Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. PITRUZZELLA
представено на 8 декември 2022 година [1]

Дело C-516/21

Finanzamt X
срещу
Y

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — ДДС — Освобождаване на сделки по отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти — Отдаване под наем на специално оборудвана стопанска сграда, предназначена за отглеждане на пуйки — Оборудване и машини, предоставени като съпътстващи отдаването под аренда на стопанска постройка — Една-единствена доставка — Обхват на изключението от освобождаването“

1. Въпреки че понятието „една-единствена доставка“ е предмет на значителна по обем практика на Съда, понастоящем последният е сезиран с искане да уточни дали тази съдебна практика следва да се отхвърли и да се запази множеството на доставките — а следователно и на ставките на данъка върху добавената стойност (ДДС) — когато една от тези доставки може да попадне в обхвата на общия режим, определен с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2], и така да подлежи на данъчно облагане.

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[2] ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

2. В глава 3 от Директивата за ДДС, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, член 135, параграф 1, буква л) гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

л) отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти“.

3. Член 135, параграф 2 от Директивата за ДДС гласи, че „[д]ейностите, посочени по-долу, се изключват от освобождаването, предвидено в параграф 1, буква л):

а) предоставянето на настаняване съгласно определенията в законодателството на държавите членки, в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително предоставянето на настаняване във ваканционни селища или на площадки, разработени за ползване като къмпинги;

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

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

г) наемането на сейфове.

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

Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011

4. 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 [3] е изменен с Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година [4], с който в Регламент за изпълнение № 282/2011 е добавен член 13б.

[3] ОВ L 77, 2011 г., стр. 1.

[4] ОВ L 284, 2013 г., стр. 1.

5. Съгласно въпросния член 13б, буква г)[5] за целите на прилагането на Директивата за ДДС за „недвижим имот“ се счита 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.

Германското право

6. Съгласно член 4, точка 12, първо изречение от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г.[6] (наричан по-нататък „UStG“) сред сделките по член 1, параграф 1, точка 1 от този закон са освободени от данък:

„(a) [о]тдаване под наем или под аренда на недвижими имоти […]“.

7. Член 4, точка 12, второ изречение от UStG уточнява, че „[н]е са освободени от данък […] отдаването под наем и под аренда на машини и друг[о оборудване] от всякакво естество, които са част от стопански площи (стопанско оборудване), дори те да представляват съществени елементи от сграда“.

Спорът в главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда

8. През периода 2010—2014 г. Y отдава под аренда стопански сгради, предназначени за отглеждане на пуйки, заедно с постоянно инсталирано оборудване и машини. Според запитващата юрисдикция това оборудване и тези машини, включващи по-специално индустриален спирален конвейер, както и система за отопление, вентилация и осветление, поддържаща температура и яркост, пригодени за етапа на растеж на съответните животни, служат за хранене на пуйките и за осигуряване на необходимите условия за отглеждането им, за да достигнат те кланична зрялост, и са специално пригодени за използване в съответствие с договора на сградата като стопанска сграда, предназначена за отглеждане на такива домашни птици.

9. Съгласно условията на договора за отдаване под аренда Y получава единно възнаграждение, което не е разделено между, от една страна, предоставянето на стопанската сграда за отглеждане на животни, и от друга страна, предоставянето на оборудването и машините. Y счита, че неговата доставка по отдаване под аренда е като цяло освободена от ДДС.

10. Finanzamt X (Данъчна служба X, Германия) обаче приема, че отдаването под аренда на въпросното оборудване и машини не е освободено от данък и че договореното единно арендно плащане, 20 % от което се полага на машините и оборудването, подлежи в този размер на облагане с ДДС. Тази служба издава ревизионни актове за установяване на данъчни задължения за спорните години. Y обжалва тези актове.

[5] Съгласно член 3, трета алинея от Регламент за изпълнение № 1042/2013, член 13б, който той добавя в Регламент за изпълнение № 282/2011, се прилага едва от 1 януари 2017 г.

[6] BGBl. 2005 I, стр. 386.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Долна Саксония, Германия), позовавайки се както на практиката на Съда, така и на тази на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), уважава жалбата, подадена от Y срещу тези актове, като приема, че е налице доставка, която е освободена като цяло. Всъщност според този съд предоставянето на оборудването и машините представлява съпътстваща услуга към предоставянето на стопанска сграда за отглеждане на животни, тъй като тези специално договорени елементи от оборудване служат единствено за използване при най-добри условия в съответствие с договора на стопанската сграда за отглеждане на пуйки. От това той заключава, че арендата, полагаща се за предоставянето на тези елементи, също е освободена от ДДС, както и цялото арендно плащане.

12. Данъчна служба X подава *ревизионна* жалба срещу това съдебно решение пред запитващата юрисдикция, Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия). Посочената юрисдикция има съмнения относно тълкуването, което трябва да се направи на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС.

13. Според запитващата юрисдикция, която се основава на решение Mailat[7], отдаването под аренда на индустриалния спирален конвейер, на оборудването за отопление и вентилация и на системите за осветление също е освободено от ДДС съгласно член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС. Такова тълкуване се потвърждава и от член 13б, буква г) от Регламент за изпълнение № 282/2011, в редакцията му съгласно Регламент за изпълнение № 1042/2013, както и от германското гражданско право, според което предметите, постоянно инсталирани в стопанската сграда за отглеждане на животни, представляват съществени елементи от сграда[8].

14. Най-напред запитващата юрисдикция отбелязва, че за разлика от текстовете на другите езици на член 135 от Директивата за ДДС, фактът, че в текста на немски език на член 135, параграф 2, буква в) от тази директива се посочва единствено отдаването под аренда на оборудване и машини, е без значение за тълкуването на разпоредбата, тъй като двата термина — „отдаване под наем“ и „отдаване под аренда“ — трябва да се разглеждат като синоними в широк смисъл.

15. Запитващата юрисдикция припомня практиката на Съда[9], съгласно която при икономическа сделка, състояща се от съвкупност от доставки, е необходим цялостен поглед, за да се определи дали една-единствена доставка, или повече доставки могат да бъдат отделени от нея, като по принцип всяка от тях трябва да се счита за отделна и независима доставка. Също така според Съда сделката не бива изкуствено да се раздробява и е налице една-единствена доставка, когато два или повече 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. Икономическа сделка съставлява една-единствена доставка, когато една или повече части трябва да се разглеждат като основна доставка, а други части трябва да се разглеждат като съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. Първият критерий, който следва да се вземе предвид, е липсата на самостоятелна цел на доставката от гледна точка на

[7] Решение от 19 декември 2018 г. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[8] В това отношение запитващата юрисдикция се позовава на национална съдебна практика, отнасяща се до система за хранене и вентилация в свинарник.

[9] Тук запитващата юрисдикция посочва решение от 4 март 2021 г., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

средния потребител. Вторият критерий е насочен към отчитане на съответната стойност на всяка от доставките, съставляващи икономическата сделка, при което едната се оказва незначителна, дори второстепенна спрямо другата.

16. Първоинстанционната юрисдикция постановява, че предоставянето на оборудването и машините, специално пригодени и служещи единствено за използване при най-добри условия на стопанската сграда за отглеждане на пуйки, е доставка, съпътстваща тази по отдаване под аренда на недвижимия имот, която е основната доставка. Според запитващата юрисдикция тази преценка за единство на доставката е в съответствие с практиката на Съда [10].

17. Запитващата юрисдикция отбелязва, че са възможни две тълкувания на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС.

18. Или изведените от Съда принципи, свързани с определянето на една-единствена сделка, биха имали предимство пред член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС, което потвърждава анализа на практиката на Съда, свързана с член 135, параграф 2, първа алинея, буква б) от тази директива, и по-специално решения Henriksen [11], Mailat [12] и Stadion Amsterdam [13]. От тези решения следва, че прилагането на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС е ограничено до случаите, в които предоставянето на оборудване и машини се извършва независимо и следователно без никаква връзка с допълнително предоставяне на сграда или земя.

19. Или от член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС може да се изведе задължение за разделяне, така че единствените сделки трябва да бъдат разделени на освободена част (съгласно член 135, параграф 1, буква л) от Директивата) и облагаема част (съгласно член 135, параграф 2, първа алинея, буква в). Подобно тълкуване намира подкрепа в практиката на Съда [14], съгласно която освобождаването, предоставено на отдаването под наем на недвижими имоти, което се основава на признаването на пасивния характер на самото отдаване под наем, вече не е обосновано, щом като посоченото отдаване под наем е придружено от други дейности, евентуално търговски, или предоставянето на други съоръжения и следователно вече не може да бъде първостепенната услуга. Следователно 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 готовността за експлоатация на тези машини.

20. Запитващата юрисдикция отбелязва също така, че макар в решение Mailat [15] Съдът да е приел, че към освободено от данък отдаване под наем на недвижим имот е налице съпътстваща доставка — на движима вещ, здраво свързана с недвижимия имот като неразделна част — той е направил това, без обаче да се произнесе по въпроса за прилагането на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС.

[10] В това отношение запитващата юрисдикция посочва решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[11] Решение от 13 юли 1989 г. (173/88, EU:C:1989:329).

[12] Решение от 19 декември 2018 г. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[13] Решение от 18 януари 2018 г. (C-463/16, EU:C:2018:22).

[14] В това отношение запитващата юрисдикция препраща към точка 43 от решение от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518).

[15] Решение от 19 декември 2018 г. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

21. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да отправи към Съда следния преюдициален въпрос:

„Обхваща ли данъчното задължение по член 135, параграф 2, [първа алинея,] буква в) от Директива[та 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 [Директива 2006/112]?“.

22. Германското правителство и Европейската комисия представят писмени становища пред Съда.

Анализ

23. С единствения си преюдициален въпрос, отправен към Съда, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи какви условия трябва да бъдат изпълнени, за да се приложи данъчното задължение, произтичащо от член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС. По-конкретно, когато е сключен договор за отдаване под аренда на сграда, предназначена за отглеждане на пуйки, и когато тази сграда е оборудвана със системи за вентилация, отопление, осветление и хранене, пригодени за функцията ѝ на стопанска сграда за отглеждане на животни, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от посочената директива повелява с оглед на ДДС поотделно да се разглеждат отдаването под аренда на недвижимия имот, от една страна, и отдаването под наем на посочените системи, като оборудване и машини, от друга страна [16].

24. В съображенията, които ще изложа по-долу, ще се опитам да докажа, че — освен ако не се откажем от установената съдебна практика — разглежданата в главното производство сделка, квалифицирана от самата запитваща юрисдикция като „една-единствена доставка“, не може да се облага с две различни ставки на ДДС, както и че нейното данъчно третиране се определя от третирането, произтичащо от член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС.

25. Доколкото разпоредбата, посочена в текста на преюдициалния въпрос, представлява изключение от член 135, параграф 1, буква л), по необходимост ще трябва да се откажем от тълкуването, което Съдът е дал в практиката си.

26. Преди това се налага да припомня съдебната практика относно понятието „една-единствена сделка“.

[16] В самото начало уточнявам, че нито от Директивата, нито от практиката на Съда следва, че трябва да се прави разграничение между тези две понятия, които следователно трябва да се разглеждат като синоними в широк смисъл (вж. например решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 36).

Преглед на практиката на Съда във връзка с понятието „една-единствена сделка“

27. Съгласно постоянната практика на Съда [17], за целите на ДДС обикновено всяка доставка трябва да се счита за отделна и независима, както следва от член 1, параграф 2 от Директивата за ДДС [18]. При определени обстоятелства обаче две и повече формално отделни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са независими. Става въпрос за една-единствена сделка, по-специално когато два или повече елемента или действия, извършени от данъчнозадълженото лице, са *толкова тясно свързани*, че обективно образуват *една-единствена неделима икономическа доставка*, чието разделяне на части би било изкуствено и би представлявало риск от промяна във функционирането на системата на ДДС [19]. Такъв е и случаят, когато една или повече доставки съставляват основната доставка, докато другата или другите доставки съставляват една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. В частност 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 [20].

28. Когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, за да се определи дали доставките представляват няколко независими доставки, или една-единствена доставка, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които тя протича [21], и е необходимо да се потърсят характерните елементи на съответната сделка [22]. От самата квалификация като „една-единствена доставка“ на сделка, включваща няколко елемента, следва, че за тази сделка се прилага *една и съща ставка на ДДС* [23].

Относно обхвата на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС

29. Съгласно също толкова трайно установената съдебна практика основната характеристика на понятията „отдаване под аренда“ и „отдаване под наем“ на недвижим имот [24] по смисъла на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, при липсата на определение на тези понятия в посочената разпоредба, се състои в предоставянето на

[17] Трябва да се отбележи, че член 135, параграф 1, буква л) и параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС съответстват на член 13, Б, буква б) и буква б), точка 3 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 (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), и че практиката на Съда във връзка с тези последни разпоредби е приложима, mutatis mutandis, към съответните разпоредби на Директивата за ДДС.

[18] Вж. по-специално решения от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, т. 30 и цитираната съдебна практика), от 28 юни 2017 г., Leventis и Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, т. 18), както и от 4 март 2021 г., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, т. 37).

[19] Вж. решение от 18 януари 2018 г., г., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, т. 22 и 26).

[20] Вж. по-специално решения от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, т. 31 и цитираната съдебна практика), от 18 януари 2018 г., г., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, т. 23), както и от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 32—34).

[21] Вж. решение от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 28).

[22] Вж. решение от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, т. 32 и цитираната съдебна практика).

[23] Вж. решение от 18 януари 2018 г., г., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, т. 26 и цитираната съдебна практика). Това важи дори когато е възможно да се идентифицира цената, съответстваща на всеки отделен елемент, съставляващ единната доставка (вж. решение от 3 септември 2015 г., Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани (C-463/14, EU:C:2015:542, т. 27).

[24] Относно автономния характер на понятията, посочени в член 135, вж. по аналогия решение от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, т. 16 и цитираната съдебна практика).

съдоговорителя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, на правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право [25]. За да се установи дали конкретно споразумение съответства на това определение, трябва да се отчетат всички характеристики на сделката и обстоятелствата, при които тя е извършена. В това отношение решаващо значение има обективното съдържание на сделката, независимо от квалификацията, която ѝ дават страните [26].

30. Освен това, тъй като член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС представлява изключение от общия принцип, че всяка възмездна доставка на услуги от данъчнозадължено лице се облага с ДДС, текстът му следователно подлежи на стриктно тълкуване [27]. По принцип националните юрисдикции, които единствено са компетентни да преценяват фактите с оглед на обстоятелствата във всеки конкретен случай, следва да определят основните характеристики на въпросната доставка за целите на квалифицирането ѝ от гледна точка на Директивата за ДДС [28]. Съдът все пак може да даде на посочените юрисдикции всички насоки за тълкуване, полезни за решаването на спора [29].

31. Следва също така да се добави, че що се отнася до обосновката на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, Съдът е постановил, че предвиденото в него освобождаване „се обяснява с факта, че отдаването под наем на недвижимо имущество, макар да е стопанска дейност, обикновено представлява относително пасивна дейност, която не генерира значителна добавена стойност. Така подобна дейност следва да се разграничава от други дейности, които имат промишлен или търговски характер — като тези, обхванати от изключенията [по член 135 параграф 2 от Директивата за ДДС] — или имат обект, който се характеризира по-добре с изпълнението на услуга, отколкото с простото предоставяне на недвижимо имущество, каквото е правото да се ползва терен за голф, това да се ползва мост срещу заплащане на такса за преминаване, или пък правото да се монтират автомати за продажба на цигари в търговски обект“ [30]. Така според Съда пасивният характер на отдаването под наем или под аренда на недвижимо имущество, който обосновава освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, „се дължи на естеството на самата сделка, а не на начина, по който наемателят ползва съответния имот“ [31]. С други думи, фактът, че наемател на недвижим

[25] Вж. решение от 22 януари 2015 г., Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, т. 21 и цитираната съдебна практика). Вж. също решения от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 36 и цитираната съдебна практика), от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, т. 18), както и от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikö (Служба за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 40).

[26] Вж. решение от 22 януари 2015 г., Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, т. 21 и цитираната съдебна практика).

[27] От богатата съдебна практика вж. решения от 22 януари 2015 г., Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, т. 23), от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 37 и цитираната съдебна практика), от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 38), както и определение от 1 декември 2021 г., Pilsētas zemes dienests (C-598/20, непубликувано, EU:C:2021:971, т. 29). Съдът обаче не се е отказал да обогати значението на тези термини: вж. например решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Вж. решение от 22 януари 2015 г., Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, т. 24).

[29] Вж. решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 35 и цитираната съдебна практика).

[30] Вж. по аналогия решение от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, т. 19). Вж. също решение от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 41).

[31] Вж. по аналогия решения от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, т. 20), и от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 42). Съдът припомня, че „не може да се ползва от това освобождаване дейност, която включва не само пасивно предоставяне на недвижимо имущество, но и известен брой търговски дейности като наблюдение, управление и постоянна поддръжка от страна на собственика, както и предоставяне на други съоръжения, така че при липсата на особени обстоятелства отдаването под наем на този имот не може да бъде първостепенната услуга“ [решения от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, т. 21 и цитираната съдебна практика), и от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 43)].

имот стопанисва същия, като го ползва за търговски цели в съответствие с клаузите на договора за наем, не е сам по себе си от естество да изключи собственика на този имот от освобождаването от ДДС, предвидено в член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС[32].

Прилагане към спора в главното производство

32. От този преглед на съдебната практика следва, че в случай на множество доставки по една и съща сделка, за целите на определяне на ставката за ДДС, приложима към посочената сделка[33], следва да се проучи дали последната трябва да се счита за една-единствена, какъвто е случаят, когато а) два или повече от нейните елементи са толкова тясно свързани, че обективно образуват една неделима икономическа услуга, докато тяхното разделно разглеждане би било изкуствено, или б) въпросната сделка може да бъде разделена на основна доставка и една или повече други, съпътстващи я доставки, като данъчното третиране на сделката като цяло се определя от това, приложимо към основната услуга.

33. *По своята същност* тази методология се прилага при наличие на доставки, които — разглеждани поотделно — биха довели до прилагането на различна ставка на ДДС. Такъв подход следва и Съдът при наличието на сделка, състояща се от основна освободена услуга и съпътстваща услуга, подлежаща на облагане с ДДС[34]. Добавям, че както наскоро бе посочено от генералния адвокат Kokott, „[е]динната комплексна доставка се характеризира с неделимостта на елементите ѝ. При единната комплексна доставка отделните елементи на доставката така се сливат в нова самостоятелна доставка, че според общоприетото схващане е налице само една-единствена доставка“[35].

34. С други думи, обратно на това, което, изглежда, предлага германското правителство, съотношението освобождаване/изключение, изразено в член 135, параграфи 1 и 2 от Директивата за ДДС, по принцип допуска дадена сделка да се квалифицира като „една-единствена“ дори тя да е съставена от елемент, освободен от данък на основание член 135, параграф 1 от тази директива, и от елемент, подлежащ на облагане с ДДС на основание член 135, параграф 2 от Директивата за ДДС.

35. Това впрочем се потвърждава от решение Henriksen[36], в което Съдът е бил запитан дали член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „отдаване под наем на места за паркиране на превозни средства“ обхваща и отдаването под наем на закрити гаражи, свързани с недвижими имоти, чието отдаване под наем е освободено от ДДС. След като признава, че изключенията от освобождаването, предвидени в тази разпоредба, не трябва да се тълкуват стриктно, при положение че целят именно да поставят съответните сделки под общия режим на тази директива — и следователно те да бъдат обложени с ДДС[37] — Съдът уточнява, че понятието „отдаване

[32] Вж. по аналогия решение от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, т. 22).

[33] За подробен и систематичен анализ в това отношение препращам към заключението на генералния адвокат Kokott по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, т. 20 и сл.).

[34] Вж., както посочва Комисията в становището си, решения от 25 февруари 1999 г., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, т. 32), от 21 юни 2007 г., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, т. 20), както и от 27 септември 2012 г., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, т. 28).

[35] Заключение на генералния адвокат Kokott по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, т. 25).

[36] Решение от 13 юли 1989 г. (173/88, EU:C:1989:329).

[37] Вж. решение от 13 юли 1989 г., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, т. 12).

под наем на недвижими вещи“, за което се прилага предвиденото в член 13, Б, буква б) от Шеста директива освобождаване, „в допълнение към отдаването под наем на вещите, съставляващи основния предмет на наема, задължително включва[ло] и отдаването под наем на всички вещи, които са тяхна принадлежност“ [38]. От това Съдът заключава, че не може да се изключи от освобождаването отдаването под наем на места за паркиране на превозни средства, когато това отдаване под наем е *тясно свързано* с отдаването под наем на недвижимо имущество с друго предназначение, което от своя страна е освободено, като недвижими имоти, използвани за жилищни нужди или за търговска употреба, тъй като двата наема образуват *една-единствена икономическа операция* [39]. Следователно Съдът правилно е постановил, че понятието „отдаване под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства“ визира отдаването под наем на всички площи, предназначени за паркиране на превозни средства, включително закритите гаражи, и че тези отдавания под наем не могат да бъдат изключени от освобождаването, предвидено за отдаването под наем на недвижимо имущество, ако са тясно свързани с онези, които от своя страна са освободени, на недвижимо имущество с друго предназначение [40].

36. Следователно това решение е още един пример за прецедент в прилагането на теорията за една-единствена доставка, при който съответната сделка се състои от освободена основна доставка (отдаването под наем на жилищен имот) и съпътстваща доставка, за която изрично е било предвидено, че не попада в обхвата на освобождаването. Така Съдът не тълкува член 13, Б, буква б), точки 1—4 от Шеста директива в смисъл, че тази разпоредба действа като клауза за фрагментиране, която има предимство пред или възпрепятства използването на понятието „една-единствена доставка“.

37. Впрочем припомням, че не Съдът е този, който трябва да квалифицира фактите по главното производство, тъй като квалифицирането им е от компетентността единствено на националния съд. Ролята на Съда се свежда до това да предостави на последния тълкуване на правото на Съюза, полезно за решението, което той трябва да постанови по спора, с който е сезиран [41]. Следователно задача именно на запитващата юрисдикция е да определи дали в даден случай данъчнозадълженото лице извършва една-единствена доставка, и да прецени окончателно фактическите обстоятелства във връзка с това [42]. Именно от преписката обаче става ясно, че самата запитваща юрисдикция вече е извършила този анализ. Всъщност тази юрисдикция споделя преценката на първоинстанционния съд, който в съответствие с припомнените по-горе принципи от съдебната практика е приел, че е налице една-единствена сделка [43], състояща се от основна доставка (отдаване под аренда на сградата за отглеждане на животни) и съпътстваща доставка (отдаване под аренда на специфичното оборудване на сградата с оглед функцията ѝ на сграда за отглеждане на животни).

38. Както припомних по-горе, констатацията за наличието на една-единствена доставка не е съвместима с прилагането на диференцирано данъчно задължение, което Съдът ясно припомня, като постановява, че „от самата квалификация като една-единствена доставка на

[38] Решение от 13 юли 1989 г., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, т. 14).

[39] Вж. решение от 13 юли 1989 г., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, т. 15).

[40] Вж. решение от 13 юли 1989 г., Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, т. 17).

[41] Вж. решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, т. 25 и цитираната съдебна практика).

[42] Вж. решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 35 и цитираната съдебна практика). Вж. също в този смисъл решение от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни) (C-215/19, EU:C:2020:518, т. 30—32).

[43] В това отношение препращам по-специално към точки 46, 48 и 50 от преюдициалното запитване.

сделка, съдържаща няколко елемента, произтича, че по отношение на тази сделка се прилага една и съща ставка на ДДС“[44]. Изхождайки обаче от предпоставката — в съответствие със съдебната практика, която току-що припомних — че спорът в главното производство се характеризира с наличието на една-единствена доставка, запитващата юрисдикция същевременно по необходимост е установила, че Данъчна служба X не може да прилага диференцирани ставки на ДДС по отношение на такава доставка.

39. Според мен е ясно, че член 135, параграф 2 от Директивата за ДДС не действа като задължителна клауза за разделяне, както твърди германското правителство. Макар наистина в решение Sequeira Mesquita[45] Съдът да е проверил — дори след като е установил наличието на една-единствена доставка, която, изглежда, попада в обхвата на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС — дали разглежданата доставка не попада сред изключенията от освобождаването по член 135, параграф 2 от тази директива, той само констатира, че случаят не е такъв, като същевременно признава, че не е бил сезиран с този въпрос, и без да изразява позиция относно възможните последици от подобна констатация[46]. При тези условия не може да се твърди, както предлага германското правителство, че това решение въвежда задължение за разделяне на доставките, което произтичало от член 135, параграф 2 от Директивата за ДДС и което системно трябвало да има предимство пред прилагането на теорията за една-единствена доставка.

40. Впрочем в писменото си становище германското правителство припомня, че изборът на законодателя на Съюза да освободи отдаването под наем на недвижимо имущество на основание член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, е направен с оглед на факта, че една такава дейност е относително пасивна, свързана със самото изтичане на период от време и не генерира значителна добавена стойност[47], за разлика от други дейности[48], които имат промишлен или търговски характер или имат обект, който се характеризира по-добре с изпълнението на услуга, отколкото с простото предоставяне на недвижимо имущество. В преписката обаче не откривам никакво доказателство, което би могло да постави под въпрос това изискване за пасивност на сделката, ако се установи, че съгласно теорията за една-единствена доставка цялата сделка, разглеждана в рамките на спора в главното производство, следва да бъде освободена на основание член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС. По-специално, по делото няма данни, че наемодателят има конкретно задължение да поддържа различните съоръжения, специално пригодени за договорно предвиденото използване на съответната сграда[49].

41. Впрочем разглежданото в главното производство положение би могло да се сравни с това, което Съдът е трябвало да разгледа в решението си по дело Mailat[50]. По това дело въпросът е дали договор за наем на недвижим имот, служил за търговска дейност на ресторант, заедно с цялото оборудване и инвентар, необходими за тази дейност, представлява „отдаване под наем […] на недвижими имоти“ по смисъла на член 135,

[44] Решение от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, т. 26 и цитираната съдебна практика). Вж. също точка 36 от това решение.

[45] Решение от 28 февруари 2019 г. (C-278/18, EU:C:2019:160).

[46] Вж. решение от 28 февруари 2019 г., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, т. 32 и 33).

[47] Което Съдът също е признал: вж. по-специално решение от 18 ноември 2004 г., Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, т. 20 и цитираната съдебна практика).

[48] Вж. точка 31 от настоящото заключение.

[49] Още веднъж, постановявайки, че е налице единна доставка, запитващата юрисдикция същевременно установява, че отдаването под наем на съоръженията, с които е оборудвана сградата за отглеждане на животни, не представлява самоцел за наемателя, а само средство за ползване на основната услуга при възможно най-добри условия.

[50] Решение от 19 декември 2018 г. (C-17/18, EU:C:2018:1038).

параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, или предоставяне на комплексна услуга. След като се запознава с материалите по делото, Съдът приема, че не изглежда възможно *движимите* вещи, предмет на договора за наем, да бъдат разделени от наема на недвижимия имот. Някои от тези вещи (като кухненското оборудване и машини) били *прикрепени* към този недвижим имот и трябвало да се считат за *неразделна част от него*[51]. Тъй като инвентарът, който е бил нает, или част от него, прехвърлена едновременно с недвижимия имот, също е бил(а) предназначен(а) за работата на ресторанта на същото основание като този имот, това отдаване под наем/цесия също не можело да се счита, че има своя собствена цел, а се определяло/а като средство за ползване при възможно най-добри условия на главната услуга, която се състои в отдаването под наем на недвижимия имот[52]. Поради това Съдът постановява, че в такъв случай отдаването под наем на недвижимия имот трябва да се разглежда като главната престация по отношение на отдаването под наем на оборудването — независимо дали е прикрепено към този недвижим имот — и на инвентара[53].

42. Считам също и че в контекста на спора в главното производство такъв договор за отдаване под наем, при който възнаграждението на собственика винаги се явява пасивно, с изтичането само на определен период от време, не включва никаква друга престация освен предоставянето на наемателя на наетия недвижим имот, дори да е оборудван с редица системи, полезни за неговото функциониране.

43. Следователно от всички изложени по-горе съображения следва, че предвиденото в член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС данъчно облагане не се прилага, когато отдаването под наем или под аренда на оборудване и машини е само съпътстващата доставка към основната доставка, която е отдаването под наем или под аренда на сграда.

44. Германското правителство счита, че подобна преценка би означавала силно стесняване на обхвата на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС и би противоречала на принципа за неограничително тълкуване на разпоредбите на общия режим, установен с тази директива.

45. Не споделям тези резерви.

46. От една страна, не смятам, че е възможно да се направят окончателни заключения относно обхвата на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС, тъй като в крайна сметка той ще зависи изключително от конкретната преценка на всяка сделка. Мога да си представя например, че отдаването под наем на оборудване или на машини, макар и придружено от отдаване под наем или под аренда на сграда, при други обстоятелства представлява основната доставка. После, отдаването под наем или под аренда на оборудването и машините, отговарящи на квалификацията „недвижими

[51] След като тези вещи бъдат прикрепени и следва да се считат за неразделна част от съответния недвижим имот, *преместваемият* им характер би могъл да бъде предмет на обсъждане. Вероятно не е напълно изключено Съдът тогава да се занимава с вещи, които могат да бъдат квалифицирани като „оборудване“ или „машини“ по смисъла на член 135, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС.

[52] Вж. решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 39).

[53] Вж. решение от 19 декември 2018 г., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 41).

имоти“ [54], което поне отчасти може да се разглежда отделно от това на сградата или конструкцията, в която се намират, също ще подлежи на облагане с ДДС на основание член 135, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС.

47. От друга страна, съдържащите се в член 135, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС понятия може да продължат да се определят широко, което означава разбиране в широк смисъл какво може да е „оборудване“ или „машина“ по смисъла на тази разпоредба. За сметка на това ми се струва, че тълкувателните принципи за прилагане по отношение на разпоредби, които изключват освобождаването, сами по себе си не изискват да се изключи прилагането на съдебната практика относно единните доставки, поради всички причини, които припомних.

48. При тези условия считам, че член 135, параграф 1, буква л) и параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че освобождаването от данък на отдаването под аренда на сграда за отглеждане на животни обхваща и отдаването под аренда на оборудване и машини по смисъла на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС, които представляват специфично оборудване на сградата с оглед на функцията ѝ като стопанска сграда за отглеждане на животни, когато това оборудване и тези машини, изглежда, се предоставят като съпътстваща доставка спрямо отдаването под аренда на сградата.

Относно тълкуването на член 135, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС

49. Ако Съдът отговори на поставения преюдициален въпрос в смисъл, че член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС не се прилага в рамките на спора в главното производство поради наличието на една-единствена доставка, характеризираща се основно с отдаване под аренда на сградата, което би довело до освобождаване на сделката на основание член 135, параграф 1, буква л) от тази директива, германското правителство счита, че това не означава автоматично, че национална разпоредба като член 4, точка 12, второ изречение от UStG е несъвместима с Директивата за ДДС. Напротив, възниква въпросът дали отдаването под аренда на оборудването и машините, с които е оборудвана сградата, би могло да се облага с ДДС на основание член 135, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС — въпрос, на който германското правителство иска от Съда да отговори.

50. От анализа на преписката обаче е видно, че запитващата юрисдикция не е сезирала ясно и изрично Съда с въпрос относно тълкуването на тази последна разпоредба [55]. Признавайки, че това може да е въпрос, който е възможно да възникне на по-късен етап от анализа на положението в главното производство, трябва да се констатира, че Съдът не може да отговори на този въпрос, повдигнат единствено от германското правителство.

[54] Както според мен вече е видно от тълкуването на член 135, параграф 1, буква л) във връзка с член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС и както се потвърждава от Регламент за изпълнение № 282/2011, в редакцията му съгласно Регламент за изпълнение № 1042/2013 (вж. точка 4 от настоящото заключение).

[55] Вж. по-специално отговора на запитващата юрисдикция на искането на Съда за информация от 20 октомври 2021 г., получен от Съда на 1 декември 2021 г.

Заключение

51. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) преюдициален въпрос по следния начин:

„Член 135, параграф 1, буква л) и 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:

освобождаването от данък на отдаването под аренда на сграда за отглеждане на животни обхваща и отдаването под аренда на оборудване и машини по смисъла на член 135, параграф 2, първа алинея, буква в) от тази директива, които представляват специфично оборудване на сградата с оглед на функцията ѝ като стопанска сграда за отглеждане на животни, когато това оборудване и тези машини, изглежда, се предоставят като съпътстваща доставка спрямо отдаването под аренда на сградата.