



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

4 май 2023 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) — Изключения от освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква л) — Отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини във връзка с отдаването под аренда на стопанска постройка“

По дело C-516/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 26 май 2021 г., постъпил в Съда на 20 август 2021 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt X

срещу

Y,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: C. Lycourgos, председател на състава, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin и O. Spineanu-Matei (докладчик), съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, от J. Möller и A. Hoesch, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от R. Pethke и V. Uher, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 декември 2022 г.,

* Език на производството: немски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt X (данъчна служба X, Германия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) и Y по повод на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на операция по предоставяне на оборудване и машини във връзка с отдаването под аренда на стопанска постройка.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

- 3 Дял IX от Директивата за ДДС съдържа глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, съдържаща член 135, който гласи следното:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

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

2. Дейностите, посочени по-долу, се изключват от освобождаването, предвидено в параграф 1, буква а):

[...]

б) отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства;

в) отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини;

[...]

Държавите членки могат да приложат допълнителни ограничения на обхвата на освобождаването, посочено в параграф 1, буква а)“.

Регламент за изпълнение № 282/2011

- 4 Съгласно член 136, буква г) от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1), изменен с Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 г. (ОВ L 284, 2013 г., стр. 1) (наричан по-нататък „Регламент за изпълнение № 282/2011“):

„За целите на прилагането на Директива[та за ДДС] за „недвижим имот“ се счита:

[...]

г) всеки елемент, оборудване или машина, трайно монтирани в сграда или конструкция, които не могат да бъдат премествани, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията“.

- 5 Съгласно член 3, трета алинея от Регламент № 1042/2013 член 136 от Регламент за изпълнение № 282/2011 започва да се прилага от 1 януари 2017 г.

Германското право

- 6 Член 4, точка 12, първо изречение от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386) в приложимата му към фактите в главното производство редакция предвижда:

„Освободени от данък сред сделките по член 1, параграф 1, точка 1 от настоящия закон са:

[...]

12. а. отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти, [...]“.

- 7 Член 4, точка 12, второ изречение от Закона за данъка върху оборота в приложимата му към фактите в главното производство редакция уточнява, че „[н]е са освободени от данък [...] отдаването под наем и под аренда на машини и друго оборудване от всякакво естество, които са част от стопански площи (стопанско оборудване), дори те да представляват съществени елементи от сграда“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 През периода 2010—2014 г. У отдава под наем в рамките на договор за аренда стопанска сграда, предназначена за отглеждане на пуйки, заедно с постоянно инсталирано оборудване и машини. Според запитващата юрисдикция това оборудване и тези машини включват по-специално индустриален спирален конвейер, който служи за хранене на пуйките, както и система за отопление, вентилация и осветление, поддържаща температура и яркост, пригодени за техния етап на растеж, която осигурява необходимите условия за отглеждането им до кланична зрялост в определения срок. Посоченото оборудване и споменатите машини са специално пригодени за използването на сградата като сграда за отглеждане на такива птици.

- 9 Съгласно условията на договора за отдаване под аренда У получава единно възнаграждение за предоставянето на стопанската сграда за отглеждане на животни и на оборудването и машините. У счита, че неговата доставка по отдаване под аренда е като цяло освободена от ДДС.
- 10 Данъчната администрация обаче приема, че отдаването под аренда на въпросното оборудване и машини не е освободено от ДДС и че договореното единно възнаграждение, 20 % от което съответства на отдаването под аренда на машини и оборудване, подлежи в този размер на облагане с ДДС. Тази администрация издава ревизионни актове за спорните години.
- 11 Като се позовава на практиката на Съда и на практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), Finanzgericht (Финансов съд, Германия) уважава жалбата на У срещу тези актове, като приема, че разглежданата доставка по отдаване под аренда трябва да бъде изцяло освободена. Всъщност според този съд предоставянето на оборудването и машините представлява съпътстваща доставка към предоставянето на стопанската сграда за отглеждане на животни и трябва да бъде освободено на същото основание като него.
- 12 Данъчната администрация подава *ревизионна* жалба срещу това съдебно решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) — запитващата юрисдикция.
- 13 Тази юрисдикция иска да се установи как следва да се тълкува член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС.
- 14 Запитващата юрисдикция посочва, първо, като се основава на решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), че отдаването под аренда на индустриални спирални конвейери, на оборудване за отопление и вентилация и на системи за осветление е освободено от ДДС съгласно член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС. Според юрисдикцията това тълкуване се потвърждава от член 136, буква г) от Регламент за изпълнение № 282/2011, както и от германското гражданско право, съгласно което предметите, постоянно инсталирани в стопанска сграда за отглеждане на животни, представляват съществени елементи от сградата, от която са част.
- 15 Второ, запитващата юрисдикция счита, че независимо от редакционната разлика между член 135, параграф 1, буква л) и член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС и независимо от разликите между текстовете на тази директива на различните езици, отдаването под аренда и отдаването под наем трябва да се третира по един и същ начин за целите на тълкуването на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от посочената Директива за ДДС.
- 16 Трето, запитващата юрисдикция отбелязва, че от решение от 4 март 2021 г., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), следва, че в случай на икономическа сделка, състояща се от съвкупност от доставки, е необходима обща преценка, за да се определи дали една или повече от тези доставки могат да бъдат отделени от нея, като всяка от тях по общо правило трябва да се счита за отделна и самостоятелна доставка за целите на прилагането на ДДС, или дали те образуват едно неделимо цяло, което не може изкуствено да се раздробява.

- 17 Запитващата юрисдикция уточнява, че въз основа на тези принципи от съдебната практика Finanzgericht (Финансов съд) приема, че в случая предоставянето на оборудване и машини, които са специално пригодени елементи от оборудване, служещи единствено за използване при най-добри условия на стопанската сграда за отглеждане на пуйки, представлява доставка, съпътстваща основната доставка по предоставяне на недвижимия имот. Според запитващата юрисдикция, която цитира решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), такава преценка, съгласно която извършената доставка е една-единствена, е в съответствие с практиката на Съда.
- 18 Според запитващата юрисдикция в този контекст са възможни две тълкувания на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС.
- 19 Съгласно първото тълкуване изведените от Съда принципи за определяне дали е налице една-единствена икономическа доставка позволяват да се освободи от ДДС доставка, която по принцип би трябвало да бъде обложена с този данък по силата на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС, когато тя представлява доставка, съпътстваща освободена доставка. Запитващата юрисдикция счита, че това тълкуване се потвърждава от практиката на Съда, по-специално от решение от 13 юли 1989 г., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, т. 17 и 18), решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), което се отнася по-конкретно до прехвърлянето на стоки на склад в рамките на отдаването под наем на ресторант, и решение от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), съгласно което единствената доставка трябва да се облага със ставката на ДДС, определена в зависимост от основния елемент.
- 20 От това следва, че прилагането на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС се ограничава до случаите, в които предоставянето на постоянно инсталирано оборудване и машини не зависи от предоставянето на сграда или на земя.
- 21 Съгласно второто тълкуване член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС изисква разделяне на части на единните икономически сделки, като се разграничават доставките, освободени от ДДС съгласно член 135, параграф 1, буква л) от тази директива, от доставките, които се облагат с този данък съгласно член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от посочената директива.
- 22 Такова тълкуване също се подкрепя от практиката на Съда, по-специално от решение от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 43), според което освобождаването на отдаването под наем на сграда, което се основава на признаването на пасивния характер на това отдаване под наем, вече не е оправдано, когато посоченото отдаване под наем се съпътства от други търговски дейности, като например постоянно наблюдение, управление и поддръжка от страна на собственика на сградата, както и от предоставяне на други съоръжения, така че при липсата на особени обстоятелства същото отдаване под наем вече не може да бъде първостепенната услуга. От това би могло да следва, че предоставянето на оборудване и машини, посочено в член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС, не е пасивно, а се характеризира основно с поддържането на това оборудване и тези машини в готовност за експлоатация.

- 23 В този контекст Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Обхваща ли данъчното задължение по член 135, параграф 2, [първа алинея,] буква в) от Директивата за ДДС, свързано с отдаването под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини,

- само изолираното (самостоятелното) отдаване под наем на такова оборудване и машини, или също
- отдаването под наем (под аренда) на такова оборудване и машини, което въз основа на сключен между същите страни договор за отдаване под аренда на сграда (и като съпътстваща доставка към него) е освободено от данък по силата на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС?“.

По преюдициалния въпрос

- 24 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към отдаването под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини, когато това отдаване под наем е доставка, съпътстваща основната доставка по отдаване под аренда на сграда, извършена в рамките на сключен между същите страни договор за аренда и освободена по силата на член 135, параграф 1, буква л) от тази директива, и тези доставки образуват една-единствена икономическа доставка.
- 25 Член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС гласи, че отдаването под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини се изключва от освобождаването от ДДС, предвидено за отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти съгласно член 135, параграф 1, буква л) от тази директива.
- 26 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че запитващата юрисдикция няма съмнения относно приложимостта на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС към положение, при което отдаването под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини е независимо от каквато и да било сделка по отдаване под наем или под аренда на сграда.
- 27 Запитващата юрисдикция обаче счита, че предоставянето в главното производство на такова оборудване и машини е доставка, съпътстваща основната доставка, каквато е предоставянето на сградата, и че е неделима от последната, така че това предоставяне образува една-единствена доставка за прилагането на ДДС.
- 28 Съгласно практиката на Съда, когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се определи дали за целите на ДДС са налице две или повече отделни доставки или една единна доставка (решение от 25 март 2021 г., Q-GmbH (Застраховка за специални рискове), C-907/19, EU:C:2021:237, т. 19 и цитираната съдебна практика).

- 29 Наистина в общия случай всяка сделка трябва за целите на ДДС да се счита за отделна и самостоятелна, но ако от икономическа гледна точка сделката се състои от една-единствена доставка, тя не бива изкуствено да се раздробява, за да не се изкриви функционирането на системата на ДДС. Налице е единна доставка, когато няколко елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (вж. в този смисъл решение от 25 март 2021 г. Q-GmbH (Застраховка за специални рискове), C-907/19, EU:C:2021:237, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 30 Такава единна доставка е налице в частност когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, а други елементи, обратно, трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. По-конкретно една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща дадена основна доставка, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (решение от 25 март 2021 г., Q-GmbH (Застраховка за специални рискове), C-907/19, EU:C:2021:237, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 31 В рамките на такава единна икономическа доставка съпътстващата доставка подлежи на същото данъчното третиране в областта на ДДС като основната доставка (вж. в този смисъл решения от 25 февруари 1999 г., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, т. 32, и от 21 юни 2007 г., Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, т. 20).
- 32 В това отношение Съдът е постановил, че отдаване под наем на недвижими имоти, попадащо в приложното поле на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, и свързаните с това отдаване под наем доставки на услуги могат да съставляват една-единствена доставка на отдаване под наем на недвижими имоти от гледна точка на ДДС (вж. в този смисъл решение от 27 септември 2012 г., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 28). Освен това в решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 39—41), Съдът приема, че член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че договор за наем на недвижим имот, служил за търговската дейност на ресторант, и на необходимите за тази дейност оборудване и инвентар представлява една-единствена доставка, в която главната престация е отдаването под наем на недвижимия имот.
- 33 Освен това, като тълкува разпоредбите на 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 (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), чийто текст е по същество идентичен с този на член 135, параграф 1, буква л) и параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС, Съдът приема, че тъй като понятието за недвижими имоти задължително включва отдаването под наем на вещите, съставляващи основния предмет на наема, и отдаването под наем на всички вещи, които са тяхна принадлежност, отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране не се изключва от освобождаването от ДДС, предвидено за отдаването под наем на недвижими имоти, когато то е тясно свързано с отдаването под наем на такива имоти, поради което двата наема образуват една-единствена икономическа операция (вж. в този смисъл решение от 13 юли 1989 г., Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, т. 14—17).

- 34 Следователно, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 39 от заключението си, член 135, параграф 2 от Директивата за ДДС не представлява разпоредба, от която произтича, както твърди германското правителство, изискване за разделяне на една-единствена икономическа операция на отделни доставки.
- 35 Несъмнено от постоянната съдебна практика следва, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключения от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (решение от 19 декември 2018 г., *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 37 и цитираната съдебна практика). Следователно изключенията от такава дерогираща разпоредба във връзка с прилагането на ДДС, вследствие на които посочените в тях сделки подлежат на данъчно облагане, което представлява принципното правило в основата на тази директива, трябва да се тълкуват разширително (определение от 1 декември 2021 г., *Pilsētas zemes dienests*, C-598/20, непубликувано, EU:C:2021:971, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 36 Тези принципи обаче не са пречка за прилагането на съдебната практика, че различните доставки, съставляващи една-единствена икономическа доставка, следват един и същ режим в областта на ДДС. Всъщност Съдът е постановил, че да се позволи на държавите членки да прилагат различни ставки на ДДС за различните елементи, съставляващи една-единствена доставка, означава да им се позволи изкуствено да разделят на части тази доставка и крие риск от изкривяване на функционирането на системата на ДДС (вж. в този смисъл решение от 18 януари 2018 г., *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 37 В настоящия случай главното производство се отнася до отдаването под аренда на стопанска сграда, предназначена за отглеждане на животни, както и на постоянно инсталирано в тази сграда и специално пригодно за това отглеждане оборудване, като договорът за аренда е сключен между същите страни и предвижда единно възнаграждение. Запитващата юрисдикция следва да провери дали, както тя, изглежда, предполага, тези доставки съставляват една-единствена икономическа доставка.
- 38 Ако случаят е такъв, от цитираната в точки 31—33 по-горе съдебна практика следва, че при наличието на една-единствена икономическа доставка, съставена от основна доставка, освободена от ДДС по силата на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, състояща се в отдаване под аренда или под наем на недвижим имот, и от съпътстваща доставка, неделима от основната доставка и по принцип изключена от това освобождаване по силата на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от тази директива, съпътстващата доставка подлежи на същото данъчно третиране като основната доставка. Запитващата юрисдикция трябва също да определи дали доставките, съставляващи такава единствена икономическа доставка, са основни, или съпътстващи.
- 39 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към отдаването под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини, когато това отдаване под наем е доставка, съпътстваща основната доставка по отдаване под аренда на сграда, извършена в рамките на сключен между същите страни договор за аренда и освободена по силата на член 135, параграф 1, буква л) от тази директива, и тези доставки образуват една-единствена икономическа доставка.

По съдебните разноси

- 40 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от 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

не се прилага към отдаването под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини, когато това отдаване под наем е доставка, съпътстваща основната доставка по отдаване под аренда на сграда, извършена в рамките на сключен между същите страни договор за аренда и освободена по силата на член 135, параграф 1, буква л) от тази директива, и тези доставки образуват една-единствена икономическа доставка.

Подписи