

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-ЖА V. TRSTENJAK

представено на 9 декември 2008 година<sup>1</sup>

### I — Въведение

1. С преюдициалното си запитване на основание член 234 ЕО Krajský soud v Ústí nad Labem (Чешка република, наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“) поставя на Съда два преюдициални въпроса относно тълкуването на член 6 и член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа<sup>2</sup> (наричана по-нататък „Шеста директива“).

2. Запитването е отправено в рамките на спор между RLRE Tellmer Property sro (наричано по-нататък „жалбоподателят“) и чешкото Финансово управление (Finanční ředitelství, наричано по-нататък „ответникът“) относно обхвата на освобождаването от ДДС на приходите от отдаване под наем на жилищни обекти. Страните по главния спор имат разногласия по-конкретно по въпроса дали свързаното с отдаването под наем почистване на общите части в отдавана под

наем сграда е икономическа дейност, която подлежи на облагане с ДДС.

### II — Правна уредба

#### A — Общностна правна уредба

3. Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС принципно се облага в частност доставката на услуги, извършена възмездно на територията на страната.

4. В член 6, параграф 1 от Шеста директива се уточнява:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5.

<sup>1</sup> — Език на оригиналния текст: немски.

<sup>2</sup> — ОВ L 145, стр. 1.

Такива сделки включват *inter alia*: [...]

- прехвърлянето на права върху нематериално имущество, независимо дали при това се оформя документ за собственост,
  - поемане на задължения за въздържане от действие или за търпене на действие или положение,
  - извършването на услуги съгласно акт от или от името на орган на държавната власт или на основание на закон.“ [неофициален превод]
5. Член 13, Б, буква б) от Шеста директива регламентира освобождаването от ДДС на отдаването под наем на жилищни обекти, както следва:
- б) отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество с изключение на:
    1. настаняването съгласно законите определения на държавите членки в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция, включително настаняването във ваканционни лагери или на площадки, благоустроени за ползване като къмпинги;
    2. отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства;
    3. отдаването под наем на неподвижно монтирани машини и оборудване;
    4. отдаването под наем на сейфове.
- „Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможни измами, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:
- Държавите членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на настоящата разпоредба за освобождаване [...]“ [неофициален превод]

## Б — Национална правна уредба

6. Прилагането на ДДС в Чешката република се урежда със Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност. Член 56, параграф 4 от този закон, който е озаглавен „Прехвърляне и отдаване под наем на парцели, сгради, апартаменти и помещения с нежилищно предназначение, отдаване под наем на други съоръжения“, предвижда следното относно освобождаването от ДДС на отдаването под наем на имущество:

„Освободено от данъка е отдаването под наем на парцели, сгради, апартаменти и помещения с нежилищно предназначение. Освобождаването не се отнася до краткосрочното отдаване под наем на сгради, до отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства, до отдаването под наем на сейфове и на неподвижно монтирани машини и оборудване. „Краткосрочно отдаване под наем“ е отдаването под наем, включително на движимо вътрешно обзавеждане, евентуално с доставката на електроенергия, топлоенергия, газ или вода, за непрекъснат срок, не по-дълъг от 48 часа.“

## III — Фактите, главното производство и преюдициалните въпроси

7. Жалбоподателят е собственик на сгради с отдавани под наем жилищни обекти. Освен наем дружеството събира от наемателите си фактурирани отделно суми за

почистването на общите части, което се извършва от назначения от него обслужващ персонал на сградите.

8. След като констатират, че жалбоподателят неправилно не е начислил ДДС върху разходите за почистване, данъчните органи увеличават размера на дължимия от това дружество ДДС за май 2006 г. със сумата от 115 911 CZK [чешки крони], която съответства на данъка върху приходите от дейностите по почистване. След като решението на финансовата служба в Литвинов от 20 септември 2006 г. е потвърдено с решение на Finanční ředitelství v Ústí nad Labem от 5 февруари 2007 г., жалбоподателят обжалва последното пред запитващата юрисдикция.

9. Жалбоподателят изтъква, че тази икономическа дейност е освободена от облагане с ДДС. Той счита, че отдаването под наем и услугите, свързани с ползването на отдадения под наем жилищен обект, са неделими доставки. В този контекст той препраща към общностното право, и по-конкретно към практиката на Съда, от която според жалбоподателя личи, че неделимите доставки подлежат на еднакъв режим на ДДС — в случая този на отдаването под наем, освободено от облагане с ДДС.

10. Запитващата юрисдикция има съмнения относно тълкуването на приложимите правни разпоредби, като тази несигурност засяга както националното, така и общностното право. При тези

обстоятелства тя решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

#### IV — Производство пред Съда

„1) Може ли разпоредбите на член 6 (доставки на услуги) и член 13 (освободени доставки) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, да се тълкуват в смисъл, че отдаването под наем на апартамент (евентуално на помещение с нежилищно предназначение), от една страна, и свързаното с него почистване на общите части, от друга, могат да се разглеждат като облагаеми доставки, независими и отделими една от друга?

11. Актът за преюдициално запитване от 17 декември 2007 г. постъпва в секретариата на Съда на 24 декември 2007 г.

12. Ответникът в главното производство, чешкото и гръцкото правителство, както и Комисията на Европейските общности представят писмени становища в предвидения в член 23 от Статута на Съда срок.

13. В съдебното заседание на 6 ноември 2008 г. се явяват представителите на жалбоподателя в главното производство, на чешкото и гръцкото правителство, както и на Комисията на Европейските общности, за да представят устно становищата си.

2) При отрицателен отговор на първия въпрос [...] се поставя въпросът дали разпоредбата на член 13 от посочената по-горе директива, и по-точно част Б, буква б) от него, изисква, или изключва прилагането на данъка върху добавената стойност към разходите за почистване на общите части на отдавана под наем жилищна сграда, или следва държавата членка да вземе решение дали да се прилага този данък?“.

#### V — Основни доводи на страните

14. *Жалбоподателят* в главното производство обяснява в съдебното заседание актуалната практика в Чешката република в областта на осчетоводяването на доставките на услуги по почистване. Той изтъква, че отдаването под наем на жилищни обекти и почистването на общите части представляват една-единствена доставка, която не подлежи на облагане с ДДС. Той

подчертава и необходимостта от еднакво тълкуване на понятието „отдаване под наем на недвижимо имущество“ от Съда с оглед избягване на противоречиви тълкувания в държавите членки.

15. *Ответникът в главното производство* твърди, като се позовава на разпоредбите от Гражданския кодекс на Чешката република в областта на наемните правоотношения, че като предмет на договор за наем жилищният обект представлява съвкупност от помещения, които поради своите технически и функционални характеристики и поради своето разположение отговарят на всички условия за живеене в тях. Той твърди, че от правна и практическа гледна точка общите части не можели да се отдадат под наем с нежилищно предназначение. При това положение той предлага на първия въпрос да се отговори утвърдително.

16. Що се отнася до втория въпрос, *ответникът* оспорва необходимостта от тълкуване на Шеста директива в рамките на настоящото производство, доколкото националната правна уредба, приета в съответствие с общностното право, му давала ясен отговор в смисъл, че отдаването под наем на недвижимо имущество е освободена доставка, но че това освобождаване не се отнася до самостоятелните доставки, дори да имат връзка с разглежданата освободена доставка.

17. *Чешкото правителство* счита, че преюдициалните въпроси на запитващата юрисдикция следва да се тълкуват в смисъл, че последната иска от Съда да установи дали при положение че наемодател на недвижим имот предоставя на наемателя не само ползването на имота, но и доставка на услуги под формата на почистване на общите части на отдаваната под наем жилищна сграда, разглежданата доставка на услуга по почистване и отдаването под наем представляват комплексна доставка и дали като такава тя попада в обхвата на освобождаването, предвидено в член 13, Б, буква б) от Шеста директива.

18. Чешкото правителство припомня освен това, че основната цел на понятието за обща доставка е да се избегне ненужното засягане на системата на ДДС, което може да произтече от изкуственото разделяне на единна от икономическа гледна точка доставка. Според него би било в противоречие с тази крайна цел, ако в главното производство се приеме, че е налице подобна обща доставка.

19. Ето защо чешкото правителство предлага да се отговори на преюдициалните въпроси в смисъл, че националната юрисдикция следва да прецени дали доставка, състояща се от услуга по почистване, и доставка, състояща се от отдаване под наем на жилищни обекти, като цяло отговарят на необходимите условия, за да

бъдат квалифицирани като обща доставка по смисъла на практиката на Съда. Предвид конкретните обстоятелства то счита, че що се отнася до главното производство, единственият възможен отговор на този въпрос е отрицателен.

20. Ако националната юрисдикция стигне до друго заключение, чешкото правителство е на мнение, че прилагането на понятието за комплексна доставка към настоящото дело би било в противоречие с принципа на данъчния неутралитет и с принципа на стриктното тълкуване на съдържащите се в Шеста директива изключения.

21. *Комисията* посочва, от една страна, че случаите на освобождаване, посочени в член 13 от Шеста директива, са самостоятелни понятия на общностното право, които трябвало да се тълкуват самостоятелно. В допълнение, тъй като по своя характер били изключения, тези случаи на освобождаване трябвало да се тълкуват стриктно. Освен това Комисията поставя въпроса дали с оглед на Решение по дело *Faalborg-Gelting Linien*<sup>3</sup> почистването на общите части на отдавана под наем жилищна сграда може да не се счита за

съпътстваща доставка спрямо основната, която е отдаването под наем.

22. Ето защо Комисията предлага на преюдициалните въпроси да се отговори в смисъл, че освобождаването от ДДС на отдаването под наем на жилищни обекти съгласно член 13, Б, буква б) от Шеста директива без съмнение се прилага изключително към икономическата дейност по отдаването под наем, но че услуга, състояща се в почистване на общите части, би могла да попадне в обхвата на това освобождаване, доколкото като съпътстваща доставка е част от договор за отдаване под наем. Според Комисията е задача на националната юрисдикция да определи дали почистването на общите части е съставна част на отдаването под наем, като в този контекст евентуално трябва да се прецени както текстът на договора за наем, така и установената практика.

23. *Гръцкото правителство* отхвърля възможността за разширително тълкуване на член 13, Б, буква б) от Шеста директива. То счита, че ако се следва правното становище на жалбоподателя, всеки разход, предназначен за подобряване на условията за ползване на отдадения под наем имот, би попаднал в приложното поле на посочената по-горе разпоредба. Затова то предлага на преюдициалните въпроси да се отговори в смисъл, че отдаването под наем на жилищен обект или на помещения с нежилищно предназначение трябва да се счита за отделна услуга от почистването на общите части. Според това правителство става въпрос за

3 — Решение от 2 май 1996 г. (C-231/94, Recueil, стр. I-2395).

две отделни доставки, едната от които — отдаването под наем — е освободена от облагане с ДДС, докато другата — почистването на общите части — подлежи на облагане с посочения данък.

същество има както данъчна цел, така и цели, свързани с икономическата политика.

## VI — Правен анализ

### A — Предварителна бележка

24. Присъединяването към Европейския съюз на десет нови държави членки на 1 май 2004 г., а след това и на още две на 1 януари 2007 г. е важно събитие в историята на тази система на интеграция с широкообхватни геополитически последици. При присъединяването новите държави членки не само придобиват статут на държава членка със следващите от това права, но и поемат задължението да приемат във вътрешния си правов ред *acquis communautaire*, включително правната уредба в областта на ДДС<sup>4</sup>. Присъединяването към Европейския съюз означава и присъединяване към общата система на ДДС — хармонизирана система за облагане на оборота, която по

25. Докато първият аспект е свързан с финансирането на Общността чрез собствени ресурси<sup>5</sup>, свързаната с икономическата политика цел на хармонизирането е да се отстранят факторите, произтичащи от различните системи на ДДС, които могат да нарушат условията на конкуренция както на национално, така и на общностно равнище<sup>6</sup>. Следователно, за да се гарантира ефикасността на тази обща система на ДДС, е необходимо директи-

4 — В този смисъл вж. Albert, J.-L. L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione. Torino, 2007, p. 53 sq., който подчертава трудностите за адаптиране на присъединяващите се държави предвид множеството предишни национални разпоредби в областта на ДДС, което поражда необходимостта от въвеждане на преходни режими за някои сектори на пазара на услугите.

5 — Terra, B. et J. Kajus. A guide to the European VAT Directives — Introduction to European VAT 2008. Vol. 1, 3, 3.1.1., p. 87 и Communier, J.-M. Droit fiscal communautaire. Bruxelles, 2001, p. 194 sq. виждат главната причина за продължаване на хармонизирането в областта на ДДС в Решение 70/243/ЕОВС, ЕИО, Евратом на Съвета от 21 април 1970 г. за замяна на финансовите вноски от държавите членки със собствените ресурси на Общностите (ОВ L 94, стр. 19). Това решение предвижда, че считано от 1 януари 1975 г., бюджетът на Общността се финансира освен от приходите от мита и селскостопански налози и от приходите от ДДС. С решението относно собствените ресурси се приемат основните разпоредби за финансирането на бюджета на Общностите. Това решение, чиято последна редакция е Решение 2007/436 на Съвета от 7 юни 2007 година относно системата на собствените ресурси на Европейската общности. (ОВ L 163, стр. 17), принципно се приема сединадуше от Съвета и се ратифицира от всички държави членки. В член 2, параграф 1, буква б) от Решение 2007/436 се пояснява, че сред собствените ресурси, които постъпват в общия бюджет на Европейския съюз, фигурират приходите от прилагането на унифицирана ставка, валидна за всички държави членки, към хармонизираните бази за изчисляване на ДДС, определени според правилата на Общността. Базата за изчисляване, която се взема предвид за тази цел, не следва да надвишава 50% от брутният национален доход на всяка държава членка, както е определено в параграф 7. Във връзка с функционирането на системата на собствените ресурси вж. доклада на Комисията от 6 септември 2004 г. „Финансиране на Европейския съюз“, COM(2004) 0505 окончателен.

6 — Вж. в този смисъл Voß, R. „Steuerrecht“. In: Dausen (ed.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts. Vol. 2, J, 184, 185; Communier, J.-M. Op. cit. (бележка под линия 5), p. 192; Pinheiro, G. A fiscalidade directa na União Europeia. Coimbra, 1998, p. 22; според последния свързаната с икономическата политика цел на хармонизирането се състои, от една страна, в изграждането на вътрешния пазар чрез премахване на дискриминацията и на нарушенията на конкуренцията, резултат от прилагането на националните данъчни системи, и от друга страна — в интеграцията в национални икономики. Reich, M. et B. König. Europäisches Steuerrecht. Zürich, 2006, p. 16, подчертават, че понятието за хармонизиране, свържано се в член 93 ЕО, цели основно да се премахнат създаващите пречки за конкуренцията аспекти на движението на стоки.

вите в областта на ДДС, включително предвидените в Шеста директива случаи на освобождаване<sup>7</sup>, за които става въпрос в настоящото дело, да се транспонират и тълкуват еднакво.

26. Преюдициалните въпроси се отнасят до тълкуването на разпоредбите на член 13, Б, буква б) относно освобождаването от ДДС на отдаването под наем на недвижими имоти. По същество първият въпрос има за цел да се определи дали почистването на общите части на отдаден под наем жилищен обект е обхванато от понятието „отдаване под наем“, така че заплащането, което наемодателят получава от наемателя за извършването на тази дейност, да трябва да се счита за освободено от ДДС на същото основание като наемната цена. Вторият въпрос, който се поставя единствено в случай че Съдът не установи наличието на подобна концептуална връзка между двете доставки, се отнася до това дали задължение за облагане може да се изведе от общностното или от националното право.

7 — Съдът многократно подчертава необходимостта от еднакво прилагане на случаите на освобождаване в областта на ДДС, като препраща към единадесето съображение от Шеста директива, съгласно което „следва да бъде съставен общ списък на освободените доставки, така че собствените средства на Общностите да могат да бъдат събирани по еднакъв начин във всички държави членки“. От това Съдът заключава, че макар член 13, Б от посочената директива да препраща към условията за освобождаване, определени от държавите членки, освободените доставки, предвидени от тази разпоредба, трябва да съответстват на самостоятелни понятия на общностното право, за да може данъчната основа на ДДС да се определя еднакво и според общности правила (вж. Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Ирландия, C-358/97, Recueil, стр. I-6301, точка 51, Решение от 8 март 2001 г. по дело, Försäkringaktiebolaget Skandia, C-240/99, Recueil, стр. I-1951, точка 23 и Решение от 4 октомври 2001 г. по дело „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, стр. I-6831, точка 47). Cornia, C. Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie. — Rassegna tributaria, 2005, No 2, p. 647 също подчертава необходимостта от еднакво прилагане на случаите на освобождаване в областта на ДДС.

## Б — По първия въпрос

1. Понятието „отдаване под наем“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива

27. Отговорът на въпроса дали почистването на общите части се обхваща от понятието „отдаване под наем“ изисква на първо място да се даде тълкуване на Шеста директива, и по-специално на член 13, Б, буква б) от нея, като в този контекст трябва да се прибегне не само до обичайните тълкувателни методи, използвани в практиката на общностните юрисдикции, но и към характерните за режима на ДДС в Общността тълкувателни максими<sup>8</sup>. Точната квалификация на облагаемата сделка изисква да се вземат предвид всички обстоятелства в основата на тази сделка<sup>9</sup>.

8 — Вж. точка 1 от заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer от 4 май 2004 г. по дело Temco Europe (Решение от 18 ноември 2004 г. по дело C-284/03, Recueil, стр. I-11237) и точка 16 от заключението на генералния адвокат Kokott от 14 октомври 2004 г. по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn, (Решение от 3 март 2005 г. по дело C-428/02, Recueil, стр. I-1527). Haunold, P. Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen— Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen. Wien, 1997, p. 47, 49 подчертава, че когато тълкува общностното право, Съдът използва всички класически тълкувателни методи (буквално, систематическо, телеологическо и историческо тълкуване). Според него една от особеностите в тълкуването на директивите в областта на ДДС от страна на Съда се крие във факта, че изключенията трябва принципно да се тълкуват стриктно, тъй като представляват дерогация от общото облагане на потреблението и поради това могат да доведат до нарушения на конкуренцията. Това важи особено при прилагането на предвидените в Шеста директива разпоредби за освобождаване, но и при тълкуването на други разпоредби в областта на ДДС, които предвиждат изключения от някои принципи. Според автора по правило стриктното тълкуване на дерогационните разпоредби е само вид систематическо и телеологическо тълкуване.

9 — Решение по дело Faaborg-Gelting Linien, посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 12, Решение от 18 януари 2001 г. по дело Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, стр. I-493, точка 26) и Решение от 12 юни 2003 г. по дело Sinclair Collins (C-275/01, Recueil, стр. I-5965, точка 26).



28. От общата структура на Шеста директива е видно, че приложното поле на ДДС е много широко, доколкото в член 2 от директивата, който се отнася до облагаемите сделки, наред с вноса на стоки се посочва и доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната, а в член 4, параграф 1 като данъчнозадължено лице се определя всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, независимо от целите и резултатите от тази дейност<sup>10</sup>. Понятието за икономическа дейност съгласно член 4, параграф 2 от Шеста директива включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги.

29. Освен това съгласно постоянната практика на Съда термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага

всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице<sup>11</sup>.

30. Освен това в постоянната си практика във връзка със случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива Съдът постановява, че те са самостоятелни понятия на общостното право и при това положение трябва да получат общностно определение<sup>12</sup>.

31. Член 13, Б, буква б) от Шеста директива явно не дава определение на понятието „отдаване под наем на недвижими имоти“, а и не препраща към определението за него в законовите разпоредби на държавите членки<sup>13</sup>. В множество съдебни решения обаче, като отчита контекста,

10 — Вж. Решение от 26 март 1987 г. по дело Комисия/Нидерландия (235/85, Recueil, стр. 1471, точка 6), Решение от 15 юни 1989 г. по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, стр. 1737, точка 10), Решение от 4 декември 1990 г. по дело Van Tiem (C-186/89, Recueil, стр. I-4363, точка 17), Решение по дело Комисия/Ирландия (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 27) и Решение от 16 септември 2008 г. по дело Isle of Wight Council и др. (C-288/07, Сборник, стр. I-7203, точка 28). В заключението, което представя на 15 март 1988 г. по дело Комисия/Италия (Решение от 24 май 1988 г. по дело 122/87, Recueil, стр. 2685) генералният адвокат Vilaça подчертава широкото приложно поле на Шеста директива. Както той правилно пояснява, членове 2 и 4 от Шеста директива са израз на общия принцип, върху който се гради общностното право в областта на ДДС и който се съдържа в съображенията на Първа и Шеста директива. Съгласно лето съображение от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301) системата на ДДС „постига най-високата степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се налага по възможно най-опростен начин и когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и дистрибуцията на стоки и предоставянето на услуги“. [неофициален превод]

11 — Решение по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 13), Решение от 11 август 1995 г. по дело Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, стр. I-2341, точка 19), Решение от 5 юни 1997 г. по дело SDC (C-2/95, Recueil, стр. I-3017, точка 20), Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg (C-216/97 Recueil, стр. I-4947, точка 12), Решение по дело Комисия/Ирландия (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 52), Решение по дело Stockholm Lindöpark (посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 25), Решение по дело „Goed Wonen“ (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 46) и Решение от 8 декември 2005 г. по дело Jyske Finans (C-280/04, Recueil, стр. I-10683, точка 21).

12 — Решение по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 11), Решение по дело Bulthuis-Griffioen (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 18), Решение по дело SDC (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 21), Решение по дело Комисия/Ирландия (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 51), Решение от 16 януари 2003 г. по дело Maierhofer (C-315/00, Recueil, стр. I-563, точка 25), Решение по дело Sinclair Collins (посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 22), Решение по дело Temco Europe (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 16), Решение по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 27).

13 — Решение по дело „Goed Wonen“ (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 44) и Решение по дело Sinclair Collins (посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 24).

целите и структурата на тази директива<sup>14</sup>, Съдът дава определение на това понятие в смисъл, че то се състои в „предоставянето от наемодателя на наемателя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, на правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на това право“<sup>15</sup>. Съдът обаче припомня в същия случай, че изразът „отдаването под наем или аренда“ в член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се разбира от гледна точка на общностното право в по-широк смисъл, отколкото съответстващите му понятия в правния ред на различните държави членки<sup>16</sup>.

своите наематели, не съответстват — строго погледнато и като се имат предвид посочените по-горе тълкувателни максими — на определението за отдаване под наем, посочено по-горе в член 13, Б, буква б) от Шеста директива. Извършваната срещу заплащане дейност по почистване на общите части без съмнение надхвърля обикновеното възмездно отстъпване на ползването на помещението. Всъщност тя предполага активна дейност — в случая на самия наемодател, — която принципно се отличава от дейността по отдаване под наем на недвижими имоти, която Съдът квалифицира като „пасивна“ в Решение по дело „Goed Wonen“<sup>17</sup> и в Решение по дело Temco Europe<sup>18</sup>.

### 32. Доставките на услуги по почистване, които жалбоподателят предоставя на

14 — Вж. в този смисъл посочените по-горе в бележка под линия 8 Решение по дело Temco Europe, точка 18 и Решение по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn, точка 28.

15 — Вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Ирландия (посочено по-горе в бележка под линия 7, точки 52–57), Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Migor Group (C-409/98, Recueil, стр. I-7175, точка 31), Решение по дело „Goed Wonen“ (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 55), Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, стр. I-7257, точка 21) и Решение по дело Temco Europe (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 19). В точки 20 и 21 от заключението, което представя на 4 май 2004 г. по дело Temco Europe, генералният адвокат Ruiz-Jarabo Colomer обобщава практиката на Съда относно определянето на освободеното от ДДС отдаване под наем на недвижими имоти, както следва: „1) собственикът на недвижим имот предоставя на друго лице, 2) при отстраняване на всяко друго лице, 3) правото на държане и ползване на този имот 4) за уговорен срок 5) и срещу заплащане на наемна цена. За да се установи дали конкретен договор съответства на това определение, трябва да се отчетат обстоятелствата, при които е извършена сделката, като се има предвид, че обективното съдържание на договора има решаващо значение, независимо от квалификацията, която му дават страните“.

16 — Поради това в Решение по дело „Goed Wonen“ (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 59) Съдът констатира, че член 13, Б, буква б) и член 13, В, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална разпоредба, която за целите на прилагането на освобождаване от ДДС позволява отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество да се приравни на учредяването за определен срок и срещу заплащане на вещно право, предоставящо на своя титуляр право на ползване на недвижим имот (в главното производство става въпрос за право на плодopolzване).

### 2. Свързани доставки според съдебната практика

### 33. Независимо от изложеното по-горе, принципно от гледна точка на общностното право е възможно квалифицирането на тези доставки на услуги по почистване като „отдаване под наем“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива, при условие че става въпрос просто за

17 — Вж. Решение по дело „Goed Wonen“ (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 52), в което Съдът постановява, че макар принципно да попада в обхвата на понятието за икономическа дейност по смисъла на член 4 от Шеста директива, отдаването под наем на недвижими имоти по правило представлява относително пасивна дейност, която не генерира значителна добавена стойност.

18 — Вж. Решение по дело Temco Europe (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 27). В заключението, което представя на 25 септември 1997 г. по дело Blasi (Решение от 12 февруари 1998 г. по дело C-346/95, Recueil, стр. I-481, точка 15), генералният адвокат Jacobs също квалифицира отдаването под наем на недвижими имоти като „пасивна дейност“.

съпътстваща доставка в рамките на обща съставна доставка, така че сделките, които се осъществяват при тези дейности, да трябва да се разглеждат като една-единствена сделка.

34. Както многократно е посочвал Съдът, въпросът дали съставената от няколко доставки сделка трябва да се разглежда като една-единствена сделка или като няколко практически обособени и самостоятелни сделки, които трябва да се разглеждат отделно, придобива особено значение от гледна точка на ДДС както за прилагането на данъчната ставка, така и за предвидените в Шеста директива разпоредби относно освобождаването<sup>19</sup>.

35. В Шеста директива няма конкретна разпоредба, която да пояснява при какви условия няколко свързани доставки трябва да се разглеждат като обща доставка. Напротив, решаващите критерии за преценка следват пряко от практиката на Съда.

36. При определянето на същността на съставната доставка са налице две разно-

посочни цели. От една страна, всяка от различните обособени доставки трябва да се преценява според собственото си естество. От друга страна, не трябва да се застрашава функционирането на системата на ДДС, като се разделят изкуствено доставки, които от икономическа гледна точка представляват една-единствена доставка<sup>20</sup>. Ненужното разделяне на една доставка на няколко отделни доставки, които трябва да се квалифицират самостоятелно, затруднява прилагането на разпоредбите в областта на ДДС<sup>21</sup>. Във всички случаи при извършването на тази проверка трябва да се използва обективен критерий, а субективната гледна точка на представящия и/или получащия услугите е ирелевантна.

37. От член 2 от Шеста директива следва, че всяка сделка трябва в общия случай да се счита за една-единствена самостоятелна доставка<sup>22</sup>, но при определени обстоятелства множество формално различни единични доставки, които могат да се извършват отделно и съответно всяка от тях отделно да бъде обложена или освободена

19 — Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP (C-349/96, *Rescueil*, стр. I-973, точка 27), Решение от 27 октомври 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank* (C-41/04, *Rescueil*, стр. I-9433, точка 18) и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело *Part Service* (C-425/06, *Сборник*, стр. I-897, точка 49).

20 — Решение по дело CPP (посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 29).

21 — Въпросът за практическата приложимост играе съществена роля при определянето дали в конкретния случай е налице една обща доставка или няколко самостоятелни доставки. Както правилно пояснява генералният адвокат *Kokott* в бележка под линия 23 от заключението, което представя на 12 май 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, посочено по-горе в бележка под линия 19, в някои заключения дори се забелязва тенденция да се отдава по-голямо значение на практическата приложимост, отколкото на точността. Вж. заключението на генералния адвокат *Cosmas* от 1 февруари 1996 г. по дело *Faaborg Gelting Linien* (решение, посочено по-горе в бележка под линия 3), точка 14, заключението на генералния адвокат *Fennelly* от 25 април 1996 г. по дело *Dudda* (Решение от 26 септември 1996 г. (C-327/04, *Rescueil*, стр. I-4595), точка 35, както и заключение от 11 юни 1998 г. по дело CPP (посочено в бележка под линия 19), точки 47 и сл.

22 — Вж. посочените по-горе в бележка под линия 19 Решение по дело CPP, точка 29, Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank* и Решение по дело *Part Service*, точка 50.

дена, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са самостоятелни<sup>23</sup>.

38. Такъв е случаят например, когато дори само при обективен анализ се установява, че една или повече единични доставки съставляват една основна доставка и че другата или другите единични доставки съставляват една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка<sup>24</sup>. По-специално, доставката трябва да бъде разглеждана като съпътстваща, а не основна, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика<sup>25</sup>. Може да се приеме също, че е налице една-единствена доставка, когато данъчнозадълженото лице извършва две или повече действия или доставя два или повече елемента, които са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено<sup>26</sup>.

39. Според мен ако се вземат предвид фактическото и правното положение в основата на главното производство, малко са факторите в полза на квалифицирането на разглежданата доставка като съпътстваща.

40. Несъмнено е вярно, че почистването на общите части по принцип е съществено условие за нормалното ползване на отдадения под наем имот. Както обаче правилно подчертават гръцкото правителство и ответникът, тази дейност не се отнася до частите, които са специално предназначени за жилищни цели и които именно са предмет на договора за наем на недвижим имот, а единствено до общите части на отдадена под наем сграда, които са достъпни за всеки и не са предназначени за жилищни цели. Същото се отнася и за отдаването под наем на помещения с нежилищно предназначение като офиси, в които офисна дейност е възможна единствено в помещенията, предвидени за тази цел. Следователно спорната доставка на услуга вече може да се ограничи както в пространствено, така и във функционално отношение.

23 — Решение по дело Part Service, посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 51.

24 — Вж. в този смисъл Решение по дело CPP (посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 30), Решение от 15 май 2001 г. по дело Primback (C-34/99, Recueil, стр. I-3833, точка 45), Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank (посочено по-горе в бележка под линия, точка 21) и Решение по дело Part Service (посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 52).

25 — Решение по дело CPP, точка 29 и Решение по дело Part Service, точка 52, и двете посочени по-горе в бележка под линия 19.

26 — Вж. в този смисъл Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 22 и Решение по дело Part Service, точка 53, и двете посочени по-горе в бележка под линия 19.

41. Независимо от това разграничаването между икономическата дейност по отдаване под наем на жилищни обекти и дейността по почистване на общите части не води до разделянето на една-

единствена икономически неделима доставка. Двете доставки не са толкова тясно свързани, че разделянето им да е изкуствено, още повече че въпросът кой конкретно трябва да извършва тази дейност по правило попада в обхвата на договорната автономия на страните. Както посочва чешкото правителство, позовавайки се на актуалната практика в Чешката република<sup>27</sup>, почистването на общите части може принципно да се урежда по три начина: 1) наемателите сами извършват тази дейност; 2) доставките на услуги по почистване се извършват от трето лице, което накрая ги фактурира на наемателите; 3) почистването на общите части се осигурява от наемодателя или посредством неговия собствен персонал (например портиера), или посредством предприятие за почистване. Разнообразието от възможни случаи разкрива, че нито правото на ползване, нито действителната възможност жилищните обекти да се ползват с определено предназначение, не се застрашават сериозно, когато доставките на услуги по почистване не се осигуряват изключително от наемодателя.

### 3. По принципа на неутралитет на ДДС

42. Това разнообразие от възможни варианти е релевантно и от гледна точка на неутралитета на данъка и на съгласуваното прилагане на разпоредбите на Шеста директива. В този контекст следва да се припомни, че спазването на принципа на данъчния неутралитет има съществено

значение и при прилагането на разпоредбите за освобождаване, предвидени в член 13, Б, буква б) от Шеста директива<sup>28</sup>.

43. Принципът на данъчен неутралитет, който е формулиран в член 2 от Първа директива<sup>29</sup> и впрочем е в основата на общата система на данъка, както може да се заключи от четвърто и пето съобра-

28 — Вж. Решение по дело „Goed Wonen“ (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 56), в което Съдът постановява, че предоставянето на право като правото на плодopolзване може да се приравни на отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество за целите на прилагането на член 13, Б, буква б) и член 13, В, буква а) от Шеста директива, като се основава на съображението за „спазване на принципа на неутралитет на ДДС“, както и на „изискването за съгласувано прилагане на разпоредбите на Шеста директива, и по-специално за правилно, опростено и еднакво прилагане на предвидените случаи на освобождаване“. Вж. и Решение от 11 юни 1998 г. по дело Fischer (C-283/95, Recueil, стр. I-3369, точка 28). Cornia, С. Op. cit. (бележка под линия 7), р. 647, счита, че еднаквото прилагане на общностното право в областта на освободените от ДДС доставки произтича от необходимостта за гарантиране на неутралитета на данъка по отношение на конкуренцията. Неутралитетът на данъка изисква сделките, които са аналогични от гледна точка на крайния потребител, да се третираат еднакво за целите на ДДС. Birkenfeld, W. Mehrwertsteuer der EU. 4. ed., Bielefeld, 2001, р. 32, 33 обяснява, че поради съображения за неутралитет на данъка Съдът тълкува разширително понятия, посредством които се определят данъчните основи на данъка (данъчнозадължени лица, икономическа дейност, доставка, насрещна престация). Поради същата причина Съдът тълкува стриктно случаите на освобождаване и изключенията във връзка с данъчната основа. Lohse, C. Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, — In: EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis. Achat/Tumpel, Wien, 2001, р. 58, 59 обяснява, че принципът на неутралитета може да ограничи приложното поле на освободените доставки чрез стриктно тълкуване на техните предпоставки. Обратно, според него предпоставките за прилагане на ДДС трябва да се тълкуват разширително.

29 — В член 2, първа и втора алинея от посочената директива се пояснява следното: „Принципът на общата система на данъка върху добавената стойност включва прилагането му за стоки и услуги, обект на общ данък върху потреблението, точно пропорционално на цената на стоките и услугите, независимо от броя на транзакциите, които са извършени при производството и дистрибуцията преди етапа, на който се начислява данъкът. При всяка транзакция данъкът върху добавената стойност, начислен върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, се начислява след приспадане на сумата на данъка върху добавената стойност, който е начислен директно за различните компоненти на разходите“. [неофициален превод.]

27 — Вж. стр. 5 от становището на чешкото правителство.

жение от Шеста директива, предвижда всички икономически дейности да бъдат третираны еднакво<sup>30</sup>. Съдът изяснява този принцип в Решение по дело *Simber Air*<sup>31</sup> и в Решение по дело *Jyske Finans*<sup>32</sup> в смисъл, че не допуска икономически оператори, които извършват едни и същи сделки, да бъдат третираны по различен начин при събирането на ДДС.

44. Ако се разгледа първият възможен случай, посочен в точка 41 от настоящото заключение, се стига до извода, че почистването на общите части не подлежи на облагане с ДДС, тъй като не става въпрос нито за доставка на стоки, нито за доставка на услуги по смисъла на член 2 от Шеста директива.

45. От друга страна, ако се разгледа вторият възможен случай, следва да се констатира, че тази икономическа дейност подлежи на облагане с ДДС като всяка друга услуга. В това си качество тя няма връзка с отдаването под наем и в рамките на посочения по-горе принцип, по силата на който всяка сделка поначало трябва да се счита за една-единствена и самостоятелна доставка<sup>33</sup>, тя трябва да се третира различно от данъчна гледна точка, а именно в смисъл, че освобождаването

от ДДС на основание член 13, Б, буква б) от Шеста директива не може да бъде приложено спрямо нея. Това правилно се изтъква и от запитващата юрисдикция в нейния акт<sup>34</sup>, и от чешкото правителство<sup>35</sup>.

46. При обективен анализ третият възможен случай, който именно е предмет на главното производство, се отличава от втория единствено доколкото лицето, което извършва доставката на услугата по почистване, е наемодателят. При това положение възниква въпросът дали е обосновано а priori да се приеме, че е налице съпътстваща, а не самостоятелна доставка, единствено по съображението, че наемодателят и доставчикът на услугата са едно и също лице. Както посочва Съдът в Решение по дело *Henriksen*<sup>36</sup>, това обстоятелство може в определени случаи да е признак за наличието на една-единствена сделка, но само по себе си не е решаващо. Фактът, че жалбоподателят

34 — Вж. точка 6 от акта за преюдициално запитване.

35 — Вж. точка 13 от становището на чешкото правителство.

36 — Решение от 13 юли 1989 г. (173/88, *Rescueil*, стр. 2763, точка 16). По това дело е трябвало да се определи дали понятието „отдаване под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства“ в член 13, Б, буква б) от Шеста директива, което въвежда изключение от предвиденото в посочената разпоредба освобождаване на отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество, визира отдаването под наем на всички площи, предназначени за паркиране на превозни средства, включително закритите гаражи. Съдът установява, че това отдаване под наем не може да се изключи от освобождаването, когато то е тясно свързано с отдаването под наем на недвижимо имущество с друго предназначение, което от своя страна е освободено. Според Съда е налице една-единствена икономическа сделка, „когато, от една страна, помещенията и площадките за паркиране на превозни средства и недвижимото имущество с друго предназначение са част от недвижим имот, представяващ едно цяло, и от друга страна, тези два недвижими имота са отдадени под наем на един и същ наемател от един и същ собственик“.

30 — Вж. Решение от 20 юни 1996 г. по дело *Wellcome Trust* (C-155/94, *Rescueil*, стр. I-3013, точка 38) и Решение от 3 декември 1998 г. по дело *Belgocodex* (C-381/97, *Rescueil*, стр. I-8153, точка 18).

31 — Решение от 16 септември 2004 г. (C-382/02, *Rescueil*, стр. I-8379, точки 23 и 24).

32 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 39.

33 — Вж. точка 37 от настоящото заключение.

в главното производство фактурира доставките на услуги по почистване отделно, а не ги прибавя към обща, включваща и наема цена, може също да се посочи като признак за наличието на самостоятелна доставка. Както всъщност установява Съдът в Решение по дело СРР<sup>37</sup>, показателно е дали доставчикът извършва съставни доставки срещу заплащане на обща цена, или ги фактурира отделно. Следователно отделното фактуриране на доставките на услуги по почистване в случая по главното производство е аргумент против наличието на една-единствена доставка.

47. Трябва да се приеме становището на чешкото правителство, че в третия вариант е възможно да са налице допълнителни обстоятелства, които да затрудняват преценката на конкретния случай. Може например да се предвиди хипотеза, в която наемодателят доставя услуги по почистване и в други недвижими имоти, които не са отдадени под наем от него. Извършваната от него доставка обаче по същество е същата като разглежданата в главното производство. При това положение според мен би било в противоречие с принципа на данъчния неутралитет<sup>38</sup>, както и със съгласуваността на общата система на ДДС, посочените по-горе възможни случаи да се третират по различен начин в зависимост от това дали разглежданите доставки на услуги по почистване се извършват от наемода-

теля или от трето лице. Свързаната с всеки отделен случай несигурност ненужно би затруднила<sup>39</sup> прилагането на разпоредбите в областта на ДДС и съответно би направила решенията на националните данъчни органи по-малко предвидими за данъчно-задължените лица.

#### 4. Историческо и телеологическо тълкуване на освобождаването от ДДС

48. Свързаните със социалната политика съображения, изтъкнати от запитващата юрисдикция, не могат сами по себе си да засегнат изложените по-горе заключения. Те не могат автоматично да послужат като доводи за освобождаване от ДДС на почистването на общите части. Трябва да

37 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 19. В точка 31 от това решение Съдът пояснява, че фактурирането на обща цена несъмнено няма решаващо значение, но когато доставчикът предоставя на клиентите си съставени от няколко елемента услуги срещу заплащането на обща цена, това може да е аргумент в полза на тезата, че е налице една-единствена доставка. По аргумент за противното, когато един от елементите на съставната доставка е фактуриран отделно, това може да е признак, че не е налице една-единствена доставка.

38 — Вж. точка 42 от настоящото заключение.

39 — Ibáñez García, I. Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario. — Noticias de la Unión Europea. 2003, No 226, p. 103 sq. В статията „El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes“. — Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia. 2008, No 4, p. 43 sq. същият автор критикува правната несигурност, породена от списъка с изключения и освободени от ДДС доставки, предвид сложното му прилагане в практиката. В това авторът вижда ограничение на принципа на данъчния неутралитет. Теоретичните съображения на Scholsem, J.-C. La TVA européenne face au phénomène immobilier. Liège, 1976, 55, p. 93, 94 са особено интересни за случая, който е в основата на главното производство. Авторът разглежда различни хипотетични модели на облагане на договорите за отдаване под наем. Според един от тях всички сделки, свързани с отдаването под наем, включително самото отдаване под наем, могат да се облагат с ДДС. Според него това разрешение най-добре отговаряло на принципа на данъчния неутралитет. Друго разрешение, което би било трудно съвместимо с това на Шеста директива, освобождава отдаването на недвижими имоти от ДДС поради съображения, свързани със социалната политика, което според него несъмнено противоречи на данъчния неутралитет, но при все това е обосновано. Все пак „разходите по поддръжка и ремонт“ не се обхващали от освобождаването, като в подкрепа на това ограничение авторът изтъква съображения за „административно опростяване“.

се приеме обаче становището на запитващата юрисдикция, че жилищният обект ще е по-евтин, ако почистването на общите части не се обложи с ДДС. Всъщност дерогационната разпоредба на член 13, Б, буква б) от Шеста директива от историческа гледна точка се основава и на съображения, свързани със социалната политика. Още преди въведеното с Шеста директива хармонизиране отдаването под наем на жилищни обекти не се е облагало с ДДС в повечето държави членки<sup>40</sup>. Този принцип е следвало да се запази в Шеста директива, за да се избегне увеличаване на наемните цени на жилищните обекти.

49. Както личи и само от тълкуването на приложимите разпоредби от Шеста директива въз основа на текста<sup>41</sup> и общата им структура<sup>42</sup> и предвид принципа на данъчния неутралитет<sup>43</sup>, волята на общността законодател е изрично да ограничи освобождаването от ДДС, предвидено в член 13, Б, буква б) от Шеста директива, до „отдаването под наем“ в най-тесния смисъл на понятието и да обхване

40 — Вж. предложението на Комисията за Шеста директива (Бюлетин на Европейските общности, № 11/73, стр. 17). В тази връзка вж. заключение на генералния адвокат Kokott, представено по дело *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 46). Communiér, J.-M. *Op. cit.* (бележка под линия 5), р. 230 подчертава, че освободените доставки, посочени в член 13, Б, буква б) от Шеста директива, се обясняват с общи политически съображения, споделяни от държавите членки на Европейската общност. Според Scholsem, J.-C. *Op. cit.* (бележка под линия 39), 163, р. 264 член 13, Б, буква б) отразява законодателството, което се е прилагало във всички държави членки преди влизането в сила на Шеста директива.

41 — Вж. точка 32 от настоящото заключение.

42 — Вж. точки 28 и 29 от настоящото заключение.

43 — Вж. точки 42—47 от настоящото заключение.

единствено онези доставки на услуги, които при обективна преценка се явяват част от обща доставка, която все още може да се разглежда като „отдаване под наем“. Тези условия обаче невинаги са изпълнени; както вече бе посочено, те не са изпълнени и в настоящия случай.

50. Все пак не може да се пренебрегне съществуването на още едно основание за освобождаване на отдаването под наем на недвижимо имущество. Както обяснява генералният адвокат Jacobs в заключението си по дело *Blasi*<sup>44</sup>, вече използваният недвижим имот не е резултат от производствен процес. След благоустрояването на имота и построяването на сградата недвижимият имот се използва по-скоро пасивно, обикновено без да се създава добавена стойност. Поради това с ДДС се облагат единствено първата доставка на благоустроен парцел за застрояване и доставката на сграда преди първото ѝ обитаване, докато последващите прехвърляния на вече обитавана сграда и отдаването ѝ под наем не се облагат с ДДС. Тази обосновка на освобождаването обаче не може да се приложи в случай на активна дейност<sup>45</sup> като почистването на общите части.

44 — Заключение, посочено по-горе в бележка под линия 18, точки 15 и 16.

45 — Вж. точка 32 от настоящото заключение.



## 5. Заключение

## В — По втория въпрос

51. С оглед на изложените по-горе съображения считам, че сделката, извършвана от наемодателя при почистването на общите части, принципно не трябва да попада в обхвата на случаите на освобождаване, предвидени в член 13, Б, буква б) от Шеста директива, и трябва да се облага с ДДС, но не искам да изключвам а priori възможността предвиденото в договора за отдаване под наем, в правилника за вътрешния ред на отдадения под наем имот или установената правна практика в определена държава членка да налагат по изключение преценка, различна от абстрактно изложената в настоящото заключение. Националната юрисдикция, която трябва да приложи отговорите към конкретния случай, с който е сезирана, следва да провери доколко този подход може да се приложи към настоящия случай, евентуално като вземе предвид изложените по-горе съображения.

52. Поради това на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че членове 6 и 13 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че отдаването под наем на жилищен обект (или евентуално на помещение с нежилищно предназначение) и свързаното с него почистване на общите части трябва принципно да се разглеждат като самостоятелни и отделими една от друга сделки. Все пак задача на националната юрисдикция е да провери доколко предвиденото в договора за отдаване под наем, в правилника за вътрешния ред на отдадения под наем имот или установената правна практика в съответната държава членка позволява по изключение да се направи друга преценка.

53. Предвид предложения отговор на първия въпрос, на втория следва да се отговори само в случай че след като прецени всички обстоятелства по спора в главното производство, запитващата юрисдикция прецени, че отдаването под наем на жилищни обекти и свързаното с него почистване на общите части по изключение не следва да се разглеждат като самостоятелни и отделими една от друга сделки.

54. В този случай трябва да се приеме, че е налице обща доставка, която съответства на „отдаване под наем на недвижими имоти“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива. Следователно тази разпоредба на директивата би изключила прилагането на ДДС към цената, заплащана за почистването на общите части в конкретния отдаван под наем жилищен имот.

55. Следователно на втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че ако националната юрисдикция приеме, че отдаването под наем на жилищни обекти и свързаното с него почистване на общите части по изключение не следва да се разглеждат като самостоятелни и отделими една от друга сделки, почистването на общите части трябва да се разглежда като част от „отдаването под наем на недвижимо имущество“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива, поради което е изключено прилагането на ДДС към заплащаната за тази дейност цена.

## VII — Заключение

56. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, както следва:

- 1) Членове 6 и 13 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че отдаването под наем на жилищен обект (или евентуално на помещение с нежилищно предназначение) и свързаното с него почистване на общите части трябва принципно да се разглеждат като самостоятелни и отделими една от друга сделки.

Все пак задача на националната юрисдикция е да провери доколко предвиденото в договора за отдаване под наем, в правилника за вътрешния ред на отдадения под наем имот или установената правна практика в съответната държава членка позволява по изключение да се направи друга преценка.

- 2) Ако националната юрисдикция приеме, че отдаването под наем на жилищни обекти и свързаното с него почистване на общите части по изключение не следва да се разглеждат като самостоятелни и отделими една от друга сделки, почистването на общите части трябва да се разглежда като част от „отдаването под наем на недвижимо имущество“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива, поради което е изключено прилагането на ДДС към заплащаната за тази дейност цена.