TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. kovo 10 d.*

Sujungtose bylose C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2009 m. spalio 15 d. ir 27 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2009 m. gruodžio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinius sprendimus bylose

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

prieš

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG (buvusi – Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG) (C-499/09)

prieš

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Proceso kalba: vokiečių.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

prieš

Finanzamt Minden,

ir

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

prieš

Finanzamt Detmold,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby (pranešėjas), E. Juhász, G. Arestis ir T. von Danwitz,

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorius K. Malaček, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. lapkričio 24 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— M. Bog, atstovaujamo advokatų H. Apking ir T. Mittrach,

— *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG* (buvusi – *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG*), atstovaujamos advokatų G. Dzieyk ir A. Müller bei mokesčių patarėjo A. Lukat,

— L. Lohmeyer, atstovaujamo mokesčių patarėjo K. Meger,

— *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*, atstovaujamos advokato M. Becker,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir C. Blaschke,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) su pakeitimais, padarytais 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 224, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio, 5 straipsnio 1 dalies, 6 straipsnio 1 dalies ir minėtos direktyvos H priedo 1 kategorijoje nustatytos sąvokos „maisto produktai“ išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant ginčus tarp atitinkamai *Finanzamt Burgdorf* (Burgdorfo mokesčių inspekcija) ir M. Bog (byla C-497/09), *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG*, buvusi – *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG* (toliau – *CinemaxX*) ir *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst* (Hamburgo – Barmbeko – Uhlenhorsto mokesčių inspekcija) (byla C-499/09), M. Lohmeyer ir *Finanzamt Minden* (Mindeno mokesčių inspekcija) (byla C-501/09) bei *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG* (toliau – *Fleischerei Nier*) ir *Finanzamt Detmold* (Detmoldo mokesčių inspekcija) (byla C-502/09) dėl klausimo, ar įvairi valgio ir maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekimo veikla yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnį, ar paslaugų teikimas pagal tos pačios direktyvos 6 straipsnį, ir, jei tokia veikla būtų laikoma prekių tiekimu, ar ji apmokestinama taikant Vokietijos teisės aktuose nustatytą lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą, kuris taikomas prekybai „maisto produktais“, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos H priedo 1 kategoriją.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

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

5 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

„Paslaugų teikimas – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.“

<…>“

6 Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte numatoma:

„Standartinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą; jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms.

<…>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus. Lengvatiniai tarifai turi būti ne mažesni kaip 5 % ir taikomi tik H priede nurodytoms prekėms ir paslaugoms.“

7 Šeštosios direktyvos H priede („Tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti [lengvatiniai] PVM tarifai, sąrašas“) 1 kategorijoje, be kita ko, minimi „maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirti vartoti žmonėms ir gyvūnams; <...> sudedamosios dalys, paprastai skirtos naudoti maisto produktų gamybai; produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas“.

8 Pagal 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyvą 2009/47/EB, iš dalies keičiančią Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatiniais pridėtinės vertės mokesčio tarifais (OL L 116, p. 18), valstybės narės gali taikyti lengvatinius PVM tarifus „maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugoms“. Tačiau ši direktyva negaliojo tuo metu, kai susiklostė ginčo aplinkybės pagrindinėse bylose.

Nacionalinė teisė

9 *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UstG*) 1 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nustatoma:

„Apyvartos mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

10 Pagal *UstG* 3 straipsnio 1 dalį „įmonės prekių tiekimas yra tiekimas, kai verslininkas ar jo įgaliotas trečiasis asmuo perduoda klientui ar jo įgaliotam trečiajam asmeniui teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui (disponavimo teisės perdavimas).“

11 *UstG 1993/1999* 3 straipsnio 9 dalies 1 punkte numatoma:

„Kitas paslaugų teikimas yra toks teikimas, kuris nėra prekių tiekimas. <…> „Maisto ir gėrimų, skirtų suvartoti vietoje, pardavimas yra kitas paslaugų tiekimas. Maistas ir gėrimai parduodami suvartoti vietoje, jei atsižvelgiant į pardavimo aplinkybes jie skirti suvartoti vietoje, fiziškai susijusioje su pardavimo vieta, ir vietoje yra įrengtos specialios vartojant reikalingos priemonės.“

12 Iš *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkto matyti, kad lengvatinis PVM tarifas, be kita ko, taikomas „mėsos, žuvies ruošinių [ir t. t.]“, „ruošinių iš grūdų, miltų, krakmolo ar pieno [bei] kepinių“, „daržovių, vaisių [ir t. t.] ruošinių“ ir „įvairių maisto produktų ruošinių“ tiekimui (gaminiai nurodomi priedo, į kurį minėtoje nuostatoje daroma nuoroda, 28 ir 31–33 punktuose).

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-497/09

13 M. Bog savaitiniuose turguose iš trijų vienodų prekybinių vagonėlių prekiavo gėrimais ir paruoštais suvartoti valgiais (be kita ko, įvairiomis dešrelėmis ir gruzdintomis bulvytėmis). Šiuose vagonėliuose buvo įrengtas prekystalis, pastatyta stiklinė pertvara, o jos viduje – ovalus „stalas“, pagamintas iš presuoto laminato fasadinės plokštės, ant kurio buvo galima vietoje suvartoti valgius. Abiejose „stalo“ pusėse buvo pastatytas tokio paties aukščio sudedamas „liežuvio“ formos baras, pagamintas iš tos pačios medžiagos kaip ir ovalus „stalas“. Vieta, kurioje klientai galėjo suvartoti maistą ir gėrimus, nuo lietaus buvo apsaugota sudedamu stogu.

14 PVM deklaracijoje už 2004 m. M. Bog deklaravo prekybos gėrimais sandorius kaip standartiniu PVM tarifu apmokestinamus sandorius, o su prekybos maisto produktais sandorius – kaip sandorius, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas. Atlikdamas specialų PVM patikrinimą inspektorius padarė išvadą, kad M. Bog klientai paprastai

maisto produktus suvartodavo vietoje. Kadangi M. Bog nepateikė jokių duomenų dėl suvartojimo vagonėliuose, 70 % sandorių buvo apmokestinti standartiniu tarifu.

15 Mokesčių administratorius 2006 m. gruodžio 27 d. pateikė iš dalies pakeistą pranešimą apie mokesčio už 2004 m. dydį. M. Bog pateikė skundą dėl šio sprendimo.

16 Kompetentingas *Finanzgericht* (Finansų teismas) patenkino M. Bog ieškinį, iš esmės manydamas, kad siekiant atskirti maisto tiekimo sandorius, apmokestinamus standartiniu PVM tarifu, nuo maisto tiekimo sandorių, apmokestinamų lengvatiniu PVM tarifu, reikia išsiaiškinti, ar paslaugų teikimo elementai kokybiškai dominuoja. Tačiau šiomis aplinkybėmis ši byla yra susijusi su prekių tiekimu, nes, be maisto gaminimo vagonėliuose, pareiškėjas pagrindinėje byloje buvo įrengęs tik atitinkamą vietą po stogu, kurioje galėjo būti patiekiami suvartoti skirti maisto produktai ir (arba) pastatyti šiukšlių konteineriai. Tačiau kitų paslaugų teikimo elementų, kurie, be kita ko, yra teikiant paslaugas klientams maitinimo įstaigose (aptarnavimas, kėdės, uždaros ir šildomos patalpos bei atitinkamos maistui vartoti skirtos vietos lauke, rūbinė ir tualetai), nebuvo.

17 Mokesčių administratorius pateikė *Bundesfinanzhof* apeliacinį skundą dėl minėto *Finanzgericht* sprendimo. Jis nurodė, kad aptariamas maisto produktų tiekimo sandoris susijęs su paslaugomis (maisto produktų paruošimas valgyti ir leidimas pasinaudoti pateiktomis valgant reikalingomis priemonėmis), o tai apima daugiau nei paprastą pardavimo sandorį.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad, kalbant apie prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atskyrimą valgio ir gėrimų tiekimo atveju, Teisingumo Teismas 1996 m. gegužės 2 d. Sprendime *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94,

Rink. p. I-2395) atskyrė aprūpinimo maistu ir gėrimais sandorius nuo sandorių, susijusių su maisto produktais, skirtais išsinešti. Remiantis šiuo sprendimu, aprūpinimo maistu ir gėrimais sandoriai (paslaugų teikimas) apibrėžiami kaip „keletas elementų ir veiksmų nuo valgio paruošimo iki jo pateikimo“, kai maisto tiekimas yra tik sudedamoji jų dalis, paslaugos dominuoja, o maisto produktai, skirti išsinešti“ (prekių tiekimas), atvirkščiai, yra tuo atveju, kai, be maisto produktų tiekimo, „neteikiamos jokios paslaugos, susijusios su maisto vartojimu tam tinkamoje patalpoje“.

19 Be to, *Bundesfinanzhof* iki šiol laikėsi nuomonės, kad skirtumas priklauso ne nuo kiekybinio aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų teikimo elementų dominavimo, palyginti su valgio gaminimo ir patiekimo elementais, bet nuo to, ar atliekant bendrą vertinimą paslaugų teikimas kokybiškai dominuoja. Be to, kiekybinis vertinimas sukeltų neišsprendžiamų atskyrimo problemų, atsižvelgiant į daugybę atvejų dėl valgių įvairovės ir sudėtingumo bei dėl jų pateikimo formų.

20 *Bundesfinanzhof* manymu, valgio ar maisto paruošimo procesas klientų nustatytu metu yra esminis paslaugų teikimo elementas, kuris kartu su kitais paslaugų teikimo elementais, kaip antai, kaip yra šioje byloje, aprūpinimas stalais, prie kurių stovima, arba kitomis priemonėmis, kurios palengvina maisto suvartojimą iš karto, leidžia nuspręsti, kad paslaugos kokybiškai dominuoja.

21 Tačiau, atsižvelgdamas į Sąjungos teisės, susijusios su PVM, aktualią raidą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar valgio ir maisto paruošimas iš karto suvartoti jau savaime iš esmės nėra būdingas sandoriui, ir todėl nėra svarbu, ar teikiamos dar ir kitos paslaugos.

22 Tačiau jei valgio ir maisto tiekimas turėtų būti laikomas tik paslaugų teikimu, kai kitos paslaugos yra tik papildančios, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad atsakovas pagrindinėje byloje pateikė papildomas priemones, sudarydamas galimybę suvartoti vietoje. Vis dėlto šis teismas pažymi, kad šioje byloje klientų dalis įsigijo paruoštus valgius ir maistą tam, kad išsineštų, ir nepasinaudojo sudaryta galimybe juos suvartoti vietoje.

23 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jei valgiai ir maistas, paruošti suvartoti iš karto, nėra „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategoriją, valstybės narės neturi teisės, net jei tai būtų prekių tiekimas, šiems valgiams ar maistui taikyti lengvatinį PVM tarifą.

24 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius klausimus:

„1. Ar valgio ir maisto, paruoštų ir parduodamų suvartoti iš karto, tiekimas yra [prekių] tiekimas Šeštosios direktyvos <...> 5 straipsnio prasme?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą priklauso nuo to, ar yra papildomų paslaugų teikimo elementų (leidimas pasinaudoti valgant reikalingomis priemonėmis)?

3. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas: ar sąvoka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje, turi būti aiškinama taip, kad ji apima tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai būdinga prekybai maisto

produktais, ar ji apima ir valgį arba maistą, kurie – skrudinant, kepant ar kitu būdu – buvo paruošti iš karto suvartoti?“

Byla C-499/09

25 *CinemaxX* skirtinguose Vokietijos vietovėse eksploatuoja kino teatrus.

26 Be įvairių saldumynų ir gėrimų, kino teatro lankytojai fojė gali įsigyti spragintų kukurūzų ir kukurūzų traškučių „tortilla“ (*nachos*) įvairaus dydžio pakuotėse. Pačiose prekybos vietose nėra įrengtų valgymo vietų, tačiau kai kuriuose kino teatruose yra įvairūs kiekiai stalų, prie kurių stovima, baro kėdžių, kituose – suolų, kėdžių, stalų, o dar kituose – staliukų, prie kurių stovima, ir staliukų prie sienos. Tačiau ne visuose kino teatruose yra visi minėti baldai. Kai kuriuose kino teatruose prie kėdžių pritvirtinti gėrimų laikikliai.

27 Spraginti kukurūzai gaminami iš cukraus, kukurūzų, spragintų kukurūzų druskos ir riebalų, atitinkamu santykiu juos supylus į kukurūzų spraginimo aparatą. Dalis produkto prekybos vietose iš karto sudedama į šildytuvus. Atsižvelgiant į klientų pageidavimą, spraginti kukurūzai iš šildytuvo išimami semtuvu ir supilami į įvairaus dydžio popierinius maišelius. Likusi produkto dalis supilama į didelius maišus ar talpyklas ir prireikus suberiama į šiuos šildytuvus. Paprastai kukurūzų traškučiai „tortilla“ iš tiekėjų užsakomi 500 g pakuotėmis. Jie taip pat dedami į šildytuvą, kuriame laikomi šilti.

Su kukurūzų traškučiais „tortilla“ siūlomi įvairūs padažai. Padažai, paruošti vartoti, parduodami specialiai jiems skirtuose indeliuose. Šie padažai pašildomi ir patiekiami atskiromis porcijomis.

28 2005 m. birželio mėn. PVM deklaracijoje *CinemaxX* spragintų kukurūzų ir kukurūzų traškučių „tortilla“ pardavimo sandorius priskyrė sandoriams, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas. Mokesčių institucija užginčijo šią deklaraciją ir priėmė sprendimą, pagal kurį šiems sandoriams buvo pritaikytas standartinis mokesčio tarifas.

29 *CinemaxX* mokesčių administratoriui pateiktas skundas ir vėliau kompetentingam *Finanzgericht* pateiktas skundas buvo atmesti. Teismas nusprendė, kad ginčijami sandoriai buvo ne prekių tiekimas, o „kitų paslaugų teikimas“, numatytas *UStG* 3 straipsnio 9 dalyje, nes *CinemaxX* tiekė ne maisto produktus, skirtus išsinešti, bet valgį, skirtą suvartoti vietoje.

30 *CinemaxX* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikė apeliacinį skundą, kuriame teigė, kad, kiek tai susiję su valgių ir maisto tiekimu, aprūpinimo maistu ir gėrimais sandoriai apmokestinami standartiniu PVM tarifu tik tuo atveju, kai dominuoja paslaugų teikimo elementas. Spragintų kukurūzų ir kukurūzų traškučių „tortilla“ laikymas šiltai yra nesvarbus, nes tai paprastas maisto produktų laikymas tinkamomis sąlygomis ir optimalios pardavimo temperatūros palaikymas. Taip pat maišelių, skirtų nešti, nebuvimas nėra svarbus, nes šis faktas negali pakeisti paslaugos elemento ar tinkamos suvartoti iškart vietos. Į kino salių valymą šiuo atveju taip pat negalima atsižvelgti taip, kad tai būtų nepalanku *CinemaxX*. Stalai, prie kurių stovima, baro kėdės ir kitos priemonės nėra skirtos vartoti spragintus kukurūzus

ir kukurūzų traškučius „tortilla“, nes asmenys, įsigyjantys šių maisto produktų kino teatruose, juos paprastai valgo ne fojė, o kino salėje. Be to, *CinemaxX* paslaugos nesiskiria nuo prekybos centrų ar kioskų teikiamų paslaugų, susijusių su maisto produktų pardavimu. Paprasto kino teatro lankytojo manymu, toks pardavimo sandoris tėra papildomas prie kino seanso. *CinemaxX* neteikia tokių aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų, kaip antai aptarnavimas kino salėje.

31 Atsižvelgdamas į samprotavimus, pateiktus byloje C-497/09, kurie sutampa su šio sprendimo 18–23 punktuose pateiktais samprotavimais, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valgio ir maisto, paruoštų suvartoti iš karto, tiekimas yra [prekių] tiekimas Šeštosios direktyvos <...> 5 straipsnio prasme?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą priklauso nuo to, ar yra papildomų paslaugų teikimo elementų (leidimas pasinaudoti stalais, kėdėmis, kitomis valgant reikalingomis priemonėmis, kino seanso pristatymas)?

3. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas: ar Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje nurodyta sąvoka „maisto produktai“ aiškintina taip, kad ji apima tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai būdinga prekybai maisto produktais, ar ji apima ir valgį ar maistą, kurie – skrudinant, kepant ar kitu būdu – buvo paruošti iš karto suvartoti?“

Byla C-501/09

32 L. Lohmeyer laikotarpiu nuo 1996 m. iki 1999 m. eksploatavo kelis mobilius maitinimo barus ir lauko grilį. Ten jis pardavinėjo paruoštą vartoti valgį (skrudintas dešreles, kario dešreles, dešrainius, gruzdintas bulvytes, kepsnius, šoninę, mėsos vėrinukus, šonkauliukus ir t. t.). Jis visus valgio pardavimo sandorius deklaruodavo kaip sandorius, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas.

33 Tačiau mokesčių administratorius nustatė, kad mobiliuose maitinimo baruose buvo įrengti prekystaliai, ir nusprendė, kad tai specialios priemonės, reikalingos vartoti valgius vietoje, todėl sandoriai, kuriems iki tol buvo taikomas lengvatinis PVM tarifas, iš esmės turėjo būti apmokestinti standartiniu PVM tarifu. Kadangi jis neatmetė galimybės, jog dalis klientų, vartodami valgį, nepasinaudojo prekystaliais, o įsigijo valgį, skirtą išsinešti, tai nusprendė, kad standartiniu PVM tarifu turi būti apmokestinami 80 % sandorių.

34 2002 m. gegužės 28 d. mokesčių administratorius pakeitė pranešimą dėl mokesčio už laikotarpį nuo 1996 m. iki 1999 m. dydžio. Dėl šio pranešimo L. Lohmeyer pateiktas skundas ir ieškinys buvo atmesti.

35 L. Lohmeyer prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikė kasacinį skundą, kuriame iš esmės teigė, kad mobiliame maitinimo bare įrengtas prekystalis nėra tinkama infrastruktūra, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktiką.

36 Remdamasis minėtu Sprendimu *Faaborg-Gelting Linien*, 2008 m. gruodžio 18 d. sprendimu *Bundesfinanzhof* nusprendė, kad valgio ar maisto paruošimo procesas atitinkamo kliento nustatytu metu yra esminis paslaugų teikimo elementas. Tačiau,

atsižvelgdamas į šios teismo praktikos kritiką, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nėra pakankamai aišku, ar valgio paruošimas nustatytu metu laikytinas esminiu paslaugų teikimo elementu, kuris, nagrinėjamas atskirai ar kartu su pakankamai svarbia papildoma paslauga, suteikiama parduodant valgį klientui, leidžia daryti išvadą, jog bendrai kalbama apie paslaugų teikimą.

37 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus:

„1. Ar sąvoka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos <...> H priedo 1 kategorijoje, turi būti aiškinama taip, kad ji apima tik maisto produktus, skirtus „išsinešti“, kaip tai būdinga prekybai maisto produktais, ar ji apima ir valgį ar maistą, kurie – skrudinant, verdant ar kitu būdu – paruošti iš karto suvartoti?

2. Jei „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategoriją, yra valgis ar maistas, skirtas iš karto suvartoti, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmasis sakinys aiškintinas taip, kad jis apima ir šviežiai paruoštą valgį ar maistą, kurio klientai neišsineša, bet suvartoja vietoje, pasinaudodami valgant reikalingomis priemonėmis, kaip antai prekystaliai, stalai, prie kurių stovima, ar į juos panašiomis?“

Byla C-502/09

38 *Fleischerei Nier*, ribotos atsakomybės bendrovė, eksploatuoja mėsinę ir teikia maisto ir gėrimų tiekimo į namus paslaugą. Vykdydama šią veiklą užsakytą maistą ji tiekia uždaruose, šilumą išlaikančiuose induose, taip pat pagal klientų pageidavimą ji tiekia indus, stalo įrankius, stalus, prie kurių stovima, taip pat gali pasiūlyti aptarnaujantį personalą.

39 *Fleischerei Nier* sąskaitose faktūrose pajamoms už indų, stalo įrankių, stalų, prie kurių stovima, tiekimą ir aptarnaujančio personalo suteikimą taikė standartinį PVM tarifą, o pajamoms už maisto tiekimą – lengvatinį PVM tarifą.

40 Tačiau mokesčių administratorius manė, kad maisto tiekimui tiek, kiek jis susijęs su indų ir stalo įrankių, stalų, prie kurių stovima tiekimu ar aptarnaujančio personalo suteikimu, turi būti taikomas standartinis PVM tarifas.

41 Skundo nagrinėjimo procedūroje šalys susitarė, kad tais atvejais, kai *Fleischerei Nier* kartu suteikia ir aptarnaujantį personalą, pajamoms už maisto tiekimą turi būti taikomas standartinis PVM tarifas. Skundas ir ieškinys dėl pakeisto pranešimo apie mokesčio dydį buvo atmesti.

42 Apeliaciniu skundu pareiškėja iš esmės teigia, kad indų ir stalo įrankių pateikimas yra papildoma paslauga prie maisto tiekimo, kuri nepateisina to, kad visas sandoris būtų laikomas paslaugų teikimu. Teikiant maisto ir gėrimų tiekimo paslaugą paprastai

klientas nori aptarnauti svečius savo namuose, todėl šis paslaugos teikimas negali būti prilyginamas aprūpinimo maistu ir gėrimais sandoriui.

43 *Bundesfinanzhof*, remdamasis minėtu Sprendimu *Faaborg-Gelting Linien*, nusprendė, kad maisto ir gėrimų tiekimo paslauga sudaro atskirą paslaugą, kuri papildo maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekimą, indų ir stalo įrankių patiekimą, kurie po valgymo išplaunami, o valgio ar maisto paruošimo procesas kiekvieno kliento nustatytu laiku sudaro esminį paslaugos teikimo elementą. Tačiau atsižvelgdamas į *Fleischerei Nier* argumentus ir doktrinoje išreikštą kritiką šis teismas mano, kad nebegalima būti pakankamai užtikrintam, ar minėta teismo praktika vis dar atitinka Sąjungos teisės principus.

44 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad maisto ir gėrimų tiekimo paslaugas teikianti įmonė klientams teikia vieną paslaugą, o ne kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ir tai neatsižvelgiant į tai, ar klientas, be maisto suvartojimo, naudojasi tik viena, ar keliomis pasirinktomis papildomomis paslaugomis (pavyzdžiui, stalo įrankių, indų, stalų, prie kurių stovima, tiekimo ar aptarnaujančio personalo suteikimo paslaugomis).

45 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, svarbu išaiškinti, ar kvalifikuojant vieną tiekėjo teikimo sandorį su Sąjungos teise suderinama vertinti valgio, sudaryto iš kelių maisto produktų, paruošimą kaip paslaugos elementą.

46 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad turi būti nustatyti kriterijai, kuriais būtų vadovaujamasi praktikoje ir kuriais remiantis būtų galima numatyti, kaip turėtų būti kvalifikuojamos šios paslaugos bei užtikrinamas suinteresuoto verslininko teisinis saugumas. Jo manymu, nėra jokios abejonės, kad vienos paslaugos teikimo atveju ji visuomet turi būti kvalifikuojama kaip paslaugos teikimas,

kai aptarnauja padavėjai, o kitos svarstytinos paslaugos neturi būti laikomos būdingomis ar esminėmis, jei reali jų sąnaudų suma yra daug mažesnė nei maisto, skirto suvartoti iš karto, paruošimo sąnaudos.

47 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar toks požiūris suderinamas su Teisingumo Teismo praktika, ir pažymi, kad pagal 2005 m. spalio 27 d. Sprendimą *Levob Verzekeringen and OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433, 28 punktas) ypač sudėtinio sandorio sąnaudos gali būti svarbios nustatant esminius sandorio elementus, nors pagal 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Aktiebolaget NN* (C-111/05, Rink. p. I-2697 37 punktas) kvalifikuojant sudėtinį sandorį pačios sąnaudos negali būti itin svarbos.

48 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzgericht* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar sąvoka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos <...> H priedo 1 kategorijoje, aiškintina taip, kad ji apima tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai būdinga prekybai maisto produktais, ar ji apima ir valgį arba maistą, kurie – skrudinant, verdant ar kitu būdu – paruošti iš karto suvartoti?

2. Jei „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategoriją, yra valgis ar maistas, skirtas iš karto suvartoti, ar valgio ar maisto paruošimo procesas turi būti laikomas paslaugų teikimo elementu sprendžiant, ar vienas aprūpinimo maistu ir gėrimais įmonės sandoris (valgio ar maisto, paruošto suvartoti, pardavimas kartu su jo patiekimu ir prireikus stalo įrankių bei indų ir (arba) stalų, prie kurių stovima, teikimas, panaudotų priemonių surinkimas) kvalifikuotinas kaip maisto produktų tiekimas, kuriam taikomas lengvatinis

mokesčio tarifas (šios direktyvos H priedo 1 kategorija), ar kaip paslaugų teikimas, kuriam lengvatinis mokesčio tarifas netaikomas (šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis)?

3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą yra neigiamas, ar suderinama su Šeštosios direktyvos <...> 2 straipsnio 1 dalimi, siejama su 5 straipsnio 1 dalimi ir 6 straipsnio 1 dalimi, kad kvalifikuojant bendrą aprūpinimo maistu ir gėrimais įmonės paslaugą kaip savitą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, būtų remiamasi vien paslaugų teikimo pobūdį turinčių elementų skaičiumi (du ar daugiau), palyginti su prekių tiekimo elementais, o gal paslaugų teikimo pobūdį turintys elementai turėtų būti vertinami neatsižvelgiant į jų skaičių ir, jei taip, tai remiantis kokiais kriterijais?“

49 2010 m. vasario 3 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdomos žodinės ir rašytinės proceso dalys ir priimamas sprendimas, atsižvelgiant į jų sąsają ir remiantis Teisingumo Teismo procedūros reglamento 43 straipsniu.

Dėl prejudicinių klausimų

50 Pirmaisiais dviem klausimais bylose C-497/09 ir C-499/09, antruoju klausimu byloje C-501/09 ir antruoju bei trečiuoju klausimais byloje C-502/09, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės Teisingumo Teismo klausia, ar keturiose pagrindinėse bylose nagrinėjama įvairi valgių

ir maisto, paruoštų suvartoti iš karto, tiekimo veikla yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnį, ar paslaugų teikimas pagal minėtos direktyvos 6 straipsnį, ir kokį poveikį šiuo klausimu gali turėti papildomi paslaugos teikimo elementai.

Pirminės pastabos

51 Pirmiausia reikia nustatyti, ar PVM atžvilgiu skirtingos veiklos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašytomis aplinkybėmis turi būti vertinamos kaip du atskiri apmokestinamieji sandoriai, ar kaip sudėtiniai sandoriai, kuriuos sudaro keletas elementų.

52 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandorį sudaro jo elementų ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar jis apima dvi, ar daugiau atskirų paslaugų, ar vieną paslaugą, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma prekių tiekimu, ar paslaugų teikimu (žr. minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 19 punktą ir *Aktiebolaget NN* 21 punktą).

53 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto išplaukia, jog kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru bei savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas paslaugos teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas. Svarbu nuspręsti, kad kai du ar daugiau elementų arba veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad

objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugų teikimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 ir 22 punktai bei *Aktiebolaget NN* 22 ir 23 punktai).

54 Be to, apie vieną paslaugų teikimą kalbama tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinę paslaugą, ir, atvirkščiai, vienas ar keli kiti elementai turi būti laikomi viena ar keliomis papildomomis paslaugomis, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarka. Konkrečiai kalbant, vieno sudėtinio sandorio atveju paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga (žr., be kita ko, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 30 punktą; minėto Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, 21 punktą; 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, Rink. p. I-4983, 18 punktą ir 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Everything Everywhere*, C-276/09, Rink. p. I-12359, 24 ir 25 punktus).

55 Bendradarbiaudami, kaip įtvirtinta SESV 267 straipsnyje, nacionaliniai teismai iš tiesų turi nustatyti, ar taip yra konkrečiu nagrinėjamu atveju, ir šiuo atžvilgiu pateikti galutinį faktų įvertinimą (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *CPP* 32 punktą ir *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 23 punktą).

56 Šiuo atveju visos pagrindinės bylos yra susijusios su vienos ar kelių prekių tiekimo ir įvairių paslaugų teikimo elementų deriniu, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šie skirtingi elementai sudaro vieną sandorį PVM atžvilgiu. Nei iš sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei iš Teisingumo Teismo pastabų nematyti, kad taip būtų kvalifikuojama nesivadovaujant minėtais kriterijais.

57 Dėl tokių maisto ir gėrimų tiekėjo teikiamų paslaugų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje C-502/09, visų pirma pažymėtina, kad vertinant, ar buvo suteikta viena paslauga, nėra svarbu, ar maisto ir gėrimų tiekėjas pateikė vieną sąskaitą faktūrą už visus elementus, ar vis dėlto atskirą sąskaitą faktūrą už patiekalų tiekimą (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *CPP* 31 punktą; *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 25 punktą ir *Everything Everywhere* 29 punktą).

Dėl kvalifikavimo kaip prekių tiekimo ir paslaugų teikimo

58 Reikia iš karto priminti, kad Šeštąja direktyva įtvirtinama bendra PVM sistema, grindžiama būtent vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 48 punktą).

59 Dėl sąvokos „prekių tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad juo laikomas toks tiekimas, kai perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismo praktikoje nurodoma, kad ši sąvoka apima bet kokį vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorį (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 51 punktą).

60 Kalbant apie sąvoką „paslaugų teikimas“, reikia pažymėti, jog iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, kad ji apima bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šios direktyvos 5 straipsnyje.

61 Siekiant nustatyti, ar tokia viena sudėtinė paslauga, kaip antai nagrinėjama šiose pagrindinėse bylose, kvalifikuotina kaip „prekių tiekimas“ arba „paslaugų pristatymas“, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis vyksta sandoris, kad būtų galima rasti charakteringus elementus ir nustatyti juose dominuojančius elementus (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Faaborg-Gelting Linien* 12 ir 14 punktus; *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 27 punktą; *Aktiebolaget NN* 27 punktą bei 2010 m. vasario 11 d. Sprendimo *Graphic Procédé*, C-88/09, Rink. p. I-1049, 24 punktą).

62 Taip pat reikia patikslinti, kad dominuojantis elementas turi būti nustatytas remiantis paprasto vartotojo požiūriu (šia prasme žr. minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen BV ir OV Bank NV* 22 punktą ir *Everything Everywhere* 26 punktą) ir bendrai vertinant, atsižvelgiant į paslaugų teikimo elementų, palyginti su prekių tiekimo elementais, kokybę, o ne vien kiekybę.

63 Šiuo klausimu primintina, kad prekiaujant prekėmis visuomet teikiamos minimalios paslaugos, kaip antai prekės pateikiamos lentynose arba išrašomos sąskaitos faktūros; vertinant, kokią dalį užima paslaugų teikimas vykdant sudėtingą ūkinį sandorį, į kurį įeina ir prekių tiekimas, galima atsižvelgti tik į tas paslaugas, kurios nėra neišvengiamai susijusios su prekių tiekimu (2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Hermann*, C-491/03, Rink. p. I-2025, 22 punktas).

64 Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismas minėto Sprendimo *Faaborg-Gelting* 14 punkte nusprendė, kad aprūpinimui maistu ir gėrimais būdingas elementų ir veiksmų derinys, kuriame maisto teikimas tėra sudėtinė dalis, tačiau šiame derinyje aiškiai vyrauja paslaugos. Todėl toks aprūpinimas turi būti laikomas paslaugų teikimu Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme. Atvirkščiai yra tuomet, kai sandoris

susijęs su maisto produktais, skirtais išsinešti, o kartu su juo neteikiamos paslaugos, palengvinančios suvartojimą vietoje tinkamomis sąlygomis.

65 Kalbėdamas apie aprūpinimą maistu ir gėrimais laivuose (keltuose) Teisingumo Teismas pažymėjo, kad valgio ir gėrimų, skirtų suvartoti iš karto, pardavimas yra kelių paslaugų nuo valgio paruošimo iki jo atnešimo ant padėklo gavėjui rezultatas; teikiant šią paslaugą klientui suteikiama infrastruktūra, kaip antai valgymo salė su priklausiniais (rūbinė) ir t.t. Jei būtina, pasiūlomi fiziniai asmenys, kurių darbas yra aprūpinti maistu ir gėrimais, būtent: padengti stalus, konsultuoti klientus, informuoti apie tiekiamus gėrimus, atnešti valgį ir nudengti stalus po jo (minėto Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 13 punktas).

66 Šiuo atveju, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktus įrodymus, pagrindinėse bylose C-497/09 ir C-501/09 nagrinėjamos veiklos rūšys yra susijusios su prekyba karštomis dešrelėmis, gruzdintomis bulvytėmis ir kitais maisto produktais, paruoštais suvartoti iš karto, iš prekybinių vagonėlių arba mobiliųjų barų.

67 Šiuo klausimu visų pirma konstatuotina, kad tiekiant tokius produktus reikia, kad jie būtų iškepti ar pašildyti, o tai yra paslauga, į kurią reikia atsižvelgti bendrai vertinant nagrinėjamą sandorį, kad jį būtų galima kvalifikuoti kaip prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

68 Kadangi galutinio karšto produkto paruošimą iš esmės sudaro supaprastinti ir standartiniai veiksmai, paprastai vykdomi ne pagal konkretų kliento užsakymą, o nuolat ir reguliariai atsižvelgiant tik į bendrai prognozuojamą paklausą, jie nesudaro dominuojančio nagrinėjamo sandorio elemento, todėl patys negali šiam sandoriui suteikti paslaugos teikimo pobūdžio.

69 Tačiau, kalbant apie tokius paslaugų teikimo elementus, kurie būdingi aprūpinant maistu ir gėrimais, kaip antai nustatyti šio sprendimo 63–65 punktuose minėtoje Teisingumo Teismo praktikoje, konstatuotina, kad pagrindinėse bylose C-497/09 ir C-501/09 nagrinėjamų rūšių veikloje nefigūruoja padavėjas, klientams neteikiamos realios konsultacijos ir, tiesiogiai vertinant, neteikiama jokia paslauga, kurią, konkrečiai kalbant, sudarytų užsakymų pateikimas į virtuvę, vėlesnis patiekalų paruošimas ir jų patiekimas prie stalo klientams, nėra uždarų patalpų, kuriose būtų palaikoma tinkama temperatūra, kurios būtų specialiai skirtos suvartoti patiektą maistą, nėra nei rūbinės, nei tualeto, iš esmės neplaunami indai, nėra nei baldų, nei tiesiamos staltiesės.

70 Pagaliau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytus paslaugų teikimo elementus sudarė elementarios priemonės, būtent paprasti prekystaliai, prie kurių nebuvo galima atsisėsti, tačiau prie kurių ribotas vartotojų skaičius galėjo vietoje lauke pavalgyti. Tokios elementarios priemonės rodo tik nereikšmingą žmogiškąjį įdirbį. Šiomis sąlygomis minėti elementai sudaro tik minimalias papildomas paslaugas ir negali pakeisti pagrindinės paslaugos – prekių tiekimo – dominuojančio pobūdžio.

71 Pirma išsakyti samprotavimai taip pat galioja ir tokiai prekybinei kukurūzų spragėsiais ir kukurūzų traškučiais „tortilla“ kino salėse veiklai, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje C-499/09.

72 Kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo faktų aprašymo, kukurūzų spragėsių paruošimas, kuris sutampa su gamyba, ir jų bei kukurūzų traškučių „tortilla“ platinimas pakuotėse sudaro prekybos šiais gaminiais sudėtinę dalį, vadinasi, tai nėra savarankiški prekybos sandoriai. Be to, šie gaminiai ruošiami, tam tikra jų temperatūra palaikoma reguliariai, o ne pagal konkretaus kliento užsakymą.

73 Taip pat pažymėtina, kad baldų (stalų, prie kurių stovima, taburečių, kėdžių ir suolų) suteikimas, nors jų nėra visuose kino teatruose, paprastai nesusijęs su prekyba kukurūzų spragėsiais ir kukurūzų traškučiais „tortilla“ – jie skirti aptarnauti laukiamoje salėje ir susitikimo vietoje susirinkusius asmenis. Be to, valgoma praktiškai kino salėse. Tam kai kurių kino salių kėdėse įrengti puodelių laikikliai, kurie, be kita ko, skirti užtikrinti švarą kino salėse. Vien tokių baldų elementų, skirtų, nors ne tik, palengvinti tokių maisto produktų vartojimą, įrengimas negali būti laikomas paslaugų teikimo elementu, kuris visą sandorį paverstų paslaugų teikimu.

74 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad dėl tokios veiklos, kaip nagrinėjamoji pagrindinėse bylose C-497/09, C-499/09 ir C-501/09, nagrinėjamų sandorių dominuojantį elementą, vertinant bendrai, sudaro valgio ir maisto, paruošto suvartoti iš karto, tiekimas, o neatsiejamai su tiekimu susijęs jų supaprastintas ir standartizuotas paruošimas bei elementarių priemonių, leidžiančių ribotam skaičiui klientų vartoti vietoje, naudojimas turi vien tik papildomą ir nedidelę reikšmę. Ta aplinkybė, ar klientai minėtas elementarias priemones naudoja, nėra svarbi, nes suvartojimas iš karto vietoje nėra esminis nagrinėjamo sandorio požymis – ji negali apibrėžti jo pobūdžio.

75 Kalbant apie maisto ir gėrimų tiekėjo veiklą organizuojant tokias šventes ir ceremonijas, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje C-502/09, pirmiausia pažymėtina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, atsižvelgiant į klientų pageidavimus, galima numatyti keletą operacijų derinių nuo paprasčiausio valgių paruošimo ir jų patiekimo iki visapusio aptarnavimo, numatant, be kita ko, indų, baldų (stalų ir kėdžių), valgių pateikimą, dekoravimą, aptarnaujantį personalą ir konsultacijas valgiaraščio sudarymo klausimais ir prireikus – gėrimų pasirinkimą.

76 Be to, primintina: kadangi kalbama apie vieną paslaugų teikimą, tai, ar sandoris bus kvalifikuojamas kaip prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, priklauso nuo faktinių aplinkybių visumos, atsižvelgiant į vartotojo požiūriu kiekybiškai dominuojančius elementus.

77 Kiek tai susiję su tiekėjo, tiekiančio maistą ir gėrimus į namus, tiekiamais valgiais, pažymėtina, kad, skirtingai nuo tų valgių, kurie patiekiami iš mobiliųjų barų, iš prekybinių vagonėlių ir kino teatruose, jie nėra paprasto standartizuoto paruošimo proceso rezultatas, tačiau jame yra akivaizdžiai didesnis paslaugos teikimo mastas ir reikalaujama daug darbo bei didelės patirties. Patiekalų kokybė, kūrybingumas ir pateikimas šiais atvejais yra elementai, kurie dažniausiai daro lemiamą poveikį vartotojui. Dažnai klientui siūloma ne tik galimybė susidaryti savo valgiaraštį, bet ir paruošti atskirus valgius pagal užsakymą. Be to, tokia paslauga verčiant turi atitinkamą terminą, nes šnekamojoje kalboje paprastai kalbama apie „maisto ir gėrimų tiekėjo paslaugą“ (*service traiteur*), „pagal užsakymą“ paruoštus valgius, o ne „įsigytus“ valgius, taip pat tiekėjo, tiekiančio maistą ir gėrimus į namus, paslaugą (*traiteur à domicile*).

78 Paskui jis valgius pateikia karštus tam skirtuose induose arba juos pašildo vietoje. Klientui taip pat svarbu, kad valgiai būtų pristatyti tiksliai tuo laiku, kuriam jis buvo pateikęs užsakymą.

79 Be to, tiekėjo, tiekiančio maistą ir gėrimus į namus, paslaugų teikimas gali apimti elementus, kurie sudaro vartojimo sąlygas, kaip antai pateikiami indai, stalo įrankiai, net baldai. Šie elementai, skirtingai nuo paprasčiausio elementarios infrastruktūros suteikimo mobiliųjų barų arba prekybinių vagonėlių ir kino teatrų atvejais, reiškia, be kita ko, tam tikrą žmogiškąją intervenciją, susijusią su priemonių pristatymu, paėmimu ir prireikus jos valymu.

80 Atsižvelgiant į šiuos samprotavimus laikytina, kad, išskyrus atvejus, kai maisto ir gėrimų tiekėjas tiekia tik standartinius valgius be jokio kito papildomos paslaugos elemento arba kitos konkrečios aplinkybės įrodo, kad valgių teikimas sudaro dominuojantį sandorio elementą, maisto ir gėrimų tiekėjo veikla yra paslaugų teikimas.

81 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į du pirmuosius klausimus bylose C-497/09 ir C-499/09, antrąjį klausimą byloje C-501/09 ir į antrąjį ir trečiąjį klausimus byloje C-502/09 reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 5 ir 6 straipsniai turi būti aiškinami taip:

— šviežiai paruoštų ir skirtų suvartoti iš karto valgių ir maisto pateikimas iš mobiliųjų barų, prekybinių vagonėlių arba kino teatrų yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal minėtą 5 straipsnį, kai sandorį įvertinus kokybiškai nustatoma, kad paslaugų teikimo elementai prieš patiekiant maistą ir jį tiekiant nėra dominuojantys,

— išskyrus atvejus, kai tiekėjas, tiekiantis maistą ir gėrimus į namus, tik patiekia standartinius valgius be jokio kito papildomos paslaugos elemento arba kai kitos konkrečios aplinkybės rodo, kad valgių tiekimas sudaro dominuojantį sandorio elementą, maisto ir gėrimų tiekėjo veikla yra paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnį.

Dėl sąvokos „maisto produktai“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategoriją

82 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas trečiaisiais klausimais bylose C-497/09 ir C-499/09 bei pirmaisiais klausimais bylose C-501/09 ir C-502/09 Teisingumo Teismo klausia, ar tuo atveju, jei skirtingose pagrindinėse bylose nagrinėjami sandoriai sudaro prekių tiekimą, sąvoka „maisto produktai“, nustatyta Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje, taip pat apima valgį ir maistą, paruoštus suvartoti iš karto.

83 Kadangi Šeštojoje direktyvoje nėra „maisto produktų“ sąvokos apibrėžties, šią sąvoką reikia aiškinti atsižvelgiant į jos vietą Šeštojoje direktyvoje (pagal analogiją žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-83/99, Rink. p. I-445, 17 punktą ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Erotic Center*, C-3/09, Rink. p. I-2361, 14 punktą).

84 Šiuo klausimu iš Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto matyti, kad vieno ar dviejų lengvatinių PVM tarifų taikymas yra valstybėms narėms pripažįstama galimybė, nukrypstant nuo principo, jog turi būti taikomas standartinis tarifas. Be to, pagal šią nuostatą lengvatiniai PVM tarifai gali būti taikomi tik direktyvos H priede nurodytoms tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijoms (žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Ispaniją* 18 punktą ir *Erotic Center* 15 punktą). Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nuo principo nukrypti leidžiančios nuostatos turi būti aiškinamos siaurai, tačiau užtikrinant, kad jos neprarastų savo veiksmingumo (žr., be kita ko, 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, Rink. p. I8607, 20 punktą ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Axa UK*, C-175/09, Rink. p. I-10701, 25 punktą).

85 Šiuo klausimu pažymėtina, kad nagrinėjama nuostata taikoma visiems maisto produktams ir ja nedaroma jokio skirtumo ar nenustatomas joks apribojimas atsižvelgiant į prekybos rūšį, pardavimo būdą, pakuotę, paruošimą ar temperatūrą.

86 Be to, minėtoje nuostatoje irgi minimos „sudedamosios dalys, paprastai skirtos naudoti maisto produktų gamybai“, taip pat „produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas“.

87 Pagaliau šis paruoštas valgis ir maistas skirtas pamaitinti vartotojus.

88 Į kitus klausimus reikia atsakyti, kad prekių tiekimo atveju sąvoka „maisto produktai“, nustatyta Šeštosios direktyvos H priedo 1 kategorijoje, turi būti aiškinama kaip apimanti valgį ir maistą, kuris buvo verdamas, kepamas, skrudinamas ar kitaip paruoštas, kad jį būtų galima suvartoti iš karto.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

89 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 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, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 5 ir 6 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad:

— šviežiai paruoštų ir skirtų suvartoti iš karto valgių ir maisto tiekimas iš mobiliųjų barų, prekybinių vagonėlių arba kino teatrų yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal minėtą 5 straipsnį, kai visą sandorį įvertinus kokybiškai nustatoma, kad paslaugų teikimo elementai prieš patiekiant maistą ir jį tiekiant nėra dominuojantys,

— išskyrus atvejus, kai tiekėjas, tiekiantis maistą ir gėrimus į namus, tik patiekia standartinius valgius be jokio kito papildomos paslaugos elemento arba kai kitos konkrečios aplinkybės rodo, kad valgių tiekimas yra dominuojantis sandorio elementas, maisto ir gėrimų tiekėjo veikla yra paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 straipsnį.

2. Prekių tiekimo atveju sąvoka „maisto produktai“, numatyta Šeštosios direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111/EEB, H priedo 1 kategorijoje, turi būti aiškinama taip, kad ji apima ne tik maisto produktus, „skirtus išsinešti“, kaip tai būdinga prekybai maisto produktais, bet ir valgį ar maistą, kurie – verdant, kepant, skrudinant ar kitu būdu – buvo paruošti iš karto suvartoti.

Parašai.