



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2018. gada 19. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 19. un 29. pants, kā arī 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts – Visu aktīvu vai to daļas nodošana – Nekustamo īpašumu izīrēšanas atbrīvojums no nodokļa – Īres līgums par komerciālai izmantošanai paredzētu nekustamu īpašumu un šādai izmantošanai vajadzīgu kustamu mantu – Ar nekustamu īpašumu saistīti pakalpojumi, par kuriem ir atskaitīts PVN – Trūkumu novēršana

Lietā C-17/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Mureș* (Mureșas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 20. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 9. janvārī, tiesvedībā

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcom Select SA,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], kas pilda desmitās palātas priekšsēdētāja pienākumus (referents), tiesneši E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāte: E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *V. Mailat* vārdā – *L. Chiriac* un *O. D. Crăciun*, avocați,
- *D. E. Mailat* vārdā – *S. Bogdan* un *D.-S. Chertes*, avocați,
- Rumānijas valdības vārdā – sākotnēji *R. H. Radu*, pēc tam *C.-R. Canțăr*, kā arī *O. C.-M. Florescu* un *E. Gane*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *R. Lyal*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokātes uzklaušanās, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 lūgums 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 izīrēts aplūkotais 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 pārņēmēju, kas preces nodevusi.

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

- 4 Šis direktīvas 29. pantā ir paredzēts:

“Šis direktīvas 19. pants tāpat attiecas uz pakalpojumu sniegšanu.”

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

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.”

Rumānijas 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. pantā, tā 2007. gada decembra versijā, ir noteikts:

“(1) Šajā pantā:

[..]

- d) nodoklis par ražošanas līdzekļiem ir nodoklis, kas ir samaksāts vai maksājams par visiem darījumiem, kuri saistīti ar šo līdzekļu iegādi, ražošanu, celtniecību, pārveidošanu vai atjaunošanu, izņemot nodokli, kas ir samaksāts vai maksājams par šo līdzekļu remontu vai uzturēšanu vai par tādu rezerves daļu iegādi, kuras ir paredzētas ražošanas līdzekļu remontam vai uzturēšanai.

[..]

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

- a) ja nodokļu maksātājs izmanto ražošanas līdzekli:
1. pilnībā vai daļēji nolūkiem, kas nav saimnieciskā darbība;
 2. darījumiem, kas nedod tiesības atskaitīt nodokli;
 3. darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt nodokli citā apmērā nekā sākotnējais atskaitījums;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 7 *Mailat* k-a un k-dzes vadītā komercsabiedrība *Apcom Select* 2007. gada maijā pieņēma un apstiprināja ieguldījumus, kas 2006.–2007. gadā tika veikti ēkā, kurā atradās restorāns. Par šiem ieguldījumiem un par pamatlīdzekļiem, kā arī par minētā restorāna inventāru sabiedrībai tika atskaitīts PVN.
- 8 2007. gada decembrī šī pati sabiedrība atbilstoši atbrīvojuma no PVN samaksas režīmam noslēdza nomas līgumu ar citu komercsabiedrību par aplūkoto nekustamo īpašumu un par pamatlīdzekļiem un restorāna inventāru. Īrnieks restorāna komercdarbību turpināja ar tādu pašu nosaukumu. Noslēdzot minēto līgumu, *Mailat* k-s un k-dze neveica PVN koriģēšanu atbilstoši tam PVN, kas tika atskaitīts par ieguldījumiem, kā arī par pamatlīdzekļiem un restorāna inventāru, lai gan saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu viņiem tas bija jādara.
- 9 Šādā kontekstā pēc valsts korupcijas apkarošanas biroja iniciatīvas pret *Mailat* k-u un k-dzi, kā arī pret komercsabiedrību *Apcom Select* tika uzsākts kriminālprocess iesniedzējtiesā par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 10 Šajā gadījumā *Mailat* k-s un k-dze uzskata, ka ar *Apcom Select* starpniecību citai komercsabiedrībai izīrētais nekustamais īpašums, kurā 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 brīdī.

- 11 Šādos apstākļos *Tribunalul Mureş* (Murešas tiesa, Rumānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai tāda līguma noslēgšana, saskaņā ar kuru viena sabiedrība izirē otrai sabiedrībai nekustamo īpašumu, kurā iepriekš tika veikti īpaši restorāna sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumi, iekļaujot visus pamatlīdzekļus un inventāra priekšmetus, ja īrnieks turpina šo pašu restorāna sabiedriskās ēdināšanas 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 noliedzīga, vai aprakstītais darījums ir pakalpojums, kas ir kvalificējams kā nekustamā īpašuma izīrēšana PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta izpratnē, vai tas ir komplekss pakalpojums, kas nav kvalificējams kā “nekustamā īpašuma izīrēšana” un kas saskaņā ar likumu ir apliekams ar nodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 12 Uzdotot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai jēdziens “visu aktīvu vai to daļas nodošana” PVN direktīvas 19. panta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz darījumu, ar kuru komercdarbībai ekspluatēts nekustamais īpašums tiek izīrēts ar visiem inventāra priekšmetiem un patēriņa precēm, kas saistīti ar šo ekspluatāciju, ja īrnieks šo darbību turpina ar tādu pašu nosaukumu.
- 13 Lai atbildētu uz šo jautājumu, jānorāda, ka PVN direktīvas 19. panta pirmā daļa ir formulēta tieši tāpat kā Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 5. panta 8. punkts un ka Tiesas judikatūra par šo pēdējo minēto tiesību normu *mutatis mutandis* ir attiecināma uz PVN direktīvas 19. panta pirmo daļu. Saskaņā ar šo judikatūru šīs tiesību normas mērķis ir atvieglot uzņēmumu vai to daļu īpašnieku maiņu, vienkāršojot to un izvairoties no saņēmēja naudas līdzekļu apgrūtināšanas ar nesamērīgu nodokļa maksājumu, kurš katrā ziņā tiks atmaksāts vēlāk, atskaitot priekšnodokli samaksāto PVN (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 39. punkts, un 2011. gada 10. novembris, *Schriefer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 23. punkts).
- 14 Attiecībā uz jēdzienu “visu aktīvu vai to daļas nodošana” – Tiesa šo jēdzienu interpretēja tādējādi, ka tajā ietilpst komercdarbības nodošana vai autonomas uzņēmuma daļas nodošana, kas ietver ķermeniskas un, attiecīgā gadījumā, bezķermeniskas lietas, kas kopā veido uzņēmumu vai uzņēmuma daļu, kas var veikt autonomu saimniecisko darbību, bet tajā neietilpst tāda lietu vienkārša nodošana kā produkcijas krājumu pārdošana (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 40. punkts, un 2011. gada 10. novembris, *Schriefer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 24. punkts).
- 15 No šīs pašas Tiesas judikatūras izriet, ka par komercdarbības nodošanu vai autonomas uzņēmuma daļas nodošanu var runāt tad, ja visu nodoto elementu kopums ir pietiekams autonomas saimnieciskās darbības turpināšanai, un jautājums par to, vai šajā kopumā būtu vai nebūtu jābūt nekustamajam īpašumam, kā arī kustamai mantai, ir jāvērtē ņemot vērā aplūkotas saimnieciskās darbības iedabu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schriefer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 25. un 26. punkts).

- 16 Tiesa arī nosprieda, ka īpaša uzmanība ir jāpievērš saimnieciskās darbības iedabai, kuras turpinājums ir plānots, faktiskos apstākļus vērtējot globāli, nosakot, vai uz konkrēto darījumu attiecas jēdziens “visu aktīvu nodošana” PVN direktīvas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 32. punkts).
- 17 Šādi gadījumā, ja saimnieciskajā darbībā nav nepieciešama īpašu telpu izmantošana vai saimnieciskās darbības turpināšanai ir nepieciešams stacionāru iekārtu aprīkojums, visus aktīvus PVN direktīvas 19. panta pirmās daļas izpratnē var nodot, pat nenodot īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 27. punkts).
- 18 Attiecībā uz saimniecisko darbību, kas izpaužas kā kopīga un nedalāma kustamas un nekustamas mantas ekspluatācija, Tiesa arī uzskatīja, ka par visu aktīvu nodošanu PVN direktīvas 19. panta pirmās daļas izpratnē nevar būt runas, ja saņēmējam telpas nepieder. It īpaši, ja komercietelpas ir aprīkotas ar stacionārām iekārtām, kas ir nepieciešamas saimnieciskās darbības turpināšanai, tad, lai varētu runāt par visu aktīvu vai to daļas nodošanu PVN direktīvas izpratnē, šim nekustamajam īpašumam ir jāietilpst nododamo daļu sastāvā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 28. punkts).
- 19 Attiecībā uz pamatlietā aplūkoto darbību, proti, restorāna pakalpojumu sniegšanu – jākonstatē, ka runa principā ir par darbību, kuru nevar veikt, ja rīcībā nav komercietelpu. Faktiski, ja neskaita mobilo restorānu, restorāna pakalpojumu sniegšana nozīmē rīcībā esošu telpu, kas var kalpot par virtuvi ar aprīkojumu, piederumiem un vajadzīgajām izejvielām ēdienu pagatavošanai. Taču pamatlietā aplūkotā darbība nav vis mobils restorāns, bet tās vietas ekspluatācija konkrētā adresē, kurā ir gan virtuve, gan ēdamzāle.
- 20 Jāatgādina, ka, pat ja tā ir saimnieciska darbība, ko nevar veikt bez komercietelpām, lai nodrošinātu konkrētas nodotās saimnieciskās darbības turpināšanos, parasti nav nepieciešams, lai veikala īpašnieks būtu arī tās ēkas īpašnieks, kurā atrodas komercietelpas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 34. punkts). Tiesa ir nospriedusi, ka tad, ja izrādās, ka attiecīgās saimnieciskās darbības turpināšanai ir nepieciešams, lai pircējs izmantotu tās pašas telpas, kuras ir izmantojis atsavinātājs, principā nav nekādu šķēršļu šī īpašuma nodošanai, noslēdzot ires līgumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schrieffer*, C-444/10, EU:C:2011:724, 36. punkts).
- 21 Katrā ziņā ir jāprecizē, ka lieta, kurā tika taisīts 2011. gada 10. novembra spriedums *Schrieffer* (C-444/10, EU:C:2011:724) un kurā Tiesa sniedza savus apsvērumus, bija par preču uzkrājumu ar šai darbībai kalpojošā aprīkojuma īpašumtiesību nodošanu jaunajam šajā lietā aplūkotajam saimnieciskās darbības veicējam, un Tiesa uzskatīja, ka tā ir visas tās mantas kopums, kas ir pietiekams minētās darbības turpināšanai.
- 22 Savukārt šajā gadījumā no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka vajadzīgās lietas pamatlietā aplūkotās saimnieciskās darbības veikšanai ir tikai izīrētas un nav notikusi ar tām saistīta īpašumtiesību pāreja.
- 23 Šāda visu šo lietu nodošana nenozīmē visu aktīvu 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 pārdevējam ir nevis izīrētas, bet pārdotas. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai saņēmējs varēja aplūkoto saimniecisko darbību turpināt, tikai un vienīgi pateicoties šīm lietām, vai tomēr ar vajadzīgo aprīkojumu šīs saimnieciskās darbības turpināšanai nodrošināts bija pamatlietā aplūkotais izīrētais nekustamais īpašums.

- 25 Vēl ir jāpiebilst, pirmkārt, ka jēdziena “visu aktīvu vai to daļas nodošana” PVN direktīvas 19. panta pirmās daļas izpratnē piemērojamībai ir nepieciešams, lai saņēmējam būtu bijis nodoms nodarboties ar nodoto komercdarbību vai ekspluatēt uzņēmuma daļu, nevis attiecīgo darbību izbeigt un attiecīgi pārdot preču krājumus (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 nodomus var ņemt vērā vai dažos gadījumos tie ir jāņem vērā, visaptveroši izvērtējot darījuma apstākļus, ar nosacījumu, ka to pamatā ir objektīvi apstākļi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, 38. punkts).
- 27 Lai arī ir taisnība, ka pamatlietā nav strīda par to, ka īrnieks vairāk nekā divus gadus veica neatkarīgu ekonomisko darbību, ko iepriekš bija darījis izīrētājs, kā arī – kā izriet no Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem – pārņēmis darbiniekus, sadarbojies ar tiem pašiem piegādātājiem un pildījis izīrētāja jau uzņemtās saistības ar tā klientiem, tas tomēr nemaina to, ka šis īrnieks pats nekad nav varējis konkrēto komercdarbību pārdot, jo, nebūdamas īpašnieks lielai daļai no minētajai darbībai nepieciešamajām lietām, viņš nav bijis tiesīgs ar tām rīkoties.
- 28 Otrkārt, lai arī ir tiesa, ka tādi elementi kā īres laiks un nolīgta kārtība tās izbeigšanai ir jāņem vērā, globāli vērtējot aktīvu nodošanas darījumu PVN direktīvas 19. panta pirmās daļas izpratnē, tas tomēr nemaina to, ka nedz īres līguma darbības termiņš, nedz iespēja no tā atkāpties uz īslaicīga iepriekšēja paziņojuma pamata nav noteicošie, lai secinātu, ka saņēmējam ir bijis nodoms nekavējoties atsavināt komercdarbību vai daļu no nodotā uzņēmuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, 42. un 43. punkts). Tā kā šajā gadījumā – kā izriet no iepriekšējā punkta – *Apcom Select* īrnieks nekādi nevarēja konkrēto saimniecisko darbību izbeigt, faktam, ka PVN direktīvas 19. panta pirmās daļas piemērošanu nevar atteikt tikai, balstoties uz vienu no šiem elementiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Schriever*, C-444/10, EU:C:2011:724, 42.–44. punkts), nav nozīmes pamatlietā aplūkotā darījuma kvalificēšanā, ņemot vērā šo tiesību normu.
- 29 Jāatgādina – tas, ka PVN direktīvas 19. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārņēmēju, kas preces nodevusi, nenozīmē, ka šī tiesību pārņemšana ir šīs tiesību normas piemērošanas priekšnosacījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 27. novembris, *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, 43. punkts). Līdz ar to faktam, ka šajā gadījumā saņēmējs ir turpinājis darbību ar tādu pašu nosaukumu kā izīrētājs, arī nav nekādas nozīmes, nosakot, vai uz pamatlietā aplūkojamo darījumu attiecas vai neattiecas PVN direktīvas 19. panta pirmā daļa.
- 30 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka jēdziens “visu aktīvu vai to daļas nodošana” PVN direktīvas 19. panta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz darījumu, ar kuru komercdarbībai ekspluatēts nekustamais īpašums tiek izīrēts ar visiem inventāra priekšmetiem un patēriņa precēm, kas saistīti ar šo ekspluatāciju, pat ja īrnieks šo darbību turpina ar tādu pašu nosaukumu.

Par otro jautājumu

- 31 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkts l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka līgums par nekustamā īpašuma, kurš tika izmantots kā komercelpas, kā arī šai ekspluatācijā vajadzīgo restorāna inventāra un patēriņa preču īri ir “nekustamā īpašuma izīrēšana” šīs tiesību normas izpratnē vai arī šāds līgums tiek vērtēts kā kompleks pakalpojums.

- 32 Lai atbildētu uz otro jautājumu, ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atsevišķi un tādējādi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tā atbrīvojami, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (spriedums, 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Šai sakarā Tiesa ir nospriedusi, ka viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (spriedums, 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Turklāt tas tā ir arī tad, ja viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. Proti, atsevišķs pakalpojums ir uzskatāms tikai par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas kā tāds nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt galveno pakalpojumu (spriedums, 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Lai gan valsts tiesai ir jānosaka, vai nodokļu maksātājs sniedz vienotu pakalpojumu īpašā vietā, un jāizvērtē visi šajā ziņā būtiskie fakti, Tiesa tomēr var tai sniegt strīda izšķiršanai lietderīgus interpretācijas elementus (spriedums, 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 23. punkts).
- 36 Šādi, runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punktā minētajiem jēdzieniem “iznomāšana” vai “izīrēšana”, ir jāatgādina – tā kā šajā tiesību normā nav šo jēdzienu definīciju, Tiesa “nekustamā īpašuma izīrēšanu” šīs tiesību normas izpratnē vērtēja kā īpašnieka nodotas tiesības īrniekam – par atlīdzību un uz noligto laiku – aizņemt šo nekustamo īpašumu un izslēgt šādu tiesību piešķiršanu jebkurai citai trešajai personai (skat. it īpaši 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 Saskaņā ar Tiesas judikatūru arī jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 135. panta 1. punktā minētos atbrīvojumus, ieskaitot jēdzienus “nekustama īpašuma iznomāšana vai izīrēšana”, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tie nozīmē atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs (spriedums, 2007. gada 6. decembris, *Walderdorff*, C-451/06, EU:C:2007:761, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Tādējādi šajā gadījumā ir jāvērtē, vai pamatlietā aplūkotais darījums, proti, tā nekustamā īpašuma, kas tika izmantots kā komercietpasa, un restorāna pakalpojumu sniegšanai vajadzīgā inventāra un patēriņa preču īre, ir uzskatāms par vienu pakalpojumu vai par vairākiem atsevišķiem un neatkarīgiem pakalpojumiem, kas no PVN viedokļa būtu jāaplūko atsevišķi.
- 39 Šai sakarā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka kustamo lietu īre, kas ir īres priekšmets, nešķiet atdalāma no pamatlietā aplūkotā nekustamā īpašuma īres. Turklāt nav ticis apstrīdēts, ka šīs kustamās lietas – kā iekārtas un virtuves tehnika – ir integrētas šajā nekustamajā īpašumā un šai posmā ir jāuzskata par tā neatņemamu sastāvdaļu. Tā kā vienlaikus ar nekustamo īpašumu irētās vai – kā dažas no tām – iegādātās patēriņa preces bija saistītas ar restorāna pakalpojumu sniegšanu uz tāda paša pamata kā pēdējā minētā lieta, šī īre/atsavinājums var nevis tikt uzskatīta par veiktu ar konkrētu mērķi, bet tā ir jāuztver kā līdzeklis, lai nodrošinātu vislabākos apstākļus galvenā pakalpojuma sniegšanai, kas ir nekustamā īpašuma īre.
- 40 Tādējādi nekustamā īpašuma īre ir jāuzskata par galveno pakalpojumu salīdzinājumā ar citiem pakalpojumiem, un inventāra un patēriņa preču īre ir tikai pakārtota.

- 41 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 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 patēriņa preču īri ir vienots pakalpojums, kurā nekustamā īpašuma īre ir galvenais pakalpojums.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 42 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

- 1) Jēdziens “visu aktīvu vai to daļas nodošana” Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 19. panta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz darījumu, ar kuru komercdarbībai ekspluatēts nekustamais īpašums tiek izīrēts ar visiem inventāra priekšmetiem un patēriņa precēm, kas saistīti ar šo ekspluatāciju, pat ja īrnieks šo darbību turpina ar tādu pašu 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 patēriņa preču īri ir vienots pakalpojums, kurā nekustamā īpašuma īre ir galvenais pakalpojums.

[Paraksti]