

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2018. gada 19. decembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – 19. un 29. pants, k? ar? 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts – Visu akt?vu vai to da?as nodošana – Nekustamo ?pašumu iz?r?šanas atbr?vojums no nodok?a – ?res l?gums par komerci?lai izmantošanai paredz?tu nekustamu ?pašumu un š?dai izmantošanai vajadz?gu kustamu mantu – Ar nekustamu ?pašumu saist?ti pakalpojumi, par kuriem ir atskait?ts PVN – Tr?kumu nov?ršana

Liet? C?17/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Mure?* (Murešas tiesa, Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2017. gada 20. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 9. janv?r?, tiesved?b?

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcorn Select SA,

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js F. Biltšens [*F. Biltgen*], kas pilda astot?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus (referents), tiesneši E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*],

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

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- V. Mailat v?rd? – L. Chiriac un O. D. Cr?ciun, avoca?i,
- D. E. Mailat v?rd? – S. Bogdan un D.?S. Chertes, avoca?i,
- Rum?nijas vald?bas v?rd? – s?kotn?ji R. H. Radu, p?c tam C.?R. Can??r, k? ar? O. C.? M. Florescu un E. Gane, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – A. Armenia un R. Lyal, p?rst?vji,

?emot v?r? l?mumu, kas pie?emts p?c ?ener?ladvok?tes uzklauš?šanas, izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 19. un 29. panta, kā arī 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts kriminālprocesā, kas ierosināts pret *Virgil Mailat* un *Delia Elena Mailat*, kā arī pret viņu vadīto komercsabiedrību *Apcom Select SA*, par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo, atskaitot samaksāto priekšnodokli par veiktajiem darbiem nekustamajā īpašumā, kas ir saistīts ar viņu komercdarbību, viņi minēto PVN nesamaksāja brīdī, kad tika izvērtēti aplūkots nekustamais īpašums, kā arī šīs darbības turpināšanā vajadzīgā kustamā manta.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 19. pants ir formulēts šādi:

"Ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījumu uzņēmēj sabiedrībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārrādītāju, kas preces nodevusi.

Attiecīgos gadījumos dalībvalstis var veikt vajadzīgos pasākumus, lai novērstu konkurences izkropojumus, ja persona, kurai preces ir nodotas, nav pilnībā atbildīga par PVN. Tāpat dalībvalstis var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu to, ka šī panta piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas."

4 Šīs direktīvas 29. pants ir paredzēts:

"Šīs direktīvas 19. pants tāpat attiecas uz pakalpojumu sniegšanu."

5 Atbilstoši minētās direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādas darbības:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu."

Rumūnijas tiesības

6 2003. gada 23. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927) 149. pants, tā 2007. gada decembra versijā, ir noteikts:

"(1) Šajā pantā:

[..]

d) nodoklis par ražošanas līdzekļiem ir nodoklis, kas ir samaksājams par visiem darījumiem, kuri saistīti ar šo līdzekļu iegādi, ražošanu, celtniecību, pārvietošanu vai atjaunošanu, izņemot nodokli, kas ir samaksājams par šo līdzekļu remontu vai uzturēšanu vai par tās rezerves daļu iegādi, kuras ir paredzētas ražošanas līdzekļu remontam

vai uzturēšanai.

[..]

(4) 1. punkta d) apakšpunktā minēto atskaitēm nodokļa korekciju veic:

a) ja nodokļu maksātājs izmanto ražošanas līdzekļi:

1. pilnībā vai daļēji nolikumi, kas nav saimnieciskā darbība;
2. darījumiem, kas nedod tiesības atskaitēt nodokli;
3. darījumiem, kas dod tiesības atskaitēt nodokli citā apmērā nekā saskaņā ar atskaitījumiem;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 *Mailat* k?a un k?dzes vadītā komercsabiedrība *Apcom Select* 2007. gada maijā pieņēma un apstiprināja ieguldījumu, kas 2006.–2007. gadā tika veikti, kurā atradās restorāns. Par šiem ieguldījumiem un par pamatlīdzekļiem, k? ar? par minētā restorāna inventāru sabiedrībai tika atskaitīts PVN.

8 2007. gada decembrī š? pati sabiedrība atbilstoši atbrīvojuma no PVN samaksas režīmam noslēdza nomas līgumu ar citu komercsabiedrību par aplūkoto nekustamo īpašumu un par pamatlīdzekļiem un restorāna inventāru. ?rnieks restorāna komercdarbību turpināja ar t?du pašu nosaukumu. Noslēdzot minēto līgumu, *Mailat* k?s un k?dze neveica PVN koriģēšanu atbilstoši tam PVN, kas tika atskaitīts par ieguldījumiem, k? ar? par pamatlīdzekļiem un restorāna inventāru, lai gan saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu viņiem tas bija jādara.

9 Šādā kontekstā p?c valsts korupcijas apkarošanas biroja iniciatīvas pret *Mailat* k?u un k?dzi, k? ar? pret komercsabiedrību *Apcom Select* tika uzsākts kriminālprocess iesniedzējties? par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

10 Šaj? gadījumā *Mailat* k?s un k?dze uzskata, ka ar *Apcom Select* starpniecību citai komercsabiedrībai iz?r?tais nekustamais īpašums, kur? viņi sniedza restorāna pakalpojumus, ieskaitot restorāna aprīkojumu un inventāru, ir uzņēmējdarbības nodošana PVN direktīvas 19. un 29. panta izpratnē un ka tādējādi *Apcom Select* esot bijušas tiesības atskaitīt PVN par 2006.–2007. gadā veiktajiem ieguldījumiem modernizācijā, nepastāvot pienākumam PVN koriģēt par labu valstij nomas līguma noslēgšanas brīdā.

11 Šādos apstākļos *Tribunalul Mure?* (Murešas tiesa, Rum?nija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai t?da līguma noslēgšana, saskaņā ar kuru viena sabiedrība iz?r? otrai sabiedrībai nekustamo īpašumu, kur? iepriekš tika veikti paši restorāna sabiedrisk?s ?din?šanas pakalpojumi, iekāujot visus pamatlīdzekļus un inventāru priekšmetus, ja ?rnieks turpina šo pašu restorāna sabiedrisk?s ?din?šanas pakalpojumu sniegšanu ar to pašu nosaukumu, kas tika izmantots iepriekš, ir uzņēmējdarbības nodošana [PVN] direktīvas 19. panta un 29. panta izpratnē?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai aprakstītais darījums ir pakalpojums, kas ir kvalificējams kā nekustamā īpašuma iz?r?šana PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta izpratnē, vai tas ir komplekss pakalpojums, kas nav kvalificējams kā “nekustamā

“pašuma izrēšana” un kas saska?? ar likumu ir aplicams ar nodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

12 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzītiesa b?t?b? jaut?, vai j?dziens “visu aktu vai to da?as nodošana” PVN direkt?vas 19. panta izpratn? ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas uz dar?jumu, ar kuru komercdarb?bai ekspluat?ts nekustamais ?pašums tiek izr?ts ar visiem invent?ra priekšmetiem un pat?ri?a prec?m, kas saist?ti ar šo ekspluat?ciju, ja ?rnieks šo darb?bu turpina ar t?du pašu nosaukumu.

13 Lai atbild?tu uz šo jautājumu, j?nor?da, ka PVN direkt?vas 19. panta pirm? da?a ir formul?ta tieši t?pat k? Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) 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 (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 5. panta 8. punkts un ka Tiesas judikat?ra par šo p?d?jo min?to ties?bu normu *mutatis mutandis* ir attiecin?ma uz PVN direkt?vas 19. panta pirmo da?u. Saska?? ar šo judikat?ru š?s ties?bu normas m?r?is ir atvieglot uz??mumu vai to da?u ?pašnieku mai?u, vienk?r?ojot to un izvairoties no sa??m?ja naudas l?dzek?u apgr?tin?šanas ar nesam?r?gu nodok?a maks?jumu, kurš katr? zi?? tiks atmaks?ts v?l?k, atskaitot priekšnodokli? samaks?to PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 39. punkts, un 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 23. punkts).

14 Attiec?b? uz j?dzienu “visu aktu vai to da?as nodošana” – Tiesa šo j?dzienu interpret?ja t?d?j?di, ka taj? ietilpst komercdarb?bas nodošana vai autonomas uz??muma da?as nodošana, kas ietver ?ermeniskas un, attiec?g? gad?jum?, bez?ermeniskas lietas, kas kop? veido uz??mumu vai uz??muma da?u, kas var veikt autonomu saimniecisko darb?bu, bet taj? neietilpst t?da lietu vienk?rša nodošana k? produkcijas kr?jumu p?rdošana (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 40. punkts, un 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 24. punkts).

15 No š?s pašas Tiesas judikat?ras izriet, ka par komercdarb?bas nodošanu vai autonomas uz??muma da?as nodošanu var run?t tad, ja visu nodoto elementu kopums ir pietiekams autonomas saimniecisk?s darb?bas turpin?šanai, un jaut?jums par to, vai šaj? kopum? b?tu vai neb?tu j?b?t nekustamajam ?pašumam, k? ar? kustamai mantai, ir j?v?rt? ?emot v?r? apl?kot?s saimniecisk?s darb?bas iedabu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 25. un 26. punkts).

16 Tiesa ar? nosprieda, ka ?paša uzman?ba ir j?piev?rš saimniecisk?s darb?bas iedabai, kuras turpin?jums ir pl?nots, faktiskos apst?k?us v?rt?jot glob?li, nosakot, vai uz konkr?to dar?jumu attiecas j?dziens “visu aktu vai to da?as nodošana” PVN direkt?vas izpratn? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 32. punkts).

17 Š?di gad?jum?, ja saimnieciskaj? darb?b? nav nepieciešama ?pašu telpu izmantošana vai saimniecisk?s darb?bas turpin?šanai ir nepieciešams stacion?ru iek?rtu apr?kojums, visus akt?vus Sest?s direkt?vas 19. panta pirm?s da?as izpratn? var nodot, pat nenodot ?pašumties?bas uz nekustamo ?pašumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C?444/10, EU:C:2011:724, 27. punkts).

18 Attiec?b? uz saimniecisko darb?bu, kas izpaužas k? kop?ga un nedal?ma kustamas un nekustamas mantas ekspluat?cija, Tiesa ar? uzskat?ja, ka par visu aktu vai to da?as nodošanu PVN direkt?vas 19. panta pirm?s da?as izpratn? nevar b?t runas, ja sa??m?jam telpas nepieder. It

paši, ja komercitelpas ir aprīkotas ar stacionāru iekārtu, kas ir nepieciešamas saimnieciskās darbības turpinšanai, tad, lai varētu runāt par visu aktu vai to daļas nodošanu PVN direktīvas izpratnē, šim nekustamajam pašumam ir jāietilpst nododamo daļu sastāvā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrievers*, C-444/10, EU:C:2011:724, 28. punkts).

19 Attiecībā uz pamatlīdzekļu kato darbību, proti, restorāna pakalpojumu sniegšanu – jākonstatē, ka runa principā ir par darbību, kuru nevar veikt, ja rīcībā nav komercitelpu. Faktiski, ja neskaita mobilo restorānu, restorāna pakalpojumu sniegšana nozīmē rīcībā esošu telpu, kas var kalpot par virtuvi ar aprīkojumu, piederumiem un vajadzīgajiem izejvielu dienu pagatavošanai. Tātad pamatlīdzekļu kato darbība nav vis mobils restorāns, bet tās vietas ekspluatācija konkrētā adresē, kurā ir gan virtuve, gan dzīvojamā telpa.

20 Jāatgādina, ka, pat ja tā ir saimnieciska darbība, ko nevar veikt bez komercitelpu, lai nodrošinātu konkrētas nodotās saimnieciskās darbības turpināšanos, parasti nav nepieciešams, lai veikala pašnieks būtu arī tās ēkas pašnieks, kurā atrodas komercitelpas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrievers*, C-444/10, EU:C:2011:724, 34. punkts). Tiesa ir nospriedusi, ka tad, ja izrādās, ka attiecīgās saimnieciskās darbības turpinšanai ir nepieciešams, lai pircējs izmantotu tās pašas telpas, kuras ir izmantojis atsavinātājs, principā nav nekādu šķēršļu šāda pašuma nodošanai, noslīdzot līgumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrievers*, C-444/10, EU:C:2011:724, 36. punkts).

21 Katrā ziņā ir jāprecizē, ka lieta, kurā tika taisīts 2011. gada 10. novembra spriedums *Schrievers* (C-444/10, EU:C:2011:724) un kurā Tiesa sniedza savus apsvērumus, bija par preču uzkrājumu ar šai darbībai kalpojošu aprīkojuma pašumtiesību nodošanu jaunajam šajā lietā aplūkotajam saimnieciskās darbības veicējam, un Tiesa uzskatīja, ka tā ir visas tās mantas kopums, kas ir pietiekams minētās darbības turpinšanai.

22 Savukārt šajā gadījumā no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka vajadzīgās lietas pamatlīdzekļu kato saimnieciskās darbības veikšanai ir tikai izrītas un nav notikusi arī tām saistīta pašumtiesību pāreja.

23 Šāda visu šo lietu nodošana nenozīmē visu aktu vai to daļas nodošanu PVN direktīvas 19. panta pirmās daļas izpratnē.

24 Lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, tai pat laikā ir jānorāda, ka no Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka virkne kustamu lietu pārvējumam ir nevis izrītas, bet pārdotas. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai saņēmēja varēja aplūkot saimniecisko darbību turpināt, tikai un vienīgi pateicoties šīm lietām, vai tomēr ar vajadzīgo aprīkojumu šīs saimnieciskās darbības turpinšanai nodrošināts bija pamatlīdzekļu kato izrītais nekustamais pašums.

25 Vēl ir jāpiebilst, pirmkārt, ka jūdziena “visu aktu vai to daļas nodošana” Direktīvas 2006/112 19. panta pirmās daļas izpratnē piemērojamāi ir nepieciešams, lai saņēmējam būtu bijis nodoms nodarboties ar nodoto komercdarbību vai ekspluatēt uzņēmuma daļu, nevis attiecīgo darbību izbeigt un attiecīgi pārdot preču krājumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 44. punkts).

26 Šai sakarā no Tiesas judikatūras izriet, ka pircēja nodoms var ietvert arī dažu gadījumu tie ir jāem vērā, visaptveroši izvērtējot darījuma apstākļus, ar nosacījumu, ka to pamatā ir objektīvi apstākļi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrievers*, C-444/10, EU:C:2011:724, 38. punkts).

27 Lai arī ir taisnība, ka pamatlīdzekļu nav strīda par to, ka ērnieks vairāk nekā divus gadus veica neatkarīgu ekonomisko darbību, ko iepriekš bija darījis izvērtētājs, kā arī – kā izriet no

Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem – pērēmīs darbiniekus, sadarbojies ar tiem pašiem piegādātājiem un pildītājiem izrītāja jau uzēmtās saistības ar tē klientiem, tas tomēr nemaina to, ka šis ērnieks pats nekad nav varējis konkrēto komercdarbību pērdot, jo, nebēdams ēpašnieks lielai daēai no minētajai darbēbai nepieciešamajm lietēm, viēš nav bijis tiesēgs ar tēm rēkoties.

28 Otrkārt, lai arī ir tiesa, ka tēdi elementi kē ēres laiks un nolēgtē kērtēba tēs izbeigšanai ir jēēem vērē, globēli vērējot aktēvu nodošanas darējumu PVN direktēvas 19. panta pirmēs daēas izpratnē, tas tomēr nemaina to, ka nedz ēres lēguma darbēbas termiēš, nedz iespēja no tē atkāpties uz ēslaicēga iepriekēšēja paziēojuma pamata nav noteicoēie, lai secinētu, ka saēēmējam ir bijis nodoms nekavējoties atsavinēt komercdarbēbu vai daēu no nodotē uzēēmuma (ēajē nozēmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, Cē444/10, EU:C:2011:724, 42. un 43. punkts). Tē kē ēajē gadējumē – kē izriet no iepriekēšējē punkta – *Apcom Select* ērnieks nekēdi nevarēja konkrēto saimniecisko darbēbu izbeigt, faktam, ka PVN direktēvas 19. panta pirmēs daēas piemēroēanu nevar atteikt tikai, balstoties uz vienu no ēiem elementiem (ēajē nozēmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, Cē444/10, EU:C:2011:724, 42.–44. punkts), nav nozēmēs pamatlietē aplēkotē darējuma kvalificēēanē, ēemot vērē ēo tiesēbu normu.

29 Jēatgēdina – tas, ka PVN direktēvas 19. panta pirmajē daēē ir paredzēts, ka saēēmēju uzskata par tēs personas tiesēbu pērēmēju, kas preces nodevusi, nenozēmē, ka ēē tiesēbu pērēēmēšana ir ēēs tiesēbu normas piemēroēanas priekēnosacējums (ēajē nozēmē skat. spriedumu, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, Cē497/01, EU:C:2003:644, 43. punkts). Lēdz ar to faktam, ka ēajē gadējumē saēēmējs ir turpinējis darbēbu ar tēdu paēu nosaukumu kē izrētējs, arī nav nekēdas nozēmēs, nosakot, vai uz pamatlietē aplēkojamo darējumu attiecas vai neattiecas PVN direktēvas 19. panta pirmē daēa.

30 ēemot vērē iepriekē minēto, uz pirmo jautējumu ir jēatbild, ka jēdziens “visu aktēvu vai to daēas nodoēana” PVN direktēvas 19. panta izpratnē ir jēinterpretē tēdējēdi, ka tas neattiecas uz darējumu, ar kuru komercdarbēbai ekspluatēts nekustamais ēpaēums tiek izrēts ar visiem inventēra priekēmetiem un patēriēa precēm, kas saistēti ar ēo ekspluatēciju, pat ja ērnieks ēo darbēbu turpina ar tēdu paēu nosaukumu.

Par otro jautējumu

31 Uzdodot otro jautējumu, iesniedzējtiesa bētēbē jautē, vai PVN direktēvas 135. panta 1. punkts l) apakēpunkts ir jēinterpretē tēdējēdi, ka lēgums par nekustamē ēpaēuma, kurē tika izmantots kē komercēelpas, kē arī ēai ekspluatēcijē vajadzēgo restorēna inventēra un patēriēa preēu ēri ir “nekustamē ēpaēuma izrēēēana” ēēs tiesēbu normas izpratnē vai arī ēēds lēgums tiek vērēts kē kompleks pakalpojums.

32 Lai atbildētu uz otro jautējumu, ir jēatgēdina, ka no Tiesas judikatēras izriet, ka noteiktos apstēkēos vairēki formēli noēēirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atseviēšēi un tēdējēdi ir atseviēšēi apliekami ar nodokli vai no tē atbrēvojami, ir jēuzskata par vienu vienotu darējumu, ja tie nav neatkarēgi (spriedums, 2013. gada 27. jēnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, Cē155/12, EU:C:2013:434, 20. punkts un tajē minēte judikatēra).

33 Šai sakarē Tiesa ir nospriedusi, ka viens vienots pakalpojums pastēv it ēpaēi tad, ja divi vai vairēki elementi vai darbēbas, ko veicis nodokēu maksētējs, ir tik cieēi saistēti, ka tie objektēvi veido vienotu, ekonomiski nedalēmu pakalpojumu, kura sadalēēana bētu mēkslēga (spriedums, 2013. gada 27. jēnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, Cē155/12, EU:C:2013:434, 21. punkts un tajē minēte judikatēra).

34 Turklētas tē ir arī tad, ja viens vai vairēki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja pērējie pakalpojumi veido vienu vai vairēkus papildpakalpojumus tē, ka tie ir apliekami ar nodokli

t?pat k? galvenais pakalpojums. Proti, atseviš?s pakalpojums ir uzskat?ms tikai par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas k? t?ds nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt galveno pakalpojumu (spriedums, 2013. gada 27. j?nijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C?155/12, EU:C:2013:434, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 Lai gan valsts tiesai ir j?nosaka, vai nodok?u maks?t?js sniedz vienotu pakalpojumu ?paš? viet?, un j?izv?rt? visi šaj? zi?? b?tiskie fakti, Tiesa tom?r var tai sniegt str?da izš?iršanai lietder?gus interpret?cijas elementus (spriedums, 2013. gada 27. j?nijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C?155/12, EU:C:2013:434, 23. punkts).

36 Š?di, run?jot par PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? min?tajiem j?dzieniem “iznom?šana” vai “iz?r?šana”, ir j?atg?dina – t? k? šaj? ties?bu norm? nav šo j?dzienu defin?ciju, Tiesa “nekustam? ?pašuma iz?r?šanu” š?s ties?bu normas izpratn? v?rt?ja k? ?pašnieka nodotas ties?bas ?rniekam – par atl?dz?bu un uz nol?gto laiku – aiz?emt šo nekustamo ?pašumu un izsl?gt š?du ties?bu pieš?iršanu jebkurai citai trešajai personai (skat. it ?paši spriedumus, 2001. gada 4. oktobris, “Goed Wonen”, C?326/99, EU:C:2001:506, 55. punkts, un 2007. gada 6. decembris, *Walderdorff*, C?451/06, EU:C:2007:761, 17. punkts).

37 Saska?? ar Tiesas judikat?ru ar? j?dzieni, kas izmantoti, lai apz?m?tu PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? min?tos atbr?vojumus, ieskaitot j?dzienus “nekustama ?pašuma iznom?šana vai iz?r?šana”, ir interpret?jami šauri, ?emot v?r?, ka tie noz?m? atk?pes no visp?rj? principa, saska?? ar kuru PVN tiek iekas?ts par katru pakalpojumu, ko pret atl?dz?bu sniedzis nodok?u maks?t?js (spriedums, 2007. gada 6. decembris, *Walderdorff*, C?451/06, EU:C:2007:761, 18. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 T?d?j?di šaj? gad?jum? ir j?v?rt?, vai pamatliet? apl?kotais dar?jums, proti, t? nekustam? ?pašuma, kas tika izmantots k? komercietelpas, un restor?na pakalpojumu sniegšanai vajadz?g? invent?ra un pat?ri?a pre?u ?re, ir uzskat?ms par vienu pakalpojumu vai par vair?kiem atseviš?iem un neatkar?giem pakalpojumiem, kas no PVN viedok?a b?tu j?apl?ko atseviš?i.

39 Šai sakar? no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka kustamo lietu ?re, kas ir ?res priekšmets, neš?iet atdal?ma no pamatliet? apl?kot? nekustam? ?pašuma ?res. Turkl?t nav ticis apstr?d?ts, ka š?s kustam?s lietas – k? iek?rtas un virtuves tehnika – ir integr?tas šaj? nekustamaj? ?pašum? un šai posm? ir j?uzskata par t? neat?emamu sast?vda?u. T? k? vienlaikus ar nekustamo ?pašumu ?r?t?s vai – k? dažas no t?m – ieg?d?t?s pat?ri?a preces bija saist?tas ar restor?na pakalpojumu sniegšanu uz t?da paša pamata k? p?d?j? min?t? lieta, š? ?re/atsavin?jums var nevis tikt uzskat?ta par veiktu ar konkr?tu m?r?i, bet t? ir j?uztver k? l?dzeklis, lai nodrošin?tu vislab?kos apst?k?us galven? pakalpojuma sniegšanai, kas ir nekustam? ?pašuma ?re.

40 T?d?j?di nekustam? ?pašuma ?re ir j?uzskata par galveno pakalpojumu sal?dzin?jum? ar citiem pakalpojumiem, un invent?ra un pat?ri?a pre?u ?re ir tikai pak?rtota.

41 ?emot v?r? šos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka l?gums par nekustam? ?pašuma, kurš tika izmantots k? komercietelpas, k? ar? šai ekspluat?cij? vajadz?g? restor?na invent?ra un pat?ri?a pre?u ?ri ir vienots pakalpojums, kur? nekustam? ?pašuma ?re ir galvenais pakalpojums.

Par ties?šan?s izdevumiem

42 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

1) Jādziens “visu aktīvu vai to daļas nodošana” Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 19. panta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz darbījumu, ar kuru komercdarbībai ekspluatēts nekustamais īpašums tiek izīrēts ar visiem inventāra priekšmetiem un patērētāja precēm, kas saistīti ar šo ekspluatāciju, pat ja īrnieks šo darbību turpina ar tādā pašā nosaukumu.

2) Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka līgums par nekustamā īpašuma, kurš tika izmantots kā komercietelpas, kā arī šai ekspluatācijā vajadzīgā restorāna inventāra un patērētāja preču īri ir vienots pakalpojums, kurā nekustamā īpašuma īre ir galvenais pakalpojums.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.