



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 19 d.*

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

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

* Proceso kalba: rumunų.

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 19, 29 straipsnių ir 135 straipsnio 1 dalies 1 punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant baudžiamąją bylą, iškeltą Virgil Mailat, Delia Elena Mailat ir komercinei bendrovei *Apcom Select SA*, kuriai jie vadovauja, dėl mokesčių vengimo, nes atskaitę pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už darbus, atliktus nekilnojamojo turto objekte, naudojamame jų komercinėje veikloje, jie nepatiksino šio PVM tuo momentu, kai aptariamas pastatas ir šiai veiklai vykdyti būtinas kilnojamas turtas buvo išnuomoti.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 19 straipsnis išdėstytas taip:

„Jei visas turtas arba jo dalis perleidžiama už atlygį ar neatlygintinai, arba perduodamas kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad prekių tiekimas nebuvo vykdomas ir kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju.

Tais atvejais, kai prekes ar paslaugas gaunantis asmuo nėra vien apmokestinamąją veiklą vykdomantis asmuo, valstybės narės gali imtis būtinų priemonių užkirsti kelią konkurencijos iškreipymui. Jos taip pat gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui naudojantis šiuo straipsniu.“

- 4 Šios direktyvos 29 straipsnyje numatyta:

„[19] straipsnis paslaugų teikimui taikomas ta pačia tvarka.“

- 5 Pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punktą:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

l) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma.“

Rumunijos teisė

- 6 2007 m. gruodžio mėn. galiojusios redakcijos *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso) (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.) 149 straipsnyje nustatyta:

„1. Šiame straipsnyje:

<...>

- d) atskaitytinas mokestis, susijęs su ilgalaikiu turtu, yra sumokėtas ar mokėtinas mokestis už sandorį, susijusį su šio turto pirkimu, gamyba, statyba, pakeitimu ar modernizavimu, išskyrus sumokėtą ar mokėtiną mokestį, susijusį su šio turto remontu ar priežiūra ar susijusį su šio ilgalaikio turto remontui ar priežiūrai skirtų dalių pirkimu.

<...>

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

- a) kai ilgalaikį turtą naudoja apmokestinamasis asmuo:
- 1) visą ar iš dalies kitiems tikslams nei ekonominė veikla;
 - 2) sandoriams, kurie nesuteikia teisės į PVM atskaitą;
 - 3) sandoriams, kurie suteikia teisę į kitokios apimtys PVM atskaitą nei pradinę.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 7 *Apcom Select*, valdoma V. ir E.D. Mailat, 2007 m. gegužės mėn. priėmė 2006–2007 m. laikotarpiu pastate, kuriame ji eksploatavo restoraną, atliktus investicinius darbus. Ši bendrovė pasinaudojo PVM atskaita už šiuos darbus, ilgalaikį turtą 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 susijusių prekių nuomos sutartį. Nuomininkas toliau eksploatavo komerciniais tikslais restoraną tuo pačiu pavadinimu. Sudarę šią sutartį V. ir E.D. Mailat nepatikslino PVM, kiek tai susiję su PVM už atliktą darbą ir ilgalaikį turtą ir su restorano eksploatacija susijusiomis prekėmis, nors pagal nacionalinės teisės nuostatas privalėjo tai padaryti.
- 9 Šiomis aplinkybėmis V. ir E.D. Mailat ir *Apcom Select* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teisme nacionalinės antikorrupcijos direkcijos iniciatyva iškelta baudžiamoji byla dėl mokesčių vengimo.
- 10 Šiuo atveju V. ir E.D. Mailat teigia, kad, tarpininkaujant *Apcom Select*, pastato, kuriame ji eksploatavo restoraną, įskaitant įrangą ir prekes, susijusias su restorano eksploatacija, nuoma kitai komercinei bendrovei yra įmonės 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 neprivalėjo 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 įranga ir inventoriu, o nuomininkas toliau eksploatuoja restoraną tuo pačiu pavadinimu, koks naudotas anksčiau, sudarymas yra įmonės perleidimas, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 19 ir 29 straipsnius?
2. Jei atsakymas į 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 įstatymą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 12 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar sąvoką „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnį, reikia aiškinti taip, kad ji apima sandorį, kai išnuomojamas pastatas, kuris buvo eksploatuojamas komerciniais tikslais, kartu su visa įranga ir inventoriu, skirtais šiai eksploatacijai, kai nuomininkas jį toliau eksploatuoja tuo pačiu pavadinimu.
- 13 Siekiant atsakyti į šį klausimą primintina, kad PVM direktyvos 19 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip pat, kaip 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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 įmonių perleidimą, padarant jį paprastesnį ir vengiant neproporcingos naštos asmens, kuriam perleidžiamas turtas, biudžetui, nors ji vėliau bet kuriuo atveju būtų susigrąžinta atskaičius pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 39 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 23 punktą).
- 14 Dėl sąvokos „viso turto arba jo dalies perleidimas“ Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji apima verslo ar savarankiškos įmonės dalies, apimančios materialųjį ir prireikus nematerialųjį turtą, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą, tačiau ji neapima paprasto turto perleidimo, pavyzdžiui, produktų atsargų pardavimo (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 40 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 24 punktą).
- 15 Iš tos pačios Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad būtų verslo ar įmonės savarankiškos dalies perleidimas, reikia, kad visų perleistų elementų pakaktų savarankiškai ekonominei veiklai vykdyti, o klausimas, ar ši visuma turi apimti nekilnojamąjį ir kilnojamąjį turtą ar jų apimti neturi, turi būti vertinamas atsižvelgiant į aptariamą ekonominės veiklos pobūdį (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 25 ir 26 punktus).

- 16 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad specialus dėmesys turi būti skirtas ekonominės veiklos, kurią numatyta vykdyti, pobūdžiui bendrai vertinant faktines aplinkybes, kai siekiama nustatyti, ar aptariamas sandoris patenka į „viso turto perleidimo“ sąvokos taikymo sritį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 32 punktą).
- 17 Taigi, tuo atveju, jei vykdamas ūkinę veiklą nereikia specialių patalpų arba patalpų, kuriose įrengta stacionari įranga, būtina ūkinei veiklai tęsti, visas turtas ar jo dalis pagal PVM direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipą gali būti perleidžiami net tuomet, kai neperleidžiama nuosavybės teisė į nekilnojamą turtą (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 27 punktą).
- 18 Be to, dėl ekonominės veiklos, kurią sudaro neatsiejamasis kilnojamojo ir nekilnojamojo turto visumos eksploatacija, Teisingumo Teismas nusprendė, kad visas turtas neperleidžiamas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnį, jei asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, neperima patalpų. Konkrečiai kalbant, jei komercinėse patalpose įrengta stacionari įranga, būtina ūkinei veiklai tęsti, 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 *Schrieffer*, 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 ūkio subjektas disponuoja patalpomis, kurios gali būti virtuvė, kuriose telpa maistui ruošti būtini įrenginiai, priemonės ir maisto produktai. Vis dėlto pagrindinė byla susijusi ne su mobilaus maitinimo paslaugų veikla, bet su įstaigos, turinčios nuolatinį adresą, virtuvę ir maitinimo patalpą, eksploatacija.
- 20 Primintina, kad nors kalbama apie ekonominę veiklą, kuri negali būti vykdoma neturint komercinių patalpų, tam, kad būtų tęsiama tam tikra perleista ekonominė veikla, nebūtina, kad įmonės savininkas būtų ir pastato, kuriame vykdoma prekyba, savininkas (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 34 punktą). Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei paaiškėja, kad norint tęsti aptariamą ekonominę veiklą reikia, kad įgijėjas 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 *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 36 punktas).
- 21 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad byla, kurioje priimtas 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Schrieffer* (C-444/10, EU:C:2011:724), kuriame Teisingumo Teismas pateikė šiuos argumentus, buvo susijusi su prekių atsargų ir įrangos, skirtų šiai veiklai, perleidimu naujam komercinės 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 pastraipą.
- 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 aptariamų nuomos sutarties objektas, buvo įrenginių, būtinų šiai ekonominei veiklai vykdyti.

- 25 Be to, reikia pridurti, kad, viena vertus, iš sąvokos „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipą, matyti, kad asmuo, kuriam perduotas turtas, ketino eksploatuoti perleistą verslą ar įmonės dalį, o ne paprasčiausiai nedelsiant likviduoti atitinkamą verslą ir prireikus parduoti 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 į įgijėjo ketinimus galima arba tam tikrais atvejais reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant sandorio aplinkybes, jeigu jie yra pagrįsti objektyviais įrodymais (2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 38 punktas).
- 27 Nors pagrindinėje byloje neginčijama, kad nuomininkas ilgiau nei dvejus metus tęsė savarankišką ekonominę veiklą, kurią anksčiau vykdė nuomotojas, ir, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktų pastabų, perėmė darbuotojus, išlaikė tuos pačius tiekėjus ir vykdė nuomotojo prisiimtus išpareigojimus klientams, pats nuomininkas niekada negalėjo nutraukti atitinkamos veiklos, nes, nebūdamas daugumos elementu, būtinų šiai veiklai vykdyti, savininkas, jis negalėjo jais disponuoti.
- 28 Kita vertus, nors visapusiškai vertinant turto perleidimo sandorį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipą, reikia atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip sutarta nuomos trukmė ir jos nutraukimo sąlygos, konstatuotina, kad nei nuomos sutarties trukmė, nei galimybė ją nutraukti iš anksto pranešus prieš trumpą laikotarpį savaime nėra lemiami darant išvadą, kad asmuo, kuriam perduotas turtas, ketino nedelsiant likviduoti perimtą verslą ar įmonės dalį (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 jokių būdų negalėjo nutraukti atitinkamos ekonominės veiklos, aplinkybė, kad negalima atsisakyti taikyti PVM direktyvos 19 straipsnio pirmos pastraipos remiantis tik vienu iš šių motyvų (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 42–44 punktus), neturi įtakos sandorių pagrindinėje byloje kvalifikavimui šios nuostatos atžvilgiu.
- 29 Be to, reikia priminti, kad aplinkybė, jog PVM direktyvos 19 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju, nereiškia, kad teisių perėmimas yra šios nuostatos taikymo sąlyga (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 43 punktą). Todėl aplinkybė, kad šiuo atveju asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, ir toliau vykdo veiklą naudodamas tą patį pavadinimą, kaip ir turtą perleidęs asmuo, taip pat neturi įtakos nustatant, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamam sandoriui taikoma PVM direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipą.
- 30 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: sąvoką „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnį, reikia aiškinti taip, kad ji neapima sandorių, kai nekilnojamasis turtas, naudotas komerciniais tikslais, išnuomojamas su visa šiai veiklai būtina įranga ir inventoriu, net jei nuomininkas tęsia nuomotojo veiklą naudodamas tą patį pavadinimą.

Dėl antrojo klausimo

- 31 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punktą reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto, kuris buvo naudojamas komerciniais tikslais, taip pat tokiam naudojimui būtinų visos įrangos ir inventoriaus nuomos sutartis yra „nekilnojamojo turto nuoma“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, o gal tokia sutartis yra sudėtinis paslaugos teikimas.
- 32 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri paslaugų teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra 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 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 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 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 35 Nors tiesa, kad nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo konkrečiu atveju vykdo vieną teikimą, ir pateikti šiuo atžvilgiu galutinį faktų įvertinimą, 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 punktas).
- 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 atlygį sutartą laikotarpį, jokiam 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 atlygį, išimtys (2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Walderdorff*, C-451/06, EU:C:2007:761, 18 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 38 Šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris, t. y. nekilnojamojo turto, skirto naudoti komerciniais tikslais, nuoma kartu su šiam naudojimui būtinų įrangos 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, neginčytina, kad tam tikras kilnojamas turtas, kaip įranga 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. įrangos 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 1 punktą reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto, kuris buvo naudojamas komerciniais tikslais, ir tokiam naudojimui būtinų visos įrangos ir inventoriaus nuomos sutartis yra vienas paslaugos teikimas, o nekilnojamojo turto nuoma yra pagrindinis teikimas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 42 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 tęsia nuomotojo veiklą naudodamas tą patį pavadinimą.**
- 2. Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies 1 punktą reikia aiškinti taip, kad nekilnojamojo turto, kuris buvo naudojamas komerciniais tikslais, ir tokiam naudojimui būtinų visos įrangos ir inventoriaus nuomos sutartis yra vienas paslaugos teikimas, o nekilnojamojo turto nuoma yra pagrindinis teikimas.**

Parašai.