



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

27 септември 2012 година *

„ДДС — Освобождаване на отдаването под наем на недвижимо имущество — Отдаване под наем на търговски площи — Услуги, свързани с отдаването под наем — Квалифициране на сделката за целите на облагането с ДДС — Сделка, състояща се от една-единствена доставка или от множество независими отделни доставки“

По дело C-392/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Обединеното кралство) с акт от 14 юли 2011 г., постъпил в Съда на 25 юли 2011 г., в рамките на производство по дело

Field Fisher Waterhouse LLP

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-н U. Lõhmus, председател на състав, г-н A. Rosas (докладчик) и г-н C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 юни 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Field Fisher Waterhouse LLP, от г-н N. Beecham, advocate, г-н D. Goy, г-н QC, и г-н M. Jones, barrister,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н A. Robinson, в качеството на представител, подпомаган от г-н R. Hill, barrister,
- за полското правителство, от г-н M. Szpunar, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-жа C. Soulay и г-н R. Lyał, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Field Fisher Waterhouse LLP (наричано по-нататък „FFW“) и Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) по повод на възстановяване на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за услуги, свързани с отдадени под наем от FFW търговски площи.

Правна уредба

- 3 Член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС гласи:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

- 4 Съгласно член 2 от тази директива:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

- 5 Член 2 от посочената директива гласи:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки::

[...]

1) отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти.

[...]“.

- 6 Съгласно член 137 от същата директива:

„1. Държавите членки могат да позволят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на следните сделки:

[...]

г) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти.

2. Държавите членки предвиждат подробните правила, регулиращи упражняването на избора по параграф 1.

Държавите членки могат да ограничат обхвата на това право на избор“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 7 FFW е адвокатска кантора, наела офиси в Лондон (Обединеното кралство).
- 8 Сключеният между FFW и наемодателя договор предвижда, че помещенията са отдадени под наем срещу заплащането на три вида наеми. Първият от тях е сумата, заплащана за ползването на помещенията, вторият съответства на припадащата се на FFW част от разходите за застраховане на цялата сграда, а третият вид наем е предвиден за услугите, задължително предоставяни от наемодателя съгласно договора. Този трети вид наем се състои в разходи, дължими срещу предоставяне на услуги (наричани по-нататък „консумативни разходи“), които включват снабдяването с топла и студена вода, отоплението на цялата сграда, ремонта на сградата и на общите части, както и на техническото оборудване на сградата (включително и на асансьорите), почистването на общите части, както и охраната на сградата. Договорът за наем предвижда, че при неплащане от жалбоподателя на тези три вида наеми наемодателят има право да прекрати този договор.
- 9 Според запитващата юрисдикция наемодателят не се е възползвал от правото си на избор на данъчно облагане по смисъла на член 137, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС. Следователно отдаването под наем на сградата, разглеждана в главното производство, е освободено от ДДС.
- 10 Наемодателите не начислявали и ДДС за услугите, доставяни на FFW, преценявайки, че последните също са освободени от облагане с ДДС.
- 11 FFW преценява, че посочените услуги, доставяни от наемодателя, са сделки, облагаеми с ДДС. Затова FFW отправя до Commissioners искане за възстановяване на размера на ДДС, който според него е заплатил за доставянето на тези услуги. След като Commissioners отхвърлят искането с основния мотив, че отдаването под наем и доставките на услуги според тях съставляват една-единствена доставка, освободена от ДДС, FFW подава жалба пред запитващата юрисдикция. Пред последната FFW поддържа, че доставките на услуги, които са предмет на разглежданите консумативни разходи в главното производство, трябва да бъдат разглеждани като подлежащи на облагане с ДДС сделки.
- 12 При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Основният въпрос в настоящото дело е въпросът дали услугите, предоставяни от наемодателите съгласно договора за наем, сключен с техните наематели (наричани по-нататък „услугите“), следва да се разглеждат като част от една-единствена освободена доставка, свързана с отдаване под наем на недвижим имот, било защото услугите обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка заедно с отдаването под наем, било защото те са „съпътстващи“ наема, който представлява основната доставка (наричан по-нататък „основната доставка“). При отговора на този въпрос и в светлината на Решение на Съда от 11 юни 2009 г. по дело RLRE Tellmer Property (C-572/07, Сборник, стр. I-4983) доколко релевантен е фактът, че услугите биха могли да бъдат (но фактически не са) предоставяни от лица, различни от наемодателите, макар съгласно разглеждания в настоящото дело договор за наем наемодателите да не са имали друг избор, освен да получат услугите от наемодателите?

- 2) За да се определи дали е налице една-единствена доставка, от значение ли е фактът, че при неплащане от наемателя на консумативните разходи наемодателят има право не само да откаже да достави услугите, но и да прекрати сключения с наемателя договор за наем?
- 3) Ако на първия въпрос бъде отговорено в смисъл, че е от значение възможността трето лице да предоставя услугите пряко на наемателя, когато се определя дали услугите са една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено или са доставка, съпътстваща основната доставка, дали тази възможност е само допълнителен фактор или пък е решаващ фактор? Ако тя е само допълнителен фактор или дори изобщо не е от значение, какви други фактори са релевантни, за да се определи дали услугите са съпътстваща доставка? По-конкретно доколко е от значение обстоятелството дали услугите се предоставят в помещенията, предмет на договора за наем, или във връзка с тези помещения, или пък в други части на сградата?
- 4) Ако е от значение възможността трети страни да предоставят услугите, кое е по-важно: дали фактът, че съществува правна възможност услугите да бъдат доставяни от трети страни — дори на практика да е трудно това да се организира или да се получи съгласието на наемодателя, — или фактът, че е налице фактическа възможност или обичайна практика за предоставянето на такива услуги?
- 5) Разглежданите в настоящото дело услуги се състоят в поредица услуги, предоставяни срещу заплащане на общи консумативни разходи. Ако някои от тези услуги (например почистването на общите части, охраната) не са част от една-единствена неделима икономическа доставка или трябва да се считат за съпътстващи основната доставка, но други услуги са, правилно ли е за общите разходи да се изготвя разбивка по различните услуги с цел да се определи каква част от тях подлежи на облагане и каква част е необлагаема? При условията на евентуалност правилно ли е в поредицата от предоставяни услуги последните да се разглеждат като толкова тясно свързани една с друга, че да образуват „една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено“ и която сама по себе си представлява една-единствена доставка, отделна от отдаването под наем на недвижими имоти?“.

По преюдициалните въпроси

- 13 Със своите въпроси, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, дали при обстоятелствата по делото в главното производство отдаването под наем на недвижими имоти и доставките на услуги, свързани с това отдаване под наем, трябва да се разглеждат като една-единствена доставка, напълно освободена от ДДС, или като множество независими, отделно разглеждани от гледна точка на облагането им с ДДС доставки. Тази юрисдикция иска по-конкретно да узнае какво е значението, което следва да се отдава при посочените обстоятелства, на факта, че от една страна, съгласно договора за наем наемателят трябва да получи някои от тези услуги от наемодателя, макар и да може по принцип да си осигури получаването поне на част от посочените услуги от трето лице, и че от друга страна, неплащането от наемателя на консумативните разходи дава на наемодателя правото да прекрати договора за наем. Фактически запитващата юрисдикция по принцип иска да разбере как следва да се постъпи в хипотезата, в която някои от посочените доставки на услуги са освободени от ДДС, така както е освободена основната доставка на отдаване под наем на недвижими имоти, докато други подлежат на облагане с ДДС като независими доставки.
- 14 Най-напред следва да се припомни, че за целите на ДДС всяка доставка в общия случай трябва да се счита за самостоятелна и независима, видно от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN,

C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 22, Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точка 35 и Решение от 2 декември 2012 г. по дело Everything Everywhere, C-276/09, Сборник стр. I-12359, точка 21).

- 15 Когато обаче една сделка съдържа няколко елемента, се поставя въпросът дали тя трябва да бъде разглеждана като съставена от една-единствена доставка или от множество самостоятелни и независими доставки, които следва да бъдат разглеждани поотделно от гледна точка на ДДС. Всъщност от съдебната практика на Съда е видно, че при определени обстоятелства множество формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени отделно и които по този начин могат да бъдат поотделно обложени или освободени, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато те не са независими (Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 51).
- 16 Във връзка с това Съдът се е произнесъл, че доставка трябва да се разглежда като една-единствена, когато два или повече елемента или действия, доставени от данъчнозадълженото лице, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа престация, чието разделяне на части би било изкуствено (вж. в този смисъл Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 22 и Решение по дело Everything Everywhere, посочено по-горе, точки 24 и 25).
- 17 Освен това такъв е случаят и когато една или множество доставки съставляват една основна доставка и доставката или доставките съставляват една или множество съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. А една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (вж. в този смисъл Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 30, Решение по дело Part Service, посочено по-горе, точка 52 и Решение от 10 март 2011 г. по дело Vog и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, Сборник, стр. I-1457, точка 54).
- 18 Като се има предвид двойното обстоятелство, според което, от една страна, всяка доставка трябва в общия случай да се счита за самостоятелна и независима и от друга страна, операцията, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционалността на системата на ДДС, необходимо е да се търсят характерните елементи на съответната сделка, за да се определи дали доставените услуги се състоят от множество отделни основни доставки или от една-единствена доставка (вж. в този смисъл Решение по дело CPP, точка 29, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 20, Решение по дело Aktiebolaget NN, точка 22, Решение по дело Everything Everywhere, точки 21 и 22, както и Решение по дело Vog и др., точка 53, посочени по-горе).
- 19 Не съществува обаче абсолютно правило, що се отнася до определянето на обхвата на една сделка от гледна точка на ДДС и следователно, за да се определи обхватът на доставката, е уместно да се вземат предвид всички обстоятелства (вж. Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 27).
- 20 В рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество само националните юрисдикции могат да определят дали в конкретния случай данъчнозадълженото лице прави една-единствена доставка и да извършват всички окончателни фактически преценки в това отношение (вж. в този смисъл Решение по дело CPP, точка 32, Решение по дело Part Service, точка 54, Решение по дело Vog и др., точка 55, посочени по-горе, и Определение от 19 януари 2012 по дело Purple Parking и Airparks Services, C-117/11, точка 32). Същевременно обаче Съдът следва да предоставя на

запитващите юрисдикции всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което те са сезирани (Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, посочено по-горе, точка 23).

- 21 В това отношение следва да се посочи, че от представената пред Съда преписка по делото е видно, че съгласно сключения между наемодателя и наемателя договор, освен отдаването под наем на помещенията на наемателя е предвидено наемодателят да му предоставя и определен брой услуги. В замяна на това наемателят е длъжен да заплаща на наемодателя суми, уточнени в посочения договор. Освен това при неплащане на тези суми от наемателя наемодателят има право да прекрати договора за отдаване под наем.
- 22 При тези условия, за да може да се установи дали съвкупността от услуги, които наемодателят доставя на наемателя, представлява от гледна точка на ДДС една-единствена доставка, следва да се изследва дали в конкретния случай доставените услуги съставляват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би имало изкуствен характер, или дали тя се състои от една основна доставка, по отношение на която другите доставки имат съпътстващ характер.
- 23 За целите на това изследване съдържанието на един договор за отдаване под наем може да съставлява важна насока за преценката на единния характер на престацията. В делото по главното производство изглежда, че икономическата причина за неговото сключване е не само получаването от наемателя на правото да ползва съответните помещения, но също така и получаването от наемателя на съвкупност от други услуги. В този смисъл договорът за отдаване под наем обозначава една-единствена доставка, договорена между наемодателя и наемателя. Освен това следва да се изтъкне, че наемът на недвижимите имоти, както и доставките на свързаните с него услуги като посочените в точка 8 от настоящото съдебно решение, обективно могат да съставляват една такава доставка. Всъщност получаването на съответните услуги не може да се приеме за съставляващо самоцел за един средностатистически наемател на помещения като тези в главното производство, а по-скоро съставлява начин основната доставка, а именно наемът на търговските площи, да се ползва при най-добри условия.
- 24 Разбира се, съгласно съдебната практика на Съда доставките на услуги като тези в главното производство не попадат непременно в обхвата на понятието „отдаване под наем на недвижими вещи“, за което се прилага предвиденото в член 135, параграф 1, буква л), от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл Решение от 13 юли 1989 г. по дело *Henriksen*, 173/88, *Recueil*, стр. 2763, точка 14 и Решение от 4 юни 2009 г. по дело *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, *Сборник*, стр. I-4629, точка 38). Това обаче изобщо не означава, че тези услуги, които са свързани с отдаването под наем на недвижими имоти и чието доставяне е предвидено в договор за отдаване под наем, не биха могли да съставляват съпътстващи доставки или да бъдат неделимо свързани с посоченото отдаване под наем.
- 25 Като се има предвид това, макар и при обстоятелствата в главното производство включването на доставки на услуги в разглеждания договор за отдаване под наем да подкрепя тезата за наличието на една-единствена доставка, важно е да се посочи, че само по себе си обстоятелството, че дадена доставка е включена в договор за отдаване под наем, не би могло само по себе си да съставлява определящ елемент в този смисъл. Така в хипотезата, в която договор за отдаване под наем предвижда включването на доставки, които по своето естество не биха могли да бъдат разглеждани като неделими или съпътстващи по отношение на основната доставка за наем на недвижими имоти, а биха били независими от нея, като такива доставки имат само изкуствена връзка с посочената основна доставка, тези доставки не биха могли да бъдат част от една-единствена доставка на отдаване под наем на недвижими имоти, освободена от ДДС. В делото по главното производство обаче, както беше установено в точка 23 от настоящото съдебно решение, получаването на доставките на разглежданите услуги изглежда не съставлява самоцел за наемателя.

- 26 Що се отнася до значението на обстоятелството, че определени услуги по принцип биха могли да бъдат доставяни от трето лице, следва да се посочи, че съществуването на такава възможност само по себе си също не е определящо. В действителност, видно от съдебната практика на Съда, възможността елементите на една-единствена доставка при други обстоятелства да бъдат доставяни отделно, е тясно свързана с понятието за една-единствена сложна сделка, видно от точка 15 от настоящото съдебно решение (вж. в този смисъл Определение по дело Purple Parking и Airparks Services, посочено по-горе, точка 31).
- 27 И накрая, що се отнася до хипотезата, в която различните доставки на услуги се извършват срещу общ наем, но в която някои от тях са освободени от ДДС също като основната доставка, докато други подлежат на облагане с ДДС като независими доставки, в подобен случай следва да бъде изготвена разбивка между отделните доставки на услуги на свързаните с тях консумативни разходи, за да се определи частта от посочените разходи, която подлежи на облагане с ДДС, и частта, която е освободена от този данък.
- 28 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че отдаване под наем на недвижими имоти и доставките на услуги, свързани с това отдаване под наем, като разглежданите в главното производство, могат да съставляват една-единствена доставка от гледна точка на ДДС. В това отношение възможността, предоставена на наемодателя в договора за отдаване под наем, да го прекрати, в случай че наемателят не плаща консумативните разходи, съставлява обстоятелство, което подкрепя тезата за наличието на една-единствена доставка, макар и тя да не съставлява непременно определящ елемент при преценката за наличието на такава доставка. В замяна на това обстоятелството, че доставките на услуги като разглежданите в главното производство по принцип биха могли да бъдат извършвани и от трети лица, не позволява да се направи изводът, че при обстоятелствата в главното производство те не могат да представляват една-единствена доставка. От компетентност на запитващата юрисдикция е да реши в светлината на насоките за тълкуване, предоставени от Съда в настоящото съдебно решение, както и от гледна точка на конкретните обстоятелства по делото, дали съответните сделки са свързани помежду си до такава степен, че те трябва да бъдат разглеждани като една-единствена доставка за отдаване под наем на недвижими имоти.

По съдебните разноски

- 29 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че отдаване под наем на недвижими имоти и доставките на услуги, свързани с това отдаване под наем, като разглежданите в главното производство, могат да съставляват една-единствена доставка от гледна точка на данъка върху добавената стойност. В това отношение възможността, предоставена на наемодателя в договора за отдаване под наем, да го прекрати, в случай че наемателят не плаща консумативните разходи, съставлява обстоятелство, което подкрепя наличието на една-единствена доставка, макар и тя да не съставлява непременно определящ елемент при преценката за наличието на такава доставка. В замяна на това обстоятелството, че доставките на услуги като разглежданите в главното производство по принцип биха могли да бъдат извършвани и от трети лица, не позволява да се направи

изводът, че при обстоятелствата в главното производство те не могат да представляват една-единствена доставка. От компетентност на запитващата юрисдикция е да реши в светлината на насоките за тълкуване, предоставени от Съда в настоящото съдебно решение, както и от гледна точка на конкретните обстоятелства по делото дали съответните сделки са свързани помежду си до такава степен, че те трябва да бъдат разглеждани като една-единствена доставка за отдаване под наем на недвижими имоти.

Подписи