GENERALINIO ADVOKATO
GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,
pateikta 2022 m. gruodžio 8 d.[1]

Byla C-516/21

Finanzamt X
prieš
Y

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – PVM – Nekilnojamojo turto lizingo ar nuomos sandorių neapmokestinimas – Specialiai įrengto kalakutų auginimo pastato nuoma – Įrenginiai ir mašinos, suteikti naudotis kaip žemės ūkio pastato nuomos priedas – Vienas paslaugų teikimas – Neapmokestinimo išimties taikymo sritis“

1. Nors dėl sąvokos „vienas paslaugų teikimas“ yra suformuota gausi Teisingumo Teismo jurisprudencija, Teisingumo Teismo dabar prašoma patikslinti, ar reikėtų netaikyti šios jurisprudencijos ir laikyti, kad paslaugos yra kelios – taigi joms taikytini skirtingi pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifai – tuo atveju, kai vienai iš šių paslaugų gali būti taikoma bendra tvarka, nustatyta 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2], todėl ji turi būti apmokestinama.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

2. PVM direktyvos 135 straipsnio, esančio 3 skyriuje „Kita PVM neapmokestinama veikla“, 1 dalies 1 punktas suformuluotas taip:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

l) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma.“

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[2] OL L 347, 2006, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60 ir OL L 235, 2018, p. 26.

3. PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad „1 dalies l punkte numatyta išimtis netaikoma:

a) apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių įstatymai, teikimui viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose įstaigose, įskaitant apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;

b) transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuomai;

c) stacionariai įrengtų įrenginių ir mašinų nuomai;

d) seifų nuomai.

Valstybės narės gali numatyti kitus neapmokestinamus sandorius, kuriems taikomas 1 dalies l punktas.“

Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011

4. 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės[3], buvo iš dalies pakeistas, be kita ko, 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013[4], kuriuo į Įgyvendinimo reglamentą Nr. 282/2011 buvo įterptas 13b straipsnis.

5. Pagal šio 13b straipsnio d punktą[5] taikant PVM direktyvą „nekilnojamasis turtas“ yra bet kuris daiktas, įrenginys ar mašina, stacionariai sumontuoti pastate ar konstrukcijoje, kurių negalima perkelti į kitą vietą nesugriovus ar nepakeitus pastato ar konstrukcijos.

Vokietijos teisė

6. Pagal 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas)[6] (toliau – *UStG*) 4 straipsnio 12 punkto pirmąją pastraipą yra neapmokestinami, tarp šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų sandorių:

„(a) [n]ekilnojamojo turto lizingas ir nuoma <…>.“

7. *UStG* 4 straipsnio 12 punkto antrame sakinyje patikslinta, kad „atleidimas nuo mokesčio netaikomas <…> bet kokių mašinų ir kitų įrenginių, kurie yra eksploatuojamų patalpų dalis (eksploatavimo įrenginiai), nuomai ir lizingui, net jei jie sudaro esminius pastato elementus.“

[3] OL L 77, 2011, p. 1.

[4] OL L 284, 2013, p. 1

[5] Pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 1042/2013 3 straipsnio trečią pastraipą 13b straipsnis, įterptas į Įgyvendinimo reglamentą Nr. 282/2011, buvo taikomas tik nuo 2017 m. sausio 1 d.

[6] *BGBl.* 2005 I, p. 386.

Pagrindinė byla, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

8. 2010–2014 m. Y buvo išnuomojęs kalakutų auginimo pastatus su stacionariai įrengtais įrenginiais ir mašinomis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šie įrenginiai ir mašinos, įskaitant, be kita ko, pramoninį spiralinį konvejerį, taip pat šildymo, vėdinimo ir apšvietimo sistemą, palaikančią temperatūrą ir apšvietimą, pritaikytus atitinkamų gyvūnų augimo stadijai, buvo skirti kalakutams šerti ir užtikrinti būtinas auginimo sąlygas, kad jie pasiektų skerdimo brandą, bei buvo specialiai pritaikyti sutartyje numatytam pastato, kaip tokių naminių paukščių auginimo patalpos, naudojimui.

9. Pagal nuomos sutarties sąlygas Y gaudavo vieną atlygį, kuriame nebuvo išskirtos, pirma, auginimo pastato ir, antra, įrenginių bei mašinų suteikimo naudotis paslaugos. Y manė, kad visa jo teikiama nuomos paslauga buvo neapmokestinama PVM.

10. Priešingai, *Finanzamt X* (mokesčių administratorius X, Vokietija) nusprendė, kad aptariamų įrenginių ir mašinų nuoma nebuvo neapmokestinama ir kad sutartas vienas nuomos mokestis, kurio 20 % tenka mašinoms ir įrenginiams, šia apimtimi turėtų būti apmokestinamas PVM. Šis administratorius pateikė pranešimus apie mokėtinus mokesčius už ginčijamus metus. Dėl šių pranešimų Y pareiškė ieškinį.

11. *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos žemės finansų teismas, Vokietija), remdamasis ir Teisingumo Teismo, ir *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) jurisprudencija, patenkino Y ieškinį dėl šių pranešimų ir nusprendė, kad visa paslauga yra neapmokestinama. Iš tiesų, šio teismo teigimu, šių įrenginių ir mašinų suteikimas naudotis yra papildoma paslauga, susijusi su auginimo pastato suteikimu naudotis, nes šie konkrečiai sutarti įrenginiai buvo skirti tik sutartyje numatytai kalakutų auginimo pastato eksploatacijai optimaliomis sąlygomis. Tuo remdamasis jis padarė išvadą, kad nuomos dalis, tenkanti šių objektų suteikimui naudotis, taip pat buvo atleista nuo PVM, kaip ir visa nuomos paslauga.

12. Mokesčių administratorius X padavė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija). Šiam teismui kyla abejonių dėl PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto aiškinimo.

13. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, kuris remiasi Sprendimu *Mailat*[7], nuomone, pramoninio spiralinio konvejerio, šildymo ir vėdinimo įrangos bei apšvietimo sistemų nuoma taip pat neapmokestinama PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą. Tokį aiškinimą patvirtina ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011, iš dalies pakeisto Įgyvendinimo reglamentu Nr. 1042/2013, 13b straipsnio d punktas, ir Vokietijos civilinė teisė, pagal kurią auginimo pastate stacionariai įrengti objektai yra esminiai pastato elementai[8].

14. Iš pradžių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, skirtingai nei kitose PVM direktyvos 135 straipsnio kalbinėse versijose, aplinkybė, jog šios direktyvos 135 straipsnio 2 dalies c punkto versijoje vokiečių kalba nurodytas tik įrenginių ir mašinų lizingas, nėra svarbi aiškinant šią nuostatą, nes šios dvi sąvokos – „nuoma“ ir „lizingas“ – turi būti laikomos iš esmės sinonimais.

[7] 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimas (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[8] Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi nacionaline jurisprudencija, susijusia su šėrimo ir vėdinimo sistema kiaulidėje.

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena Teisingumo Teismo jurisprudenciją [9], pagal kurią tuo atveju, kai ekonominį sandorį sudaro paslaugų visuma, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, siekiant nustatyti, ar viena arba kelios paslaugos gali būti nuo jo atskirtos ir kiekviena iš jų paprastai turi būti laikoma atskira ir savarankiška paslauga. Taip pat Teisingumo Teismo teigimu, sandoris negali būti dirbtinai išskaidytas ir egzistuoja vienas paslaugų teikimas, jeigu kelios apmokestinamojo asmens paslaugos ar atskiros operacijos su klientu yra taip glaudžiai susijusios, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų nerealus. Ekonominis sandoris sudaro vieną paslaugų teikimą tuomet, kai viena ar kelios jo dalys turi būti laikomos pagrindine paslauga, o kitos dalys turi būti laikomos papildomomis paslaugomis, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarka. Pirmasis kriterijus, į kurį reikia atsižvelgti, yra tai, kad vidutinio vartotojo požiūriu paslauga neturi savarankiško tikslo. Antruoju kriterijumi siekiama atsižvelgti į kiekvienos ekonominio sandorio sudėtinės dalies vertę, iš kurių viena yra nedidelė ar net mažareikšmė palyginti su kita.

16. Pirmosios instancijos teismas nusprendė, kad įrenginių ir mašinų, specialiai pritaikytų ir skirtų tik kalakutų auginimo pastato eksploatavimui optimaliomis sąlygomis, suteikimas naudotis yra papildoma paslauga, palyginti su nekilnojamojo turto nuoma, kuri yra pagrindinė paslauga. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, toks paslaugų teikimo, kaip vieno teikimo, vertinimas atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją [10].

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad galimi du PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto aiškinimo variantai.

18. Viena vertus, Teisingumo Teismo suformuluoti principai, susiję su vieno paslaugų teikimo nustatymu, galėtų būti viršesni už PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punktą – tai patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su šios direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos b punktu, ypač sprendimų *Henriksen* [11], *Mailat* [12] ir *Stadion Amsterdam* [13], analizė. Iš šių sprendimų matyti, kad
PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punktas taikomas tik tais atvejais, kai įrenginių ir mašinų suteikimas naudotis yra savarankiškas ir, atitinkamai, visiškai nesusijęs su papildomu pastatų ar žemės suteikimu naudotis.

19. Kita vertus, iš PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto būtų galima daryti išvadą, kad yra reikalavimas atskirti sandorius, todėl vienas sandoris turi būti suskaidytas į neapmokestinamąją dalį (pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą) ir apmokestinamąją dalį (pagal 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punktą). Tokį aiškinimą patvirtintų Teisingumo Teismo jurisprudencija [14], pagal kurią nekilnojamojo turto nuomai taikomas atleidimas nuo mokesčio, grindžiamas vien nuomos pasyvaus pobūdžio pripažinimu, nebepateisinamas, jei ši nuoma susijusi su kita veikla, tam tikrais atvejais – komercine, ar su kitokios įrangos suteikimu naudotis, todėl nebegali būti laikoma pagrindine paslauga. Todėl

[9] Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2021 m. kovo 4 d. Sprendimą *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167).

[10] Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[11] 1989 m. liepos 13 d. sprendimas (173/88, EU:C:1989:329).

[12] 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimas (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[13] 2018 m. sausio 18 d. sprendimas (C-463/16, EU:C:2018:22).

[14] Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)* (C-215/19, EU:C:2020:518) 43 punktą.

įrenginių ir mašinų suteikimas naudotis, numatytas PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkte, vyksta ne pasyviai, o jam iš esmės būdingas šių mašinų veikimo būklės palaikymas.

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad nors Sprendime *Mailat*[15] Teisingumo Teismas pripažino, jog neapmokestinamos nekilnojamojo turto nuomos atveju buvo teikiama papildoma paslauga, susijusi su kilnojamuoju turtu, kuris buvo tvirtai sujungtas su nekilnojamuoju turtu kaip neatsiejama jo dalis, tačiau jis tai padarė neišsprendęs klausimo dėl PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto taikymo.

21. Būtent šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar prievolė mokėti PVM už stacionariai įrengtų įrenginių ir mašinų nuomą pagal [PVM direktyvos] 135 straipsnio 2 dalies [pirmos pastraipos] c punktą apima:

– tik atskirą (savarankišką) tokių įrenginių ir mašinų nuomą ar taip pat

– tokių įrenginių ir mašinų nuomą (lizingą), kuri dėl tų pačių šalių sudaryto pastato nuomos susitarimo yra neapmokestinama (kaip papildoma paslauga) pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą?“

22. Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija pateikė Teisingumo Teismui rašytines pastabas.

Analizė

23. Teisingumo Teismui pateiktu vieninteliu prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kokios sąlygos turi būti įvykdytos, kad būtų taikoma iš PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto kylanti mokestinė prievolė. Tiksliau tariant, kai sudaroma pastato, skirto kalakutams auginti, nuomos sutartis ir kai tame pastate įrengtos vėdinimo, šildymo, apšvietimo ir šėrimo sistemos, atitinkančios jo, kaip auginimo pastato, paskirtį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pagal minėtos direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punktą reikalaujama, kad, pirma, pastato nuoma ir, antra, šių sistemų, kaip įrenginių ir mašinų, nuoma PVM tikslais būtų vertinamos atskirai[16].

24. Toliau pateiktais argumentais pasistengsiu įrodyti, kad, nebent būtų peržiūrėta suformuota jurisprudencija, pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris, kurį pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apibūdino kaip „vieną paslaugų teikimą“, negali būti apmokestinamas dviem skirtingais PVM tarifais ir kad jo apmokestinimas turi būti nustatomas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą.

25. Kadangi prejudicinio klausimo formuluotėje nurodyta nuostata – tai 135 straipsnio 1 dalies l punkto išimtis, neišvengiamai reikia grįžti prie šios nuostatos išaiškinimo Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

[15] 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimas (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[16] Pirmiausia patikslinu, kad nei iš direktyvos, nei iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos negalima daryti išvados, kad reikia atskirti šias dvi sąvokas, todėl bendrai jos turi būti laikomos sinonimais (pavyzdžiui, žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 36 punktas)).

26. Prieš tai būtina priminti jurisprudenciją, susijusią su sąvoka „vienas paslaugų teikimas“.

Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su sąvoka „vienas paslaugų teikimas“, apžvalga

27. Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos [17] matyti, kad PVM tikslais kiekviena paslauga paprastai turi būti laikoma atskira ir savarankiška, kaip išplaukia iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies [18]. Vis dėlto tam tikromis aplinkybėmis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba atleistos nuo mokesčio, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra savarankiškos. Vienu sandoriu, be kita ko, laikoma, kai du ar daugiau elementų arba veiksmų, kuriuos apima apmokestinamojo asmens teikiama paslauga, yra *taip glaudžiai susiję*, kad objektyviai sudaro *vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugų teikimą*, kurio išskaidymas būtų dirbtinis ir galėtų pakenkti PVM sistemos veikimui [19]. Taip yra ir tuo atveju, kai vienas arba daugiau teikimų sudaro pagrindinį teikimą, o kitas teikimas ar teikimai sudaro vieną arba daugiau papildomų teikimų, kuriems taikomas toks pats apmokestinimas, kaip pagrindiniam teikimui. Be kita ko, teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį teikimą, jei klientams *jis pats savaime yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis* teikėjo *pagrindine paslauga* [20].

28. Kai sandorį sudaro sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar suteiktos paslaugos apima kelis savarankiškus paslaugų teikimus, ar vieną [21], ir reikia nustatyti atitinkamam sandoriui būdingus elementus [22]. Iš paties sandorio, apimančio kelis elementus, kvalifikavimo kaip „vieno paslaugų teikimo“, matyti, kad šis sandoris turėtų būti apmokestinamas *vienu ir tuo pačiu PVM tarifu* [23].

Dėl PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkto taikymo srities

29. Pagal taip pat suformuotą jurisprudenciją nekilnojamojo turto „lizingo“ ir „nuomos“ sąvokų [24], kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą, nesant šių sąvokų apibrėžties šioje nuostatoje, esminė ypatybė yra tai, kad kontrahentui suteikiama teisė naudotis nekilnojamuoju turtu kaip savininkui nustatytu laikotarpiu už atlygį, jokiam kitam asmeniui

[17] Pažymėtina, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas ir 2 dalies pirmos pastraipos c punktas atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B dalies b punktą ir b punkto 3 papunktį, o Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su šiomis nuostatomis, *mutatis mutandis* taikoma atitinkamoms PVM direktyvos nuostatoms.

[18] Be kita ko, žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2017 m. birželio 28 d. Sprendimą *Leventis ir Vafeias* (C-436/16, EU:C:2017:497, 18 punktas) ir 2021 m. kovo 4 d. Sprendimą *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167, 37 punktas).

[19] Žr. 2018 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22 ir 26 punktai).

[20] Be kita ko, žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija), 2018 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 23 punktas) ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 32–34 punktai).

[21] Žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)* (C-215/19, EU:C:2020:518, 28 punktas).

[22] Žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[23] Žr. 2018 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Tai galioja net ir tuo atveju, kai galima nustatyti kainą, atitinkančią kiekvieną atskirą elementą, sudarantį vieną paslaugų teikimą (žr. 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542, 27 punktas)).

[24] Dėl 135 straipsnyje nurodytų sąvokų savarankiško pobūdžio pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 28 d. Sprendimą *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

negalint pasinaudoti šia teise [25]. Vertinant, ar konkretus susitarimas atitinka šią apibrėžtį, reikia atsižvelgti į visas sandorio savybes ir aplinkybes, kuriomis jis įvyksta. Lemiamas veiksnys šiuo aspektu yra objektyvi sandorio esmė, neatsižvelgiant į tai, kaip šalys tą sandorį pavadina [26].

30. Be to, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlygį atliktas paslaugos teikimas, todėl aiškintinas siaurai [27]. Iš principo, nacionaliniai teismai, vieninteliai kompetentingi vertinti faktines aplinkybes, atsižvelgdami į kiekvieno konkretaus atvejo aplinkybes turi nustatyti esminius aptariamo sandorio požymius, kad būtų galima atlikti jo kvalifikavimą pagal PVM direktyvą [28]. Tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti minėtiems teismams bet kokias aiškinimo gaires, naudingas sprendžiant ginčą [29].

31. Taip pat reikia pridurti, kad dėl PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkto tikslo Teisingumo Teismas nusprendė, jog jame numatytas neapmokestinimas „paaiškinamas tuo, kad nekilnojamojo turto nuoma, nors ir yra ekonominė veikla, paprastai yra palyginti pasyvi veikla, nesukurianti didelės pridėtinės vertės. Taigi tokia veikla skiriasi nuo kitų veiklų, susijusių arba su pramone ir prekyba, kurios kaip išimtys numatytos [PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalyje], arba nuo veiklų, kurių tikslas atitinka paslaugos teikimą, o ne paprastą turto perleidimą, pavyzdžiui, teisės naudotis golfo aikštele, teisės naudotis tiltu už kelių mokestį ar teisės įrengti cigarečių automatus prekybinėse vietose“ [30]. Taigi, Teisingumo Teismo teigimu, nekilnojamojo turto lizingo arba nuomos pasyvus pobūdis, kuris pateisina PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte numatytą neapmokestinimą, „yra susijęs su paties sandorio pobūdži[u], o ne tuo, kaip nuomininkas naudoja atitinkamą turtą“ [31]. Kitaip tariant, vien to, kad nuomininkas naudoja nekilnojamąjį turtą komerciniams tikslams pagal nuomos sutarties sąlygas, nepakanka, kad šio turto savininkui būtų neleista pasinaudoti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte numatytu neapmokestinimu PVM [32].

[25] Žr. 2015 m. sausio 22 d. Sprendimą *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2019 m. vasario 28 d. Sprendimą *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 18 punktas) ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)* (C-215/19, EU:C:2020:518, 40 punktas).

[26] Žr. 2015 m. sausio 22 d. Sprendimą *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[27] Iš gausios jurisprudencijos žr. 2015 m. sausio 22 d. Sprendimą *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, 23 punktas), 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)* (C-215/19, EU:C:2020:518, 38 punktas) ir 2021 m. gruodžio 1 d. Nutartį *Pilsētas zemes dienests* (C-598/20, nepaskelbta Rink., EU:C:2021:971, 29 punktas). Tačiau Teisingumo Teismas neatsisakė minties patikslinti šių sąvokų reikšmę: pavyzdžiui, žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimą „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Žr. 2015 m. sausio 22 d. Sprendimą *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, 24 punktas).

[29] Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[30] Pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 28 d. Sprendimą *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 19 punktas). Taip pat žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)* (C-215/19, EU:C:2020:518, 41 punktas).

[31] Pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 28 d. Sprendimą *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 20 punktas) ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)* (C-215/19, EU:C:2020:518, 42 punktas). Teisingumo Teismas primena, kad „šis neapmokestinimas netaikomas veiklai, kuri yra susijusi ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla, kaip antai nuolatine savininko kontrole, priežiūra, valdymu ir kitos įrangos perleidimu, dėl kurios, išskyrus išimtines aplinkybes, šio turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas“ (2019 m. vasario 28 d. Sprendimas *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslaugas)* (C-215/19, EU:C:2020:518, 43 punktas)).

[32] Pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 28 d. Sprendimą *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 22 punktas).

Taikymas pagrindinėje byloje

32. Iš šios apžvalgos matyti, kad tuo atveju, kai pagal tą patį sandorį teikiamos kelios paslaugos, siekiant apibrėžti šiam sandoriui taikytiną PVM tarifą [33], reikia nustatyti, ar šis sandoris turi būti laikomas vienu teikimu, o taip yra tuo atveju, kai a) du ar keli jo elementai yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, o jų išskaidymas būtų dirbtinis, arba b) nagrinėjamas sandoris gali būti suskirstytas į pagrindinę paslaugą ir vieną ar kelias kitas papildomas paslaugas, tuomet viso sandorio apmokestinimo tvarką lemia pagrindinei paslaugai taikoma tvarka.

33. *Pagal savo pobūdį* šis metodas taikomas paslaugoms, kurias vertinant atskirai būtų taikomas skirtingas PVM tarifas. Tokio požiūrio Teisingumo Teismas laikosi ir tuo atveju, kai sandoris sudarytas iš neapmokestinamos pagrindinės paslaugos ir papildomos paslaugos, kuri apmokestinama PVM [34]. Pridursiu, kaip taip pat neseniai pabrėžė generalinė advokatė J. Kokott, kad „[v]ienai sudėtinei paslaugai yra būdingas neatskiriamas paslaugos elementų pobūdis. Atskiri vienos sudėtinės paslaugos elementai susilieja ir sudaro naują savarankišką paslaugą, todėl pagal įprastą požiūrį yra tik viena paslauga“ [35].

34. Kitaip tariant, priešingai, nei, atrodo, teigia Vokietijos vyriausybė, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 ir 2 dalyse įtvirtintas neapmokestinimo ir išimties santykis iš principo nedraudžia kvalifikuoti sandorį kaip vieną paslaugų teikimą, net jei jį sudarytų pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalį neapmokestinamas elementas ir pagal minėtos direktyvos 135 straipsnio 2 dalį PVM apmokestinamas elementas.

35. Tai, beje, patvirtina Sprendimas *Henriksen* [36], kuriame Teisingumo Teismo buvo klausiama, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „patalpų ir vietos nuoma automobilių stovėjimui“ apima ir uždarų garažų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, kurio nuoma neapmokestinama PVM, nuomą. Pripažinęs, kad šioje nuostatoje numatytos neapmokestinimo išimtys neturėtų būti aiškinamos siaurai, nors jų tikslas kaip tik ir buvo įtraukti atitinkamus sandorius į bendrąją šios direktyvos sistemą, taigi ir apmokestinti juos PVM [37], Teisingumo Teismas patikslino, kad sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“, kuriai taikomas PVM direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, „neišvengiamai apima ne tik turto, kuris yra pagrindinis šios nuomos dalykas, nuomą, bet ir visų su ja susijusių pagalbinių objektų nuomą“ [38]. Tuo remdamasis Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad negalima netaikyti neapmokestinimo automobilių stovėjimo vietos nuomai, kai ši nuoma *glaudžiai susijusi* su nekilnojamojo turto, skirto kitam naudojimui, kaip antai gyvenamoji ar komercinė paskirtis, nuoma, kuri pati yra atleista nuo mokesčio, nes abi nuomos sudaro *vieną ekonominį sandorį* [39]. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad sąvoka „vietos nuoma automobilių stovėjimui“ apima visų vietų, skirtų automobiliams stovėti, įskaitant uždarus

[33] Dėl išsamios ir sisteminės analizės darau nuorodą į generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 20 ir paskesni punktai).

[34] Žr., minėtus Komisijos pastabose, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 32 punktas), 2007 m. birželio 21 d. Sprendimą *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, 20 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 28 punktas).

[35] Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 25 punktas).

[36] 1989 m. liepos 13 d. sprendimas (173/88, EU:C:1989:329).

[37] Žr. 1989 m. liepos 13 d. Sprendimą *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 12 punktas).

[38] 1989 m. liepos 13 d. Sprendimas *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 14 punktas).

[39] Žr. 1989 m. liepos 13 d. Sprendimą *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 15 punktas).

garažus, nuomą ir kad šiai nuomai negali būti netaikomas nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčio, jei ji glaudžiai susijusi su kitam naudojimui skirto nekilnojamojo turto nuoma, kuri pati yra atleista nuo mokesčio [40].

36. Iš tiesų, šis sprendimas yra dar vienas precedento pavyzdys taikant vieno paslaugų teikimo teoriją, kai atitinkamą sandorį sudaro pagrindinė neapmokestinama paslauga (nekilnojamojo turto nuoma) ir papildoma paslauga, dėl kurios aiškiai numatyta, kad jai netaikomas atleidimas nuo mokesčio. Taigi Teisingumo Teismas neaiškino PVM direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkto 1–4 papunkčių kaip išlygos dėl teikimo išskaidymo, kuri būtų viršesnė už „vieno paslaugų teikimo“ sąvokos taikymą ar užkirstų jam kelią.

37. Be to, primenu, kad Teisingumo Teismas neturi vertinti pagrindinės bylos faktinių aplinkybių, nes toks kvalifikavimas priklauso vien nacionalinio teismo kompetencijai. Teisingumo Teismo uždavinys yra tik pateikti šiam teismui Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris jam būtų naudingas priimant sprendimą nagrinėjamoje byloje [41]. Taigi būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar konkrečiu atveju apmokestinamasis asmuo teikia vieną paslaugą, ir atlikti visus galutinius faktinius vertinimus šiuo klausimu [42]. Tačiau iš bylos medžiagos aiškiai matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jau pats atliko šią analizę. Iš tiesų šis teismas pritaria pirmosios instancijos teismo vertinimui – taikydamas pirmiau primintus jurisprudencijos principus jis nusprendė, kad egzistuoja vienas sandoris [43], kurį sudaro pagrindinė paslauga (auginimo pastato nuoma) ir papildoma paslauga (specialių pastato įrenginių, atitinkančių jo, kaip auginimo pastato, funkciją, nuoma).

38. Kaip jau minėjau pirmiau, vieno paslaugų teikimo buvimo konstatavimas nesuderinamas su diferencijuotos mokestinės prievolės taikymu – tai aiškiai priminė Teisingumo Teismas, nusprendęs, jog „iš to, kad pats sandoris, apimantis kelis elementus, kvalifikuojamas kaip vienas paslaugų teikimas, matyti, kad šis sandoris turėtų būti apmokestinamas vienu ir tuo pačiu PVM tarifu“ [44]. Taigi, remdamasis ką tik minėta jurisprudencija ir darydamas prielaidą, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamas ginčas yra susijęs su vienu paslaugų teikimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tuo pačiu metu turėjo neišvengiamai nustatyti, kad mokesčių administratorius X negalėjo tokiai paslaugai taikyti skirtingų PVM tarifų.

39. Mano nuomone, aišku, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalis neveikia kaip privaloma išlyga dėl teikimo išskaidymo, kaip teigia Vokietijos vyriausybė. Nors Sprendime *Sequeira Mesquita* [45], net ir nustatęs, kad egzistuoja vienas paslaugų teikimas, kuris, atrodo, patenka į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkto taikymo sritį, Teisingumo Teismas patikrino, ar nagrinėjamam sandoriui neturėjo būti taikoma viena iš šios direktyvos 135 straipsnio 2 dalyje numatytų neapmokestinimo išimčių, jis vis dėlto tik konstatavo, kad nagrinėtu atveju taip nebuvo, ir pripažino, jog jam nebuvo pateikta šio klausimo, bei nepareiškė savo nuomonės dėl galimų tokios išvados pasekmių [46]. Šiomis aplinkybėmis negalima teigti, kaip siūlo Vokietijos

40 Žr. 1989 m. liepos 13 d. Sprendimą *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 17 punktas).

41 Žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat, tuo pačiu klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)* (C-215/19, EU:C:2020:518, 30–32 punktai).

43 Visų pirma turiu omenyje prašymo priimti prejudicinį sprendimą 46, 48 ir 50 punktus.

44 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. to sprendimo 36 punktą.

45 2019 m. vasario 28 d. sprendimas (C-278/18, EU:C:2019:160).

46 Žr. 2019 m. vasario 28 d. Sprendimą *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 32 ir 33 punktai).

vyriausybė, kad tame sprendime buvo įtvirtinta pareiga išskaidyti paslaugas, kuri kyla iš PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies ir kuri turėtų būti visuomet viršesnė už vieno paslaugų teikimo teorijos taikymą.

40. Be to, Vokietijos vyriausybė savo pastabose primena, kad Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimas neapmokestinti nekilnojamojo turto nuomos pagal
PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą buvo priimtas atsižvelgiant į tai, kad tokia veikla yra palyginti pasyvi, susijusi tik su laiko tėkme ir nesukuria jokios reikšmingos pridėtinės vertės [47], priešingai nei kitos veiklos rūšys [48], turinčios pramoninės ar komercinės veiklos pobūdį arba tikslą, kurį geriau apibūdina paslaugos teikimas, o ne paprastas turto suteikimas naudotis. Tačiau bylos medžiagoje nematau jokios informacijos, kuri leistų suabejoti šiuo reikalavimu dėl sandorio pasyvaus pobūdžio, jei būtų konstatuota, kad, remiantis vieno paslaugų teikimo teorija, visas pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris turėtų būti neapmokestinamas pagal
PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą. Visų pirma, byloje nėra jokių įrodymų, kad nuomotojas turi konkrečią pareigą užtikrinti įvairių įrenginių, specialiai pritaikytų numatytam atitinkamo pastato naudojimui, priežiūrą [49].

41. Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija gali būti palyginta su ta, kurią Teisingumo Teismas turėjo įvertinti Sprendime *Mailat* [50]. Toje byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar nuomos sutartis, sudaryta dėl nekilnojamojo turto, naudojamo restorano komercinei veiklai vykdyti, kartu su visa šiai veiklai reikalinga įranga ir inventoriumi, yra „nekilnojamojo turto nuoma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą, ar sudėtinis paslaugų teikimas. Išnagrinėjęs bylos medžiagą Teisingumo Teismas nusprendė, jog atrodo, kad *kilnojamojo* turto, kuris yra nuomos sutarties objektas, nuoma negali būti atsieta nuo nekilnojamojo turto nuomos. Tam tikri iš šių kilnojamųjų daiktų (kaip antai įranga ir virtuvės reikmenys) buvo *pritvirtinti* prie šio nekilnojamojo turto ir turėjo būti laikomi *jo neatsiejama dalimi* [51]. Kadangi inventorius, kuris buvo išnuomotas (ar perleistas) tuo pačiu metu kaip nekilnojamasis turtas, taip pat kaip ir pastarasis turtas buvo skirtas restorano eksploatacijai, ši nuoma (perleidimas) neturėjo būti laikomi turinčiais savarankišką tikslą, bet, priešingai, tai buvo priemonė geriausiomis sąlygomis pasinaudoti pagrindine paslauga, t. y. nekilnojamojo turto nuoma [52]. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokiu atveju nekilnojamojo turto nuoma turi būti laikoma pagrindine paslauga, palyginti su įrangos, net ir įmontuotos į šį nekilnojamąjį turtą, ir inventoriaus nuoma [53].

42. Taigi taip pat laikausi nuomonės, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis tokia nuomos sutartis, pagal kurią atlygis savininkui, atrodo, išlieka pasyvaus pobūdžio, t. y. mokamas vien dėl to, kad praeina tam tikras laiko tarpas, nėra susijusi su jokia kita paslauga nei išnuomoto nekilnojamojo turto, net jei jame įrengtos tam tikros jo funkcijai naudingos sistemos, perdavimas naudotis nuomininkui.

[47] Tai pripažino ir Teisingumo Teismas: be kita ko, žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *Temco Europe* (C-284/03, EU:C:2004:730, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[48] Žr. šios išvados 31 punktą.

[49] Be to, nusprendęs, jog tai buvo vienas paslaugų teikimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tuo pat metu nustatė, kad auginimo pastate sumontuotų įrenginių nuoma nuomininkui savaime nebuvo tikslas, o tik priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis pagrindine paslauga.

[50] 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimas (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[51] Tuo atveju, kai šie daiktai yra įmontuoti ir juos reikia laikyti atitinkamo pastato sudedamąja dalimi, gali būti diskutuojama dėl jų *kilnojamojo* pobūdžio. Taip pat negalima visiškai atmesti galimybės, kad Teisingumo Teismas taip pat susidūrė su atveju, kai daiktai galėjo būti kvalifikuojami kaip „įrenginiai“ ar „mašinos“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies c punktą.

[52] Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39 punktas).

[53] Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 41 punktas).

43. Taigi iš visų išdėstytų argumentų matyti, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkte numatytas apmokestinimas netaikomas, kai įrenginių ir mašinų nuoma arba lizingas yra tik papildoma paslauga, palyginti su pagrindine paslauga – pastato nuoma arba lizingu.

44. Vokietijos vyriausybė mano, kad dėl tokio sprendimo PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto taikymo sritis susitrauktų kaip šagrenės oda ir tai prieštarautų šioje direktyvoje įtvirtintos bendrosios sistemos nuostatų aiškinimo be apribojimų principui.

45. Nepritariu šioms abejonėms.

46. Pirma, nemanau, kad galima daryti galutines išvadas dėl
PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto taikymo srities, nes galiausiai ji labai priklauso nuo kiekvieno sandorio konkretaus vertinimo. Pavyzdžiui, galiu labai gerai įsivaizduoti, kad įrenginių ar mašinų nuoma, nors ir teikiama kartu su pastato nuoma arba lizingu, kitomis aplinkybėmis galėtų būti laikoma pagrindinė paslauga. Be to, įrenginių ir mašinų, atitinkančių priskyrimo „nekilnojamojo turto“ kriterijus[54], nuoma arba lizingas, kurie bent iš dalies gali būti vertinami atskirai nuo pastato ar statinio, kuriame jie yra, nuomos, taip pat gali būti apmokestinama PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą.

47. Antra, PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos sąvokos ir toliau gali būti apibrėžiamos plačiai, todėl tai, kas gali būti laikoma „įrenginiais“ arba „mašinomis“ pagal šią nuostatą, turi būti suprantama plačiai. Tačiau man atrodo, kad aiškinimo principai, taikytini nuostatoms, kuriose numatytos neapmokestinimo išimtys, savaime nereikalauja netaikyti jurisprudencijos, susijusios su vienu paslaugų teikimu, dėl visų mano primintų priežasčių.

48. Šiomis aplinkybėmis manau, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas ir 2 dalies pirmos pastraipos c punktas turi būti aiškinami taip, kad auginimo pastato nuomos neapmokestinimas apima ir įrenginių bei mašinų – kurie sudaro specialią pastato įrangą, susijusią su jo, kaip auginimo pastato, funkcija – nuomą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punktą, kai šie įrenginiai ir mašinos yra teikiami kaip pastato nuomos priedas.

Dėl PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies antros pastraipos aiškinimo

49. Jeigu Teisingumo Teismas į pateiktą prejudicinį klausimą atsakytų, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punktas netaikytinas pagrindinėje byloje dėl to, kad egzistuoja vienas paslaugų teikimas, kurį iš esmės apibūdina pastato nuoma, todėl sandoris turėtų būti atleistas nuo mokesčio pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą, Vokietijos vyriausybė mano, jog tai automatiškai nereikštų, kad tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip antai *UStG* 4 straipsnio 12 dalies antrasis sakinys, būtų nesuderinama su PVM direktyva. Priešingai, kiltų klausimas, ar pastate įrengtų įrenginių ir mašinų nuoma galėtų būti apmokestinama PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą; į šį klausimą Vokietijos vyriausybė prašo Teisingumo Teismo atsakyti.

[54] Kaip, mano nuomone, tai matyti jau iš kartu skaitomų PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkto ir jos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punkto ir kaip tai patvirtina Įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011, iš dalies pakeistas Įgyvendinimo reglamentu Nr. 1042/2013 (žr. šios išvados 4 punktą).

50. Vis dėlto iš bylos medžiagos analizės matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas akivaizdžiai ir aiškiai nepateikė Teisingumo Teismui klausimo dėl šios nuostatos išaiškinimo[55]. Pripažįstant, kad tai gali būti klausimas, galintis kilti vėlesniame situacijos pagrindinėje byloje analizės etape, reikia konstatuoti, kad Teisingumo Teismas negali atsakyti į šį klausimą, kurį iškėlė tik Vokietijos vyriausybė.

Išvada

51. Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies l punktas ir 2 dalies pirmos pastraipos c punktas

turi būti aiškinami taip, kad

auginimo pastato nuomos neapmokestinimas apima ir įrenginių bei mašinų – kurie sudaro specialią pastato įrangą, susijusią su jo, kaip auginimo pastato, funkcija – nuomą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos c punktą, kai šie įrenginiai ir mašinos yra teikiami kaip pastato nuomos priedas.

[55] Žr., be kita ko, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atsakymą į 2021 m. spalio 20 d. Teisingumo Teismo prašymą pateikti informaciją; šį atsakymą Teisingumo Teismas gavo 2021 m. gruodžio 1 d.