Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 19, 29 i art. 135 ust. 1 lit. l) – Przekazanie całości lub części majątku – Zwolnienie najmu nieruchomości – Umowa najmu dotycząca nieruchomości wykorzystywanej do działalności handlowej i rzeczy ruchomych niezbędnych do prowadzenia tej działalności – Świadczenia dotyczące nieruchomości, które uprawniają do odliczenia VAT – Korekta

W sprawie C-17/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Mureș (sąd okręgowy w Maruszy, Rumunia) postanowieniem z dnia 20 grudnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 stycznia 2018 r., w postępowaniu karnym przeciwko:

Virgilowi Mailatowi,

Delii Elenie Mailat,

Apcom Select SA,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: F. Biltgen (sprawozdawca), prezes izby, pełniący obowiązki prezesa dziesiątej izby, E. Levits i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu V. Mailata przez L. Chiriaca i O.D. Crăciuna, avocați,

– w imieniu D.E. Mailat przez S. Bogdana i D.S. Chertesa, avocați,

– w imieniu rządu rumuńskiego początkowo przez R.H. Radu, następnie przez C.R. Canțăra, O. C.M. Florescu i E. Gane, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Armenię i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 19, 29 i art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania karnego wszczętego przeciwko Virgilowi Mailatowi i Delii Elenie Mailat oraz przeciwko spółce handlowej Apcom Select SA, której byli członkami zarządu, za unikanie opodatkowania, na tej podstawie, że po odliczeniu podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego od robót wykonanych w nieruchomości związanej z ich działalnością handlową nie dokonali korekty tego podatku w chwili oddania w najem spornej nieruchomości oraz rzeczy ruchomych niezbędnych do kontynuowania tej działalności.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 19 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego.

W przypadkach gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu".

4 Artykuł 29 tej dyrektywy stanowi:

„Artykuł 19 stosuje się na takich samych warunkach do świadczenia usług".

5 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. l) omawianej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości".

Prawo rumuńskie

6 Artykuł 149 Legea n. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 23 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.) w brzmieniu obowiązującym w grudniu 2007 r. stanowi:

„1. W rozumieniu niniejszego artykułu:

[…]

d) podatek podlegający odliczeniu dotyczący dóbr inwestycyjnych stanowi podatek uiszczony lub należny w odniesieniu do wszystkich transakcji związanych z nabyciem, wytworzeniem, budową, przekształceniem lub renowacją tych dóbr z wyjątkiem podatku zapłaconego lub należnego w odniesieniu do naprawy lub konserwacji tych dóbr lub w odniesieniu do nabycia części zamiennych przeznaczonych do naprawy lub konserwacji dóbr inwestycyjnych.

[…]

4. Korekty podatku podlegającego odliczeniu w rozumieniu ust. 1 lit. d) dokonuje się:

a) w wypadku gdy dobra inwestycyjne są wykorzystywane przez podatnika:
   1. całkowicie lub częściowo na cele inne niż działalność gospodarcza;
   2. w celu zrealizowania transakcji, które nie powodują odliczenia VAT;
   3. w celu zrealizowania transakcji, które powodują odliczenie VAT w stopniu odmiennym od początkowego odliczenia;

[…]”.

Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

7 Apcom Select, zarządzana przez V. Mailata i D.E. Mailat, w maju 2007 r. odebrała prace inwestycyjne przeprowadzone w latach 2006–2007 w budynku, w którym prowadziła restaurację. Spółka ta skorzystała z odliczenia VAT od tych prac, a także od środków trwałych i składników inwentarza związanych z prowadzeniem tej restauracji.

8 W grudniu 2007 r., na zasadach zwolnienia z płatności VAT, ta sama spółka zawarła umowę najmu z inną spółką handlową, dotyczącą spornego budynku, a także środków trwałych i składników inwentarza związanych z prowadzeniem restauracji. Najemca kontynuował działalność handlową restauracji pod tą samą nazwą. Przy zawarciu tej umowy V. Mailat i D.E. Mailat nie dokonali korekty VAT z tytułu odliczonego VAT dotyczącego wykonanych prac, a także środków trwałych i składników inwentarza związanych z prowadzeniem restauracji, podczas gdy na podstawie przepisów krajowych spoczywał na nich taki obowiązek.

9 W związku z tym V. Mailat, D.E. Mailat i Apcom Select są ścigani w trybie karnym przed sądem odsyłającym na wniosek krajowej dyrekcji antykorupcyjnej za uchylanie się od opodatkowania.

10 W niniejszej sprawie V. Mailat i D.E. Mailat podnoszą, że okoliczność oddania w najem, za pośrednictwem spółki Apcom Select, budynku, w którym prowadzą restaurację, wraz ze środkami trwałymi i składnikami związanymi z prowadzeniem restauracji, innej spółce handlowej, stanowi przekazanie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy VAT, a zatem Apcom Select była uprawniona do odliczenia VAT dotyczącego prac renowacyjnych wykonanych w latach 2006–2007, nie będąc zobowiązaną do korekty VAT na korzyść państwa w chwili zawarcia umowy najmu.

11 W tych okolicznościach Tribunalul Mureș (sąd okręgowy w Maruszy, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zawarcie umowy, na mocy której spółka oddaje w najem nieruchomość, w której prowadziła restaurację, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza, w wypadku gdy najemca kontynuuje prowadzenie tej restauracji pod tą samą nazwą co wykorzystywana wcześniej, stanowi przekazanie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy [VAT]?

2) W wypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy opisana transakcja stanowi świadczenie usług, które można uznać za »wynajem nieruchomości« w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, czy też usługę złożoną, której nie można uznać za »wynajem nieruchomości« podlegający opodatkowaniu z mocy ustawy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

12 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie zmierza do ustalenia, czy pojęcie „przekazania całości lub części majątku” w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono transakcję, poprzez którą nieruchomość służąca do celów działalności handlowej zostaje oddana w najem, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza związanymi z tą działalnością, jeżeli najemca kontynuuje ową działalność pod tą samą nazwą.

13 Do celów odpowiedzi na to pytanie należy stwierdzić, że art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT jest sformułowany identycznie jak art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) oraz że orzecznictwo Trybunału dotyczące tego ostatniego przepisu znajduje odpowiednio zastosowanie do art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Zgodnie z tym orzecznictwem celem tego przepisu jest ułatwienie przekazywania przedsiębiorstw poprzez uproszczenie tych transakcji i unikanie naruszenia płynności finansowej nabywcy nadmiernym obciążeniem podatkowym, które i tak odzyskałby on następnie poprzez odliczenie VAT naliczonego (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 39; z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 23).

14 W odniesieniu do pojęcia „przekazania całości lub części majątku” Trybunał orzekł, że należy je interpretować w ten sposób, iż obejmuje ono przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części, które obejmuje składniki materialne i, w określonych sytuacjach, niematerialne, łącznie składające się na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić samodzielną działalność gospodarczą, lecz nie obejmuje ono zwykłego zbycia towarów takiego jak sprzedaż zapasów produktów (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 40; z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 24).

15 Z tego samego orzecznictwa Trybunału wynika, że aby nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części, konieczne jest, by całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej, a kwestię, czy całość ta musi obejmować określone dobra, zarówno ruchome, jak nieruchome, należy rozpatrywać z punktu widzenia charakteru danej działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 25, 26).

16 Trybunał orzekł ponadto, że szczególne znaczenie należy przypisać charakterowi działalności gospodarczej, której kontynuacja jest planowana w ramach ogólnej oceny okoliczności faktycznych, jakiej należy dokonać w celu ustalenia, czy sporna transakcja wchodzi w zakres pojęcia „przekazania całości majątku" w rozumieniu dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 32).

17 Jeżeli zatem działalność gospodarcza nie wymaga użytkowania konkretnych pomieszczeń lub pomieszczeń wyposażonych w stałe instalacje konieczne do jej prowadzenia, przekazanie całości majątku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT może mieć miejsce również bez przekazania prawa własności nieruchomości (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 27).

18 W odniesieniu do działalności gospodarczej polegającej na użytkowaniu niepodzielnego zespołu dóbr ruchomych i nieruchomych Trybunał stwierdził ponadto, że bez udostępnienia lokalu nabywcy nie następuje przekazanie całości majątku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT. W szczególności, jeżeli lokal handlowy jest wyposażony w stałe instalacje niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej, nieruchomość ta musi wchodzić w skład przekazywanych aktywów, żeby można było mówić o przekazaniu całości lub części majątku w rozumieniu dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 28).

19 W odniesieniu do działalności będącej przedmiotem postępowania głównego, czyli prowadzenia restauracji, należy stwierdzić, że chodzi o działalność, która w zasadzie nie może być wykonywana bez posiadania lokalu handlowego. Poza obwoźnymi usługami gastronomicznymi działalność restauracyjna wymaga bowiem, aby podmiot prowadzący posiadał pomieszczenie mogące służyć jako kuchnia, mieszczące wyposażenie, sprzęt, materiały i surowce niezbędne do przygotowania dań. Tymczasem sprawa w postępowaniu głównym nie dotyczy obwoźnej działalności gastronomicznej, lecz prowadzenia placówki pod stałym adresem, posiadającej zarówno kuchnię, jak i salę restauracyjną.

20 Należy przypomnieć, że jakkolwiek jest to działalność gospodarcza, której prowadzenie nie jest możliwe bez posiadania lokalu handlowego, to jednak do kontynuacji prowadzenia określonej przekazanej działalności gospodarczej zwykle nie jest konieczne, by właściciel przedsiębiorstwa był jednocześnie właścicielem nieruchomości, w której to przedsiębiorstwo się znajduje (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 34). Trybunał orzekł też, że jeżeli okaże się, iż kontynuacja danej działalności gospodarczej wymaga, by nabywca użytkował ten sam lokal, co zbywca, co do zasady nic nie stoi na przeszkodzie przeniesieniu tego posiadania poprzez zawarcie umowy najmu (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 36).

21 Należy jednak wyjaśnić, że sprawa, która legła u podstaw wyroku z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), w ramach której Trybunał przedstawił tę argumentację, dotyczyła przekazania, na rzecz nowego podmiotu prowadzącego działalność handlowej sporną w tej sprawie, własności zapasów towarów i wyposażenia do celów tej działalności, co do których stwierdzono, że stanowiły całość majątku ruchomego wystarczającą do kontynuacji tej działalności.

22 Natomiast w niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że wszystkie składniki niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej spornej w postępowaniu głównym stanowiły jedynie przedmiot najmu i nie nastąpiło przeniesienie praw własności do nich.

23 Takie udostępnienie całości tych składników nie stanowi przekazania całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

24 W celu udzielenia użytecznej odpowiedzi sądowi odsyłającemu należy jednak stwierdzić, że z uwag przedstawionych Trybunałowi wynika, iż pewna liczba dóbr ruchomych nie została oddana w najem, lecz sprzedana nabywcy. Ostatecznie to do sądu krajowego należy ustalenie, czy te rzeczy same

w sobie pozwalają nabywcy samodzielnie kontynuować sporną działalność gospodarczą, czy też nieruchomość będąca przedmiotem umowy najmu rozpatrywanej w postępowaniu głównym była wyposażona w instalacje niezbędne do kontynuacji tej działalności gospodarczej.

25 Należy ponadto dodać, po pierwsze, że objęcie zakresem pojęcia „przekazania całości lub części majątku" w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT wymaga, aby nabywca miał zamiar prowadzić przekazane przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, a nie tylko natychmiast zlikwidować działalność i ewentualnie sprzedać zapasy (zob. podobnie wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 44).

26 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że zamiar nabywcy może, a w niektórych przypadkach powinien być brany pod uwagę przy całościowej ocenie okoliczności transakcji, o ile można go ustalić na podstawie obiektywnych wskazówek (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 38).

27 Tymczasem, wprawdzie w postępowaniu głównym jest bezsporne, że najemca przez ponad dwa lata kontynuował samodzielną działalność gospodarczą prowadzoną wcześniej przez wynajmującego oraz że, jak wynika z uwag przedstawionych Trybunałowi, przejął pracowników, zachował tych samych dostawców i dotrzymał zobowiązań handlowych podjętych przez wynajmującego wobec swoich klientów, to jednak ten najemca nigdy nie był w stanie, jako taki, zlikwidować danej działalności, ponieważ nie stając się właścicielem większości składników koniecznych do prowadzenia tej działalności, nie miał on możliwości dysponowania nimi.

28 Po drugie, wprawdzie czynniki tego rodzaju, jak uzgodnione czas trwania umowy najmu i sposoby jej rozwiązania trzeba brać pod uwagę przy całościowej ocenie transakcji przekazania majątku w rozumieniu art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT, to jednak ani czas trwania umowy najmu, ani możliwość jej rozwiązania przy zachowaniu krótkiego terminu wypowiedzenia nie oznaczają same w sobie, że nabywca miał zamiar natychmiast zlikwidować przekazane przedsiębiorstwo lub jego część (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 42, 43). Natomiast, ponieważ w niniejszej sprawie, jak wynika z poprzedniego punktu, najemca Apcom Select w żaden sposób nie mógł zlikwidować danej działalności gospodarczej, okoliczność, że zastosowania art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT nie można odmówić tylko na podstawie jednego z tych względów (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 42–44), nie ma wpływu na zakwalifikowanie transakcji spornej w postępowaniu głównym w świetle tego przepisu.

29 Zresztą należy przypomnieć, że okoliczność, iż art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje, iż w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego, nie oznacza, że następstwo prawne stanowi przesłankę stosowania tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 43). Zatem okoliczność, że w niniejszej sprawie odbiorca kontynuuje prowadzenie działalności pod tą samą nazwą co przekazujący, również nie ma wpływu na ustalenie, czy transakcja sporna w postępowaniu głównym wchodzi w zakres art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

30 W świetle powyższego na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż pojęcie „przekazania całości lub części majątku" w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono transakcji, poprzez którą nieruchomość służąca do celów działalności handlowej zostaje oddana w najem, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, nawet jeśli najemca kontynuuje działalność wynajmującego pod tą samą nazwą.

W przedmiocie pytania drugiego

31 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający w istocie zmierza do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że umowa najmu dotycząca nieruchomości służącej do działalności handlowej, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, stanowi „wynajem nieruchomości" w rozumieniu tego przepisu, czy też taką umowę należy rozumieć jako świadczenie usługi złożonej.

32 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym zakresie Trybunał orzekł, że świadczenie należy uznać za jednolite, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Jest tak również wówczas, gdy jedno lub kilka świadczeń stanowią świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe, które są traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 O ile prawdą jest, że do sądu krajowego należy ustalenie, czy podatnik wykonuje w konkretnym wypadku jedno świadczenie, a także dokonanie w tym zakresie wszelkich ostatecznych ocen okoliczności faktycznych, o tyle Trybunał może jednak przedstawić temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, przydatne w celu rozstrzygnięcia sporu (wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 23).

36 Zatem w odniesieniu do pojęć „dzierżawy" i „wynajmu" zawartych w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT należy przypomnieć, że w braku definicji tych pojęć we wskazanym przepisie Trybunał określił „wynajem nieruchomości" w rozumieniu tego przepisu jako prawo przyznane przez właściciela nieruchomości najemcy, za wynagrodzeniem i na umówiony czas, do zajmowania tej nieruchomości oraz wykluczenia osób trzecich z korzystania z tego prawa (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 października 2001 r., „Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 55; z dnia 6 grudnia 2007 r., Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, pkt 17).

37 Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcia użyte do określenia zwolnień, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT, w tym pojęcia „dzierżawy" oraz „wynajmu nieruchomości", należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W niniejszej sprawie należy więc zbadać, czy transakcja sporna w postępowaniu głównym, czyli oddanie w najem nieruchomości, która służyła do działalności handlowej, a jednocześnie środków trwałych i składników inwentarza niezbędnych do tej działalności, należy uznać za jedno świadczenie, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie w świetle VAT.

39 W tym zakresie z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że nie wydaje się, aby najem rzeczy ruchomych stanowiących przedmiot umowy najmu można było oddzielić od najmu nieruchomości będącego przedmiotem postępowania głównego. Ponadto nie zostało zakwestionowane, że niektóre z tych rzeczy ruchomych, takie jak wyposażenie i urządzenia kuchenne, zostały połączone z tą nieruchomością i na tym etapie powinny być uważane za stanowiące jej integralną część. Ponieważ składniki inwentarza, które zostały oddane w najem lub w przypadku niektórych z nich przekazane w tym samym czasie co nieruchomość, również były związane z prowadzeniem restauracji na tej samej podstawie co nieruchomość, tego najmu/przekazania nie można też uważać za służące własnemu celowi, lecz raczej za środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z usługi głównej, jaką stanowi oddanie nieruchomości w najem.

40 Należy zatem uznać, że oddanie nieruchomości w najem stanowi świadczenie główne, wobec którego inne świadczenia, to znaczy oddanie w najem środków trwałych i składników inwentarza, mają jedynie charakter dodatkowy.

41 W świetle tych rozważań na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że umowa najmu dotycząca nieruchomości służącej do działalności handlowej, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, stanowi jedno świadczenie, w którym oddanie nieruchomości w najem jest świadczeniem głównym.

W przedmiocie kosztów

42 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Pojęcie „przekazania całości lub części majątku” w rozumieniu art. 19 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono transakcji, poprzez którą nieruchomość służąca do celów działalności handlowej zostaje oddana w najem, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, nawet jeśli najemca kontynuuje działalność wynajmującego pod tą samą nazwą.**

2) **Artykuł 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że umowa najmu dotycząca nieruchomości służącej do działalności handlowej, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, stanowi jedno świadczenie, w którym oddanie nieruchomości w najem jest świadczeniem głównym.**

Podpisy