Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

16 април 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност — Отдаване под наем на недвижим имот — Доставка на електроенергия, топлоенергия и вода, както и събиране на отпадъците — Договори между наемодателя и доставчиците на тези стоки и услуги — Услуги, предоставяни на наемателя, които се считат за извършвани от наемодателя — Консумативни разходи — Определяне на данъчната основа — Възможност за включване на консумативните разходи в данъчната основа на услугите по отдаване под наем — Сделка, състояща се от една-единствена доставка или от няколко самостоятелни доставки“

По дело C-42/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 22 октомври 2013 г., постъпил в Съда на 27 януари 2014 г., в рамките на производство по дело

Minister Finansów

срещу

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на състава, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas и C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: E. Sharpston,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 27 ноември 2014 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Minister Finansów, от T. Tratkiewicz и J. Kaute, в качеството на представители,

— за Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, от K. Przygodzka и A. Fajt, в качеството на представители, подпомагани от K. Warfołomiejew, radca prawny и Ł. Adamczyk, doradca podatkowy,

* Език на производството: полски.

— за полското правителство, от B. Majczyna и A. Kramarczyk-Szaładzińska, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от K. Nasopoulou, в качеството на представител,

— за правителството на Обединеното кралство, от J. Beeko, в качеството на представител, подпомагана от R. Hill, barrister,

— за Европейската комисия, от Ł. Habiak и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Minister Finansów (министъра на финансите) и Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Агенция за управление на недвижимите имоти на армията във Варшава, наричана по-нататък „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa“) по повод на издадените от Minister Finansów на 21 юни 2011 г. индивидуални указания, с които се отхвърля начинът на изчисляване и на прилагане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), възприет от Wojskowa Agencja Mieszkaniowa по отношение на стоките и услугите, предоставяни в рамките на отдаването под наем на недвижими имоти.

Правна уредба

Правото на Съюза

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

„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 Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

„„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

5 Член 15, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Електроенергия, газ, топлинна или хладилна енергия, както и други подобни, се третират като материално имущество“.

6 Член 24, параграф 1 от посочената директива гласи:

„„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

7 Член 73 от Директивата за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

Полското право

8 Член 7, параграф 1 от Закона за данъка върху добавената стойност върху стоките и услугите (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U, № 54, точка 535) от 11 март 2004 г. предвижда:

„Доставка на стока по смисъла на член 5, параграф 1, точка 1 означава прехвърлянето на правото на разпореждане със стоката като собственик [...]“.

9 В член 8, параграф 1 от този закон се уточнява:

„Доставка на услуги по член 5, параграф 1, точка 1 е всяка доставка, която е предназначена за физическо или юридическо лице или за образувание без юридическа правосубектност и която не е доставка на стоки по смисъла на член 7 [...]“.

10 Член 29, параграф 1 от посочения закон гласи следното:

„Данъчната основа се състои от оборота, освен в случаите по членове 2—21, членове 30—32, член 119, както и член 120, параграфи 4 и 5. Оборотът съответства на дължимата въз основа на продажбата сума, намалена със стойността на дължимия данък. Дължимата сума обхваща цялата дължима от получателя или трето лице престация. Оборотът се увеличава със субсидиите, финансиранията и другите подобни плащания, намалени със стойността на дължимия данък, които пряко се отразяват на цената (дължимата сума) на доставените от данъчнозадълженото лице стоки или услуги“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa е публичноправен субект, на който е възложено по-специално отдаването под наем на поверените му държавни недвижими имоти. В рамките на тази дейност посочената агенция извършва префактуриране на доставки, включващи, от една страна, някои комунално-битови услуги, като доставката на електроенергия, топлоенергия и вода, както и от друга страна, събирането на отпадъците, като прехвърля на наемателя направените от нея разходи за закупуването на тези стоки и услуги от доставчици — трети лица. Що се отнася до комунално-битовите услуги, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa фактурира авансово на наемателя сума, чийто размер се определя в договора за наем, като използва приложимата за доставката на всяка комунално-битова услуга данъчна ставка и след края на всяка календарна година уравнява сметките в зависимост от действителното потребление на електроенергия, топлоенергия и вода от наемателя.

12 След като ставката на ДДС е увеличена от 1 януари 2011 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa си задава въпроси във връзка с данъчните ставките, които намират приложение спрямо сумите, посочени в издадените след тази дата фактури било за да се претендират неплатени от наемателите суми, било за да се коригира надвнесена сума. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa се обръща към Minister Finansów с молба за издаване на индивидуални указания, като посочва кои са приложимите според нея ставки.

13 В индивидуалните указания от 21 юни 2011 г. Minister Finansów посочва, че предложеният от Wojskowa Agencja Mieszkaniowa начин на изчисляване на ДДС е неправилен, и подчертава, че доставката на комунално-битови услуги и събирането на отпадъци са част от съвкупност, образуваща една-единствена доставка, а именно услугата по отдаване под наем. Следователно тези различни доставки трябвало да се включат в данъчната основа на посочената услуга, която представлявала основната доставка, и към тях да се приложи единна данъчна ставка, а именно приложимата към споменатата услуга. Minister Finansów уточнява, че от 1 януари 2011 г. тази ставка възлиза на 23 %, а преди това е била 22 %.

14 След като застъпената в индивидуалните указания позиция е потвърдена от администрацията, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa подава жалба до Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Административен съд на воеводство Варшава), който с решение от 17 юли 2012 г. отменя указанията на Minister Finansów.

15 Този съд приема, че сумите, дължими за доставката на комунално-битови услуги и за събиране на отпадъци, трябва да бъдат включени в данъчната основа на услугата по отдаване под наем като елемент от наемната цена, освен ако от договора за наем не следва изрично, че всички или някои от тези суми не са включени в наемната цена и се плащат отделно от наемателя.

16 Посоченият съд счита, че Wojskowa Agencja Mieszkaniowa не е представила ясна информация в това отношение и че преди да издаде индивидуалните указания, Minister Finansów е трябвало да поиска уточнения от нея.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie уточнява, че липсата на договор, сключен пряко между наемателя и доставчиците на комунално-битови услуги и на услугата по събиране на отпадъците, не означава непременно, че наемодателят предоставя на наемателя една-единствена услуга по отдаване под наем с комплексен характер.

18 Minister Finansów подава касационна жалба до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд).

19 Тази юрисдикция подчертава, че делото има важни практически последици, тъй като, що се отнася по-специално до снабдяването с вода, в зависимост от това дали водата се фактурира отделно, или е включена в наемната цена, приложимата ставка на ДДС ще бъде съответно 8 % или 23 %. Naczelny Sąd Administracyjny обаче изпитва съмнения по въпроса как следва да се тълкува Директивата за ДДС с оглед на практиката на Съда, и по-специално във връзка с въпроса дали наемодателят извършва една-единствена доставка, или няколко отделни доставки.

20 При тези условия Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 14, параграф 1, член 15, параграф 1 и член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че доставките на електроенергия, топлоенергия и вода, както и на услуги по събиране на отпадъците, направени от специализирано трето лице в полза на наемателя, който непосредствено ползва тези стоки и услуги, са извършени в

действителност от наемодателя, когато последният е сключил договора за доставката на посочените стоки и услуги и начислява единствено направените за това разходи на наемателя на помещението, който действително ги ползва?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, разходите за ползваните от наемателя на помещението електроенергия, топлоенергия, вода и услуги по събиране на отпадъци увеличават ли данъчната основа (наемната цена) по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС на услугата по отдаване под наем, или въпросните доставки на стоки и услуги представляват доставки, отделни от услугата по отдаване под наем на помещението?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

21 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 14, параграф 1, член 15, параграф 1 и член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че при отдаването под наем на недвижими имоти доставката на електроенергия, топлоенергия и вода, както и събирането на отпадъците, извършвани от трети лица в полза на наемателя, който използва пряко тези стоки и услуги, следва да се считат за извършвани от наемодателя, когато последният е сключил договорите за тези доставки и начислява на наемателя единствено направените за това разходи.

22 Запитващата юрисдикция уточнява, че изпитва съмнения по този въпрос с оглед по-специално на решение Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), което се отнася до тълкуването на член 5, параграф 1 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, стр. 1), понастоящем член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС.

23 В посоченото решение, което се отнася до договор за лизинг на автомобил, в съответствие с който лизингополучателят може да зарежда автомобила с гориво от името и за сметка на лизингодателя, Съдът разглежда въпроса дали трябва да се приеме, че последният извършва доставка на гориво на лизингополучателя.

24 Съдът отговя отрицателно на този въпрос, като припомня, че съгласно член 5, параграф 1 от Директива 77/388 „[д]оставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“. Съдът подчертава, че понятието за доставка на стоки включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик. Той счита, че петролните дружества прехвърлят на лизингополучателя на автомобила правото фактически да се разпорежда с горивото като собственик и че не е налице доставка на гориво от тези дружества на лизингодателя и следователно — от последния на лизингополучателя (решение Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, т. 31—36).

25 Следва да се подчертае, че намиращите се в основата на подобен договор обстоятелства се различават от тези, които стоят в основата на договор за отдаване под наем на недвижим имот, съпроводен с доставки като разглежданите в главното производство.

26 Това е така, защото при договор като разглеждания в решение Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) лизингополучателят на автомобила сам купува горивото от бензиностанциите, като свободно избира неговото качество и количество, както и момента на покупката. Съдът

приема, че договорът за управление на гориво между лизингодателя и лизингополучателя на автомобила не е договор за доставка на гориво, а е по-скоро договор за финансиране на неговото закупуване (решение Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, т. 36).

27 Обратно на това, при договор като разглеждания в главното производство, при който наемодателят сключва договора за доставка комунално-битови услуги и на услугата по събиране на отпадъците, наемодателят е този, който купува въпросните доставки за недвижимия имот, който отдава под наем. Наистина наемателят използва пряко посочените доставки, но не ги купува от специализираните трети лица. Поради това съображенията относно закупуването на гориво, изложени в решение Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), които се отнасят до член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, не се прилагат, що се отнася до договорите за отдаване под наем като разглеждания в главното производство, нито спрямо доставката на електроенергия, топлоенергия и вода, които също представляват стоки съгласно член 15 от Директивата за ДДС, нито спрямо доставката на услуга, попадаща в рамките на член 24 от Директивата за ДДС, като събирането на отпадъци. От обстоятелството, че наемодателят купува доставките на тези стоки и услуги, следва, че той трябва да се разглежда като лице, извършващо тези доставки на наемателя.

28 Поради това на първия въпрос следва да се отговори, че член 14, параграф 1, член 15, параграф 1 и член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че при отдаването под наем на недвижими имоти доставките на електроенергия, топлоенергия и вода, както и събирането на отпадъците, извършвани от трети лица в полза на наемателя, който използва пряко тези стоки и услуги, следва да се считат за извършвани от наемодателя, когато последният е сключил договорите за тези доставки и начислява на наемателя единствено направените за това разходи.

По втория въпрос

29 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че отдаването под наем на недвижими имоти и съпътстващите го доставка на вода, електроенергия и топлоенергия и събиране на отпадъци трябва да се считат за съставляващи една-единствена доставка, или няколко отделни и независими доставки, които трябва да се разглеждат самостоятелно от гледна точка на ДДС.

30 Най-напред следва да се припомни, че за целите на ДДС всяка доставка в общия случай трябва да се счита за отделна и независима, както следва от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС (решения Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 14 и BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 29).

31 В съответствие с установената практиката на Съда обаче при определени обстоятелства няколко формално отделни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са независими. Налице е една-единствена сделка по-специално когато два или повече елемента или действия, извършени от данъчнозадълженото лице за клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено. 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 (решение BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 30). 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 (решение Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 17 и цитираната съдебна практика).

32 За да се определи дали доставките представляват няколко независими или една-единствена доставка, е необходимо да се потърсят характерните елементи на съответната сделка (решение BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 32).

33 Що се отнася до консумативните разходи като разглежданите в главното производство, Съдът в два случая вече е трябвало да уточнява кои елементи следва да се считат за характерни.

34 В решение RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) Съдът посочва, че що се отнася до почистването на общите части на сграда, тази услуга може да се предоставя при различни условия, например като трето лице фактурира цената на тази услуга пряко на наемателите или като наемодателят назначи за целта свои служители или като сключи договор с предприятие за почистване. Тъй като в разглеждания случай услугата се фактурира отделно от отдаването под наем от наемодателя и двете доставки могат да бъдат отделени една от друга, Съдът приема, че те не могат да се разглеждат като една-единствена доставка (решение RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, т. 22 и 24).

35 В решение Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) Съдът приема, че съдържанието на договора за отдаване под наем може да съставлява важна насока. Тъй като в разглеждания случай става въпрос за договор за наемане на офиси от адвокатска кантора, Съдът подчертава, че според информацията, с която той разполага, в договора е предвидено, че освен отдаването под наем на помещенията, наемодателят трябва да предоставя на наемателя определен брой услуги, за които следва да се платят консумативни разходи, като неизпълнението на това задължение може да доведе до прекратяването на договора за наем. Съдът приема, че икономическата причина за сключването на този договор, изглежда, е получаването от наемателя не само на правото да ползва съответните помещения, но и на съвкупност от други услуги. Поради това Съдът стига до заключението, че договорът за наем обозначава една-единствена доставка, договорена между наемодателя и наемателя. Съдът прави своя анализ по-специално от гледна точка на средностатистическия наемател на съответните търговски помещения, а именно адвокатските кантори (решение Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 23).

36 Следва да се изтъкне, че тези две решения се отнасят до доставки, които по подобие на разглежданите в главното производство са по принцип полезни, дори необходими за ползването на наетия недвижим имот. От тази съдебна практика е видно, че посочените доставки могат да съществуват независимо от отдаването под наем на недвижимия имот. При все това с оглед на специфичните обстоятелства, и по-специално в съответствие със съдържанието на договора, те могат да представляват съпътстващи доставки или да бъдат неразделно свързани с посоченото отдаване под наем и да образуват една-единствена доставка с него.

37 От решение BGŻ Leasing, (C-224/11, EU:C:2013:15, т. 44 и 45) е видно по-специално, че елементите, които отразяват интересите на страните по договора, като например условията за определяне на цените и за фактуриране, могат да бъдат взети предвид, за да се установят характерните елементи на съответната сделка. Следва по-специално да се провери дали според текста на договора наемателят и наемодателят се стремят преди всичко да получат, съответно да предложат, недвижим имот под наем и едва на второ място — да получат, съответно да извършат, други доставки, дори и последните да са необходими за ползването на имота.

38 Поради това трябва да се вземат предвид следните обстоятелства, въз основа на които могат да се разграничат две основни хипотези.

39 На първо място, ако наемателят има възможност да избира своите доставчици и/или условията за използване на въпросните стоки или услуги, доставките на тези стоки или услуги по принцип могат да се считат за отделни от отдаването под наем. По-специално, ако наемателят може да

взема решения относно своето потребление на вода, електроенергия или топлоенергия, което може да се проверява чрез инсталирането на индивидуални измервателни уреди и да се фактурира в зависимост от потреблението, доставките на тези стоки или услуги по принцип могат да се считат за отделни от наема. Що се отнася до услуги като почистването на общите части на съсобствена сграда, те следва да се считат за отделни от отдаването под наем, ако могат да бъдат организирани индивидуално от всеки наемател или колективно от наемателите и във всички случаи в адресираните до наемателя фактури доставката на тези стоки и услуги се посочва отделно от наемната цена.

40 В тази хипотеза самият факт, че неплащането на консумативните разходи позволява на наемодателя да прекрати договора за наем, изобщо не представлява пречка да се приеме, че доставките, с които са свързани тези разходи, представляват доставки, отделни от отдаването под наем (вж. в този смисъл решение BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 47).

41 Освен това обстоятелството, че наемателят разполага с възможността да получи тези доставки от доставчик по свой избор, само по себе си също не е решаващо, тъй като възможността елементите на една-единствена доставка при други обстоятелства да бъдат доставяни отделно, е тясно свързана с понятието за една-единствена сложна сделка (решение Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 26).

42 На второ място, когато изглежда, че отдаван под наем недвижим имот в икономически план обективно образува едно цяло с придружаващите го доставки, последните могат да се приемат за съставляващи една-единствена доставка с отдаването под наем. Такъв би могъл да е случаят по-специално на отдаването под наем на офиси в завършен вид, които са готови за използване с доставка на комунално-битови услуги и някои други доставки, и отдаването под наем на недвижими имоти за кратък период от време, по-специално за ваканционни или професионални цели, което се предлага заедно с тези доставки без последните да могат да бъдат отделени.

43 Освен това, когато самият наемодател не разполага с възможност да избере свободно и независимо по-специално от другите наемодатели доставчиците и условията за използване на съпътстващите отдаването под наем стоки или услуги, разглежданите доставки са по принцип неделими от наема и също могат да се считат за образуващи съвкупност, а оттам и една-единствена доставка заедно с него. Такъв по-специално е случаят, когато наемодателят — собственик на част от съсобствена сграда, е длъжен да използва определените от съсобствениците доставчици и да плати припадащата му се част от общите разходи за тези доставки, която той прехвърля впоследствие на наемателя.

44 В тази втора хипотеза отделното разглеждане на доставките, свързани с отдаването под наем, би представлявало — що се отнася до тяхното облагане с ДДС — изкуствено разделяне на части на една-единствена икономическа операция.

45 Поради това в случай като разглеждания в главното производство, който според направените в съдебното заседание уточнения се отнася до отдаването под наем на голям брой недвижими имоти, предназначени да бъдат използвани различно от наемателя — от хангари до жилища — следва при всяко отдаване под наем да се провери дали по отношение на комунално-битовите услуги наемателят е свободен да вземе решение относно своето потребление в желаното от него количество. В това отношение наличието на индивидуални измервателни уреди и фактурирането в зависимост от потребеното количество стоки е важно указание, че доставката на комунално-битовите услуги трябва да се счита за доставка, отделна от отдаването под наем. Що се отнася до събирането на отпадъците, ако наемателят може да избира доставчика или да сключва пряко договор с него, макар и за улеснение да не прави този избор или да не използва тази възможност, а получава доставката от оператора, определен от наемодателя въз основа на сключен между последните двама договор, това обстоятелство представлява указание за съществуване на доставка, отделна от отдаването под наем. Ако в допълнение сумата, дължима

за събирането на отпадъците и сумата, дължима за наем, са посочени отделно във фактурата, следва да се приеме, че наемодателят не прави една-единствена доставка, включваща отдаването под наем и посочената доставка.

46 Във всички случаи националната юрисдикция следва да направи необходимата преценка, като държи сметка за всички обстоятелства, свързани с отдаването под наем и съпътстващите го доставки, и по-специално за съдържанието на самия договор.

47 С оглед на гореизложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че:

— Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че отдаването под наем на недвижими имоти и съпътстващите го доставка на вода, електроенергия и топлоенергия и събиране на отпадъци следва по принцип да се считат за съставляващи няколко отделни и независими доставки, които трябва да се разглеждат отделно от гледна точка на ДДС, освен ако елементите на сделката, включително тези, които указват икономическата причина за сключването на договора, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено.

— Националната юрисдикция следва да извърши необходимата преценка, като държи сметка за всички обстоятелства, свързани с отдаването под наем и съпътстващите го доставки, и по-специално за съдържанието на самия договор.

По съдебните разноски

48 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 (трети състав) реши:

1) Член 14, параграф 1, член 15, параграф 1 и член 24, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че при отдаването под наем на недвижими имоти доставките на електроенергия, топлоенергия и вода, както и събирането на отпадъците, извършвани от трети лица в полза на наемателя, който използва пряко тези стоки и услуги, следва да се считат за извършвани от наемодателя, когато последният е сключил договорите за тези доставки и начислява на наемателя единствено направените за това разходи.

2) Посочената директива трябва да се тълкува в смисъл, че отдаването под наем на недвижими имоти и съпътстващите го доставка на вода, електроенергия и топлоенергия и събиране на отпадъци следва по принцип да се считат за съставляващи няколко отделни и независими доставки, които трябва да се разглеждат отделно от гледна точка на данъка върху добавената стойност, освен ако елементите на сделката, включително тези, които указват икономическата причина за сключването на договора, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено.

Националната юрисдикция следва да направи необходимата преценка, като държи сметка за всички обстоятелства, свързани с отдаването под наем и съпътстващите го доставки, и по-специално за съдържанието на самия договор.

Подписи