

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

Finanzamt Burgdorf u.c.

pret

Manfred Bog u.c.

(Bundesfinanzhof līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – 5. un 6. pants – Komercedarbības kvalificēšana par “preču piegādi” vai “pakalpojumu sniegšanu” – dienu vai pārtikas pasniegšana teltījam patēriam uz kodu standos vai autobufetās – Popkorna un “tortilla” šipsu (“nachos”) pasniegšana kinoteātrā teltījam patēriam – dienas uzņēmums, kas piegādā mājās – H pielikuma 1. kategorija – Jādziena “pārtikas produkti” interpretācija

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Preču piegāde

(Padomes Direktīvas 77/388 5. pants)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pakalpojumu sniegšana

(Padomes Direktīvas 77/388 6. pants)

3. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Dalībvalstu iespēja piemērot samazinātu nodokļa likmi noteiktām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai

(Padomes Direktīvas 77/388 12. panta 3. punkta a) apakšpunkts un H pielikums)

1. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 92/111, 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka svaigi pagatavotu dienu vai maltīšu pasniegšana teltījam patēriam uz kodu standos, autobufetās vai kinoteātru foajē ir preču piegāde minētā panta nozīmē, ja no visa darījuma kvalitāte vērtējuma izriet, ka pakalpojumu sniegšanas elementi pirms un līdz ar pārtikas produktu piegādi nav galvenie.

Tā kā šajā ziņā 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 raksturiezmi.

Turklāt tas, ka kinoteātru foajē ir mēbeles, kuras nav paredzētas tikai tam, lai veicinātu šādu pārtikas produktu iespējamo patēriņu, nav uzskatāms par tādā rakstura pakalpojumu sniegšanas elementu, kas darījumam kopumā piešķirtu pakalpojuma statusu.

(sal. ar 68., 73. un 81. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 92/111, 6. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, izņemot gadījumus, kad izbraukuma nodrošināšanas uzņēmums piegādā tikai standarta dienas, papildus nesniedzot citus pakalpojuma elementus, vai, ja citi paši apstākļi liecina, ka dienu piegāde ir darījuma galvenais elements, izbraukuma nodrošināšanas uzņēmuma darbība ir pakalpojumu sniegšana minētā panta nozīmē.

Atšķirībā no dienēm, kas tiek pasniegti uz kodu stendos, autobufetās vai kinotētros, izbraukuma nodrošināšanas uzņēmuma mērķa piegāde tieši dieni parasti nav vienkrās standartizētas pagatavošanas rezultāts, bet ietver daudz svarīgāku pakalpojumu sniegšanas dimensiju un tiem ir vajadzīgs kvalificētais darbs un prasmes.

(sal. ar 77. un 81. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

3. Saskaņā ar 12. panta 3. punkta a) apakšpunktu Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 92/111, samazinātas pievienotās vērtības nodokļa likmes var tikt piemērotas tikai šīs direktīvas H pielikuma norādītajām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai.

Preču piegādes gadījumā Sestās direktīvas H pielikuma 1. kategorijā minētais "pārtikas produktu" jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz dienēm un maltīti, kuri, vērot, cepot, gatavojot cepeškrāsnī vai kā citādi, ir pagatavoti teltījam patēriam. Šī norma attiecas uz pārtikas produktiem vispārīgi un neievieš nekādu atšķirību vai ierobežojumu atkarībā no darījuma tipa, pārdošanas veida, iepakojuma, pagatavošanas vai temperatūras.

(sal. ar 84., 85. un 88. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2011. gada 10. martā (*)

Nodokļi – PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – 5. un 6. pants – Komercedarbības kvalificēšana par "preču piegādi" vai "pakalpojumu sniegšanu" – dienu vai pārtikas pasniegšana teltījam patēriam uz kodu stendos vai autobufetās – Popkorna un "tortilla" tips ("nachos") pasniegšana kinotētrā teltījam patēriam – nodrošināšanas uzņēmums, kas piegādā mērķa – H pielikuma 1. kategorija – Jēdziena "pārtikas produkti" interpretācija

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

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

Finanzamt Burgdorf (C?497/09)

pret

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, agr?k – *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG*, (C?499/09)

pret

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

Lothar Lohmeyer (C?501/09)

pret

Finanzamt Minden

un

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

pret

Finanzamt Detmold.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši D. Šv?bi [*D. Šváby*] (referents), E. Juh?ss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekret?rs K. Mala?eks [*K. Mala?ek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 24. novembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- M. Boga [*M. Bog*] v?rd? – H. Apkings [*H. Apking*] un T. Mitrahs [*T. Mittrach*], *Rechtsanwälte*,
- *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG*, agr?k – *Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG*, v?rd? – G. Dziejks [*G. Dzieyk*] un A. Millers [*A. Müller*], *Rechtsanwälte*, k? ar? A. Lukate [*A. Lukat*], *Steuerberater*,
- L. Lohmeijera [*L. Lohmeyer*] v?rd? – K. Megers [*K. Meger*], *Steuerberater*,
- *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG* v?rd? – M. Bekers [*M. Becker*], *Rechtsanwalt*,
- V?cijas vald?bas v?rd? – J. Mellers [*J. Möller*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], p?rst?vis,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklauššanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez

enerģadavokļa tiesību jomā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 2. pantu, 5. panta 1. punktu un 6. panta 1. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā 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 – “Sestās direktīva”), kā arī šīs direktīvas H pielikuma 1. kategorijā ietvertu jēdzienam “pārtikas produkti”.

2 Šie līgumi ir iesniegti ieviešanas tiesvedībā, 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–Uhlenhorstas 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 dienam vai maltīšu, kas pagatavoti tīrītājam patērētājam, 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 piegādi, vai tām ir piemērojams Vācijas tiesību akts paredzētais samazinātais 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. punkts ir noteikts:

“[PVN] jēmaks:

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

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

““Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķinot ar materiālu pāšūmu [ģermēnisku lietu] kā pāšūkam.”

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

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

[..]”

6 Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkts 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 “Pieņēdājamo 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 sabiedrības 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 patēriņam uz vietas, kura ir telpiski saistīta ar nodošanas vietu, un tiek nodrošinātas pašas 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, [k? ar?] maizes izstrādājumu”, “dzeramo, augu [utt.]” vai “dažādu pārtikas produktu izstrādājumu” piegādēm (šīs preces attiecīgi ir norādītas šajā normā minētajos pielikumos Nr. 28 un Nr. 31–33).

Pamata prāvās un prejudiciālās jautājumi

Lieta C-497/09

13 M. Bogs iknedēļas tirdziņos pārdod tīrītājam patēriņam dzērienus un gatavus ēdienus (it pašā desiņās un fritētus kartupeļus) trijās vienības autobufetēs (*Imbisswagen*). Šīs autobufetes ir aprīkotas ar tirdzniecības leti, aizsargstiklu un zem tā esošu apjotzti leti, kas ražota no “Resopal” lamināta un kuru var izmantot šo maltīšu ēšanai uz vietas. Šo autobufešu sēnos uz statīva atrodas izvelkama “māle”, kas veidota galda formā, atrodas tādā pašā augstumā un ir izgatavota no tādā pašā materiāla kā apjotzti lete. Ēstuvē no lietus pasargā izvelkams jumts.

14 2004. gada PVN deklarācijā M. Boga dzirnienu tirdzniecību deklarēja atbilstoši PVN standartlikmei, bet maltiņu tirdzniecību atbilstoši samazinātajai likmei. Paša PVN audita laikā inspektors konstatēja, ka M. Boga klienti preces parasti patērē uz vietas. Tā kā netika norādīts patēriņa apjoms pie autobufetes, ar standartlikmi pieliekamie maltiņu 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. Boga 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 kvalitātes pārsvars. Šajā gadījumā runa esot par prešu piegādi, jo papildus dienu pagatavošanai prasītājs pamata lietā savas autobufetes ir aprīkojis tikai ar pārsēgtu vietu, kur var pasniegt ēdienus un kurā atrodas atkritumu grozi. Savukārt tajā nav citu pakalpojumu sniegšanas elementu, kas veido ēdināšanas uzņēmuma sniegto pakalpojumu kopainu (tostarp apkalpošana, galdīšu ierīdīšana, slēgtas un ar gaisa kondicionieri aprīkotas telpas vai ēšanai piemērotas telpas, ērtu un tualetes).

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

18 Iesniedzātāja atgādina, ka runājot par atšķirību starp prešu piegādi un pakalpojumu sniegšanu gatavu ēdienu un dzirnienu pasniegšanas jomā, Tiesa 1996. gada 2. maijā spriedumā lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien (Recueil, I-2395. lpp.)* ir noteikusi atšķirību starp ēdināšanas darījumiem un darījumiem, kas attiecas uz pārtiku līdžemšanai. Tādējādi ēdināšanas darījumiem (pakalpojumu sniegšana) ir "raksturīgi tas, ka tos veido virkne tūdu elementu un darbību no ēdienu gatavošanas līdz to pasniegšanai", no kurām pārtikas piegāde ir tikai viena sastāvdaļa un kurā pakalpojumu sniegšanai lielkoties ir galvenā nozīme, bet runa par pārtiku līdžemšanai (prešu 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 uzskatījis, 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 kvalitātes 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 maltiņu 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 kvalitātes ziņā ir galvenie.

21 Ēmot vērtē Savienības tiesību PVN jomā pašreizējo attēstību, iesniedzātāja tomēr jautā, vai nav tā, ka ēdienu vai maltiņu pagatavošana tūlītējam patēriņam jau pati par sevi raksturo darījumu, un tādēļ nav nozīmes, vai papildus tiek sniegti citi pakalpojumi.

22 Savukārt, ja maltiņu pasniegšana ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu tikai tad, ja

papildus tiek sniegti citi pakalpojumi, iesniedz?jtiesa uzsver, ka atbild?t?js pamata liet? ir sag?d?jis papildu iek?rtas, nodrošinot pat?ri?u uz vietas. Tom?r t? nor?da, ka šaj? gad?jum? da?a klientu ?dienus vai malt?tes ir pirkuši tikai l?dz?emšanai un l?dz ar to nav izmantojuši vi?iem pied?v?to iesp?ju ?st uz vietas.

23 Visbeidzot, iesniedz?jtiesa nor?da, ka, ja t?l?t?jam pat?ri?am pagatavotie ?dieni vai malt?tes nav "p?rtikas produkti" Sest?s direkt?vas H pielikuma 1. kategorijas noz?m?, dal?bvalst?m neb?tu ties?bu piem?rot šiem ?dieniem vai malt?t?m samazin?tu PVN likmi, pat ja runa b?tu par pre?u pieg?di.

24 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai runa ir par [pre?u] pieg?di Sest?s direkt?vas [...] 5. panta izpratn?, ja tiek tirgoti ?dieni vai malt?tes, kas pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am?"

2) Vai atbilde uz pirmo jaut?jumu ir atkar?ga no t?, vai tiek sniegti papildu pakalpojumu elementi (iesp?ju nodrošin?šana pat?ri?am uz vietas)?

3) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu b?tu apstiprinoša, vai Sest?s direkt?vas H pielikuma 1. kategorij? ietvertais j?dziens "p?rtikas produkti" ir interpret?jams t?d?j?di, ka taj? ietilpst tikai p?rtikas produkti "l?dz?emšanai", k? tie parasti tiek p?rdoti p?rtikas tirdzniec?bas viet?s, vai ar? taj? ietilpst ar? ?dieni vai malt?tes, kuri, v?rot, cepot vai gatavojot k? cit?di, ir pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am?"

Lieta C?499/09

25 *CinemaxX* vair?k?s viet?s V?cij? apsaimnieko kinote?trus.

26 Papildus saldumiem un dz?rieniem kinote?tra apmekl?t?ji foaj? var ieg?d?ties ar? popkornu un "tortilla" ?ipsus ("nachos") daž?da lieluma porcij?s. Paši tirdzniec?bas stendi nav apr?koti ar let?m malt?šu ietur?šanai, bet dažu kinote?tru foaj? atrodas daž?ds skaits st?vgaldu, b?ra taburetes, reiz?m soli, kr?sli, galdi un sienas letes. Tom?r ne visos kinote?tros ir visi iepriekš min?tie iek?rtas priekšmeti. Daž?s kinote?tru z?l?s pie s?dviet?m ir piestiprin?ti dz?rienu tur?t?ji.

27 Popkorns tiek ražots, popkorna maš?n? noteikt?s proporcij?s ievietojot cukuru, kukur?zu, popkorna s?li un e?u. Da?a pre?u uzreiz tiek izlikta p?rdošanai paredz?tajos apsild?majos plauktos. P?c klientu v?lm?m popkorns tiek iepild?ts ar mazu l?psti?u un pasniegts daž?da izm?ra pap?ra maisi?os. P?r?j? prece tiek uzglab?ta lielos maisos vai vann?s un v?l?k vajadz?bas gad?jum? tiek ievietota apsild?majos traukos. "Tortilla" ?ipsi parasti no pieg?d?t?jiem tiek pas?t?ti 500 g paci??s. Tie ar? tiek novietoti termiskajos plauktos, kuros tie tiek uztur?ti m?ren? siltum?. Kl?t tiek pied?v?tas daž?das m?rces ("dips"). T?s tiek pieg?d?tas traukos un ir gatavas pasniegšanai. Š?s m?rces tiek uzsild?tas un sadal?tas porcij?s.

28 2005. gada j?nija PVN deklar?cij? *CinemaxX* popkorna un "tortilla" ?ipsu tirdzniec?bas apgroz?jumu deklar?ja k? apgroz?jumu, kam piem?rojama samazin?ta PVN likme. Nodok?u iest?de nepiekrita šai deklar?cijai un pie??ma l?mumu, ar kuru šiem dar?jumiem tika piem?rota standartlikme.

29 Gan nodok?u administr?cij? iesniegt? *CinemaxX* s?dz?ba par šo l?mumu, gan kompetentaj? *Finanzgericht* celt? pras?ba tika noraid?tas. *Finanzgericht* uzskat?ja, ka attiec?gie dar?jumi ir bijusi nevis pre?u pieg?de, bet gan "citi pakalpojumi" *UStG* 3. panta 9. punkta izpratn?, jo *CinemaxX* esot pied?v?jusi nevis p?rtiku l?dz?emšanai, bet gan ?dienus t?l?t?jam pat?ri?am.

30 *CinemaxX* iesniedza kas?cijas ("Revision") s?dz?bu iesniedz?jties?, apgalvodama, ka, run?jot par ?dienu vai malt?šu pasniegšanu, ar PVN standartlikmi apliekams ?din?šanas dar?jums ir tikai tad, ja galven? noz?me ir pakalpojuma elementam. Tas neizrietot no popkorna un "tortilla" ?ipsu m?renas temperat?ras uztur?šanas, jo šaj? zi?? runa esot tikai par šo p?rtikas produktu atbilstošu uzglab?šanas metodi un/vai optim?las temperat?ras nodrošin?šanu p?rdošanai. Negat?vas noz?mes neesot ar? faktam, ka nav iepakojuma l?dz?emšanai, jo š?ds konstat?jums nevarot kompens?t pakalpojuma neesam?bu un atbilstošus apst?k?us pat?ri?am uz vietas. Turkl?t kinote?tru z??u t?r?šanu nevarot uzskat?t par *CinemaxX* nelabv?l?gu paz?mi. St?vgaldi, taburetes un cits apr?kojums neesot paredz?ti popkorna vai "tortilla" ?ipsu ?šanai, jo vairums cilv?ku, kas šos p?rtikas produktus ieg?d?jas kinote?tr?, ?d tos kinote?tra z?l?, nevis foaj?. Papildus tam *CinemaxX* veiktie dar?jumi neatš?iroties no tiem, kas attiec?b? uz p?rtikas tirdzniec?bu tiek veikti lielveikalos vai kioskos. Vidusm?ra kinote?tra apmekl?t?jam š?ds tirdzniec?bas veids esot tikai kinoseansa apmekl?juma papildin?jums. *CinemaxX* nepied?v?jot t?dus ?din?šanas pakalpojumu k? apkalpošana ?damz?l?.

31 ?emot v?r? l?dz?gos š? sprieduma 18.–23. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus saist?b? ar lietu C?497/09, *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai runa ir par [pre?u] pieg?di Sest?s direkt?vas [..] 5. panta izpratn?, ja tiek tirgoti ?dieni vai malt?tes, kas pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am?

2) Vai atbilde uz pirmo jaut?jumu ir atkar?ga no t?, vai tiek sniegti papildu pakalpojumu elementi (galdu, kr?slu, cita ?šanai paredz?ta apr?kojuma nodrošin?šana, kino r?d?šana)?

3) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu b?tu apstiprinoša, vai Sest?s direkt?vas H pielikuma 1. kategorij? ietvertais j?dziens "p?rtikas produkti" ir interpret?jams t?d?j?di, ka taj? ietilpst tikai p?rtikas produkti "l?dz?emšanai", k? tie parasti tiek p?rdoti p?rtikas tirdzniec?bas viet?s, vai ar? taj? ietilpst ar? ?dieni vai malt?tes, kuri, v?rot, cepot vai gatavojot k? cit?di, ir pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am?"

Lieta C?501/09

32 L. Lohmeijers no 1996. gada l?dz 1999. gadam apsaimniekoja vair?kus uz kodu stendus, k? ar? grilu. Tajos viš? tirgoja pat?ri?am gatavus ?dienus (gril?tas desi?as, karija desi?as, hotdogus, frit?tus kartupe?us, ga?as steikus, kr?ti?as, iesmus, ribi?as u.c.). Visu ar tirdzniec?bu saist?to apgroz?jumu viš? deklar?ja k? apgroz?jumu, kam piem?rojama samazin?ta PVN likme.

33 Tom?r nodok?u administr?cija konstat?ja, ka šie stendi ir apr?koti ar let?m, un uzskat?ja, ka runa ir par ?pašu apr?kojumu, kas ir paredz?ts ?dienu pat?ri?am uz vietas, k? rezult?t? attiec?gajiem dar?jumiem princip? ir j?piem?ro PVN standartlikme. T? k? nodok?u administr?cija neizsl?dza, ka da?a klientu letes pat?ri?am uz vietas neizmanto, bet gan p?rtiku p?rk l?dz?emšanai, t? uzskat?ja, ka 80 % no visiem dar?jumiem ir j?piem?ro PVN standartlikme.

34 L?dz ar to t? 2002. gada 28. maij? izdeva kori??tu pazi?ojumu par nodokli attiec?b? uz 1996.–1999. gadu. L. Lohmeijera iesniegt? s?dz?ba un pras?ba pret šo l?mumu tika noraid?tas.

35 Tad viš iesniedzjties iesniedza kascijas (“Revision”) sdzbu, kur btb? apgalvoja, ka pie dinšanas stenda ierkota lete nav infrastruktura Tiesas judikatras izpratn?

36 Atsaukdams uz iepriekš minoto spriedumu liet *Faaborg-Gelting Linien, Bundesfinanzhof* 2008. gada 18. decembra spriedum nolma, ka dienu un maltšu pagatavošanas process noteikt laik atbilstoši katra klienta vlm?m ir btisks pakalpojumu sniegšanas elements. Ta?u, ?emot v?r? pret šo judikatru pausto kritiku, iesniedzjtiesa uzskatja, ka nav pietiekamas p?rniec?bas, lai ?diena pagatavošanu noteikt laik uzskat?tu par btisku elementu, kas, skatot to atseviš?i vai papildus saist?b? ar neb?t nenoz?m?gu pakalpojumu br?d?, kad ?diens tiek pasniegts klientam, ?autu uzskat?t, ka t? kopum? ir pakalpojuma sniegšana.

37 Š?dos apst?kos *Bundesfinanzhof* nolma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Sest?s direkt?vas [...] H pielikuma 1. kategorij? ietvertais j?dziens “p?rtikas produkti” ir interpret?jams t?d?j?di, ka taj? ietilpst tikai p?rtikas produkti “l?dz?emšanai”, k? tie parasti tiek tirgoti p?rtikas produktu tirdzniec?bas viet?s, vai ar? taj? ietilpst ar? ?dieni vai malt?tes, kuri, v?rot, cepot vai gatavojot k? cit?di, ir pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am?

2) Ja Sest?s direkt?vas H pielikuma 1. kategorijas izpratn? “p?rtikas produkti” ir ar? ?dieni vai malt?tes t?l?t?jam pat?ri?am, vai Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta pirm? da?a ir interpret?jama t?d?j?di, ka t? ir piem?rojama svaigi pagatavotu ?dienu vai malt?šu pied?v?šanai, kuras pirc?js ne?em l?dzi, bet pat?r? uz vietas, izmantojot ?šanai paredz?tu apr?kojumu, piem?ram, novietošanas virsmas, st?vgaldus vai taml?dz?gas iek?rtas?”

Lieta C?502/09

38 *Fleischerei Nier* ir komand?tsabiedr?ba, kas apsaimnieko ga?as izstr?d?jumu veikalu un sniedz izbraukuma ?dinšanas pakalpojumus. Š?s darb?bas ietvaros sabiedr?ba pas?t?tos ?dienus pieg?d? nosl?gtos siltumtraukos, un atkar?b? no klientu vlm?m tiek nodrošin?ti ar? galda piederumi, trauki, st?vgaldi un apkalpojošais person?ls.

39 Savos r??inos *Fleischerei Nier* ien?kumiem no galda piederumu, trauku, st?vgaldu un apkalpojoš? person?la nodrošin?šanas piem?roja PVN standartlikmi, bet ien?kumiem no ?diena pieg?des – samazin?tu PVN likmi.

40 Ta?u nodok?u administr?cija uzskatja, ka ar? ?diena pieg?d?m ir j?piem?ro PVN standartlikme, jo t?s ir saist?tas ar galda piederumu, trauku, st?vgaldu un person?la nodrošin?šanu, un l?dz ar to t? izdeva kori??tu pazi?ojumu par nodokli.

41 Sdz?bas izskat?šanas proces? lietas dal?bnieki vienoj?s, ka ie??mumiem no ?diena pieg?des ir j?piem?ro PVN standartlikme gad?jumos, kad *Fleischerei Nier* ir nodrošin?jusi ar? person?lu. Sdz?ba un pras?ba pret kori??to pazi?ojumu par nodokli tika noraid?tas.

42 Kascijas (“Revision”) sdz?bas ietvaros t? btb? apgalvoja, ka galda piederumu un trauku nodrošin?šana ir ?diena pieg?di papildinošs pakalpojums, kas neesot pamats, lai visu dar?jumu kvalific?tu k? pakalpojuma sniegšanu. Parasti izbraukuma ?dinšanas pakalpojumu gad?jum? klients v?las, lai vi?a viesi tiktu apkalpoti m?j?s, t?d?j?di š?du darb?bas veidu nevar piel?dzin?t restor?na darb?bai.

43 *Bundesfinanzhof*, atsaukdams uz iepriekš minoto spriedumu liet *Faaborg-Gelting Linien*, ir nospriedusi, ka ?dinšanas uz??muma pakalpojumi ir vienots pakalpojums, ja papildus pagatavotu ?dienu pieg?dei tiek pied?v?ti un p?c tam nomazg?ti ar? galda piederumi un trauki, un

ka ?dienu un malt?šu pagatavošanas process noteikt? laik? atbilstoši katra klienta v?lm?m ir b?tisks pakalpojuma sniegšanas elements. Ta?u, ?emot v?r? *Fleischerei Nier* argumentus un doktr?n? pausto kritiku, š? tiesa uzskata, ka vairs nav pietiekamas p?rniec?bas, kas ?autu apstiprin?t, ka š? judikat?ra atbilst Savien?bas ties?bu principiem.

44 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka ?din?šanas uz??mums sniedz saviem pirc?jiem vienotu pakalpojumu, nevis vair?kus patst?v?gus pamatpakalpojumus, turkl?t neatkar?gi no fakta, vai pirc?jam ir vai nav iesp?ja papildus ?dienu pieg?dei sa?emt vienu vai vair?kus br?vpr?t?gi pied?v?tus papildpakalpojumus, piem?ram, galda piederumu, trauku, st?vgaldu vai person?la nodrošin?šanu.

45 P?c iesniedz?jtiesas dom?m, j?noskaidro, vai tas ir atbilstoši Savien?bas ties?b?m, ka, kvalific?jot ?din?šanas uz??muma vienoto pakalpojumu, ?dienu pagatavošanas process no daž?diem p?rtikas produktiem tiek uzskat?ts par pakalpojuma sniegšanas elementu.

46 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka ir j?nosaka praks? izmantojami krit?riji, lai, kvalific?jot š?dus pakalpojumus, ieg?tu paredzamus rezult?tus un visiem iesaist?tajiem uz??m?jiem garant?tu tiesisko droš?bu. P?c t?s dom?m, nav nek?du šaubu, ka vienots pakalpojums vienm?r ir j?kvalific? k? pakalpojuma sniegšana, ja tiek nodrošin?ti viesm??i, bet p?r?jie izv?rt?jamie pakalpojumi nav j?uzskata par rakstur?giem vai galvenajiem, ja to faktisk?s kop?j?s izmaksas ir daudz maz?kas par pat?ri?am pagatavoto ?dienu faktiskaj?m izmaks?m.

47 Ta?u iesniedz?jtiesa jaut?, vai š?da pieeja ir sader?ga ar Tiesas judikat?ru, un nor?da, ka saska?? ar 2005. gada 27. oktobra spriedumu liet? C?41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Kr?jums, l?9433. lpp., 28. punkts), nosakot kompleksa pakalpojuma galvenos elementus, atbilstošs r?d?t?js ir ?paši var b?t izmaksas, bet saska?? ar 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?111/05 *Aktiebolaget NN* (Kr?jums, l?2697. lpp., 37. punkts), kvalific?jot kompleksu dar?jumu, izmaksas pašas par sevi nedr?kst?tu b?t noteicošais faktors.

48 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Sest?s direkt?vas [...] H pielikuma 1. kategorij? ietvertais j?dziens “p?rtikas produkti” ir interpret?jams t?d?j?di, ka taj? ietilpst tikai p?rtikas produkti “l?dz?emšanai”, k? tie parasti tiek tirgoti p?rtikas produktu tirdzniec?bas viet?s, vai ar? taj? ietilpst ar? ?dieni vai malt?tes, kuri, v?rot, cepot vai gatavojot k? cit?di, ir pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am?

2) Ja Sest?s direkt?vas [...] H pielikuma 1. kategorijas izpratn? “p?rtikas produkti” ir ar? ?dieni vai malt?tes t?l?t?jam pat?ri?am, vai ?dienu vai malt?šu pagatavošanas process ir uzskat?ms par pakalpojumu sniegšanas elementu, izv?rt?jot, vai banketu un svin?bu apkalpošanas uz??muma vienotais pakalpojums (t?l?t?jam pat?ri?am gatavu ?dienu vai malt?šu tirdzniec?ba kop? ar pieg?di un, ja nepieciešams, galda piederumu un trauku un/vai st?vgaldu nodrošin?šana, k? ar? lietošanai nodoto priekšmetu atpaka?sav?kšana) ir kvalific?jams k? p?rtikas produktu pieg?de, kam piem?rojama samazin?ta nodok?a likme (š?s direkt?vas H pielikuma 1. kategorija), vai ar? k? pakalpojumu sniegšana, kam nav piem?rojama samazin?ta nodok?a likme (š?s direkt?vas 6. panta 1. punkts)?

3) Ja atbilde uz otro jaut?jumu b?tu noliedz?ša, vai tas, ka, kvalific?jot banketu un svin?bu apkalpošanas uz??muma visaptverošo pakalpojumu vai nu k? pre?u pieg?di, vai ar? k? ?paša rakstura pakalpojumu sniegšanu, š?s kvalific?šanas nol?k? tiek ?emts v?r? tikai pakalpojumu sniegšanai rakstur?go elementu skaits (divi vai vair?k) sal?dzin?jum? ar pre?u pieg?d?m rakstur?go elementu skaitu, ir sader?gi ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu, skatot to kop? ar 5. panta 1. punktu un 6. panta 1. punktu, vai ar? pakalpojumu sniegšanai rakstur?gie elementi ir

izvērtējami neatkarīgi no to skaita un, ja tā – saskaņā ar kādiem kritērijiem?”

49 Ar Tiesas priekšdēļa 2010. gada 3. februāra rīkojumu lietās 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 ņemot vērā pamata lietās izskatītās dažādas tīlētāju patēriņam pagatavotu dienu 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.

levada apsvērumi

51 Vispirms ir jānosaka, vai no PVN viedokļa dažādas izskatītās 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 mēģināt sadalīt, lai neizkropotu 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 mēģinājuma (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 tādām, kas veido pamatpakalpojumu, turpretī pārējie elementi ir jāuzskata par tādām, 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 visārtāk 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-0000. lpp., 24. un 25. punkts).

55 Saskaņā ar LESD 267. pantu izveidotās sadarbības ietvaros valsts tiesm pašm 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 Šaj? gad?jum? vis?s pamata liet?s ir salikums, ko veido vienas preces vai vair?ku pre?u pieg?de un da?di pakalpojumu sniegšanas elementi, un iesniedz?jtiesa uzskata, ka š?da pieg?de un pakalpojumu sniegšana PVN zi?? veido vienotu dar?jumu. Ne no l?mumiem par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu, ne no Ties? iesniegtajiem apsv?rumiem neizriet, ka š?da kvalifik?cija nav tikusi veikta atbilstoši iepriekš min?tajiem krit?rijiem.

57 Run?jot par pakalpojumiem, kas ietilpst izbraukuma ?din?šanas uz??muma darb?b?, k? tas ir pamata tiesved?b? liet? C?502/09, noz?me turkl?t ir tam, ka vienota dar?juma esam?ba nav atkar?ga no apst?k?a, ka ?din?šanas uz??mums izraksta tikai vienu r??inu par visiem elementiem vai, gluži pret?ji, izraksta atseviš?u r??inu par ?dienu pieg?di (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *CPP*, 31. punkts; liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 25. punkts, k? ar? liet? *Everything Everywhere*, 29. punkts).

Par pre?u pieg?des vai k? pakalpojumu sniegšanas kvalifik?ciju

58 J?atg?dina, ka ar Sesto direkt?vu ir izveidota kop?j? PVN sist?ma, kas ir balst?ta uz vienotu ar nodokli apliekamo dar?jumu defin?ciju (it ?paši skat. 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax* u.c., Kr?jums, l?1609. lpp., 48. punkts).

59 Run?jot par j?dzienu “pre?u pieg?de”, Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? ir noteikts, ka pre?u pieg?de noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar ?ermenisku lietu k? ?pašniekam. Tiesas judikat?r? šaj? zi?? ir preciz?ts, ka šis j?dziens ietver visus dar?jumus, ar kuriem viena persona nodod ?ermenisku lietu otrai personai, dodot tai ties?bas to faktiski izmantot t?, it k? š? p?d?j? min?t? persona b?tu š?s lietas ?pašniece (it ?paši skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Halifax* u.c., 51. punkts).

60 Attiec?b? uz j?dzienu “pakalpojumu sniegšana” no Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta izriet, ka taj? ietilpst jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de š?s direkt?vas 5. panta noz?m?.

61 Lai noteiktu, vai vienots komplekss dar?jums, k?, piem?ram, da?d?s pamata liet?s apl?kojamie dar?jumi, ir kvalific?jams k? “pre?u pieg?de” vai “pakalpojumu sniegšana”, ir j??em v?r? visi apst?k?i, k?dos notiek dar?jums, lai rastu rakstur?gos elementus un no tiem identific?tu galvenos elementus (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Faaborg-Gelting Linien*, 12. un 14. punkts; liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 27. punkts, un liet? *Aktiebolaget NN*, 27. punkts, k? ar? 2010. gada 11. febru?ra spriedumu liet? C?88/09 *Graphic Procédé*, Kr?jums, l?1049. lpp., 24. punkts).

62 J?preciz? ar?, ka galvenais elements ir j?nosaka, pamatojoties uz vidusm?ra pat?rt?ja viedokli (šaj? zi?? it ?paši skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 22. punkts, k? ar? liet? *Everything Everywhere*, 26. punkts) un šaj? visaptverošaj? v?rt?jum? ?emot v?r? pakalpojumu sniegšanas elementu kvalit?t?vo, nevis tikai kvantitat?vo noz?mi sal?dzin?jum? ar pre?u pieg?des elementiem.

63 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, t? k? preces tirdzniec?ba vienm?r ir saist?ta ar minim?lu pakalpojumu sniegšanu, k?, piem?ram, pre?u izvietošanu plauktos vai r??ina izsniegšanu, tad, lai nov?rt?tu, k?du da?u vis? kompleksaj? dar?jum?, kas ietver ar? preces pieg?di, ie?em pakalpojumu sniegšana, var ?emt v?r? tikai t?dus pakalpojumus, kas ir atš?ir?gi no pakalpojumiem, kuri ir nedal?mi saist?ti ar preces tirdzniec?bu (2005. gada 10. marta spriedums liet? C?491/03 *Hermann*, Kr?jums, l?2025. lpp., 22. punkts).

64 Konkr?t?k, Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Faaborg-Gelting Linien* 14. punkt? ir nospriedusi, ka ?din?šanas dar?jumam ir rakstur?gi, ka to veido virkne t?du elementu un darb?bu,

no kuriem p?rtikas pieg?de ir tikai viena sast?vda?a un kuros pakalpojumu sniegšanai liel?koties ir galven? noz?me. L?dz ar to tas ir j?uzskata par pakalpojumu sniegšanu Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta noz?m?. Savuk?rt pavisam cit?di ir tad, ja dar?jums attiecas uz p?rtiku l?dz?emšanai un papildus netiek sniegts neviens pakalpojums, kura m?r?is b?tu nodrošin?t piem?rotus apst?k?us pat?ri?am uz vietas.

65 T?, run?jot par sabiedrisk?s ?din?šanas darb?b?m uz pr?mjēm, Tiesa ir uzsv?rusi, ka pagatavotu ?dienu un dz?rienu pasniegšana t?l?t?jam pat?ri?am ir vair?ku pakalpojumu rezult?ts, s?kot no ?diena gatavošanas l?dz t? pasniegšanai, un ka papildus tam klienta r?c?b? tiek nodota infrastrukt?ra, kas ietver gan restor?na z?li ar tai pieguloš?m telp?m (garderobe utt.), gan m?beles un galda piederumi. Vajadz?bas gad?jum? fiziskas personas, kuru profesion?l? darb?ba ietver š?du ?din?šanas darb?bu veikšana, apkalpos galdi?us, sniegs klientam padomus un paskaidrojumus par pied?v?jum? esošajiem ?dieniem vai dz?rieniem, pasniegs šos ?dienus un, visbeidzot, apkops galdus p?c malt?tes (iepriekš min?tais spriedums liet? *Faaborg-Gelting Linien*, 13. punkts).

66 Pašreiz?j? gad?jum?, ?emot v?r? iesniedz?jtiesas sniegt?s zi?as, pamata tiesved?b?s liet? C?497/09 un liet? C?501/09 izskat?m?s darb?bas ietver desi?u, frit?tu kartupe?u un citu siltu p?rtikas produktu tirdzniec?bu t?l?t?jam pat?ri?am autobufet?s vai uz kodu stendos.

67 Šaj? zi?? vispirms ir j?konstat?, ka š?du produktu pasniegšana iepriekš paredz to pagatavošanu vai uzsild?šanu, kas ir t?ds pakalpojums, kas ir j??em v?r? visaptveroš? nov?rt?jum? par attiec?go dar?jumu, lai to kvalific?tu k? pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu.

68 T? k? silta galaprodukta pagatavošana b?t?b? ietver tikai vienk?ršas un standartiz?tas darb?bas, kuras vairum? gad?jumu nenotiek p?c konkr?ta klienta pas?t?juma, bet gan past?v?gi vai regul?ri atkar?b? no visp?r?ga iepriekš paredzama piepras?juma, t? nav attiec?g? dar?juma galvenais elements un pati par sevi šim dar?jumam nevar pieš?irt pakalpojumu sniegšanas raksturies?mi.

69 Turkl?t, run?jot par sabiedrisk?s ?din?šanas dar?jumiem rakstur?gajiem pakalpojumu sniegšanas elementiem, kas izriet no š? sprieduma 63.–65. punkt? min?t?s judikat?ras, j?konstat?, ka pamata tiesved?b?s liet? C?497/09 un liet? C?501/09 izskat?mo darb?bu ietvaros nav viesm??a, nav ?stena padoma klientiem, nav apkalpošanas š? v?rda paties? noz?m?, kas ietvertu pas?t?juma nodošanu virtuv?, ?dienu v?l?ku noform?šanu un pasniegšanu klientiem pie galdi?a, nav ar? sl?gtu un kondicion?tu telpu, kas ir ?paši paredz?tas pied?v?t? ?diena ?šanai, nav ne ??rbtuves, ne tualešu un vairum? gad?jumu nav ne trauku, ne m?be?u, ne galda piederumu.

70 Iesniedz?jtiesas min?tie pakalpojumu sniegšanas elementi ietver tikai element?ras iek?rtas, proti, vienk?ršas letes bez s?d?šanas iesp?j?m, kas ierobežotam skaitam klientu dod iesp?ju ietur?t malt?ti ?r? uz vietas. Š?d?m element?r?m iek?rt?m ir vajadz?ga tikai niec?ga person?la l?dzdal?ba. Š?dos apst?k?os š?di elementi veido tikai minim?lus papildpakalpojumus un tie p?c b?t?bas nemaina pamatpakalpojuma galveno raksturies?mi, kas ir pre?u pieg?de.

71 Iepriekš min?tie apsv?rumi t?pat attiecas ar? uz popkorna un “tortilla” ?ipsu p?rdošanu kinote?tru foaj?, k? tas ir pamata tiesved?b? liet? C?499/09.

72 No iesniedz?jtiesas iesniegt? faktu apraksta izriet, ka popkorna pagatavošana, kas atbilst t? ražošanai, k? ar? popkorna un "tortilla" ?ipsu izplat?šana iepakojum? veido šo produktu p?rdošanas neat?emamu sast?vda?u un t?d?? tie nav no p?rdošanas neatkar?gi dar?jumi. Turkl?t p?rtikas produktu pagatavošana un uztur?šana noteikt? temperat?r? ir regul?ras darb?bas, kas netiek veiktas p?c konkr?ta klienta pas?t?juma.

73 J?konstat? ar?, ka m?be?u (st?vgaldu, taburešu, kr?slu un solu), kuru turkl?t nav visos kinote?tros, esam?ba parasti nav saist?ta ar popkorna un "tortilla" ?ipsu p?rdošanu un ar š?d?m m?bel?m apr?kotas telpas var b?t dom?tas gan k? uzgaid?m?s telpas, gan k? satikšan?s vietas. Turkl?t praks? pat?riš notiek kinoz?l?. Šaj? zi?? dažu kinoz??u s?dvietas ir apr?kotas ar dz?rienu tur?t?jiem, kuru m?r?is ir nodrošin?t ar? t?r?bu z?l?. Š?du m?be?u esam?ba, kuras nav paredz?tas tikai t?p?c, lai veicintu š?du p?rtikas produktu iesp?jamo pat?ri?u, nav uzskat?ma par t?da rakstura pakalpojumu sniegšanas elementu, kas dar?jumam kopum? pieš?irtu pakalpojuma statusu.

74 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka, run?jot par izskat?maj?m darb?b?m pamata tiesved?b?s liet? C?497/09, liet? C?499/09 un liet? C?501/09, attiec?go dar?jumu galveno elementu, v?rt?jot šos dar?jumus kopum?, veido t?l?t?jam pat?ri?am paredz?tu ?dienu vai malt?šu pieg?de, bet p?c b?t?bas ar t?m saist?tajai vienk?ršai un standartiz?tai pagatavošanai un element?ru iek?rtu esam?bai, kas noteiktam skaitam klientu dod iesp?ju ietur?t malt?ti uz vietas, ir tikai papildinoša un nenoz?m?ga raksturies?me. Apst?klim, vai klienti izmanto š?s element?r?s iek?rtas, nav noz?mes, jo, t? k? t?l?t?js pat?riš uz vietas nav b?tiska attiec?g? dar?juma raksturies?me, tas nevar noteikt dar?juma b?t?bu.

75 Run?jot par t?d?m ?din?šanas uz??muma darb?b?m banketu un svin?bu ietvaros k? pamata tiesved?b? liet? C?502/09, vispirms j?uzsver, k? tas izriet no š? sprieduma 38. punkta, ka atkar?b? no klienta v?lm?m ir iedom?jamas vair?kas dar?jumu kombin?cijas, s?kot ar vienk?ršu ?dienu pagatavošanu un pieg?di l?dz pilnam pakalpojumu kl?stam, kas cita starp? var ietvert trauku, m?be?u (galdu un kr?slu) nodrošin?šanu, ?dienu noform?šanu, dekor?cijas, apkalpojoš? person?la nodrošin?šanu un padomus par ?dienkartes saturu, k? ar?, ja vajadz?gs, dz?rienu izv?li.

76 J?atg?dina ar? tas, ka, t? k? runa ir par vienotu pakalpojumu, dar?juma kvalific?šana par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu b?s atkar?ga no visiem faktiskajiem apst?k?iem, ?emot v?r? visus kvalit?vi galvenos elementus no pat?r?t?ja viedok?a.

77 Run?jot par izbraukuma ?din?šanas uz??muma m?j?s pieg?d?tajiem ?dieniem, j?nor?da, ka atš?ir?b? no uz kodu stendos, autobufet?s un kinote?tros pasniegtajiem ?dieniem šie ?dieni parasti nav vienk?ršas standartiz?tas pagatavošanas rezult?ts, bet ietver daudz svar?g?ku pakalpojumu sniegšanas dimensiju un tiem ir vajadz?gs kvalific?t?ks darbs un prasmes. ?dienu kvalit?te, radošums, k? ar? pasniegšanas veids šaj? gad?jum? ir elementi, kas klientam vairum? gad?jum? ir izš?iroši svar?gi. Bieži vien klientam tiek pied?v?ta ne tikai iesp?ja izveidot savu ?dienkarti, bet ar? iesp?ja pagatavot ?pašus ?dienus p?c pas?t?juma. Š? pakalpojuma dimensija turkl?t izpaužas terminolo?ijas jom?, jo ikdienas valod? parasti run? par izbraukuma "?din?šanas pakalpojumiem" un izbraukuma ?din?šanas uz??mum? "pas?t?tiem", nevis "nopirktiem" ?dieniem.

78 P?c tam š?ds ?din?šanas uz??mums ?dienus pieg?d? nosl?gto siltumtraukos vai uz vietas tos uzilda. Klientam ir ar? svar?gi, lai ?dienu pieg?de notiktu konkr?t?, vi?a noteikt? laik?.

79 Turkl?t izbraukuma ?din?šanas uz??muma pakalpojumi var ietvert ?šanai vajadz?gus priekšmetus, piem?ram, trauku, galda piederumu vai pat m?be?u nodrošin?šanu. Šie elementi atš?ir?b? no element?ras infrastrukt?ras nodrošin?šanas, k? tas ir uz kodu 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 dīnšānas uzņēmums piegādā tikai standarta dienas, papildus nesniedzot citus pakalpojuma elementus, vai, ja citi paši apstākļi liecina, ka dienu piegāde ir darījuma galvenais elements, izbraukuma dīnšānas 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 dienu vai maltīšu pasniegšana tīrītājam patērētājam uz kodu stendos, autobufetēs vai kinoteātru foajā ir preču piegāde minētā 5. panta nozīmā, ja no visa darījuma kvalitātes vērējuma izriet, ka pakalpojumu sniegšanas elementi pirms un līdz ar pērtikas produktu piegādi nav galvenie;

– izņemot gadījumus, kad izbraukuma dīnšānas uzņēmums piegādā tikai standarta dienas, papildus nesniedzot citus pakalpojuma elementus, vai, ja citi paši apstākļi liecina, ka dienu piegāde ir darījuma galvenais elements, izbraukuma dīnšānas uzņēmuma darbība ir pakalpojumu sniegšana minētā 6. panta nozīmā.

Par Sestās direktīvas 11. pielikuma 1. kategorijā minēto "pērtikas 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 attiecīgā darījumi pamata lietās ir preču piegāde, Sestās direktīvas 11. pielikuma 1. kategorijā minētais jēdziens "pērtikas produkti" attiecas arī uz dieniem vai maltītēm, kas ir pagatavotas to tīrītājam patērētājam.

83 Tā kā Sestajā direktīvā nav pērtikas 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 11. 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 paši skat. 2010. gada 30. septembra spriedumu lietā C-581/08 *EMI Group*, Krājums, I-0000. lpp., 20. punkts, un 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-175/09 *AXA UK*, Krājums, I-0000. lpp., 25. punkts).

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

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

87 Visbeidzot, ?dieni un malt?tes, kas pagatavotas t?l?t?jam pat?ri?am, ir paredz?tas pat?r?t?ju uzturam.

88 T?d?? uz trešo jaut?jumu liet?s C?497/09 un C?499/09, k? ar? uz pirmo jaut?jumu liet?s C?501/09 un C?502/09 ir j?atbild, ka pre?u pieg?des gad?jum? Sest?s direkt?vas H pielikuma 1. kategorij? min?tais “p?rtikas produktu” j?dziens ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas ar? uz ?dieniem un malt?t?m, kuri, v?rot, cepot, gatavojot cepeškr?sn? vai k? cit?di, ir pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am.

Par ties?šan?s izdevumiem

89 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **5. un 6. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?vu 92/111/EEK, ir j?interpret? t?d?j?di, ka:**

– **svaigi pagatavotu ?dienu vai malt?šu pasniegšana t?l?t?jam pat?ri?am uz kodu stendos, autobufet?s vai kinote?tru foaj? ir pre?u pieg?de min?t? 5. panta noz?m?, ja no visa dar?juma kvalit?t?va v?rt?juma izriet, ka pakalpojumu sniegšanas elementi pirms un l?dz ar p?rtikas produktu pieg?di nav galvenie;**

– **iz?emot gad?jumus, kad izbraukuma ?din?šanas uz??mums pieg?d? tikai standarta ?dienus, papildus nesniedzot citus pakalpojuma elementus, vai, ja citi ?paši apst?k?i liecina, ka ?dienu pieg?de ir dar?juma galvenais elements, izbraukuma ?din?šanas uz??muma darb?ba ir pakalpojumu sniegšana min?t? 6. panta noz?m?;**

2) **pre?u pieg?des gad?jum? Sest?s direkt?vas 77/388, kas groz?ta ar Direkt?vu 92/111, H pielikuma 1. kategorij? min?tais “p?rtikas produktu” j?dziens ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas ar? uz ?dieniem un malt?t?m, kuri, v?rot, cepot, gatavojot cepeškr?sn? vai k? cit?di, ir pagatavoti t?l?t?jam pat?ri?am.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.