļus patēriņam uz vietas".

19 Papildus tam *Bundesfinanzhof* vienmēr ir uzskatījusi, ka nav būtisks kvantitatīvais ēdināšanas pakalpojumu elementu pārsvars attiecībā pret ēdienu gatavošanas un piegādes elementiem, bet būtiski ir tas, ka, veicot visaptverošu vērtējumu, ēdināšanai raksturīgā pakalpojumu sniegšana kvalitatīvā ziņā ir galvenā. Turklāt kvantitatīvs vērtējums lietu faktisko apstākļu daudzveidības, proti, ēdienu un to pasniegšanas veidu dažādības un sarežģītības, dēļ praksē radītu nepārvaramas nodalīšanas problēmas.

20 Ēdienu un maltīšu pagatavošanas procesu konkrētā klientu izraudzītā laikā *Bundesfinanzhof* uzskatīja par būtisku pakalpojuma elementu, kas, būdams saistīts ar citiem pakalpojuma elementiem, piemēram, šajā gadījumā — augstu galdu vai citu virsmu nodrošināšanu, lai veicinātu tūlītēju patēriņu, ļauj uzskatīt, ka pakalpojumi kvalitatīvā ziņā ir galvenie.

21 Ņemot vērā Savienības tiesību PVN jomā pašreizējo attīstību, iesniedzējtiesa tomēr jautā, vai nav tā, ka ēdienu vai maltīšu pagatavošana tūlītējam patēriņam jau pati par sevi raksturo darījumu, un tādēļ nav nozīmes, vai papildus tiek sniegti citi pakalpojumi.

22 Savukārt, ja maltīšu pasniegšana ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu tikai tad, ja papildus tiek sniegti citi pakalpojumi, iesniedzējtiesa uzsver, ka atbildētājs pamata lietā ir sagādājis papildu iekārtas, nodrošinot patēriņu uz vietas. Tomēr tā norāda, ka šajā gadījumā daļa klientu ēdienus vai maltītes ir pirkuši tikai līdzņemšanai un līdz ar to nav izmantojuši viņiem piedāvāto iespēju ēst uz vietas.

23 Visbeidzot, iesniedzējtiesa norāda, ka, ja tūlītējam patēriņam pagatavotie ēdieni vai maltītes nav "pārtikas produkti" Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijas nozīmē, dalībvalstīm nebūtu tiesību piemērot šiem ēdieniem vai maltītēm samazinātu PVN likmi, pat ja runa būtu par preču piegādi.

24 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai runa ir par [preču] piegādi Sestās direktīvas […] 5. panta izpratnē, ja tiek tirgoti ēdieni vai maltītes, kas pagatavoti tūlītējam patēriņam?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir atkarīga no tā, vai tiek sniegti papildu pakalpojumu elementi (iespēju nodrošināšana patēriņam uz vietas)?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, vai Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijā ietvertais jēdziens "pārtikas produkti" ir interpretējams tādējādi, ka tajā ietilpst tikai pārtikas produkti "līdzņemšanai", kā tie parasti tiek pārdoti

pārtikas tirdzniecības vietās, vai arī tajā ietilpst arī ēdieni vai maltītes, kuri, vārot, cepot vai gatavojot kā citādi, ir pagatavoti tūlītējam patēriņam?"

Lieta C-499/09

25 *CinemaxX* vairākās vietās Vācijā apsaimnieko kinoteātrus.

26 Papildus saldumiem un dzērieniem kinoteātra apmeklētāji foajē var iegādāties arī popkornu un "tortilla" čipsus ("nachos") dažāda lieluma porcijās. Paši tirdzniecības stendi nav aprīkoti ar letēm maltīšu ieturēšanai, bet dažu kinoteātru foajē atrodas dažāds skaits stāvgaldu, bāra taburetes, reizēm soli, krēsli, galdi un sienas letes. Tomēr ne visos kinoteātros ir visi iepriekš minētie iekārtas priekšmeti. Dažās kinoteātru zālēs pie sēdvietām ir piestiprināti dzērienu turētāji.

27 Popkorns tiek ražots, popkorna mašīnā noteiktās proporcijās ievietojot cukuru, kukurūzu, popkorna sāli un eļļu. Daļa preču uzreiz tiek izlikta pārdošanai paredzētajos apsildāmajos plauktos. Pēc klientu vēlmēm popkorns tiek iepildīts ar mazu lāpstiņu un pasniegts dažāda izmēra papīra maisiņos. Pārējā prece tiek uzglabāta lielos maisos vai vannās un vēlāk vajadzības gadījumā tiek ievietota apsildāmajos traukos. "Tortilla" čipsi parasti no piegādātājiem tiek pasūtīti 500 g paciņās. Tie arī tiek novietoti

termiskajos plauktos, kuros tie tiek uzturēti mērenā siltumā. Klāt tiek piedāvātas dažādas mērces ("dips"). Tās tiek piegādātas traukos un ir gatavas pasniegšanai. Šīs mērces tiek uzsildītas un sadalītas porcijās.

28 2005. gada jūnija PVN deklarācijā *CinemaxX* popkorna un "tortilla" čipsu tirdzniecības apgrozījumu deklarēja kā apgrozījumu, kam piemērojama samazināta PVN likme. Nodokļu iestāde nepiekrita šai deklarācijai un pieņēma lēmumu, ar kuru šiem darījumiem tika piemērota standartlikme.

29 Gan nodokļu administrācijā iesniegtā *CinemaxX* sūdzība par šo lēmumu, gan kompetentajā *Finanzgericht* celtā prasība tika noraidītas. *Finanzgericht* uzskatīja, ka attiecīgie darījumi ir bijusi nevis preču piegāde, bet gan "citi pakalpojumi" *UStG* 3. panta 9. punkta izpratnē, jo *CinemaxX* esot piedāvājusi nevis pārtiku līdzņemšanai, bet gan ēdienus tūlītējam patēriņam.

30 *CinemaxX* iesniedza kasācijas ("Revision") sūdzību iesniedzējtiesā, apgalvodama, ka, runājot par ēdienu vai maltīšu pasniegšanu, ar PVN standartlikmi apliekams ēdināšanas darījums ir tikai tad, ja galvenā nozīme ir pakalpojuma elementam. Tas neizrietot no popkorna un "tortilla" čipsu mērenas temperatūras uzturēšanas, jo šajā ziņā runa esot tikai par šo pārtikas produktu atbilstošu uzglabāšanas metodi un/vai optimālas temperatūras nodrošināšanu pārdošanai. Negatīvas nozīmes neesot arī faktam, ka nav iepakojuma līdzņemšanai, jo šāds konstatējums nevarot kompensēt pakalpojuma neesamību un atbilstošus apstākļus patēriņam uz vietas. Turklāt kinoteātru zāļu tīrīšanu nevarot uzskatīt par *CinemaxX* nelabvēlīgu pazīmi. Stāvgaldi, taburetes un cits aprīkojums neesot paredzēti popkorna vai "tortilla" čipsu ēšanai, jo vairums cilvēku, kas šos pārtikas produktus iegādājas kinoteātrī, ēd tos kinoteātra zālē, nevis

foajē. Papildus tam *CinemaxX* veiktie darījumi neatšķiroties no tiem, kas attiecībā uz pārtikas tirdzniecību tiek veikti lielveikalos vai kioskos. Vidusmēra kinoteātra apmeklētājam šāds tirdzniecības veids esot tikai kinoseansa apmeklējuma papildinājums. *CinemaxX* nepiedāvājot tādus ēdināšanas pakalpojumus kā apkalpošana ēdamzālē.

31 Ņemot vērā līdzīgos šī sprieduma 18.–23. punktā izklāstītos apsvērumus saistībā ar lietu C-497/09, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai runa ir par [preču] piegādi Sestās direktīvas [..] 5. panta izpratnē, ja tiek tirgoti ēdieni vai maltītes, kas pagatavoti tūlītējam patēriņam?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir atkarīga no tā, vai tiek sniegti papildu pakalpojumu elementi (galdu, krēslu, cita ēšanai paredzēta aprīkojuma nodrošināšana, kino rādīšana)?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, vai Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijā ietvertais jēdziens "pārtikas produkti" ir interpretējams tādējādi, ka tajā ietilpst tikai pārtikas produkti "līdzņemšanai", kā tie parasti tiek pārdoti pārtikas tirdzniecības vietās, vai arī tajā ietilpst arī ēdieni vai maltītes, kuri, vārot, cepot vai gatavojot kā citādi, ir pagatavoti tūlītējam patēriņam?"

Lieta C-501/09

32 L. Lohmeijers no 1996. gada līdz 1999. gadam apsaimniekoja vairākus uzkodu stendus, kā arī grilu. Tajos viņš tirgoja patēriņam gatavus ēdienus (grilētas desiņas, karija desiņas, hotdogus, fritētus kartupeļus, gaļas steikus, krūtiņas, iesmus, ribiņas u.c.). Visu ar tirdzniecību saistīto apgrozījumu viņš deklarēja kā apgrozījumu, kam piemērojama samazināta PVN likme.

33 Tomēr nodokļu administrācija konstatēja, ka šie stendi ir aprīkoti ar letēm, un uzskatīja, ka runa ir par īpašu aprīkojumu, kas ir paredzēts ēdienu patēriņam uz vietas, kā rezultātā attiecīgajiem darījumiem principā ir jāpiemēro PVN standartlikme. Tā kā nodokļu administrācija neizslēdza, ka daļa klientu letes patēriņam uz vietas neizmanto, bet gan pārtiku pērk līdzņemšanai, tā uzskatīja, ka 80 % no visiem darījumiem ir jāpiemēro PVN standartlikme.

34 Līdz ar to tā 2002. gada 28. maijā izdeva koriģētu paziņojumu par nodokli attiecībā uz 1996.–1999. gadu. L. Lohmeijera iesniegtā sūdzība un prasība pret šo lēmumu tika noraidītas.

35 Tad viņš iesniedzējtiesā iesniedza kasācijas ("Revision") sūdzību, kurā būtībā apgalvoja, ka pie ēdināšanas stenda ierīkota lete nav infrastruktūra Tiesas judikatūras izpratnē.

36 Atsaukdamās uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Faaborg-Gelting Linien*, *Bundesfinanzhof* 2008. gada 18. decembra spriedumā nolēma, ka ēdienu un maltīšu pagatavošanas process noteiktā laikā atbilstoši katra klienta vēlmēm ir būtisks pakalpojumu sniegšanas elements. Taču, ņemot vērā pret šo judikatūru pausto kritiku,

iesniedzējtiesa uzskatīja, ka nav pietiekamas pārliecības, lai ēdiena pagatavošanu noteiktā laikā uzskatītu par būtisku elementu, kas, skatot to atsevišķi vai papildus saistībā ar nebūt nenozīmīgu pakalpojumu brīdī, kad ēdiens tiek pasniegts klientam, ļautu uzskatīt, ka tā kopumā ir pakalpojuma sniegšana.

37 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas [..] H pielikuma 1. kategorijā ietvertais jēdziens "pārtikas produkti" ir interpretējams tādējādi, ka tajā ietilpst tikai pārtikas produkti "līdzņemšanai", kā tie parasti tiek tirgoti pārtikas produktu tirdzniecības vietās, vai arī tajā ietilpst arī ēdieni vai maltītes, kuri, vārot, cepot vai gatavojot kā citādi, ir pagatavoti tūlītējam patēriņam?

2) Ja Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijas izpratnē "pārtikas produkti" ir arī ēdieni vai maltītes tūlītējam patēriņam, vai Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta pirmā daļa ir interpretējama tādējādi, ka tā ir piemērojama svaigi pagatavotu ēdienu vai maltīšu piedāvāšanai, kuras pircējs neņem līdzi, bet patērē uz vietas, izmantojot ēšanai paredzētu aprīkojumu, piemēram, novietošanas virsmas, stāvgaldus vai tamlīdzīgas iekārtas?"

Lieta C-502/09

38 *Fleischerei Nier* ir komandītsabiedrība, kas apsaimnieko gaļas izstrādājumu veikalu un sniedz izbraukuma ēdināšanas pakalpojumus. Šīs darbības ietvaros sabiedrība pasūtītos ēdienus piegādā noslēgtos siltumtraukos, un atkarībā no klientu vēlmēm tiek nodrošināti arī galda piederumi, trauki, stāvgaldi un apkalpojošais personāls.

39 Savos rēķinos *Fleischerei Nier* ienākumiem no galda piederumu, trauku, stāvgaldu un apkalpojošā personāla nodrošināšanas piemēroja PVN standartlikmi, bet ienākumiem no ēdiena piegādes — samazinātu PVN likmi.

40 Taču nodokļu administrācija uzskatīja, ka arī ēdiena piegādēm ir jāpiemēro PVN standartlikme, jo tās ir saistītas ar galda piederumu, trauku, stāvgaldu un personāla nodrošināšanu, un līdz ar to tā izdeva koriģētu paziņojumu par nodokli.

41 Sūdzības izskatīšanas procesā lietas dalībnieki vienojās, ka ieņēmumiem no ēdiena piegādes ir jāpiemēro PVN standartlikme gadījumos, kad *Fleischerei Nier* ir nodrošinājusi arī personālu. Sūdzība un prasība pret koriģēto paziņojumu par nodokli tika noraidītas.

42 Kasācijas ("Revision") sūdzības ietvaros tā būtībā apgalvoja, ka galda piederumu un trauku nodrošināšana ir ēdiena piegādi papildinošs pakalpojums, kas neesot pamats, lai visu darījumu kvalificētu kā pakalpojuma sniegšanu. Parasti izbraukuma

ēdināšanas pakalpojumu gadījumā klients vēlas, lai viņa viesi tiktu apkalpoti mājās, tādējādi šādu darbības veidu nevar pielīdzināt restorāna darbībai.

43 *Bundesfinanzhof*, atsaukdamās uz iepriekš minēto spriedumu lietā *Faaborg-Gelting Linien*, ir nospriedusi, ka ēdināšanas uzņēmuma pakalpojumi ir vienots pakalpojums, ja papildus pagatavotu ēdienu piegādei tiek piedāvāti un pēc tam nomazgāti arī galda piederumi un trauki, un ka ēdienu un maltīšu pagatavošanas process noteiktā laikā atbilstoši katra klienta vēlmēm ir būtisks pakalpojuma sniegšanas elements. Taču, ņemot vērā *Fleischerei Nier* argumentus un doktrīnā pausto kritiku, šī tiesa uzskata, ka vairs nav pietiekamas pārliecības, kas ļautu apstiprināt, ka šī judikatūra atbilst Savienības tiesību principiem.

44 Iesniedzējtiesa uzskata, ka ēdināšanas uzņēmums sniedz saviem pircējiem vienotu pakalpojumu, nevis vairākus patstāvīgus pamatpakalpojumus, turklāt neatkarīgi no fakta, vai pircējam ir vai nav iespēja papildus ēdienu piegādei saņemt vienu vai vairākus brīvprātīgi piedāvātus papildpakalpojumus, piemēram, galda piederumu, trauku, stāvgaldu vai personāla nodrošināšanu.

45 Pēc iesniedzējtiesas domām, jānoskaidro, vai tas ir atbilstoši Savienības tiesībām, ka, kvalificējot ēdināšanas uzņēmuma vienoto pakalpojumu, ēdienu pagatavošanas process no dažādiem pārtikas produktiem tiek uzskatīts par pakalpojuma sniegšanas elementu.

46 Iesniedzējtiesa uzskata, ka ir jānosaka praksē izmantojami kritēriji, lai, kvalificējot šādus pakalpojumus, iegūtu paredzamus rezultātus un visiem iesaistītajiem uzņēmējiem garantētu tiesisko drošību. Pēc tās domām, nav nekādu šaubu, ka vienots pakalpojums vienmēr ir jākvalificē kā pakalpojuma sniegšana, ja tiek nodrošināti viesmīļi, bet pārējie izvērtējamie pakalpojumi nav jāuzskata par raksturīgiem vai galvenajiem,

ja to faktiskās kopējās izmaksas ir daudz mazākas par patēriņam pagatavoto ēdienu faktiskajām izmaksām.

47 Taču iesniedzējtiesa jautā, vai šāda pieeja ir saderīga ar Tiesas judikatūru, un norāda, ka saskaņā ar 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Krājums, I-9433. lpp., 28. punkts), nosakot kompleksa pakalpojuma galvenos elementus, atbilstošs rādītājs it īpaši var būt izmaksas, bet saskaņā ar 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-111/05 *Aktiebolaget NN* (Krājums, I-2697. lpp., 37. punkts), kvalificējot kompleksu darījumu, izmaksas pašas par sevi nedrīkstētu būt noteicošais faktors.

48 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas [..] H pielikuma 1. kategorijā ietvertais jēdziens "pārtikas produkti" ir interpretējams tādējādi, ka tajā ietilpst tikai pārtikas produkti "līdzņemšanai", kā tie parasti tiek tirgoti pārtikas produktu tirdzniecības vietās, vai arī tajā ietilpst arī ēdieni vai maltītes, kuri, vārot, cepot vai gatavojot kā citādi, ir pagatavoti tūlītējam patēriņam?

2) Ja Sestās direktīvas [..] H pielikuma 1. kategorijas izpratnē "pārtikas produkti" ir arī ēdieni vai maltītes tūlītējam patēriņam, vai ēdienu vai maltīšu pagatavošanas process ir uzskatāms par pakalpojumu sniegšanas elementu, izvērtējot, vai banketu un svinību apkalpošanas uzņēmuma vienotais pakalpojums (tūlītējam patēriņam gatavu ēdienu vai maltīšu tirdzniecība kopā ar piegādi un, ja nepieciešams, galda piederumu un trauku un/vai stāvgaldu nodrošināšana, kā arī lietošanai nodoto priekšmetu atpakaļsavākšana) ir kvalificējams kā pārtikas produktu

piegāde, kam piemērojama samazināta nodokļa likme (šīs direktīvas H pielikuma 1. kategorija), vai arī kā pakalpojumu sniegšana, kam nav piemērojama samazināta nodokļa likme (šīs direktīvas 6. panta 1. punkts)?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu būtu noliedzoša, vai tas, ka, kvalificējot banketu un svinību apkalpošanas uzņēmuma visaptverošo pakalpojumu vai nu kā preču piegādi, vai arī kā īpaša rakstura pakalpojumu sniegšanu, šīs kvalificēšanas nolūkā tiek ņemts vērā tikai pakalpojumu sniegšanai raksturīgo elementu skaits (divi vai vairāk) salīdzinājumā ar preču piegādēm raksturīgo elementu skaitu, ir saderīgi ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu, skatot to kopā ar 5. panta 1. punktu un 6. panta 1. punktu, vai arī pakalpojumu sniegšanai raksturīgie elementi ir izvērtējami neatkarīgi no to skaita un, ja tā — saskaņā ar kādiem kritērijiem?"

49 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2010. gada 3. februāra rīkojumu lietas C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, ņemot vērā to saistību un pamatojoties uz Tiesas Reglamenta 43. pantu, tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

50 Ar pirmajiem diviem jautājumiem lietās C-497/09 un C-499/09, otro jautājumu lietā C-501/09 un otro un trešo jautājumu lietā C-502/09, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai četrās pamata lietās izskatāmās dažādās tūlītējam patēriņam pagatavotu ēdienu vai maltīšu pasniegšanas darbības ir preču piegāde

Sestās direktīvas 5. panta nozīmē vai pakalpojumu sniegšana šīs direktīvas 6. panta nozīmē un kāda ietekme šajā ziņā var būt pakalpojumu sniegšanu papildinošajiem elementiem.

Ievada apsvērumi

51 Vispirms ir jānosaka, vai no PVN viedokļa dažādās izskatāmās darbības katrā pamata lietā ir jāvērtē kā atšķirīgi darījumi, kas ar nodokli ir apliekami atsevišķi, vai arī kā vienoti kompleksi darījumi, kurus veido vairāki elementi.

52 Kā tas izriet no Tiesas judikatūras, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai, pirmkārt, noteiktu, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums un, otrkārt, vienota pakalpojuma gadījumā — vai šis vienotais pakalpojums ir atzīstams par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 19. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 21. punkts).

53 Tiesa ir arī nospriedusi, ka, pirmkārt, atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un, otrkārt, darījumu, kas ir tikai ekonomiska rakstura pakalpojums, nedrīkst mākslīgi sadalīt, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību. Jāuzskata, ka vienots pakalpojums ir tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis patērētāja interesēs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana

būtu mākslīga (iepriekš minētie spriedumi lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 20. un 22. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 22. un 23. punkts).

54 Turklāt vienots pakalpojums ir tad, ja viens vai vairāki elementi ir jāuzskata par tādiem, kas veido pamatpakalpojumu, turpretī pārējie elementi ir jāuzskata par tādiem, kas veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus, kuri ir apliekami ar nodokli tāpat kā pamatpakalpojums. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par pamatpakalpojuma papildinājumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja pamatpakalpojumu (it īpaši skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 30. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 21. punkts; 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-572/07 *RLRE Tellmer Property*, Krājums, I-4983. lpp., 18. punkts, kā arī 2010. gada 2. decembra spriedumu lietā C-276/09 *Everything Everywhere*, Krājums, I-12359. lpp., 24. un 25. punkts).

55 Saskaņā ar LESD 267. pantu izveidotās sadarbības ietvaros valsts tiesām pašām ir jānosaka, vai konkrētajā lietā ir šāds gadījums, un šajā ziņā jāveic galīgs vērtējums par faktiem (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *CPP*, 32. punkts, kā arī lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 23. punkts).

56 Šajā gadījumā visās pamata lietās ir salikums, ko veido vienas preces vai vairāku preču piegāde un dažādi pakalpojumu sniegšanas elementi, un iesniedzējtiesa uzskata, ka šāda piegāde un pakalpojumu sniegšana PVN ziņā veido vienotu darījumu. Ne no lēmumiem par prejudiciālo jautājumu uzdošanu, ne no Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem neizriet, ka šāda kvalifikācija nav tikusi veikta atbilstoši iepriekš minētajiem kritērijiem.

57 Runājot par pakalpojumiem, kas ietilpst izbraukuma ēdināšanas uzņēmuma darbībā, kā tas ir pamata tiesvedībā lietā C-502/09, nozīme turklāt ir tam, ka vienota darījuma esamība nav atkarīga no apstākļa, ka ēdināšanas uzņēmums izraksta tikai vienu rēķinu par visiem elementiem vai, gluži pretēji, izraksta atsevišķu rēķinu par ēdienu piegādi (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *CPP*, 31. punkts; lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 25. punkts, kā arī lietā *Everything Everywhere*, 29. punkts).

Par preču piegādes vai kā pakalpojumu sniegšanas kvalifikāciju

58 Jāatgādina, ka ar Sesto direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas ir balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju (it īpaši skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 48. punkts).

59 Runājot par jēdzienu "preču piegāde", Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts, ka preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar ķermenisku lietu kā īpašniekam. Tiesas judikatūrā šajā ziņā ir precizēts, ka šis jēdziens ietver visus darījumus, ar kuriem viena persona nodod ķermenisku lietu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot tā, it kā šī pēdējā minētā persona būtu šīs lietas īpašniece (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 51. punkts).

60 Attiecībā uz jēdzienu "pakalpojumu sniegšana" no Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izriet, ka tajā ietilpst jebkurš darījums, kas nav preču piegāde šīs direktīvas 5. panta nozīmē.

61 Lai noteiktu, vai vienots komplekss darījums, kā, piemēram, dažādās pamata lietās aplūkojamie darījumi, ir kvalificējams kā "preču piegāde" vai "pakalpojumu sniegšana", ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos notiek darījums, lai rastu raksturīgos elementus un no tiem identificētu galvenos elementus (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Faaborg-Gelting Linien*, 12. un 14. punkts; lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 27. punkts, un lietā *Aktiebolaget NN*, 27. punkts, kā arī 2010. gada 11. februāra spriedumu lietā C-88/09 *Graphic Procédé*, Krājums, I-1049. lpp., 24. punkts).

62 Jāprecizē arī, ka galvenais elements ir jānosaka, pamatojoties uz vidusmēra patērētāja viedokli (šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 22. punkts, kā arī lietā *Everything Everywhere*, 26. punkts) un šajā visaptverošajā vērtējumā ņemot vērā pakalpojumu sniegšanas elementu kvalitatīvo, nevis tikai kvantitatīvo nozīmi salīdzinājumā ar preču piegādes elementiem.

63 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, tā kā preces tirdzniecība vienmēr ir saistīta ar minimālu pakalpojumu sniegšanu, kā, piemēram, preču izvietošanu plauktos vai rēķina izsniegšanu, tad, lai novērtētu, kādu daļu visā kompleksajā darījumā, kas ietver arī preces piegādi, ieņem pakalpojumu sniegšana, var ņemt vērā tikai tādus pakalpojumus, kas ir atšķirīgi no pakalpojumiem, kuri ir nedalāmi saistīti ar preces tirdzniecību (2005. gada 10. marta spriedums lietā C-491/03 *Hermann*, Krājums, I-2025. lpp., 22. punkts).

64 Konkrētāk, Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Faaborg-Gelting Linien* 14. punktā ir nospriedusi, ka ēdināšanas darījumam ir raksturīgi, ka to veido virkne tādu elementu un darbību, no kuriem pārtikas piegāde ir tikai viena sastāvdaļa un kuros pakalpojumu sniegšanai lielākoties ir galvenā nozīme. Līdz ar to tas ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta nozīmē. Savukārt pavisam citādi

ir tad, ja darījums attiecas uz pārtiku līdzņemšanai un papildus netiek sniegts neviens pakalpojums, kura mērķis būtu nodrošināt piemērotus apstākļus patēriņam uz vietas.

65 Tā, runājot par sabiedriskās ēdināšanas darbībām uz prāmjiem, Tiesa ir uzsvērusi, ka pagatavotu ēdienu un dzērienu pasniegšana tūlītējam patēriņam ir vairāku pakalpojumu rezultāts, sākot no ēdiena gatavošanas līdz tā pasniegšanai, un ka papildus tam klienta rīcībā tiek nodota infrastruktūra, kas ietver gan restorāna zāli ar tai piegulošām telpām (garderobe utt.), gan mēbeles un galda piederumi. Vajadzības gadījumā fiziskas personas, kuru profesionālā darbība ietver šādu ēdināšanas darbību veikšana, apkalpos galdiņus, sniegs klientam padomus un paskaidrojumus par piedāvājumā esošajiem ēdieniem vai dzērieniem, pasniegs šos ēdienus un, visbeidzot, apkops galdus pēc maltītes (iepriekš minētais spriedums lietā *Faaborg-Gelting Linien*, 13. punkts).

66 Pašreizējā gadījumā, ņemot vērā iesniedzējtiesas sniegtās ziņas, pamata tiesvedībās lietā C-497/09 un lietā C-501/09 izskatāmās darbības ietver desiņu, fritētu kartupeļu un citu siltu pārtikas produktu tirdzniecību tūlītējam patēriņam autobufetēs vai uzkodu stendos.

67 Šajā ziņā vispirms ir jākonstatē, ka šādu produktu pasniegšana iepriekš paredz to pagatavošanu vai uzsildīšanu, kas ir tāds pakalpojums, kas ir jāņem vērā visaptverošā novērtējumā par attiecīgo darījumu, lai to kvalificētu kā preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

68 Tā kā silta galaprodukta pagatavošana būtībā ietver tikai vienkāršas un standartizētas darbības, kuras vairumā gadījumu nenotiek pēc konkrēta klienta pasūtījuma, bet gan pastāvīgi vai regulāri atkarībā no vispārīga iepriekš paredzama pieprasījuma, tā nav attiecīgā darījuma galvenais elements un pati par sevi šim darījumam nevar piešķirt pakalpojumu sniegšanas raksturiezīmi.

69 Turklāt, runājot par sabiedriskās ēdināšanas darījumiem raksturīgajiem pakalpojumu sniegšanas elementiem, kas izriet no šī sprieduma 63.–65. punktā minētās judikatūras, jākonstatē, ka pamata tiesvedībās lietā C-497/09 un lietā C-501/09 izskatāmo darbību ietvaros nav viesmīļa, nav īstena padoma klientiem, nav apkalpošanas šī vārda patiesā nozīmē, kas ietvertu pasūtījuma nodošanu virtuvē, ēdienu vēlāku noformēšanu un pasniegšanu klientiem pie galdiņa, nav arī slēgtu un kondicionētu telpu, kas ir īpaši paredzētas piedāvātā ēdiena ēšanai, nav ne ģērbtuves, ne tualešu un vairumā gadījumu nav ne trauku, ne mēbeļu, ne galda piederumu.

70 Iesniedzējtiesas minētie pakalpojumu sniegšanas elementi ietver tikai elementāras iekārtas, proti, vienkāršas letes bez sēdēšanas iespējām, kas ierobežotam skaitam klientu dod iespēju ieturēt maltīti ārā uz vietas. Šādām elementārām iekārtām ir vajadzīga tikai niecīga personāla līdzdalība. Šādos apstākļos šādi elementi veido tikai minimālus papildpakalpojumus un tie pēc būtības nemaina pamatpakalpojuma galveno raksturiezīmi, kas ir preču piegāde.

71 Iepriekš minētie apsvērumi tāpat attiecas arī uz popkorna un "tortilla" čipsu pārdošanu kinoteātru foajē, kā tas ir pamata tiesvedībā lietā C-499/09.

72 No iesniedzējtiesas iesniegtā faktu apraksta izriet, ka popkorna pagatavošana, kas atbilst tā ražošanai, kā arī popkorna un "tortilla" čipsu izplatīšana iepakojumā veido šo produktu pārdošanas neatņemamu sastāvdaļu un tādēļ tie nav no pārdošanas neatkarīgi darījumi. Turklāt pārtikas produktu pagatavošana un uzturēšana noteiktā temperatūrā ir regulāras darbības, kas netiek veiktas pēc konkrēta klienta pasūtījuma.

73 Jākonstatē arī, ka mēbeļu (stāvgaldu, taburešu, krēslu un solu), kuru turklāt nav visos kinoteātros, esamība parasti nav saistīta ar popkorna un "tortilla" čipsu pārdošanu un ar šādām mēbelēm aprīkotas telpas var būt domātas gan kā uzgaidāmās telpas, gan kā satikšanās vietas. Turklāt praksē patēriņš notiek kinozālē. Šajā ziņā dažu kinozāļu sēdvietas ir aprīkotas ar dzērienu turētājiem, kuru mērķis ir nodrošināt arī tīrību zālē. Šādu mēbeļu esamība, kuras nav paredzētas tikai tāpēc, lai veicinātu šādu pārtikas produktu iespējamo patēriņu, nav uzskatāma par tāda rakstura pakalpojumu sniegšanas elementu, kas darījumam kopumā piešķirtu pakalpojuma statusu.

74 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka, runājot par izskatāmajām darbībām pamata tiesvedībās lietā C-497/09, lietā C-499/09 un lietā C-501/09, attiecīgo darījumu galveno elementu, vērtējot šos darījumus kopumā, veido tūlītējam patēriņam paredzētu ēdienu vai maltīšu piegāde, bet pēc būtības ar tām saistītajai vienkāršai un standartizētai pagatavošanai un elementāru iekārtu esamībai, kas noteiktam skaitam klientu dod iespēju ieturēt maltīti uz vietas, ir tikai papildinoša un nenozīmīga raksturiezīme. Apstāklim, vai klienti izmanto šīs elementārās iekārtas, nav nozīmes, jo, tā kā tūlītējs patēriņš uz vietas nav būtiska attiecīgā darījuma raksturiezīme, tas nevar noteikt darījuma būtību.

75 Runājot par tādām ēdināšanas uzņēmuma darbībām banketu un svinību ietvaros kā pamata tiesvedībā lietā C-502/09, vispirms jāuzsver, kā tas izriet no šī sprieduma 38. punkta, ka atkarībā no klienta vēlmēm ir iedomājamas vairākas darījumu kombinācijas, sākot ar vienkāršu ēdienu pagatavošanu un piegādi līdz pilnam pakalpojumu klāstam, kas cita starpā var ietvert trauku, mēbeļu (galdu un krēslu) nodrošināšanu, ēdienu noformēšanu, dekorācijas, apkalpojošā personāla nodrošināšanu un padomus par ēdienkartes saturu, kā arī, ja vajadzīgs, dzērienu izvēli.

76 Jāatgādina arī tas, ka, tā kā runa ir par vienotu pakalpojumu, darījuma kvalificēšana par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu būs atkarīga no visiem faktiskajiem apstākļiem, ņemot vērā visus kvalitatīvi galvenos elementus no patērētāja viedokļa.

77 Runājot par izbraukuma ēdināšanas uzņēmuma mājās piegādātajiem ēdieniem, jānorāda, ka atšķirībā no uzkodu stendos, autobufetēs un kinoteātros pasniegtajiem ēdieniem šie ēdieni parasti nav vienkāršas standartizētas pagatavošanas rezultāts, bet ietver daudz svarīgāku pakalpojumu sniegšanas dimensiju un tiem ir vajadzīgs kvalificētāks darbs un prasmes. Ēdienu kvalitāte, radošums, kā arī pasniegšanas veids šajā gadījumā ir elementi, kas klientam vairumā gadījumu ir izšķiroši svarīgi. Bieži vien klientam tiek piedāvāta ne tikai iespēja izveidot savu ēdienkarti, bet arī iespēja pagatavot īpašus ēdienus pēc pasūtījuma. Šī pakalpojuma dimensija turklāt izpaužas terminoloģijas jomā, jo ikdienas valodā parasti runā par izbraukuma "ēdināšanas pakalpojumiem" un izbraukuma ēdināšanas uzņēmumā "pasūtītiem", nevis "nopirktiem" ēdieniem.

78 Pēc tam šāds ēdināšanas uzņēmums ēdienus piegādā noslēgtos siltumtraukos vai uz vietas tos uzsilda. Klientam ir arī svarīgi, lai ēdienu piegāde notiktu konkrētā, viņa noteiktā laikā.

79 Turklāt izbraukuma ēdināšanas uzņēmuma pakalpojumi var ietvert ēšanai vajadzīgus priekšmetus, piemēram, trauku, galda piederumu vai pat mēbeļu nodrošināšanu. Šie elementi atšķirībā no elementāras infrastruktūras nodrošināšanas, kā tas ir uzkodu stendu vai autobufešu un kinoteātru gadījumā, paredz turklāt zināmu personāla līdzdalību, lai atvestu, aizvestu un vajadzības gadījumā nomazgātu priekšmetus.

80 Šādu apsvērumu kontekstā ir jāuzskata, ka, izņemot gadījumus, kad izbraukuma ēdināšanas uzņēmums piegādā tikai standarta ēdienus, papildus nesniedzot citus pakalpojuma elementus, vai, ja citi īpaši apstākļi liecina, ka ēdienu piegāde ir darījuma galvenais elements, izbraukuma ēdināšanas uzņēmuma darbība ir pakalpojumu sniegšana.

81 No iepriekš minētā izriet, ka uz pirmajiem diviem jautājumiem lietās C-497/09 un C-499/09, uz otro jautājumu lietā C-501/09 un uz otro un trešo jautājumu lietā C-502/09 ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. un 6. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka:

— svaigi pagatavotu ēdienu vai maltīšu pasniegšana tūlītējam patēriņam uzkodu stendos, autobufetēs vai kinoteātru foajē ir preču piegāde minētā 5. panta nozīmē, ja no visa darījuma kvalitatīva vērtējuma izriet, ka pakalpojumu sniegšanas elementi pirms un līdz ar pārtikas produktu piegādi nav galvenie;

— izņemot gadījumus, kad izbraukuma ēdināšanas uzņēmums piegādā tikai standarta ēdienus, papildus nesniedzot citus pakalpojuma elementus, vai, ja citi īpaši apstākļi liecina, ka ēdienu piegāde ir darījuma galvenais elements, izbraukuma ēdināšanas uzņēmuma darbība ir pakalpojumu sniegšana minētā 6. panta nozīmē.

Par Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijā minēto "pārtikas produktu" jēdzienu

82 Ar trešo jautājumu lietās C-497/09 un C-499/09, kā arī ar pirmo jautājumu lietā C-501/09 un C-502/09, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai gadījumā, kad attiecīgie darījumi pamata lietās ir preču piegāde, Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijā minētais jēdziens "pārtikas produkti" attiecas arī uz ēdieniem vai maltītēm, kas ir pagatavotas to tūlītējam patēriņam.

83 Tā kā Sestajā direktīvā nav pārtikas produktu jēdziena definīcijas, tas ir jāinterpretē, ievērojot kontekstu, kurā tas ir ietverts Sestajā direktīvā (pēc analoģijas skat. 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-83/99 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-445. lpp., 17. punkts, un 2010. gada 18. marta spriedumu lietā C-3/09 *Erotic Center*, Krājums, I-2361. lpp., 14. punkts).

84 Šajā ziņā no Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta izriet, ka vienas vai divu samazināto likmju piemērošana ir iespēja, ko dalībvalstis var izmantot, atkāpjoties no principa par standartlikmes piemērošanu. Turklāt saskaņā ar šo normu samazinātas PVN likmes var tikt piemērotas tikai šīs direktīvas H pielikumā norādītajām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Spānija, 18. punkts, un lietā *Erotic Center*, 15. punkts). No pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN jomā normas, kuras pēc būtības ir atkāpes no kāda principa, ir jāinterpretē šauri, vienlaicīgi nodrošinot, lai atkāpei netiktu atņemta tās lietderīgā iedarbība (it īpaši skat. 2010. gada 30. septembra spriedumu lietā C-581/08 *EMI Group*, Krājums, I-8607. lpp., 20. punkts, un 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-175/09 *AXA UK*, Krājums, I-10701. lpp., 25. punkts).

85 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka attiecīgā norma attiecas uz pārtikas produktiem vispārīgi un neievieš nekādu atšķirību vai ierobežojumu atkarībā no darījuma tipa, pārdošanas veida, iepakojuma, pagatavošanas vai temperatūras.

86 Turklāt šajā normā ir minētas arī "sastāvdaļas, ko parasti izmanto pārtikas produktu ražošanā" un "produkti, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai".

87 Visbeidzot, ēdieni un maltītes, kas pagatavotas tūlītējam patēriņam, ir paredzētas patērētāju uzturam.

88 Tādēļ uz trešo jautājumu lietās C-497/09 un C-499/09, kā arī uz pirmo jautājumu lietās C-501/09 un C-502/09 ir jāatbild, ka preču piegādes gadījumā Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijā minētais "pārtikas produktu" jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz ēdieniem un maltītēm, kuri, vārot, cepot, gatavojot cepeškrāsnī vai kā citādi, ir pagatavoti tūlītējam patēriņam.

Par tiesāšanās izdevumiem

89 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) 5. un 6. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK, ir jāinterpretē tādējādi, ka:

— svaigi pagatavotu ēdienu vai maltīšu pasniegšana tūlītējam patēriņam uzkodu stendos, autobufetēs vai kinoteātru foajē ir preču piegāde minētā 5. panta nozīmē, ja no visa darījuma kvalitatīva vērtējuma izriet, ka pakalpojumu sniegšanas elementi pirms un līdz ar pārtikas produktu piegādi nav galvenie;

— izņemot gadījumus, kad izbraukuma ēdināšanas uzņēmums piegādā tikai standarta ēdienus, papildus nesniedzot citus pakalpojuma elementus, vai, ja citi īpaši apstākļi liecina, ka ēdienu piegāde ir darījuma galvenais elements, izbraukuma ēdināšanas uzņēmuma darbība ir pakalpojumu sniegšana minētā 6. panta nozīmē;

2) preču piegādes gadījumā Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 92/111, H pielikuma 1. kategorijā minētais "pārtikas produktu" jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz ēdieniem un maltītēm, kuri, vārot, cepot, gatavojot cepeškrāsnī vai kā citādi, ir pagatavoti tūlītējam patēriņam.

[Paraksti]