

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 19, 29 i art. 135 ust. 1 lit. l) – Przekazanie całości lub części majątku – Zwolnienie najmu nieruchomości – Umowa najmu dotycząca nieruchomości wykorzystywanej do działalności handlowej i rzeczy ruchomych niezabudowanych do prowadzenia tej działalności – Świadczenia dotyczące nieruchomości, które uprawniają do odliczenia VAT – Korekta

W sprawie C-17/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Mureș (sąd okręgowy w Maruszy, Rumunia) postanowieniem z dnia 20 grudnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 stycznia 2018 r., w postępowaniu karnym przeciwko:

Virgilowi Mailatowi,

Delii Elenie Mailat,

Apcom Select SA,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: F. Biltgen (sprawozdawca), prezes izby, pełniący obowiązki prezesa dziesiątej izby, E. Levits i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu V. Mailata przez L. Chiriaca i O.D. Crăciuna, avocați,
- w imieniu D.E. Mailat przez S. Bogdana i D.S. Chertesa, avocați,
- w imieniu rządu rumuńskiego początkowo przez R.H. Radu, następnie przez C.R. Canăra, O. C.M. Florescu i E. Gane, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Armeniș i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 19, 29 i art. 135 ust. 1 lit. I) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania karnego wszczętego przeciwko Virgilowi Mailatowi i Delii Elenie Mailat oraz przeciwko spółce handlowej Apcom Select SA, której byli członkami zarządu, za unikanie opodatkowania, na tej podstawie, że po odliczeniu podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego od robót wykonanych w nieruchomości związanej z ich działalnością handlową nie dokonali korekty tego podatku w chwili oddania w najem spornej nieruchomości oraz rzeczy ruchomych niezbędnych do kontynuowania tej działalności.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 19 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki cáoci lub czoci majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawnym przekazującego.

W przypadkach gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu”.

4 Artykuł 29 tej dyrektywy stanowi:

„Artykuł 19 stosuje się na takich samych warunkach do świadczenia usług”.

5 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. I) omawianej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości”.

Prawo rumuńskie

6 Artykuł 149 Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 23 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.) w brzmieniu obowiązującym w grudniu 2007 r. stanowi:

„1. W rozumieniu niniejszego artykułu:

[...]

d) podatek podlegający odliczeniu dotyczący dóbr inwestycyjnych stanowi podatek uiszczony lub należny w odniesieniu do wszystkich transakcji związanych z nabyciem, wytworzeniem, budową, przekształcaniem lub renowacją tych dóbr z wyjątkiem podatku zapłaconego lub

należnego w odniesieniu do naprawy lub konserwacji tych dóbr lub w odniesieniu do nabycia części zamiennych przeznaczonych do naprawy lub konserwacji dóbr inwestycyjnych.

[...]

4. Korekty podatku podlegającego odliczeniu w rozumieniu ust. 1 lit. d) dokonuje się:

a) w wypadku gdy dobra inwestycyjne są wykorzystywane przez podatnika:

1. całkowicie lub częściowo na cele inne niż działalność gospodarcza;
2. w celu zrealizowania transakcji, które nie powodują odliczenia VAT;
3. w celu zrealizowania transakcji, które powodują odliczenie VAT w stopniu odmiennym od początkowego odliczenia;

[...]”.

Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

7 Apcom Select, zarządzana przez V. Mailat i D.E. Mailat, w maju 2007 r. odebrała prace inwestycyjne przeprowadzone w latach 2006–2007 w budynku, w którym prowadziła restaurację. Spółka ta skorzystała z odliczenia VAT od tych prac, a także od środków trwałych i składników inwentarza związanych z prowadzeniem tej restauracji.

8 W grudniu 2007 r., na zasadach zwolnienia z podatku VAT, ta sama spółka zawarła umowę najmu z inną spółką handlową, dotyczącą spornego budynku, a także środków trwałych i składników inwentarza związanych z prowadzeniem restauracji. Najemca kontynuowała działalność handlową restauracji pod tym samym nazwem. Przy zawarciu tej umowy V. Mailat i D.E. Mailat nie dokonali korekty VAT z tytułu odliczonego VAT dotyczącego wykonanych prac, a także środków trwałych i składników inwentarza związanych z prowadzeniem restauracji, podczas gdy na podstawie przepisów krajowych spoczywa na nich taki obowiązek.

9 W związku z tym V. Mailat, D.E. Mailat i Apcom Select są ścigani w trybie karnym przed sądem odsyłającym na wniosek krajowej dyrekcji antykorupcyjnej za uchylanie się od opodatkowania.

10 W niniejszej sprawie V. Mailat i D.E. Mailat podnoszą, że okoliczności oddania w najem, za pośrednictwem spółki Apcom Select, budynku, w którym prowadziła restaurację, wraz ze środkami trwałymi i składnikami związanymi z prowadzeniem restauracji, innej spółce handlowej, stanowi przekazanie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy VAT, a zatem Apcom Select byłaby uprawniona do odliczenia VAT dotyczącego prac renowacyjnych wykonanych w latach 2006–2007, nie będąc zobowiązana do korekty VAT na korzyść państwa w chwili zawarcia umowy najmu.

11 W tych okolicznościach Tribunalul Mureș (sąd okręgowy w Maruszy, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zawarcie umowy, na mocy której spółka oddaje w najem nieruchomości, w której prowadziła restaurację, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza, w wypadku gdy najemca kontynuuje prowadzenie tej restauracji pod tym samym nazwem co wykorzystywana wcześniej, stanowi przekazanie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy [VAT]?

2) W wypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy opisana transakcja stanowi świadczenie usług, które można uznać za »wynajem nieruchomości« w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, czy też usług złoŝonych, której nie można uznać za »wynajem nieruchomości« podlegajcy opodatkowaniu z mocy ustawy?».

W przedmiocie pytaŝ preiudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

12 Poprzez pytanie pierwsze sŝd odsyŝajcy w istocie zmierza do ustalenia, czy pojęcie »przekazania caŝoci lub czŝci majŝtku« w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT naleŝy interpretowaŝ w ten sposób, ŝe obejmuje ono transakcjŝ, poprzez którŝ nieruchomoŝŝ sŝuŝca do celŝw dziaŝalnoŝci handlowej zostaje oddana w najem, wraz ze wszystkimi ŝrodkami trwaŝymi i skŝadnikami inwentarza zwiŝzanymi z tŝ dziaŝalnoŝciŝ, jeŝeli najemca kontynuuje owŝ dziaŝalnoŝŝ pod tŝ samŝ nazwŝ.

13 Do celŝw odpowiedzi na to pytanie naleŝy stwierdziŝ, ŝe art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT jest sformuŝowany identycznie jak art. 5 ust. 8 szŝstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw paŝstw czŝonkowskich w odniesieniu do podatkŝw obrotowych – wspŝlny system podatku od wartoŝci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) oraz ŝe orzecznictwo Trybunaŝu dotyczŝce tego ostatniego przepisu znajduje odpowiednio zastosowanie do art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Zgodnie z tym orzecznictwem celem tego przepisu jest uŝatwienie przekazywania przedsiŝbiorstw poprzez uproszczenie tych transakcji i unikanie naruszenia pŝynnoŝci finansowej nabywcy nadmiernym obciŝŝeniem podatkowym, które i tak odzyskaŝby on nastŝpnie poprzez odliczenie VAT naliczonego (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, Cŝ497/01, EU:C:2003:644, pkt 39; z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, Cŝ444/10, EU:C:2011:724, pkt 23).

14 W odniesieniu do pojęcia »przekazania caŝoci lub czŝci majŝtku« Trybunaŝ orzekŝ, ŝe naleŝy je interpretowaŝ w ten sposób, iŝ obejmuje ono przekazanie przedsiŝbiorstwa lub jego samodzielnej czŝci, które obejmuje skŝadniki materialne i, w okreŝlonych sytuacjach, niematerialne, ŝŝcznie skŝadajŝce siŝ na przedsiŝbiorstwo lub czŝŝŝ przedsiŝbiorstwa zdolnŝ prowadziŝ samodzielnŝ dziaŝalnoŝŝ gospodarczŝ, lecz nie obejmuje ono zwykŝego zbycia towarŝw takiego jak sprzedaŝ zapasŝw produktŝw (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, Cŝ497/01, EU:C:2003:644, pkt 40; z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, Cŝ444/10, EU:C:2011:724, pkt 24).

15 Z tego samego orzecznictwa Trybunaŝu wynika, ŝe aby nastŝpiŝo przekazanie przedsiŝbiorstwa lub jego samodzielnej czŝci, konieczne jest, by caŝoŝŝ przekazanych skŝadnikŝw pozwalaŝa na prowadzenie samodzielnej dziaŝalnoŝci gospodarczej, a kwestiŝ, czy caŝoŝŝ ta musi obejmowaŝ okreŝlone dobra, zarówno ruchome, jak nieruchome, naleŝy rozpatrywaŝ z punktu widzenia charakteru danej dziaŝalnoŝci gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, Cŝ444/10, EU:C:2011:724, pkt 25, 26).

16 Trybunaŝ orzekŝ ponadto, ŝe szczegŝlne znaczenie naleŝy przypisaŝ charakterowi dziaŝalnoŝci gospodarczej, której kontynuacja jest planowana w ramach ogólnej oceny okolicznoŝci faktycznych, jakiej naleŝy dokonaŝ w celu ustalenia, czy sporna transakcja wchodzi w zakres pojęcia »przekazania caŝoci lub czŝci majŝtku« w rozumieniu dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, Cŝ444/10, EU:C:2011:724, pkt 32).

17 Jeŝeli zatem dziaŝalnoŝŝ gospodarcza nie wymaga uŝytkowania konkretnych pomieszczeŝ

lub pomieszcze? wyposa?onych w sta?e instalacje konieczne do jej prowadzenia, przekazanie ca?o?ci maj?tku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT mo?e mie? miejsce równie? bez przekazania prawa w?asno?ci nieruchomości (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schrievers, C?444/10, EU:C:2011:724, pkt 27).

18 W odniesieniu do dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na u?ytkowaniu niepodzielnego zespo?u dóbr ruchomych i nieruchomych Trybuna? stwierdzi? ponadto, ?e bez udost?pnienia lokalu nabywcy nie nast?puje przekazanie ca?o?ci maj?tku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT. W szczególno?ci, je?eli lokal handlowy jest wyposa?ony w sta?e instalacje niezb?dne do prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, nieruchomo?? ta musi wchodzi? w sk?ad przekazywanych aktywów, ?eby mo?na by?o mówi? o przekazaniu ca?o?ci lub cz??ci maj?tku w rozumieniu dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schrievers, C?444/10, EU:C:2011:724, pkt 28).

19 W odniesieniu do dzia?alno?ci b?d?cej przedmiotem post?powania g?ównego, czyli prowadzenia restauracji, nale?y stwierdzi?, ?e chodzi o dzia?alno??, która w zasadzie nie mo?e by? wykonywana bez posiadania lokalu handlowego. Poza obwo?nymi us?ugami gastronomicznymi dzia?alno?? restauracyjna wymaga bowiem, aby podmiot prowadz?cy posiada? pomieszczenie mog?ce s?u?y? jako kuchnia, mieszcz?ce wyposa?enie, sprz?t, materia?y i surowce niezb?dne do przygotowania da?. Tymczasem sprawa w post?powaniu g?ównym nie dotyczy obwo?nej dzia?alno?ci gastronomicznej, lecz prowadzenia placówki pod sta?ym adresem, posiadaj?cej zarówno kuchni?, jak i sal? restauracyjn?.

20 Nale?y przypomnie?, ?e jakkolwiek jest to dzia?alno?? gospodarcza, której prowadzenie nie jest mo?liwe bez posiadania lokalu handlowego, to jednak do kontynuacji prowadzenia okre?lonej przekazanej dzia?alno?ci gospodarczej zwykle nie jest konieczne, by w?a?ciciel przedsi?biorstwa by? jednocze?nie w?a?cicielem nieruchomości, w której to przedsi?biorstwo si? znajduje (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schrievers, C?444/10, EU:C:2011:724, pkt 34). Trybuna? orzek? te?, ?e je?eli oka?e si?, i? kontynuacja danej dzia?alno?ci gospodarczej wymaga, by nabywca u?ytkowa? ten sam lokal, co zbywca, co do zasady nic nie stoi na przeszkodzie przeniesieniu tego posiadania poprzez zawarcie umowy najmu (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schrievers, C?444/10, EU:C:2011:724, pkt 36).

21 Nale?y jednak wyja?ni?, ?e sprawa, która leg?a u podstaw wyroku z dnia 10 listopada 2011 r., Schrievers (C?444/10, EU:C:2011:724), w ramach której Trybuna? przedstawi? t? argumentacj?, dotyczy?a przekazania, na rzecz nowego podmiotu prowadz?cego dzia?alno?? handlowej sporn? w tej sprawie, w?asno?ci zapasów towarów i wyposa?enia do celów tej dzia?alno?ci, co do których stwierdzono, ?e stanowi?y ca?o?? maj?tku ruchomego wystarczaj?c? do kontynuacji tej dzia?alno?ci.

22 Natomiast w niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, ?e wszystkie sk?adniki niezb?dne do prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej spornej w post?powaniu g?ównym stanowi?y jedynie przedmiot najmu i nie nast?pi?o przeniesienie praw w?asno?ci do nich.

23 Takie udost?pnienie ca?o?ci tych sk?adników nie stanowi przekazania ca?o?ci lub cz??ci maj?tku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

24 W celu udzielenia u?ytecznej odpowiedzi s?dowi odsy?aj?cemu nale?y jednak stwierdzi?, ?e z uwag przedstawionych Trybuna?owi wynika, i? pewna liczba dóbr ruchomych nie zosta?a oddana w najem, lecz sprzedana nabywcy. Ostatecznie to do s?du krajowego nale?y ustalenie, czy te rzeczy same w sobie pozwalaj? nabywcy samodzielnie kontynuowa? sporn? dzia?alno?? gospodarcz?, czy te? nieruchomo?? b?d?ca przedmiotem umowy najmu rozpatrywanej w

postępowaniu głównym była wyposażona w instalacje niezbędne do kontynuacji tej działalności gospodarczej.

25 Należy ponadto dodać, po pierwsze, że objęcie zakresem pojęcia „przekazania całości lub części majątku” w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT wymaga, aby nabywca miał zamiar prowadzić przekazane przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, a nie tylko natychmiast zlikwidować działalność i ewentualnie sprzedać zapasy (zob. podobnie wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 44).

26 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że zamiar nabywcy może, a w niektórych przypadkach powinien być brany pod uwagę przy całościowej ocenie okoliczności transakcji, o ile można go ustalić na podstawie obiektywnych wskazówek (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 38).

27 Tymczasem, wprowadzenie w postępowaniu głównym jest bezsporne, że najemca przez ponad dwa lata kontynuował samodzielnie działalność gospodarczą prowadzoną wcześniej przez wynajmującego oraz że, jak wynika z uwag przedstawionych Trybunałowi, przez pracowników, zachował tych samych dostawców i dotrzymał zobowiązań handlowych podjętych przez wynajmującego wobec swoich klientów, to jednak ten najemca nigdy nie był w stanie, jako taki, zlikwidować danej działalności, ponieważ nie stał się właścicielem wikszości składników koniecznych do prowadzenia tej działalności, nie miał on możliwości dysponowania nimi.

28 Po drugie, wprowadzenie czynników tego rodzaju, jak uzgodnione czas trwania umowy najmu i sposoby jej rozwijania trzeba brać pod uwagę przy całościowej ocenie transakcji przekazania majątku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT, to jednak ani czas trwania umowy najmu, ani możliwość jej rozwijania przy zachowaniu krótkiego terminu wypowiedzenia nie oznaczają same w sobie, że nabywca miał zamiar natychmiast zlikwidować przekazane przedsiębiorstwo lub jego część (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 42, 43). Natomiast, ponieważ w niniejszej sprawie, jak wynika z poprzedniego punktu, najemca Apcom Select w żaden sposób nie mógł zlikwidować danej działalności gospodarczej, okoliczność, że zastosowania art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT nie można odmówić tylko na podstawie jednego z tych względów (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 42–44), nie ma wpływu na zakwalifikowanie transakcji spornej w postępowaniu głównym w świetle tego przepisu.

29 Zresztą należy przypomnieć, że okoliczność, iż art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje, iż w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawny przekazującego, nie oznacza, że następstwo prawne stanowi przesłankę stosowania tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 43). Zatem okoliczność, że w niniejszej sprawie odbiorca kontynuuje prowadzenie działalności pod tą samą nazwą co przekazujący, również nie ma wpływu na ustalenie, czy transakcja sporna w postępowaniu głównym wchodzi w zakres art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

30 W świetle powyższego na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż pojęcie „przekazania całości lub części majątku” w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono transakcji, poprzez którą nieruchomości są używane do celów działalności handlowej zostaje oddana w najem, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, nawet jeśli najemca kontynuuje działalność wynajmującego pod tą samą nazwą.

W przedmiocie pytania drugiego

31 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy w istocie zmierza do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e umowa najmu dotycz?ca nieruchomo?ci s?u??cej do dzia?alno?ci handlowej, wraz ze wszystkimi ?rodkami trwa?ymi i sk?adnikami inwentarza niezb?dnymi do prowadzenia tej dzia?alno?ci, stanowi „wynajem nieruchomo?ci” w rozumieniu tego przepisu, czy te? tak? umow? nale?y rozumie? jako ?wiadczenie us?ugi z?o?onej.

32 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y przypomnie?, ?e z orzecznictwa Trybuna?u wynika, i? w pewnych okoliczno?ciach formalnie odr?bne ?wiadczenia, które mog? by? wykonywane oddzielnie, a zatem mog? oddzielnie podlega? opodatkowaniu lub zwolnieniu, nale?y uwa?a? za jedn? transakcj?, je?eli nie s? one od siebie niezale?ne (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym zakresie Trybuna? orzek?, ?e ?wiadczenie nale?y uzna? za jednolite, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynno?ci dokonane przez podatnika s? ze sob? tak ?ci?le zwi?zane, ?e obiektywnie tworz? jedno nierozzerwalne ?wiadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie mia?oby charakter sztuczny (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Jest tak równie? wówczas, gdy jedno lub kilka ?wiadcze? stanowi? ?wiadczenie g?ówne, natomiast pozosta?e ?wiadczenie lub ?wiadczenia stanowi? ?wiadczenie lub ?wiadczenia dodatkowe, które s? traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak ?wiadczenie g?ówne. W szczególno?ci ?wiadczenie nale?y uzna? za dodatkowe w stosunku do ?wiadczenia g?ównego, je?eli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz s?u?y skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze ?wiadczenia g?ównego (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 O ile prawd? jest, ?e do s?du krajowego nale?y ustalenie, czy podatnik wykonuje w konkretnym wypadku jedno ?wiadczenie, a tak?e dokonanie w tym zakresie wszelkich ostatecznych ocen okoliczno?ci faktycznych, o tyle Trybuna? mo?e jednak przedstawi? temu s?dowi wszelkie wskazówki dotycz?ce wyk?adni, przydatne w celu rozstrzygni?cia sporu (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, pkt 23).

36 Zatem w odniesieniu do poj?? „dzier?awy” i „wynajmu” zawartych w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y przypomnie?, ?e w braku definicji tych poj?? we wskazanym przepisie Trybuna? okre?li? „wynajem nieruchomo?ci” w rozumieniu tego przepisu jako prawo przyznane przez w?a?ciciela nieruchomo?ci najemcy, za wynagrodzeniem i na umówiony czas, do zajmowania tej nieruchomo?ci oraz wykluczenia osób trzecich z korzystania z tego prawa (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 4 pa?dziernika 2001 r., „Goed Wonen”, C?326/99, EU:C:2001:506, pkt 55; z dnia 6 grudnia 2007 r., Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, pkt 17).

37 Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u poj?cia u?yte do okre?lenia zwolnie?, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT, w tym poj?cia „dzier?awy” oraz „wynajmu nieruchomo?ci”, nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y, poniewa? zwolnienia te stanowi? odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? VAT jest pobierany od ka?dej us?ugi ?wiadczonej odp?atnie przez podatnika (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W niniejszej sprawie nale?y wi?c zbada?, czy transakcja sporna w post?powaniu g?ównym, czyli oddanie w najem nieruchomo?ci, która s?u?y?a do dzia?alno?ci handlowej, a jednocze?nie ?rodków trwa?ych i sk?adników inwentarza niezb?dnych do tej dzia?alno?ci, nale?y uzna? za

jedno świadczenie, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie w świetle VAT.

39 W tym zakresie z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że nie wydaje się, aby najem rzeczy ruchomych stanowiłby przedmiot umowy najmu mogącego być oddzieleny od najmu nieruchomości będącego przedmiotem postępowania głównego. Ponadto nie zostało zakwestionowane, że niektóre z tych rzeczy ruchomych, takie jak wyposażenie i urządzenia kuchenne, zostały połączzone z tą nieruchomością i na tym etapie powinny być uważane za stanowiące jej integralną część. Ponieważ skądniki inwentarza, które zostały oddane w najem lub w przypadku niektórych z nich przekazane w tym samym czasie co nieruchomości, również były związane z prowadzeniem restauracji na tej samej podstawie co nieruchomości, tego najmu/przekazania nie można też uważać za służyące w zasadzie celowi, lecz raczej za środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z usługi głównej, jaką stanowi oddanie nieruchomości w najem.

40 Należy zatem uznać, że oddanie nieruchomości w najem stanowi świadczenie główne, wobec którego inne świadczenia, to znaczy oddanie w najem środków trwałych i skądników inwentarza, mają jedynie charakter dodatkowy.

41 W świetle tych rozważań na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 135 ust. 1 lit. I) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że umowa najmu dotycząca nieruchomości służy do działalności handlowej, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i skądnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, stanowi jedno świadczenie, w którym oddanie nieruchomości w najem jest świadczeniem głównym.

W przedmiocie kosztów

42 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

1) Pojęcie „przekazania całości lub części majątku” w rozumieniu art. 19 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono transakcji, poprzez którą nieruchomości służy do celów działalności handlowej zostaje oddana w najem, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i skądnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, nawet jeżeli najemca kontynuuje działalność wynajmującego pod tym samym nazwem.

2) Artykuł 135 ust. 1 lit. I) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że umowa najmu dotycząca nieruchomości służy do działalności handlowej, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i skądnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, stanowi jedno świadczenie, w którym oddanie nieruchomości w najem jest świadczeniem głównym.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.