

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 19 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 19, 29 straipsniai ir 135 straipsnio 1 dalies I punktas – Viso turto arba jo dalies perleidimas – Nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimas – Nuomos sutartis, susijusi su nekilnojamuoju turtu, skirtu naudoti komerciniais tikslais, ir su tokiam naudojimui būtinu kilnojamoju turtu – Teikimas, susijęs su nekilnojamoju turtu, dėl kurio suteikiam teisė ? PVM atskaitė – Tikslinimas“

Byloje C-17/18

dėl 2017 m. gruodžio 20 d. *Tribunalul Mureș* (Murešo apygardos teismas, Rumunija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. sausio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Virgil Mailat,

Elena Delia Mailat,

Apcom Select SA

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen (pranešėjas), einantis dešimtosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai E. Levits, ir M. Berger,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- V. Mailat, atstovaujamo avokatai L. Chiriac ir O. D. Crăciun,
- D. E. Mailat, atstovaujamos avokatai S. Bogdan ir D. S. Chertes,
- Rumunijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos R. H. Radu, vėliau – C. R. Cană, C. M. Florescu ir E. Gane,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Lyal,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 19, 29 straipsni? ir 135 straipsnio 1 dalies I punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant baudžiam?j? byl?, iškelt? Virgil Mailat, Delia Elena Mailat ir komercinei bendrovei *Apcom Select SA*, kuriai jie vadovauja, d?l mokes?io vengimo, nes atskait? pirkimo prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) už darbus, atliktus nekilnojamojo turto objekte, naudojamame j? komercin?je veikloje, jie nepatiksino šio PVM tuo momentu, kai aptariamas pastatas ir šiai veiklai vykdyti b?tinai kilnojamasis turtas buvo išnuomoti.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 19 straipsnis išd?styta taip:

„Jei visas turtas arba jo dalis perleidžiama už atlyg? ar neatlygintinai, arba perduodamas kaip ?našas ? bendrov?, valstyb?s nar?s gali laikyti, kad prekė tiekimas nebuvo vykdomas ir kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turt? perleidusio asmens teisi? per?m?ju.

Tais atvejais, kai prekes ar paslaugas gaunantis asmuo n?ra vien apmokestinam?j? veikl? vykdančias asmuo, valstyb?s nar?s gali imtis b?tin? priemoni? užkirsti keli? konkurencijos iškreipymui. Jos taip pat gali patvirtinti visas priemones, kuri? reikia siekiant užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui naudojantis šiuo straipsniu.“

4 Šios direktyvos 29 straipsnyje numatyta:

„[19] straipsnis paslaug? teikimui taikomas ta pa?ia tvarka.“

5 Pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkt?:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

l) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma.“

Rumunijos teis?

6 2007 m. gruodžio m?n. galiojusios redakcijos *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (?statymas Nr. 571/2003 d?l Mokes?io kodekso) (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.) 149 straipsnyje nustatyta:

„1. Šiame straipsnyje:

<...>

d) atskaitytinas mokestis, susij?s su ilgalaikiu turtu, yra sumok?tas ar mok?tinas mokestis už sandor?, susijus? su šio turto pirkimu, gamyba, statyba, pakeitimu ar modernizavimu, išskyrus sumok?t? ar mok?tin? mokest?, susijus? su šio turto remontu ar prieži?ra ar susijus? su šio ilgalaikio turto remontui ar prieži?rai skirt? dali? pirkimu.

<...>

4. Atskaitytino mokesčio, numatyto 1 dalies d punkte, tikslinimas atliekamas:

a) kai ilgalaikis turtas naudoja apmokestinamasis asmuo:

1) visų ar iš dalies kitiems tikslams nei ekonominės veikla;

2) sandoriams, kurie nesuteikia teisės ? PVM atskaitai;

3) sandoriams, kurie suteikia teisę ? kitokios apimties PVM atskaitai nei pradinę.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 *Apcom Select*, valdoma V. ir E. D. Mailat, 2007 m. gegužės mėn. pradžioje 2006–2007 m. laikotarpiu pastatė, kuriame ji eksploatavo restoraną, atliktus investicinius darbus. Ši bendrovė pasinaudojo PVM atskaita už šiuos darbus, ilgalaikis turtas ir prekes, susijusias su šio restorano eksploatacija.

8 2007 m. gruodžio mėn., ši bendrovė, pritaikius neapmokestinimo PVM schemą, sudarė su kita komercine bendrove aptariamo pastato, ilgalaikio turto ir su šio restorano eksploatacija susijusią prekių nuomos sutartį. Nuomininkas toliau eksploatavo komerciniais tikslais restoraną tuo pačiu pavadinimu. Sudarė šią sutartį V. ir E. D. Mailat nepatiksline PVM, kiek tai susiję su PVM už atliktą darbą ir ilgalaikis turtas ir su restorano eksploatacija susijusiomis prekėmis, nors pagal nacionalinės teisės nuostatas privalo jo padaryti.

9 Šiomis aplinkybėmis V. ir E. D. Mailat ir *Apcom Select* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nacionalinės antikorupcijos direkcijos iniciatyva iškelta baudžiamoji byla dėl mokesčio vengimo.

10 Šiuo atveju V. ir E. D. Mailat teigia, kad, tarpininkaujant *Apcom Select*, pastatė, kuriame ji eksploatavo restoraną, įskaitant rangą ir prekes, susijusias su restorano eksploatacija, nuoma kitai komercinei bendrovei yra mėnų perleidimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 ir 29 straipsnius, todėl *Apcom Select* turėjo teisę atskaityti PVM, susijusį su modernizavimo darbais, atliktais 2006–2007 m. laikotarpiu, ir neprivalo tikslinti PVM valstybės naudai nuomos sutarties sudarymo momentu.

11 Tokiomis aplinkybėmis *Tribunalul Mureș* (Murešo apygardos teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar sutarties, pagal kurią bendrovė išnuomoja pastatą, kuriame ji eksploatavo restoraną, su visa ranga ir inventoriumi, o nuomininkas toliau eksploatuoja restoraną tuo pačiu pavadinimu, koks naudotas anksčiau, sudarymas yra mėnų perleidimas, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 19 ir 29 straipsnius?

2. Jei atsakymas pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar aprašytas sandoris yra paslauga, kuri gali būti laikoma „nekilnojamojo turto nuoma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punktą, o gal tai sudėtinė paslauga, kuri negali būti laikoma „nekilnojamojo turto nuoma“, apmokestinama pagal statymą?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

12 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar s?vok? „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsn?, reikia aiškinti taip, kad ji apima sandor?, kai išnuomojamas pastatas, kuris buvo eksploatuojamas komerciniais tikslais, kartu su visa ?ranga ir inventoriumi, skirtais šiai eksploatacijai, kai nuomininkas j? toliau eksploatuoja tuo pa?iu pavadinimu.

13 Siekiant atsakyti ? š? klausim? primintina, kad PVM direktyvos 19 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip pat, kaip 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) 5 straipsnio 8 dalis, o Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su šia nuostata, *mutatis mutandis* taikoma PVM direktyvos 19 straipsnio pirmai pastraipai. Remiantis šia jurisprudencija, šios nuostatos tikslas yra palengvinti ?moni? perleidim?, padarant j? paprastesn? ir vengiant neproporcingos naštos asmens, kuriam perleidžiamas turtas, biudžetui, nors ji v?liau bet kuriuo atveju b?t? susigr?žinta atskai?ius pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 39 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 23 punkt?).

14 D?I s?vokos „viso turto arba jo dalies perleidimas“ Teisingumo Teismas nusprend?, kad ši s?voka turi b?ti aiškinama taip, kad ji apima verslo ar savarankiškos ?mon?s dalies, apiman?ios material?j? ir prireikus nematerial?j? turt?, kuris visas kartu sudaro ?mon? ar ?mon?s dal?, galin?i? vykdyti savarankišk? ekonomin? veikl?, perleidim?, ta?iau ji neapima paprasto turto perleidimo, pavyzdžiui, produkt? atsarg? pardavimo (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 40 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 24 punkt?).

15 Iš tos pa?ios Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad b?t? verslo ar ?mon?s savarankiškos dalies perleidimas, reikia, kad vis? perleist? element? pakakt? savarankiškai ekonominei veiklai vykdyti, o klausimas, ar ši visuma turi apimti nekilnojam?j? ir kilnojam?j? turt? ar j? apimti neturi, turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? aptariamą ekonomin?s veiklos pobūd? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 25 ir 26 punktus).

16 Be to, Teisingumo Teismas nusprend?, kad specialus d?mesys turi b?ti skirtas ekonomin?s veiklos, kuri? numatyta vykdyti, pobūdžiui bendrai vertinant faktines aplinkybes, kai siekiama nustatyti, ar aptariamas sandoris patenka ? „viso turto perleidimo“ s?vokos taikymo srit?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 32 punkt?).

17 Taigi, tuo atveju, jei vykdan? kin? veikl? nereikia speciali? patalp? arba patalp?, kuriose ?rengta stacionari ?ranga, b?tina ?kinei veiklai t?sti, visas turtas ar jo dalis pagal PVM direktyvos 19 straipsnio pirm? pastraip? gali b?ti perleidžiami net tuomet, kai neperleidžiama nuosavyb?s teis? ? nekilnojam? turt? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 27 punkt?).

18 Be to, d?l ekonomin?s veiklos, kuri? sudaro neatsiejamą kilnojamojo ir nekilnojamojo turto visumos eksploatacija, Teisingumo Teismas nusprend?, kad visas turtas neperleidžiamas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsn?, jei asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, neperima

patalpų. Konkrečiai kalbant, jei komerciniuose patalpose rengta stacionari ranga, būtina kinei veiklai tisti, perleistas turtas turi apimti šį nekilnojamąjį turtą, kad galima būtų kalbėti apie numatytą viso turto ar jo dalies perleidimą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrievers*, C-444/10, EU:C:2011:724, 28 punktą).

19 Kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla, t. y. restorano eksploatacija, reikia konstatuoti, kad tai yra veikla, kuri iš esmės negali būti vykdoma be komercinių patalpų. Iš tiesų, išskyrus mobilaus maitinimo paslaugas, restoranų veikla suponuoja, kad šio subjekto disponuoja patalpomis, kurios gali būti virtuvė, kuriose telpa maistui ruošti būtinieji reikiniai, priemonės ir maisto produktai. Vis dėlto pagrindinė byla susijusi ne su mobilaus maitinimo paslaugų veikla, bet su staigos, turinio nuolatinės adresų, virtuvės ir maitinimo patalpų, eksploatacija.

20 Primintina, kad nors kalbama apie ekonominę veiklą, kuri negali būti vykdoma neturint komercinių patalpų, tam, kad būtų tisiama tam tikra perleista ekonominė veikla, nebūtina, kad monės savininkas būtų ir pastato, kuriame vykdoma prekyba, savininkas (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrievers*, C-444/10, EU:C:2011:724, 34 punktą). Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei paaiškėja, kad norint tisti aptariamą ekonominę veiklą reikia, kad gijįjas naudotų tas pačias patalpas kaip ir pardavėjas, iš principo nebūtų kliūčių perduoti jam šias patalpas pagal sudarytą nuomos sutartį (2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrievers*, C-444/10, EU:C:2011:724, 36 punktas).

21 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad byla, kurioje priimtas 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Schrievers* (C-444/10, EU:C:2011:724), kuriame Teisingumo Teismas pateikė šiuos argumentus, buvo susijusi su prekės atsargų ir rangos, skirtų šiai veiklai, perleidimu naujam komerciniams veiklos vykdytojui; toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai buvo kilnojamojo turto visuma, kurios pakako šios veiklos vykdymui užtikrinti.

22 Priešingai, šioje byloje iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad visi elementai, kurių reikia pagrindinėje byloje nagrinėjamai ekonominei veiklai vykdyti, yra nuomojami ir nebuvo perduotos su jais susijusios nuosavybės teisės.

23 Toks šių elementų visumos suteikimas nėra viso turto arba jo dalies perleidimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipį.

24 Siekiant pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, vis dėlto reikia pažymėti, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismui pateiktas pastabas, tam tikras kilnojamas turtas buvo ne išnuomotas, o perduotas asmeniui, kuriam perduotas turtas. Galiausiai nacionalinis teismas turi nustatyti, ar šios prekės savaime leidžia asmeniui, kuriam perduotas turtas, toliau nepriklausomai vykdyti aptariamą ekonominę veiklą, o gal nekilnojamajame turte, kuris yra pagrindinėje byloje aptariamą nuomos sutarties objektas, buvo renginių, būtinų šiai ekonominei veiklai vykdyti.

25 Be to, reikia pridurti, kad, viena vertus, iš sėvokos „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipį, matyti, kad asmuo, kuriam perduotas turtas, ketino eksploatuoti perleistą verslą ar monės dalį, o ne paprasčiausiai nedelsiant likviduoti atitinkamą verslą ir prireikus perduoti atsargas (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 44 punktą).

26 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad ? ?gij?jo ketinimus galima arba tam tikrais atvejais reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant sandorio aplinkybes, jeigu jie yra pagrįsti objektyviais ?rodymais (2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 38 punktas).

27 Nors pagrindinėje byloje neginėjama, kad nuomininkas ilgiau nei dvejus metus t?s? savarankišk? ekonomin? veikl?, kuri? anks?iau vykd? nuomotojas, ir, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateikt? pastab?, per?m? darbuotojus, išlaik? tuos pa?ius tiek?jus ir vykd? nuomotojo priiimtus ?sipareigojimus klientams, pats nuomininkas niekada negal?jo nutraukti atitinkamos veiklos, nes, neb?damas daugumos element?, b?tin? šiai veiklai vykdyti, savininkas, jis negal?jo jais disponuoti.

28 Kita vertus, nors visapusiškai vertinant turto perleidimo sandor?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnio pirm? pastraip?, reikia atsižvelgti ? tokius veiksnius, kaip sutarta nuomos trukm? ir jos nutraukimo s?lygos, konstatuotina, kad nei nuomos sutarties trukm?, nei galimyb? j? nutraukti iš anksto pranešus prieš trump? laikotarp? savaime n?ra lemiami darant išvad?, kad asmuo, kuriam perduotas turtas, ketino nedelsiant likviduoti perimt? versl? ar ?mon?s dal? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 42 ir 43 punktus). Kadangi šiuo atveju, kaip matyti iš pirmesnio punkto, *Apcom Select* nuomininkas joku būdu negal?jo nutraukti atitinkamos ekonomin?s veiklos, aplinkyb?, kad negalima atsisakyti taikyti PVM direktyvos 19 straipsnio pirmos pastraipos remiantis tik vienu iš ši? motyv? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 42–43 punktus), neturi ?takos sandori? pagrindinėje byloje kvalifikavimui šios nuostatos atžvilgiu.

29 Be to, reikia priminti, kad aplinkyb?, jog PVM direktyvos 19 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turt? perleidusio asmens teisi? per?m?ju, nereiškia, kad teisi? per?mimas yra šios nuostatos taikymo s?lyga (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 43 punkt?). Tod?i aplinkyb?, kad šiuo atveju asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, ir toliau vykdo veikl? naudodamas t? pat? pavadinim?, kaip ir turt? perleid?s asmuo, taip pat neturi ?takos nustatant, ar pagrindinėje byloje nagrin?jamam sandoriui taikoma PVM direktyvos 19 straipsnio pirma pastraipa.

30 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: s?vok? „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsn?, reikia aiškinti taip, kad ji neapima sandori?, kai nekilnojamojo turtas, naudotas komerciniais tikslais, išnuomojamas su visa šiai veiklai b?tina ?ranga ir inventoriumi, net jei nuomininkas t?sia nuomotojo veikl? naudodamas t? pat? pavadinim?.

D?I antrojo klausimo

31 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkt? reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto, kuris buvo naudojamas komerciniais tikslais, taip pat tokiam naudojimui b?tin? visos ?rangos ir inventoriaus nuomos sutartis yra „nekilnojamojo turto nuoma“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, o gal tokia sutartis yra sud?tinis paslaugos teikimas.

32 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tam tikromis aplinkyb?mis keli formaliai atskiri paslaug? teikimai, kurie gali b?ti vykdomi atskirai ir atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi b?ti laikomi vienu sandoriu, kai jie n?ra savarankiški (2013 m. birželio 27 d. Sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C?155/12, EU:C:2013:434, 20 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, teikiamų apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugos teikimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad vykdomas vienas teikimas (2013 m. birželio 27 d. Sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 21 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

34 Taip yra, kai vienas ar keli elementai sudaro pagrindinį teikimą, o vienas ar keli kiti teikimai sudaro vieną ar kelis papildomus teikimus, kuriems taikoma pagrindinio teikimo apmokestinimo tvarka. Konkrečiai kalbant, teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį teikimą, visų pirma, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo pagrindine paslauga (2013 m. birželio 27 d. Sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 22 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

35 Nors tiesa, kad nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo konkrečiu atveju vykdo vieną teikimą, ir pateikti šiuo atžvilgiu galutinį faktų vertinimą, Teisingumo Teismas gali jam suteikti bet kokias aiškinimo nuorodas, naudingas sprendžiant ginčą (2013 m. birželio 27 d. Sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 23 punktą).

36 Kalbant apie sąvokas „lizingas“ ir „nuoma“, esančias PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje, reikia priminti, kad nesant šių sąvokų apibrėžties šioje nuostatoje Teisingumo Teismas apibrėžė „nekilnojamojo turto nuomą“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, kaip pastato savininko nuomininkui suteiktą teisę naudotis šiuo pastatu už atlygą sutartą laikotarpį, jokiai kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (žr., be kita ko, 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, 55 punktą ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Walderdorff*, C-451/06, EU:C:2007:761, 17 punktą).

37 Be to, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, sąvokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, įskaitant „lizingo“ ir „nekilnojamojo turto nuomos“ sąvokas, turi būti aiškinamos siaurai, nes šios išimtys yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą, išimtys (2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Walderdorff*, C-451/06, EU:C:2007:761, 18 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

38 Šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris, t. y. nekilnojamojo turto, skirto naudoti komerciniais tikslais, nuoma kartu su šiam naudojimui būtinų rangos ir inventoriaus nuoma, turi būti laikomas vienu paslaugos teikimu ar keliais atskirais ir savarankiškais paslaugos teikimais, kurie turi būti vertinami atskirai PVM atžvilgiu.

39 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad kilnojamojo turto, kuris yra nuomos sutarties objektas, nuoma negali būti atsieta nuo pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto nuomos. Be to, neginytina, kad tam tikras kilnojamas turtas, kaip ranga ir virtuvės reikmenys, yra pritvirtinti prie šio kilnojamojo turto ir šiame etape turi būti laikomi jo neatsiejama dalimi. Kadangi inventorių, kuris buvo išnuomotas ar kurio dalis perleista tuo pačiu metu kaip nekilnojamas turtas, taip pat kaip ir pastarasis turtas buvo skirtas restorano eksploatacijai, ši nuoma / perleidimas neturi būti laikomi turinčiais tikslą, veikiau tai yra priemonė kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti pagrindine paslauga, t. y. nekilnojamojo turto nuoma.

40 Todėl nekilnojamojo turto nuoma turi būti laikoma pagrindiniu paslaugos teikimu, o kiti paslaugos teikimai, t. y. rangos ir inventoriaus nuoma, palyginti su tuo teikimu, yra tik papildomi.

41 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 135

straipsnio 1 dalies I punktą reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto, kuris buvo naudojamas komerciniais tikslais, ir tokiam naudojimui būtina visos įrangos ir inventoriaus nuomos sutartis yra vienas paslaugos teikimas, o nekilnojamojo turto nuoma yra pagrindinis teikimas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

42 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Sąvoką „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip ji suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 19 straipsnį, reikia aiškinti taip, kad ji neapima sandorių, kai nekilnojamas turtas, naudotas komerciniais tikslais, išnuomojamas su visa šiai veiklai būtina įranga ir inventoriumi, net jei nuomininkas tąsia nuomotojo veiklą naudodamas tą patį pavadinimą.**
- 2. Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies I punktą reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto, kuris buvo naudojamas komerciniais tikslais, ir tokiam naudojimui būtina visos įrangos ir inventoriaus nuomos sutartis yra vienas paslaugos teikimas, o nekilnojamojo turto nuoma yra pagrindinis teikimas.**

Parašai.

* Proceso kalba: rumunų.