ĢENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS
[*GIOVANNI PITRUZZELLA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 8. decembrī [1]

**Lieta C-516/21**

***Finanzamt X***
**pret**
**Y**

*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – PVN – Nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumu atbrīvošana – Īpaši aprīkotas dzīvnieku novietnes tītaru audzēšanai izīrēšana – Iekārtas un mehānismi, kas nodoti lietošanā kā lauksaimniecības ēkas iznomāšanas papildpakalpojums – Vienots pakalpojums – Izņēmuma no atbrīvojuma piemērošanas joma

1. Lai gan par jēdzienu "vienots pakalpojums" pastāv ļoti plaša Tiesas judikatūra, Tiesa ir aicināta precizēt, vai šī judikatūra ir jāmaina un vai pakalpojumu – un līdz ar to arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmju daudzveidība – ir jāsaglabā, ja uz vienu no šiem pakalpojumiem var attiekties Padomes Direktīvā 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [2] noteiktais vispārējais režīms un tādējādi tas var būt apliekams ar nodokli.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Savienības tiesības*

*PVN direktīva*

2. PVN direktīvas [IX sadaļas] 3. nodaļas "Atbrīvojumi citām darbībām" 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir formulēts šādi:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[2] OV 2006, L 347, 1. lpp.

l) nekustama īpašuma iznomāšanu [un] izīrēšanu."

3. PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka "šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz:

a) izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām;

b) transportlīdzekļu stāvvietu iznomāšanu/izīrēšanu;

c) pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu iznomāšanu/izīrēšanu;

d) seifu izīrēšanu.

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus 1. punkta l) apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai."

*Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011*

4. Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [3], tika grozīta it īpaši ar Padomes 2013. gada 7. oktobra Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 [4], ar kuru Īstenošanas regulā Nr. 282/2011 tika iekļauts 13.b pants.

5. Saskaņā ar šī 13.b panta d) punktu [5], piemērojot PVN direktīvu, par "nekustamo īpašumu" uzskata jebkuru elementu, iekārtu vai mašīnu, kura ēkā vai būvē ierīkota ilgtermiņa lietošanai un kuru nav iespējams pārvietot, nenojaucot vai nepārveidojot ēku vai būvi.

## *Vācijas tiesības*

6. Saskaņā ar 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* [6] (Apgrozījuma nodokļa likums; turpmāk tekstā – "*UStG*") 4. panta 12. punkta pirmo teikumu no tiem darījumiem, kas minēti šī likuma 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā, no nodokļa ir atbrīvota:

"(a) nekustamā īpašuma izīrēšana un iznomāšana [..]".

7. *UStG* 4. panta 12. punkta otrajā teikumā ir noteikts, ka "no nodokļa neatbrīvo [..] tādu mehānismu un citu iekārtu izīrēšanu un iznomāšanu, kas ir daļa no apsaimniekojamas platības (ekspluatācijas aprīkojums), pat ja tās ir būtiskas ēkas daļas".

[3] OV 2011, L 77, 1. lpp.

[4] OV 2013, L 284, 1. lpp.

[5] Saskaņā ar Īstenošanas regulas (ES) Nr. 1042/2013 3. panta trešo daļu 13.b pantu, kurš ar to iekļauts Īstenošanas regulā (ES) Nr. 282/2011, piemēro tikai no 2017. gada 1. janvāra.

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

## Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

8. No 2010. līdz 2014. gadam Y iznomāja dzīvnieku novietnes tītaru audzēšanai ar pastāvīgi uzstādītām iekārtām un mehānismiem. Iesniedzējtiesa norāda, ka šīs iekārtas un mehānismi, tostarp rūpnieciskais spirālveida konveijers, kā arī apkures, ventilācijas un apgaismojuma sistēma, kas uztur attiecīgo dzīvnieku augšanas stadijai atbilstošu temperatūru un apgaismojumu, kalpoja tītaru barošanai un nepieciešamo audzēšanas apstākļu nodrošināšanai, lai tie sasniegtu kaušanas briedumu, un bija īpaši pielāgoti, lai saskaņā ar līgumu izmantotu ēku kā šādu mājputnu novietni.

9. Saskaņā ar nomas līguma noteikumiem Y saņēma vienotu atlīdzību, kas nebija sadalīta šādās daļās: pirmkārt, par dzīvnieku novietnes nodošanu lietošanā un, otrkārt, par iekārtu un mehānismu nodošanu lietošanā. Y uzskatīja, ka viss viņa iznomāšanas pakalpojums ir atbrīvots no PVN.

10. Turpretim *Finanzamt X* (nodokļu iestāde X, Vācija) uzskatīja, ka attiecīgo iekārtu un mehānismu noma nav atbrīvota no nodokļa un ka nolīgtā vienotā nomas maksa, no kuras 20 % attiecās uz iekārtām un mehānismiem, šādā apmērā bija jāapliek ar PVN. Šī iestāde izdeva paziņojumus par nodokļa korekciju par strīdīgajiem gadiem. Y par šiem paziņojumiem cēla prasību.

11. *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas Finanšu tiesa, Vācija), balstoties gan uz Tiesas judikatūru, gan uz *Bundesfinanzshof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) judikatūru, apmierināja Y iesniegto prasību par šiem paziņojumiem, uzskatot, ka pastāv pakalpojums, kas kopumā ir atbrīvots no nodokļa. Proti, šīs tiesas ieskatā šo iekārtu un mehānismu nodošana lietošanā bija papildpakalpojums dzīvnieku novietnes nodošanai lietošanā, jo šīs iekārtas, par kurām noslēgta īpaša vienošanās, kalpo tikai līgumā paredzētajai dzīvnieku novietnes tītaru audzēšanai ekspluatācijai optimālos apstākļos. Tā secināja, ka arī iznomāšana, kas attiecināma uz šo sastāvdaļu nodošanu lietošanā, ir atbrīvota no PVN – tātad tāpat kā visa nomas maksa.

12. Nodokļu iestāde X par šo spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa. Šai tiesai ir šaubas, kā interpretēt PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktu.

13. Iesniedzējtiesa, kura balstās uz spriedumu *Mailat*[7], uzskata, ka rūpnieciskā spirālveida konveijera, apkures un ventilācijas iekārtu un apgaismojuma sistēmu iznomāšana arī ir atbrīvota no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu. Šādu interpretāciju apstiprinot arī Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011, kurā grozījumi ir izdarīti ar Īstenošanas regulu Nr. 1042/2013, 13.b panta d) punkts un Vācijas civiltiesības, saskaņā ar kurām dzīvnieku novietnē pastāvīgi uzstādīti priekšmeti ir būtiskas ēkas sastāvdaļas[8].

14. Vispirms iesniedzējtiesa norāda, ka atšķirībā no PVN direktīvas 135. panta redakcijas citās valodās apstāklis, ka šīs direktīvas 135. panta 2. punkta c) apakšpunkta vācu valodas versijā ir atsauce tikai uz iekārtu un mehānismu iznomāšanu, neietekmē šīs tiesību normas interpretāciju, jo abi termini – "iznomāšana" un "izīrēšana" ir jāuzskata par vispārīgiem sinonīmiem.

7 Spriedums, 2018. gada 19. decembris (C-17/18, EU:C:2018:1038).

8 Iesniedzējtiesa atsaucas uz valsts judikatūru, kas attiecas uz barošanas un ventilācijas sistēmu cūku novietnē.

15. Iesniedzējtiesa atgādina Tiesas judikatūru[9], saskaņā ar kuru tāda saimnieciska darījuma gadījumā, kas sastāv no pakalpojumu kopuma, ir nepieciešams visaptverošs skatījums, lai noteiktu, vai var nošķirt vienu vai vairākus pakalpojumus tā, ka katrs no tiem parasti jāuzskata par nodalītu un autonomu pakalpojumu. Tiesa arī uzskata, ka darījumu nevar mākslīgi sadalīt un ka pastāv vienots pakalpojums, ja vairāki nodokļu maksātāja individuāli pakalpojumi vai darbības ir tik cieši saistītas, ka tās objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu darījumu, kura sadalīšana nebūtu reāla. Saimniecisks darījums ir vienots pakalpojums, ja viena vai vairākas daļas jāuzskata par galveno pakalpojumu, bet citas daļas – par papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu. Pirmais vērā ņemamais kritērijs ir tas, ka pakalpojumam nav autonoma mērķa no vidusmēra patērētāja viedokļa. Otrais kritērijs nozīmē, ka ir jāņem vērā katra pakalpojuma, kas veido saimniecisko darījumu, atbilstošā vērtība, no kurām viena ir minimāla, pat margināla, salīdzinājumā ar otru.

16. Pirmās instances tiesa nosprieda, ka tādu īpaši pielāgotu iekārtu un mehānismu nodošana lietošanā, kas kalpo tikai dzīvnieku novietnes, kurā notiek tītaru audzēšana, izmantošanai optimālos apstākļos, esot papildpakalpojums attiecībā pret ēkas iznomāšanu, kas ir galvenais pakalpojums. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šāds pakalpojuma vienotības novērtējums atbilst Tiesas judikatūrai[10].

17. Iesniedzējtiesa norāda, ka esot iespējamas divas PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta interpretācijas.

18. Vai nu Tiesas noteiktie principi, kas attiecas uz vienota darījuma noteikšanu, varot būt pārāki par PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktu, ko apstiprinot Tiesas judikatūras par šīs direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu analīze, un it īpaši spriedumi *Henriksen*[11], *Mailat*[12] un *Stadion Amsterdam*[13]. No šiem spriedumiem izrietot, ka PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta piemērošana attiecas tikai uz gadījumiem, kad iekārtu un mehānismu nodošana lietošanā notiek neatkarīgi un līdz ar to – bez jebkādas saiknes ar būves vai zemes papildu nodošanu lietošanā.

19. Vai nu no PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta varot izsecināt [darījuma] sadalīšanas prasību tādējādi, ka vienotie darījumi ir jāsadala no nodokļa atbrīvotā daļā (atbilstoši šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam) un ar nodokli apliekamajā daļā (atbilstoši 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktam). Šāda interpretācija rodot pamatojumu Tiesas judikatūrā[14], atbilstoši kurai ēku izīrēšanai piešķirtais atbrīvojums, kas balstoties uz pašas izīrēšanas pasīvā rakstura atzīšanu, vairs nav pamatots, ja minētā izīrēšana ir saistīta ar citām, attiecīgā gadījumā, komerciālām darbībām vai citu iekārtu nodošanu lietošanā un tādējādi to vairs nevar uzskatīt par galveno pakalpojumu. Tomēr iekārtu un mehānismu nodošana lietošanā, kas minēta PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktā, nenotiekot pasīvi, bet to raksturojot galvenokārt šo mehānismu uzturēšana darbības stāvoklī.

9 Iesniedzējtiesa atsaucas uz spriedumu, 2021. gada 4. marts, *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167).

10 Iesniedzējtiesa atsaucas uz spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038).

11 Spriedums, 1989. gada 13. jūlijs (173/88, EU:C:1989:329).

12 Spriedums, 2018. gada 19. decembris (C-17/18, EU:C:2018:1038).

13 Spriedums, 2018. gada 18. janvāris (C-463/16, EU:C:2018:22).

14 Iesniedzējtiesa šeit atsaucas uz 2020. gada 2. jūlija sprieduma *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) 43. punktu (C-215/19, EU:C:2020:518).

20. Iesniedzējtiesa arī norāda, ka, lai gan spriedumā *Mailat*[15] Tiesa atzina, ka pastāv nekustamā īpašuma īres papildpakalpojums, kas ir atbrīvots no nodokļa, attiecībā uz kustamu mantu, kura nav atdalāma no nekustamā īpašuma kā tā neatņemama sastāvdaļa, tā tomēr nav atbildējusi uz jautājumu par PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta piemērošanu.

21. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai saskaņā ar [PVN] direktīvas 135. panta 2. punkta [pirmās daļas] c) apakšpunktu pienākums maksāt nodokli par pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu izīrēšanu attiecas

– vienīgi uz atsevišķu (autonomu) šāda veida iekārtu un mehānismu izīrēšanu vai arī

– uz šāda veida iekārtu un mehānismu izīrēšanu (iznomāšanu), kas, pamatojoties uz to pašu pušu starpā noslēgtu vienošanos par ēkas iznomāšanu (un kā tās papildpakalpojums), ir atbrīvota no nodokļa saskaņā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) [apakš]punktu?"

22. Rakstveida apsvērumus Tiesai iesniedza Vācijas valdība un Eiropas Komisija.

## Juridiskā analīze

23. Iesniedzējtiesa ar savu vienīgo prejudiciālo jautājumu Tiesai būtībā vaicā, kādiem nosacījumiem ir jābūt izpildītiem, lai piemērotu no PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta izrietošo nodokļa maksāšanas pienākumu. Precīzāk, ja ir noslēgts līgums par tādas dzīvnieku novietnes nomu, kas paredzēta tītaru audzēšanai, un ja šī novietne ir aprīkota ar ventilācijas, apkures, apgaismojuma un barošanas sistēmām, kuras ir pielāgotas tās kā dzīvnieku novietnes funkcijai, iesniedzējtiesa jautā, vai minētās direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktā ir noteikts, ka no PVN aspekta raugoties, no vienas puses, ir jāaplūko atsevišķi ēkas iznomāšana un, no otras puses, minēto sistēmu kā iekārtu un mehānismu izīrēšana[16].

24. Turpmākajā argumentācijā centīšos pierādīt, ka tad, ja vien netiek mainīta iedibinātā judikatūra, pamatlietā aplūkotajam darījumam, ko pati iesniedzējtiesa raksturo kā "vienotu pakalpojumu", nevar piemērot divas atšķirīgas PVN likmes un ka tam piemērojamais nodokļu režīms tiks noteikts atbilstoši tādam, kas izriet no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta.

25. Tā kā prejudiciālā jautājuma formulējumā minētā tiesību norma ir izņēmums no šī 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta, būs noteikti jāatgriežas pie interpretācijas, ko Tiesa par to ir sniegusi savā judikatūrā.

26. Taču pirms tam ir jāatgādina judikatūra par jēdzienu "vienots darījums".

[15] Spriedums, 2018. gada 19. decembris (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[16] Uzreiz jāprecizē, ka ne no direktīvas, ne no Tiesas judikatūras neizriet, ka starp šiem diviem jēdzieniem pastāv atšķirība, un tie tādējādi ir jāuzskata par vispārīgiem sinonīmiem (skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, (C-17/18, EU:C:2018:1038, 36. punkts).

### *Atgriešanās pie Tiesas judikatūras par jēdzienu "vienots darījums"*

27. No atkārtotas Tiesas judikatūras [17] izriet, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu, kā tas izriet no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta [18]. Tomēr noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kuri formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un tādējādi tos katru atsevišķi varētu aplikt ar nodokli vai atbrīvot no tā, ir jāuzskata par vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Vienots darījums ir it īpaši tad, ja divas vai vairākas sastāvdaļas vai darbības, ko sniedzis nodokļu maksātājs, ir *tik cieši saistītas*, ka tās objektīvi veido *vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu*, kura sadalīšana būtu mākslīga un riskētu izkropļot PVN sistēmas darbību [19]. Tā ir arī gadījumā, 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. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas *pats par sevi nav* klienta *mērķis*, *bet veids, kā visērtāk saņemt* pakalpojumu sniedzēja *galveno pakalpojumu* [20].

28. Ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, lai noteiktu, vai sniegtie pakalpojumi ir vairāki neatkarīgi pakalpojumi vai vienots pakalpojums, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts [21], un ir jāizpēta attiecīgajam darījumam raksturīgie elementi [22]. No pašas šī darījuma, kas ietver vairākas sastāvdaļas, kvalifikācijas par vienotu pakalpojumu izriet, ka šim darījumam tiks piemērota *viena un tā pati PVN likme* [23].

### *Par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta piemērošanas jomu*

29. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nekustamā īpašuma "iznomāšanas" un "izīrēšanas" jēdzienu [24] PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta izpratnē pamatpazīme, ņemot vērā, ka šajā tiesību normā nav sniegta šo jēdzienu definīcija, ir uz nolīgtu laiku un par atlīdzību piešķirtas tiesības otrai līgumslēdzējai pusei izmantot šo nekustamo īpašumu kā īpašniekam un neļaut to

[17] Ir jānorāda, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkts atbilst 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.) 13. panta B daļas b) punktam un 13. panta B daļas b) punkta 3. apakšpunktam un ka Tiesas judikatūra par šīm pēdējām minētajām tiesību normām *mutatis mutandis* ir attiecināma uz PVN direktīvas atbilstošajām tiesību normām.

[18] Skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 30. punkts un tajā minētā judikatūra); 2017. gada 28. jūnijs, *Leventis* un *Vafeias* (C-436/16, EU:C:2017:497, 18. punkts), kā arī 2021. gada 4. marts, *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167, 37. punkts).

[19] Skat. spriedumu, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. un 26. punkts).

[20] Skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 31. punkts un tajā minētā judikatūra); 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 23. punkts), kā arī 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 32.–34. punkts).

[21] Skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) (C-215/19, EU:C:2020:518, 28. punkts).

[22] Skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

[23] Skat. spriedumu, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas tā ir arī gadījumā, kad ir iespējams identificēt katrai no vienoto pakalpojumu veidojošajām atsevišķajām sastāvdaļām atbilstošo cenu (skat. spriedumu, 2015. gada 3. septembris, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542, 27. punkts).

[24] Par 135. pantā minēto jēdzienu autonomo raksturu pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

darīt citām personām [25]. Lai novērtētu, vai konkrēts līgums atbilst šai definīcijai, jāņem vērā visas darījuma pazīmes, kā arī tā norises apstākļi. Šajā ziņā noteicošais ir attiecīgā darījuma objektīvais raksturs neatkarīgi no tā, kā to ir kvalificējuši līgumslēdzēji [26].

30. Turklāt, tā kā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir atkāpe no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs, tas ir jāinterpretē šauri [27]. Principā valsts tiesu, kuras vienīgās ir kompetentas novērtēt faktus, uzdevums ir, ņemot vērā katra atsevišķā gadījuma apstākļus, noteikt attiecīgā darījuma būtiskās iezīmes, lai veiktu tā kvalifikāciju saistībā ar PVN direktīvu [28]. Tomēr Tiesa var minētajām tiesām sniegt strīda izšķiršanai lietderīgus interpretācijas elementus [29].

31. Tāpat jāpiebilst, ka attiecībā uz PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta esamības mērķi Tiesa ir nospriedusi, ka tajā paredzētais atbrīvojums "ir izskaidrojams ar to, ka nekustamo īpašumu izīrēšana, būdama saimnieciskā darbība, parasti ir relatīvi pasīva darbība, kas nerada būtisku pievienoto vērtību. Šāda darbība ir arī jānošķir no citām darbībām, kurām ir vai nu rūpniecisku un komerciālu darījumu raksturs, tādas kā tās, uz kurām attiecas [PVN direktīvas 135. panta 2. punktā] paredzētie izņēmumi, vai [kuru] priekšmetu vairāk raksturo kāda pakalpojuma sniegšana nekā vienkārša īpašuma nodošana lietošanā, piemēram, tiesības izmantot golfa laukumu, tiesības par samaksu šķērsot tiltu vai arī tiesības izvietot cigarešu automātus komerciestādē" [30]. Tādējādi Tiesas ieskatā nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas pasīvais raksturs, ar ko ir pamatots atbrīvojums no PVN atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam, "ir saistīts ar paša darījuma būtību, nevis ar veidu, kā nomnieks izmanto attiecīgo īpašumu" [31]. Citiem vārdiem sakot, tas vien, ka nekustamā īpašuma nomnieks to izmanto komerciāliem nolūkiem atbilstoši nomas līgumam, neizslēdz, ka šā īpašuma īpašniekam var būt piemērojams PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN [32].

[25] Skat. spriedumu, 2015. gada 22. janvāris, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, 21. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 36. punkts un tajā minētā judikatūra); 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 18. punkts), kā arī 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) (C-215/19, EU:C:2020:518, 40. punkts).

[26] Skat. spriedumu, 2015. gada 22. janvāris, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2010:29, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

[27] Plašās judikatūras ietvaros skat. spriedumus, 2015. gada 22. janvāris, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, 23. punkts); 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 37. punkts un tajā minētā judikatūra); 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) (C-215/19, EU:C:2020:518, 38. punkts), kā arī rīkojumu, 2021. gada 1. decembris, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, nav publicēts, EU:C:2021:971, 29. punkts). Tomēr Tiesa nav atteikusies no idejas precizēt šo terminu nozīmi: skat., piemēram, spriedumu, 2001. gada 4. oktobris, "*Goed Wonen*" (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Skat. spriedumu, 2015. gada 22. janvāris, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* (C-55/14, EU:C:2015:29, 24. punkts).

[29] Skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

[30] Skat. pēc analoģijas spriedumu, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 19. punkts). Skat. arī spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) (C-215/19, EU:C:2020:518, 41. punkts).

[31] Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 20. punkts), un 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) (C-215/19, EU:C:2020:518, 42. punkts). Tiesa atgādina, ka "šis atbrīvojums nav piemērojams darbībām, kas ir saistīta nevis tikai ar nekustamā īpašuma pasīvu nodošanu lietošanā, bet arī ar vairākām komerciālām darbībām, piemēram, ar īpašuma daļas pastāvīgu uzraudzību, pārvaldību un uzturēšanu, kā arī ar citu iekārtu nodrošināšanu tā, ka, nepastāvot izņēmuma apstākļiem, šā īpašuma izīrēšanu nevar uzskatīt par galveno sniegto pakalpojumu" (spriedumi, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 21. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) (C-215/19, EU:C:2020:518, 43. punkts).

[32] Skat. pēc analoģijas spriedumu, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 22. punkts).

## *Piemērošana pamatlietai*

32. No šeit atgādinātās judikatūras izriet, ka gadījumā, ja viens darījums sastāv no vairākiem pakalpojumiem, lai noteiktu minētajam darījumam piemērojamo PVN likmi [33], ir jānoskaidro, vai darījums ir uzskatāms par vienotu, kas tā ir gadījumā, ja a) divi vai vairāki tā elementi ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu nedalāmu ekonomisku pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga, vai b) attiecīgo darījumu var sadalīt galvenajā pakalpojumā un vienā vai vairākos papildpakalpojumos, un darījumam kopumā nosaka to nodokļu režīmu, kas piemērojams galvenajam pakalpojumam.

33. *Pēc būtības* šī metodoloģija ir piemērojama tādu pakalpojumu gadījumā, kuriem, ja tos aplūko atsevišķi, būtu jāpiemēro atšķirīgas PVN likmes. Šādu pieeju izmanto arī Tiesa gadījumos, kad darījums sastāv no galvenā pakalpojuma, kas ir atbrīvots no nodokļa, un no papildpakalpojuma, kas jāapliek ar PVN [34]. Jāpiebilst – kā to nesen uzsvērusi arī ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*], ka "vienotam kompleksam pakalpojumam ir raksturīga pakalpojuma elementu nedalāmība. Vienota kompleksa pakalpojuma gadījumā atsevišķie pakalpojuma elementi apvienojas jaunā patstāvīgā pakalpojumā, tādējādi sabiedrības uztverē pastāv tikai viens pakalpojums" [35].

34. Citiem vārdiem sakot, pretēji tam, ko, šķiet, apgalvo Vācijas valdība, ar PVN direktīvas 135. panta 1. un 2. punktā izteikto atbrīvojuma/izņēmuma attiecību principā tiek pieļauts, ka darījums tiek kvalificēts kā "vienots", pat ja tas sastāv no elementa, kas ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 135. panta 1. punktu, un elementa, kas ir apliekams ar PVN atbilstoši minētās direktīvas 135. panta 2. punktam.

35. Turklāt to apstiprina spriedums *Henriksen* [36], kurā Tiesai tika uzdots jautājums, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "transportlīdzekļu stāvvietu izīrēšana" attiecas arī uz slēgtu garāžu, kas saistītas ar tādu nekustamo īpašumu, izīrēšanu, kura atbrīvota no PVN. Pēc tam, kad Tiesa atzina, ka šajā tiesību normā paredzētie izņēmumi no atbrīvojuma nav jāinterpretē šauri, lai arī to precīzs mērķis ir piemērot attiecīgajiem darījumiem vispārējo direktīvas režīmu un tātad piemērot tiem PVN [37], Tiesa precizēja, ka jēdziens "nekustamā īpašuma izīrēšana", kam piemēro Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā paredzēto atbrīvojumu, "obligāti, vēl bez tā īpašuma izīrēšanas, kas ir šīs izīrēšanas galvenais priekšmets, ietver arī visa tā īpašuma izīrēšanu, kas ir šī galvenā priekšmeta papildinājums" [38]. No tā Tiesa secināja, ka no atbrīvojuma nevar izslēgt transportlīdzekļu stāvvietu izīrēšanu, ja šī izīrēšana ir *cieši saistīta* ar tādu ēku izīrēšanu, kura ir atbrīvota no nodokļa, kas ir paredzētas citam lietojumam, piemēram, dzīvošanai vai komerciālai lietošanai tādējādi, ka abas izīrēšanas veido *vienotu saimniecisko darījumu* [39]. Līdz ar to Tiesa nosprieda, ka jēdziens "transportlīdzekļu stāvvietu izīrēšana" attiecas uz visu tādu platību izīrēšanu, kas paredzētas transportlīdzekļu novietošanai, ieskaitot slēgtas garāžas, un ka šīs izīrēšanas nevar izslēgt no

[33] Detalizētu un sistemātisku analīzi skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumos lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 20. un nākamie punkti).

[34] Skat., kā Komisija minējusi savos apsvērumos, spriedumus, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 32. punkts); 2007. gada 21. jūnijs, *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, 20. punkts), kā arī 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 28. punkts).

[35] Ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 25. punkts).

[36] Spriedums, 1989. gada 13. jūlijs (173/88, EU:C:1989:329).

[37] Skat. spriedumu, 1989. gada 13. jūlijs, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 12. punkts).

[38] Spriedums, 1989. gada 13. jūlijs, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 14. punkts).

[39] Skat. spriedumu, 1989. gada 13. jūlijs, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 15. punkts).

atbrīvojuma, kas paredzēts par labu nekustamā īpašuma izīrēšanai, ja tā ir cieši saistīta ar tādu nekustamā īpašuma izīrēšanu, kas paredzēts citam lietojumam, uz kuru attiecas atbrīvojums [40].

36. Tādējādi šis spriedums ir vēl viens precedenta piemērs vienota pakalpojuma teorijas piemērošanā, kurā attiecīgo darījumu veidoja no nodokļa atbrīvots galvenais pakalpojums (dzīvošanai paredzēta nekustamā īpašuma izīrēšana) un papildpakalpojums, attiecībā uz kuru skaidri bija paredzēts, ka atbrīvojums uz to neattiecas. Tādējādi Tiesa neinterpretēja Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1.–4. apakšpunktu tādējādi, ka šī tiesību norma darbojas kā fragmentācijas klauzula, kas ir pārāka par vai neļauj izmantot jēdzienu "vienots pakalpojums".

37. Turklāt jāatgādina, ka Tiesai nav jākvalificē pamatlietas fakti, jo šāda kvalifikācija ir tikai valsts tiesas kompetencē. Tiesas loma aprobežojas ar to, ka tā šai valsts tiesai sniedz interpretāciju par Savienības tiesībām, kas ir noderīga lēmuma pieņemšanai strīdā, ko tā izskata [41]. Tādēļ iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai nodokļu maksātājs sniedz vienotu pakalpojumu [konkrētajā gadījumā], un jāizvērtē visi šajā ziņā būtiskie fakti [42]. No lietas materiāliem precīzi izriet, ka iesniedzējtiesa jau pati ir veikusi šo analīzi. Iesniedzējtiesa piekrīt pirmās instances tiesas vērtējumam, kas, piemērojot iepriekš minētos judikatūras principus, ir uzskatījusi, ka pastāv vienots darījums [43], kurš sastāv no galvenā pakalpojuma (dzīvnieku novietnes iznomāšana) un papildpakalpojuma (ēkas īpašā aprīkojuma, kas saistīts ar dzīvnieku novietnes funkciju, iznomāšana).

38. Kā jau atgādināju iepriekš, konstatējums, ka pastāv vienots pakalpojums, nav savienojams ar diferencētu nodokļa saistību piemērošanu, ko Tiesa ir skaidri atgādinājusi, nospriežot, ka "no pašas [šī] darījuma, kas ietver vairākas sastāvdaļas, kvalifikācijas par vienotu pakalpojumu izriet, ka šim darījumam tiks piemērota viena un tā pati PVN likme" [44]. Atbilstoši judikatūrai, kuru pirmīt atgādināju, pieņemot, ka pamatlietu raksturo vienota pakalpojuma esamība, iesniedzējtiesa vienlaikus ir obligāti noteikusi, ka nodokļu iestāde X nevar šim pakalpojumam piemērot atšķirīgas PVN likmes.

39. Manuprāt, ir skaidrs, ka PVN direktīvas 135. panta 2. punkts nedarbojas kā obligātas sadalīšanas klauzula, kā to apgalvo Vācijas valdība. Lai gan lietā *Sequeira Mesquita* [45] Tiesa pat pēc tam, kad tā konstatēja, ka pastāv vienots pakalpojums, kas, šķiet, ietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta piemērošanas jomā, protams, pārbaudīja, vai uz attiecīgo darījumu attiecas kāds no šīs pašas direktīvas 135. panta 2. punktā paredzētajiem izņēmumiem no atbrīvojuma, tā vienīgi konstatēja, ka tas tā nav, vienlaikus atzīstot, ka tai šis jautājums nav uzdots izskatīšanai, un nepaužot savu nostāju par iespējamām sekām, kas izrietētu no šāda konstatējuma [46]. Šādos apstākļos nevar apgalvot, kā to ierosina Vācijas valdība, ka šajā spriedumā ir noteikts pienākums sadalīt pakalpojumus, kas izrietot no PVN direktīvas 135. panta 2. punkta, un ka tam sistemātiski vajadzētu dot priekšroku attiecībā pret vienota pakalpojuma teorijas piemērošanu.

[40] Skat. spriedumu, 1989. gada 13. jūlijs, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, 17. punkts).

[41] Skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

[42] Skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35. punkts un tajā minētā judikatūra). Ar šo pašu ievirzi skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, V*eronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā) (C-215/19, EU:C:2020:518, 30.–32. punkts).

[43] Šajā ziņā it īpaši atsaucos uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 46., 48. un 50. punktu.

[44] Spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī šī sprieduma 36. punktu.

[45] Spriedums, 2019. gada 28. februāris (C-278/18, EU:C:2019:160).

[46] Skat. spriedumu, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 32. un 33. punkts).

40. Vācijas valdība savos apsvērumos turklāt atgādina, ka Savienības likumdevēja izvēle atbrīvot no nodokļa nekustamā īpašuma izīrēšanu saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu tika izdarīta, ņemot vērā, ka šāda darbība ir relatīvi pasīva, saistīta ar vienkāršu laika tecējumu un nerada ievērojamu pievienoto vērtību [47], atšķirībā no citām darbībām [48], kurām ir rūpniecisku un komerciālu darījumu raksturs vai arī to priekšmetu vairāk raksturo kāda pakalpojuma sniegšana nekā vienkārša īpašuma nodošana lietošanā. Tomēr lietas materiālos neatrodu nevienu norādi, kas varētu likt apšaubīt šo prasību par darījuma pasivitāti, ja tiktu konstatēts, ka, piemērojot vienotā pakalpojuma teoriju, viss pamatlietā aplūkotais darījums būtu jāatbrīvo no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam. Lietas materiālos tostarp nav nevienas norādes, ka iznomātājam būtu īpašs pienākums nodrošināt dažādo iekārtu, kas ir īpaši pielāgotas līgumā paredzētajai attiecīgās ēkas izmantošanai, uzturēšanu [49].

41. Turklāt pamatlietā aplūkoto situāciju varētu salīdzināt ar situāciju, kuru Tiesa izskatīja spriedumā *Mailat* [50]. Uzdotais jautājums bija par to, vai līgums par nekustamā īpašuma, kurš tika izmantots kā restorāna komerctelpas, kā arī šai ekspluatācijā vajadzīgo restorāna inventāra un patēriņa preču īri ir "nekustamā īpašuma izīrēšana" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta izpratnē vai arī šāds līgums tiek vērtēts kā komplekss pakalpojums. Pēc lietas materiālos esošās informācijas pārbaudes Tiesa uzskatīja, ka *kustamas* mantas, kas ir nomas līguma priekšmets, nomu nevar nošķirt no nekustamā īpašuma nomas. Dažas no šīm kustamām mantām bija *integrētas* šajā nekustamajā īpašumā (piemēram, virtuves iekārtas un tehnika) un bija jāuzskata par *tā neatņemamu sastāvdaļu* [51]. Vienlaikus ar nekustamo īpašumu īrētās (vai cedētās) patēriņa preces bija arī saistītas ar restorāna pakalpojumu sniegšanu uz tāda paša pamata kā pēdējais minētais īpašums tādējādi, ka nevarēja uzskatīt, ka šai īrei/cesijai ir savs mērķis, bet gan gluži otrādi, ka tā ir veids, kā vislabākajos apstākļos saņemt galveno pakalpojumu, kas ir nekustamā īpašuma izīrēšana [52]. Tāpēc Tiesa nosprieda, ka tādā gadījumā nekustamā īpašuma īre ir jāuzskata par galveno pakalpojumu attiecībā pret inventāra – pat ja tas ir integrēts šajā nekustamajā īpašumā – un patēriņa preču īri [53].

42. Tāpēc arī uzskatu, ka pamatlietas ietvaros šāds nomas līgums, kurā īpašnieka atlīdzība, šķiet, tiek gūta pasīvā veidā, tikai ejot laikam, nenozīmē nevienu citu pakalpojumu, kā vien to, ar kuru izīrētais nekustamais īpašums, pat ja tas ir aprīkots ar vairākām sistēmām, kas ir lietderīgas tā funkcijas pildīšanai, ir nodots nomnieka lietošanā.

43. Tādēļ no visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktā paredzētā aplikšana ar nodokli nav piemērojama, ja iekārtu un mehānismu izīrēšana vai iznomāšana ir tikai papildpakalpojums galvenajam pakalpojumam, kas ir ēkas iznomāšana vai izīrēšana.

47 Kā Tiesa arī ir atzinusi: skat. it īpaši spriedumu, 2004. gada 18. novembris, *Temco Europe* (C-284/03, EU:C:2004:730, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Skat. šo secinājumu 31. punktu.

49 Vēlreiz – uzskatot, ka pastāv vienots pakalpojums, iesniedzējtiesa vienlaikus konstatēja, ka iekārtu, ar kurām ir aprīkota dzīvnieku novietne, īre īrniekam nav pašmērķis, bet tikai veids, kā vislabākajos apstākļos saņemt galveno pakalpojumu.

50 Spriedums, 2018. gada 19. decembris (C-17/18, EU:C:2018:1038).

51 Kad šī manta ir integrēta un tā jāuzskata par attiecīgās ēkas neatņemamu sastāvdaļu, jautājums par šīs mantas *kustamo* raksturu varētu būt diskutējams. Nevar arī pilnībā izslēgt, ka Tiesa varētu konstatēt, ka pastāv manta, ko varētu klasificēt kā "iekārtas" vai "mehānismus" PVN direktīvas 135. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

52 Skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39. punkts).

53 Skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 41. punkts).

44. Vācijas valdība uzskata, ka šāda nostāja nozīmētu PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta piemērošanas jomas būtisku samazināšanos un būtu pretrunā ar šo direktīvu ieviestajam tiesību normu, uz kurām attiecas vispārējais režīms, plašas interpretācijas principam.

45. Nepiekrītu šiem iebildumiem.

46. Pirmkārt, nedomāju, ka ir iespējams izdarīt galīgus secinājumus par PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta piemērošanas jomu, jo tā lielā mērā būs atkarīga no katra darījuma konkrētā novērtējuma. Piemēram, es spēju iedomāties, ka iekārtu vai mehānismu izīrēšana, lai gan to papildina arī ēkas izīrēšana vai iznomāšana, citos apstākļos ir galvenais pakalpojums. Turpinājumā – tādu iekārtu un mehānismu izīrēšanu vai iznomāšanu, kuri atbilst kvalifikācijai par "nekustamo īpašumu"[54], ko vismaz daļēji varēs uzskatīt par nodalītu no tādas ēkas vai būves izīrēšanas, kurā tie atrodas, arī varēs aplikt ar PVN saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmo daļu.

47. Otrkārt, PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas noteikumus arī turpmāk varēs definēt plaši, kas nozīmēs, ka šīs tiesību normas izpratnē varēs plaši saprast, kas var būt "iekārta" vai "mehānisms". Turpretim, man šķiet, ka piemērošanas interpretācijas principi, kas attiecas uz tiesību normām, ar kurām tiek izslēgts atbrīvojums [no nodokļa], paši par sevi neprasa izslēgt judikatūras par vienotiem pakalpojumiem piemērošanu visu iepriekš atgādināto iemeslu dēļ.

48. Šādos apstākļos uzskatu, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dzīvnieku novietnes iznomāšanas atbrīvojums [no nodokļa] attiecas arī uz tādu iekārtu un mehānismu iznomāšanu PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta izpratnē, kas veido ēkas īpašo aprīkojumu, kurš saistīts ar dzīvnieku novietnes funkciju, ja šīs iekārtas un mehānismi, šķiet, ir nodrošināti kā papildpakalpojums attiecībā pret ēkas iznomāšanu.

### *Par PVN direktīvas 135. panta 2. punkta otrās daļas interpretāciju*

49. Gadījumā, ja Tiesa uz uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildētu tādējādi, ka PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkts nav piemērojams pamatlietā tāpēc, ka pastāv vienots pakalpojums, kuru galvenokārt raksturo ēkas iznomāšana, kas izraisa darījuma atbrīvojumu [no nodokļa] saskaņā ar šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu, Vācijas valdība uzskata, ka tas automātiski nenozīmē, ka tāda valsts tiesību norma kā *UStG* 4. panta 12. punkta otrais teikums nav saderīga ar PVN direktīvu. Gluži pretēji, tad rastos jautājums, vai to iekārtu un mehānismu iznomāšanu, ar kuriem ir aprīkota ēka, var aplikt ar PVN, pamatojoties uz PVN direktīvas 135. panta 2. punkta otro daļu, un tas ir jautājums, uz kuru Vācijas valdība aicina Tiesu atbildēt.

50. Tomēr no lietas materiāliem izriet, ka iesniedzējtiesa nav acīmredzami un skaidri uzdevusi Tiesai jautājumu par šīs pēdējās minētās tiesību normas interpretāciju[55]. Atzīstot, ka šāds jautājums var rasties pamatlietā aplūkotās situācijas analīzes vēlākā posmā, ir jākonstatē, ka Tiesa uz šo jautājumu, ko izvirzījusi tikai Vācijas valdība, nevar atbildēt.

[54] Kā, manuprāt, tas jau izriet no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta interpretācijas kopsakarā ar 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunktu un kā to apstiprina grozītā Īstenošanas regula Nr. 282/2011, kurā grozījumi izdarīti ar Īstenošanas regulu Nr. 1042/2013 (skat. šo secinājumu 4. punktu).

[55] Skat. it īpaši iesniedzējtiesas atbildi uz Tiesas 2021. gada 20. oktobra informācijas pieprasījumu, ko Tiesa saņēmusi 2021. gada 1. decembrī.

## Secinājumi

51. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

dzīvnieku novietnes iznomāšanas atbrīvojums no nodokļa attiecas arī uz tādu iekārtu un mehānismu iznomāšanu šīs direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas c) apakšpunkta nozīmē, kas veido ēkas īpašo aprīkojumu, kurš saistīts ar dzīvnieku novietnes funkciju, ja šīs iekārtas un mehānismi, šķiet, ir nodrošināti kā papildpakalpojums attiecībā pret ēkas iznomāšanu.