



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2018\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 19 και 29 καθώς και άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ' – Μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών – Απαλλαγή της μισθώσεως ακινήτων – Σύμβαση μισθώσεως αφορώσα ακίνητο που χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση και τα κινητά αγαθά που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση – Παροχές σχετικές με το ακίνητο για τις οποίες έλαβε χώρα έκπτωση του ΦΠΑ – Διακανονισμός»

Στην υπόθεση C-17/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Mureș (πρωτοβάθμιο δικαστήριο Mureș, Ρουμανία) με απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Ιανουαρίου 2018, στο πλαίσιο ποινικής δίκης κατά των

**Virgil Mailat,**

**Delia Elena Mailat,**

**Arcom Select SA,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, προεδρεύοντα του δέκατου τμήματος, E. Levits και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο V. Mailat, εκπροσωπούμενος από τους L. Chiriac και O. D. Crăciun, avocați,
- η D. E. Mailat, εκπροσωπούμενη από τους S. Bogdan και D.-S. Chertes, avocați,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τον R.-H. Radu και, στη συνέχεια, από τον C.-R. Canțâr καθώς και από τις O. C.-M. Florescu και E. Gane,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον R. Lyal,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 19 και 29 καθώς και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του Virgil Mailat και της Delia Elena Mailat καθώς και κατά της εμπορικής εταιρίας Arcsom Select SA, της οποίας οι προαναφερθέντες ήταν διαχειριστές, για πράξεις φοροαποφυγής, για τον λόγο ότι, αφού προέβησαν σε έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προκαταβλήθηκε για τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο χρησιμοποιούμενο για την εμπορική τους δραστηριότητα, δεν προέβησαν σε διακανονισμό του εν λόγω ΦΠΑ όταν εκμίσθωσαν το εν λόγω ακίνητο καθώς και τα κινήτα αγαθά που απαιτούνται για τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 19 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως ακολούθως:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.

Τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο για την αποτροπή στρέβλωσης του ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο λήπτης δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να θεσπίζουν κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της επιλογής αυτής.»

- 4 Το άρθρο 29 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Το άρθρο [19] ισχύει με τους ίδιους όρους και για την παροχή υπηρεσιών.»

- 5 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.»

### **Το ρουμανικό δίκαιο**

- 6 Το άρθρο 149 του *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 23ης Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως ίσχυε κατά τον Δεκέμβριο 2007, προβλέπει τα εξής:

«(1) Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου:

[...]

- d) ο προς έκπτωση φόρος επί των επενδυτικών αγαθών είναι ο φόρος που καταβλήθηκε ή που οφείλεται για κάθε πράξη που συνδέεται με την κτήση, με την παραγωγή, με την κατασκευή, με τη μεταποίηση ή τον εκσυγχρονισμό των εν λόγω αγαθών, εξαιρουμένου του φόρου που καταβλήθηκε ή οφείλεται για την επισκευή ή τη συντήρηση των εν λόγω αγαθών ή του φόρου για την αγορά ανταλλακτικών για την επισκευή ή τη συντήρηση των επενδυτικών αγαθών.

[...]

(4) Ο διακανονισμός του προς έκπτωση φόρου ο οποίος διαλαμβάνεται στην παράγραφο 1, στοιχείο d), πραγματοποιείται:

- a) Όταν το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο:
- 1) εν όλω ή εν μέρει, για σκοπούς διαφορετικούς από τις οικονομικές δραστηριότητες·
  - 2) για πράξεις ως προς τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου·
  - 3) για πράξεις ως προς τις οποίες παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου διαφορετικής εκτάσεως σε σχέση με την αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση·

[...]».

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 7 Η Arcom Select, διαχειριστής της οποίας είναι ο V. και η D. E. Mailat, προέβη, κατά τη διάρκεια του Μαΐου του 2007, σε παραλαβή έργων επενδυτικού χαρακτήρα που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο 2006-2007 σε ένα ακίνητο στο οποίο ασκούσε εκμετάλλευση εστιατορίου. Η εν λόγω εταιρία προέβη σε έκπτωση του ΦΠΑ για τις εργασίες αυτές καθώς και για τα πάγια στοιχεία ενεργητικού και τα αγαθά που συνδέονται με την εκμετάλλευση του εν λόγω εστιατορίου.
- 8 Τον Δεκέμβριο του 2007, η ίδια εταιρία συνήψε, στο πλαίσιο καθεστώτος απαλλαγής από την καταβολή του ΦΠΑ, σύμβαση μισθώσεως με άλλη εμπορική εταιρία, που αφορούσε το εν λόγω ακίνητο, καθώς και τα πάγια στοιχεία ενεργητικού και τα αγαθά που συνδέονται με την εκμετάλλευση του εστιατορίου. Ο μισθωτής συνέχισε την εμπορική εκμετάλλευση του εστιατορίου κάνοντας χρήση του ίδιου διακριτικού τίτλου. Κατά τον χρόνο συνάψεως της εν λόγω συμβάσεως, ο V. και η D. E. Mailat δεν προέβησαν σε διακανονισμό του ΦΠΑ βάσει του ΦΠΑ που εξέπεσε για τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν και για τα πάγια στοιχεία ενεργητικού και τα αγαθά που συνδέονται με την εκμετάλλευση του εστιατορίου, παρότι, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, είχαν υποχρέωση να το πράξουν.
- 9 Στο πλαίσιο αυτό, ο V. και η D. E. Mailat, καθώς και η Arcom Select, διώκονται ποινικώς ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, κατόπιν πρωτοβουλίας της εθνικής διεύθυνσης για την καταπολέμηση της διαφθοράς, για το αδίκημα της φοροαποφυγής.

- 10 Εν προκειμένω, ο V. και η D.E. Mailat υποστηρίζουν ότι το γεγονός ότι, μέσω της Arcom Select, εκμίσθωσαν το ακίνητο εντός του οποίου εκμεταλλεύονταν εστιατόριο, συμπεριλαμβανομένων του εξοπλισμού και των αγαθών εκείνων που συνδέονται με την εκμετάλλευση του εστιατορίου, σε άλλη εμπορική εταιρία συνιστά μεταβίβαση επιχειρήσεως κατά την έννοια των άρθρων 19 και 29 της οδηγίας περί ΦΠΑ και ότι, ως εκ τούτου, η Arcom Select είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις εργασίες εκσυγχρονισμού που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο 2006-2007, χωρίς να έχει υποχρέωση να προβεί σε διακανονισμό του ΦΠΑ υπέρ του Δημοσίου κατά τον χρόνο συνάψεως της συμβάσεως μισθώσεως.
- 11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul Mureş (πρωτοβάθμιο δικαστήριο Mureş, Ρουμανία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Συνιστά μεταβίβαση επιχειρήσεως κατά τα άρθρα 19 και 29 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] η σύναψη συμβάσεως με την οποία εταιρία εκμισθώνει σε άλλη εταιρία ακίνητο στο οποίο προηγούμεως ασκούσε εκμετάλλευση εστιατορίου, περιλαμβανομένων του μόνιμου κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και των αναλώσιμων στοιχείων της απογραφής, η δε μισθώτρια εταιρία συνεχίζει να ασκεί την εκμετάλλευση του εστιατορίου αυτού κάνοντας χρήση του ίδιου διακριτικού τίτλου;
- 2) Συνιστά, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, η περιγραφόμενη πράξη παροχή υπηρεσιών, η οποία μπορεί να χαρακτηριστεί ως “μίσθωση ακινήτων”, κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ή σύνθετη παροχή υπηρεσιών, η οποία δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως “μίσθωση ακινήτων” και υπόκειται στον φόρο εκ του νόμου;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του πρώτου ερωτήματος***

- 12 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η έννοια «μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών» του άρθρου 19 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί ως καλύπτουσα την πράξη με την οποία ακίνητο το οποίο χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση εκμισθώνεται μαζί με όλον τον κεφαλαιουχικό εξοπλισμό καθώς και τα αναλώσιμα αγαθά που προορίζονται για την εν λόγω εκμετάλλευση, όταν ο μισθωτής συνεχίζει την εκμετάλλευση αυτή υπό τον ίδιο διακριτικό τίτλο.
- 13 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, επισημαίνεται ότι το άρθρο 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι πανομοιότυπο με το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την τελευταία αυτή διάταξη μπορεί να εφαρμοστεί, κατ' αναλογία, και στην περίπτωση του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με την εν λόγω νομολογία, σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να διευκολύνει τις μεταβιβάσεις επιχειρήσεων, απλοποιώντας τη διαδικασία και αποφεύγοντας να επιβαρύνει την περιουσία του δικαιούχου με μια σημαντική δαπάνη που, εν πάση περιπτώσει, μπορεί να ανακτηθεί αργότερα μέσω της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών (πρβλ. αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, σκέψη 39, και της 10ης Νοεμβρίου 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 23).
- 14 Όσον αφορά την έννοια «μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών», το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρέπει να ερμηνεύεται ως καλύπτουσα τη μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως ή τη μεταβίβαση αυτοτελούς τμήματος επιχειρήσεως, που περιλαμβάνουν υλικά και, ενδεχομένως, άυλα στοιχεία, τα οποία, από κοινού, συνιστούν επιχείρηση ή τμήμα επιχειρήσεως που είναι σε θέση να ασκήσει αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα, αλλά ως μη καλύπτουσα την απλή

- μεταβίβαση αγαθών, όπως την πώληση αποθέματος προϊόντων (πρβλ. αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2003, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, σκέψη 40, και της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 24).
- 15 Από την ίδια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου να συντρέχει μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως ή αυτοτελούς τμήματος επιχειρήσεως, πρέπει το σύνολο των μεταβιβαζόμενων στοιχείων να αρκεί για τη συνέχιση αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας και ότι το ζήτημα αν το σύνολο αυτό πρέπει ή όχι να περιλαμβάνει ακίνητα καθώς και κινητά στοιχεία πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα της φύσεως της επίμαχης οικονομικής δραστηριότητας (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψεις 25 και 26).
- 16 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, εξάλλου, ότι, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτιμήσεως των πραγματικών περιστάσεων που πρέπει να πραγματοποιηθεί για να διαπιστωθεί αν η επίμαχη πράξη εμπίπτει στην έννοια «μεταβίβαση συνόλου αγαθών», κατά την οδηγία περί ΦΠΑ, ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δοθεί στη φύση της οικονομικής δραστηριότητας της οποίας η συνέχιση επιδιώκεται (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 32).
- 17 Επομένως, στην περίπτωση που μια οικονομική δραστηριότητα δεν απαιτεί τη χρησιμοποίηση ακινήτων ιδιαίτερου χαρακτήρα ή εξοπλισμένων με μόνιμες εγκαταστάσεις, αναγκαίες για τη συνέχιση της οικονομικής δραστηριότητας, είναι δυνατό να υπάρχει μεταβίβαση συνόλου αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ακόμη και χωρίς τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων κυριότητας επί ορισμένου ακινήτου (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 27).
- 18 Όσον αφορά τις οικονομικές δραστηριότητες που συνίστανται στην εκμετάλλευση αδιαίρετου συνόλου κινητών και ακινήτων, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, επίσης, ότι δεν υφίσταται μεταβίβαση συνόλου αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν το ακίνητο δεν τεθεί στη διάθεση του αποκτώντος. Ειδικότερα, αν το εμπορικό ακίνητο είναι εξοπλισμένο με μόνιμες εγκαταστάσεις αναγκαίες για τη συνέχιση της οικονομικής δραστηριότητας, τα ακίνητα αυτά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται μεταξύ των μεταβιβαζόμενων στοιχείων προκειμένου να γίνει λόγος για μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 28).
- 19 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα, ήτοι την εκμετάλλευση εστιατορίου, διαπιστώνεται ότι πρόκειται για δραστηριότητα η οποία, κατ' αρχήν, δεν είναι δυνατό να ασκηθεί αν ο προβαίνων στην άσκησή της δεν διαθέτει εμπορικό ακίνητο. Συγκεκριμένα, πέραν της υπηρεσίας εστίασεως που παρέχεται από πλανόδιους πωλητές, η δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών εστίασεως προϋποθέτει ότι ο φορέας εκμεταλλεύσεως διαθέτει χώρο δυνάμενο να χρησιμοποιείται ως κουζίνα και ικανό να στεγάσει τον εξοπλισμό, τα υλικά και τις πρώτες ύλες που απαιτούνται για την παρασκευή εδεσμάτων. Εν προκειμένω, η υπόθεση της κύριας δίκης δεν αφορά υπηρεσία εστίασεως που παρέχεται από πλανόδιους πωλητές, αλλά την εκμετάλλευση εγκαταστάσεως σε σταθερή διεύθυνση, που διαθέτει τόσο κουζίνα όσο και αίθουσα εστίασεως.
- 20 Θα πρέπει να υπομνησθεί ότι, ακόμη και αν πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα η οποία δεν είναι δυνατό να ασκηθεί χωρίς την ύπαρξη εμπορικού ακινήτου, εντούτοις, για τη διασφάλιση της συνεχίσεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων που έχουν μεταβιβαστεί, δεν είναι αναγκαίο ο ιδιοκτήτης της επιχειρήσεως να είναι επίσης ιδιοκτήτης του ακινήτου εντός του οποίου βρίσκεται η επιχείρηση (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 34). Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι η συνέχιση της οικείας οικονομικής δραστηριότητας προϋποθέτει ότι ο αποκτών χρησιμοποιεί το ίδιο ακίνητο με αυτό που είχε στη διάθεσή του ο πωλητής, ουδέν αποκλείει, καταρχήν, η κατοχή του οικείου ακινήτου να μεταβιβαστεί διά της συνάψεως συμβάσεως μισθώσεως (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 36).

- 21 Εντούτοις, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), στο πλαίσιο της οποίας το Δικαστήριο προέβη στις προαναφερθείσες εκτιμήσεις, αφορούσε τη μεταβίβαση, υπέρ του νέου φορέα εκμεταλλεύσεως της επίμαχης στην εν λόγω υπόθεση εμπορικής δραστηριότητας, της κυριότητας αποθέματος εμπορευμάτων και εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται για τη δραστηριότητα αυτή, τα οποία κρίθηκαν ότι αποτελούν ένα σύνολο κινητών περιουσιακών στοιχείων που αρκούν ώστε να διασφαλιστεί η συνέχιση της εν λόγω δραστηριότητας.
- 22 Αντιθέτως, εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι όλα τα στοιχεία που απαιτούνται για την άσκηση της επίμαχης στην κύρια δίκη οικονομικής δραστηριότητας αποτέλεσαν απλώς αντικείμενο μισθώσεως και ότι δεν υπήρξε μεταβίβαση των σχετικών δικαιωμάτων κυριότητας.
- 23 Μια τέτοια, όμως, διάθεση του συνόλου των στοιχείων αυτών δεν συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 24 Προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει, ωστόσο, να επισημανθεί ότι, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες στο Δικαστήριο παρατηρήσεις, ορισμένα κινητά περιουσιακά στοιχεία δεν εκμισθώθηκαν, αλλά πωλήθηκαν στον αποκτώντα. Εναπόκειται εν τέλει στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν τα αγαθά αυτά επέτρεπαν, αφ' εαυτών, στον αποκτώντα να συνεχίσει αυτοτελώς την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, ή αν το ακίνητο που αποτέλεσε το αντικείμενο της επίμαχης στην κύρια δίκη συμβάσεως μισθώσεως ήταν εξοπλισμένο με εγκαταστάσεις που απαιτούνται για τη συνέχιση της εν λόγω οικονομικής δραστηριότητας.
- 25 Επιπροσθέτως, πρέπει να σημειωθεί, αφενός, ότι, για να συντρέχει περίπτωση «μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών» κατά την έννοια του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει ο αποκτών να προτίθεται να εκμεταλλευθεί τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία του ενεργητικού της επιχειρήσεως ή το μεταβιβαζόμενο τμήμα επιχειρήσεως και όχι απλώς να προβεί σε άμεση εκκαθάριση της οικείας δραστηριότητας, καθώς και, ενδεχομένως, να πωλήσει το απόθεμα (πρβλ. απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, σκέψη 44).
- 26 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι προθέσεις του αποκτώντος μπορεί ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τη συνολική εκτίμηση των περιστάσεων μιας πράξεως, υπό την προϋπόθεση ότι επιβεβαιώνονται από αντικειμενικά στοιχεία (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, C-444/10, Schriever, EU:C:2011:724, σκέψη 38).
- 27 Μολονότι είναι αληθές ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι ο μισθωτής συνέχισε για περισσότερα από δύο έτη την αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα την οποία στο παρελθόν ασκούσε ο εκμισθωτής και ότι, όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, επαναπροσέλαβε τους εργαζομένους, διατήρησε τους ίδιους προμηθευτές και τήρησε τις εμπορικές δεσμεύσεις που είχαν ήδη αναληφθεί από τον εκμισθωτή έναντι των πελατών του τελευταίου, εντούτοις ο μισθωτής αυτός ουδέποτε υπήρξε σε θέση, με την ιδιότητα αυτή, να προβεί σε εκκαθάριση της εν λόγω δραστηριότητας, καθόσον, δεδομένου ότι δεν απέκτησε την κυριότητα μεγάλου μέρους των στοιχείων που απαιτούνται για την εκμετάλλευση της εν λόγω δραστηριότητας, δεν είχε δυνατότητα να τα διαθέτει.
- 28 Αφετέρου, καίτοι αληθεύει ότι στοιχεία όπως η διάρκεια της συμφωνηθείσας μισθώσεως και οι προϋποθέσεις καταγγελίας της πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τη συνολική εκτίμηση της πράξεως μεταβιβάσεως αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εντούτοις γεγονός παραμένει ότι ούτε η διάρκεια της συμβάσεως μισθώσεως ούτε η δυνατότητα καταγγελίας της συμβάσεως αυτής με τήρηση σύντομης προθεσμίας καταγγελίας είναι, αυτές καθαυτές, καθοριστικές για τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι ο αποκτών είχε την πρόθεση να προβεί σε άμεση εκκαθάριση των μεταβιβασθέντων στοιχείων του ενεργητικού ή του μεταβιβασθέντος τμήματος επιχειρήσεως (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, Schriever,

C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψεις 42 και 43). Όμως, δεδομένου ότι, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την προηγούμενη σκέψη, ο μισθωτής της Arcsom Select δεν μπορούσε, εν πάση περιπτώσει, να προβεί στην εκκαθάριση της εν λόγω οικονομικής δραστηριότητας, το γεγονός ότι η εφαρμογή του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να αποκλεισθεί βάσει ενός από τους λόγους αυτούς και μόνον (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψεις 42 έως 44) δεν ασκεί επιρροή στον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως υπό το πρίσμα της διατάξεως αυτής.

- 29 Κατά τα λοιπά, πρέπει να υπομνησθεί ότι το γεγονός ότι το άρθρο 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα, δεν καθιστά τη διαδοχή αυτή προϋπόθεση εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως (πρβλ. απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, σκέψη 43). Κατά συνέπεια, ούτε το γεγονός ότι, εν προκειμένω, ο δικαιούχος εξακολούθησε την εκμετάλλευση της δραστηριότητας υπό τον ίδιο διακριτικό τίτλο με τον μεταβιβάζοντα ασκεί επιρροή προκειμένου να κριθεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη εμπίπτει ή όχι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 30 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έννοια της «μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών» του άρθρου 19 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί ως μη καλύπτουσα την πράξη με την οποία ακίνητο που χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση εκμισθώνεται μαζί με όλον τον εξοπλισμό και τα αναλώσιμα αγαθά που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση, ακόμη και αν ο μισθωτής συνεχίζει τη δραστηριότητα του εκμισθωτή υπό τον ίδιο διακριτικό τίτλο.

### *Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 31 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σύμβαση μισθώσεως που αφορά ακίνητο το οποίο χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση καθώς και όλον τον εξοπλισμό και τα αναλώσιμα αγαθά που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση συνιστά «μίσθωση ακινήτων», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, ή αν μια τέτοια σύμβαση χαρακτηρίζεται ως παροχή σύνθετης υπηρεσίας.
- 32 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, υπό ορισμένες συνθήκες, πλείονες τυπικώς διακριτές παροχές, οι οποίες μπορούν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να αποτελέσουν αντικείμενο αυτοτελούς φορολογήσεως ή απαλλαγής, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη εάν δεν είναι ανεξάρτητες (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως ενιαία όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο ή δύο ή περισσότερες πράξεις στις οποίες προέβη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Τούτο ισχύει επίσης όταν μία ή περισσότερες παροχές συνιστούν την κύρια παροχή και η άλλη ή οι άλλες παροχές συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως παρεπόμενη κύριας παροχής οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 35 Καίτοι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει μία ενιαία υπηρεσία σε μια συγκεκριμένη υπόθεση και να διατυπώσει συναφώς τις οριστικές εκτιμήσεις όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, παρά ταύτα το Δικαστήριο δύναται να του παράσχει κάθε ερμηνευτικό στοιχείο που του είναι χρήσιμο για να αποφανθεί επί της διαφοράς (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, σκέψη 23).
- 36 Επομένως, όσον αφορά την έννοια «πάσης φύσεως μισθώσεις» του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει ορισμού της έννοιας αυτής στην εν λόγω διάταξη, το Δικαστήριο όρισε τη «μίσθωση ακινήτων», κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, ως το δικαίωμα που παρέχει ο ιδιοκτήτης ακινήτου στον μισθωτή, έναντι αντιπαροχής και για συμφωνηθείσα χρονική διάρκεια, να κατέχει το ακίνητο αυτό και να αποκλείει οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 55, και της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, σκέψη 17).
- 37 Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι έννοιες που χρησιμοποιούνται προς καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων των εννοιών «μίσθωση ακινήτων», πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Εν προκειμένω, πρέπει επομένως να εξεταστεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη, ήτοι η εκμίσθωση ακινήτου που χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση σε συνδυασμό με την εκμίσθωση του εξοπλισμού και των αναλώσιμων στοιχείων που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση, πρέπει να θεωρείται ως ενιαία παροχή ή ως περισσότερες αυτοτελείς και ανεξάρτητες παροχές οι οποίες πρέπει να εκτιμώνται χωριστά όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ.
- 39 Συναφώς, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η μίσθωση κινητών αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της συμβάσεως μισθώσεως δεν μπορεί να διαχωριστεί από την επίμαχη στην κύρια δίκη μίσθωση ακινήτου. Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι ορισμένα από τα κινητά αυτά, όπως ο εξοπλισμός και οι συσκευές κουζίνας, είναι ενσωματωμένα στο ακίνητο αυτό και πρέπει, κατά το στάδιο αυτό, να θεωρηθούν ως αναπόσπαστο μέρος του. Στο μέτρο που τα αναλώσιμα αγαθά που έχουν εκμισθωθεί, ή, όσον αφορά ορισμένα από αυτά, μεταβιβασθεί ταυτοχρόνως με το ακίνητο προορίζονταν επίσης για την εκμετάλλευση του εστιατορίου, όπως και το ίδιο το ακίνητο, η εν λόγω εκμίσθωση/μεταβίβαση δεν μπορεί περαιτέρω να θεωρηθεί ότι επιδιώκει αυτοτελή σκοπό, αλλά έχει τον χαρακτήρα μέσου που καθιστά δυνατή την υπό καλύτερες συνθήκες αποδοχή της συνιστάμενης στην εκμίσθωση του ακινήτου κύριας υπηρεσίας.
- 40 Ως εκ τούτου, η εκμίσθωση του ακινήτου πρέπει να θεωρηθεί ως η κύρια παροχή σε σχέση με την οποία οι λοιπές παροχές, ήτοι η εκμίσθωση εξοπλισμού και αναλώσιμων αγαθών, είναι απλώς παρεπόμενες.
- 41 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σύμβαση μισθώσεως που αφορά ακίνητο που χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση καθώς και όλον τον εξοπλισμό και τα αναλώσιμα αγαθά που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση συνιστά ενιαία παροχή στο πλαίσιο της οποίας η εκμίσθωση του ακινήτου αποτελεί την κύρια παροχή.



### Επί των δικαστικών εξόδων

- 42 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η έννοια της «μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών» του άρθρου 19 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί ως μη καλύπτουσα την πράξη με την οποία ακίνητο που χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση εκμισθώνεται μαζί με όλον τον εξοπλισμό και τα αναλώσιμα αγαθά που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση, ακόμη και αν ο μισθωτής συνεχίζει τη δραστηριότητα του εκμισθωτή υπό τον ίδιο διακριτικό τίτλο.
- 2) Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σύμβαση μισθώσεως που αφορά ακίνητο που χρησιμοποιείται για εμπορική εκμετάλλευση καθώς και όλον τον εξοπλισμό και τα αναλώσιμα αγαθά που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση συνιστά ενιαία παροχή στο πλαίσιο της οποίας η εκμίσθωση του ακινήτου αποτελεί την κύρια παροχή.

(υπογραφές)