# РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

11 юни 2009 година *

По дело C-572/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Krajský soud v Ústi nad Labem (Чешка република) с акт от 20 ноември 2007 г., постъпил в Съда на 24 декември 2007 г., в рамките на производство по дело

**RLRE Tellmer Property sro**

срещу

**Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,**

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н C. W. A. Timmermans, председател на състав, г-н J.-C. Bonichot, г-н J. Makarczyk (докладчик), г-н P. Kūris и г-н L. Bay Larsen, съдии,

* Език на производството: чешки.

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,
секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 ноември 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, от г-жа J. Janoušková,

— за RLRE Tellmer Property sro, от г-н R. Lančík и г-н J. Rambousek,

— за чешкото правителство, от г-н M. Smolek, в качеството на представител,

— за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis, както и от г-жа S. Alexandriou и г-жа V. Karra, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou и г-жа M. Thomannová-Körnerová, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 9 декември 2008 г.,

постанови настоящото

**Решение**

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между RLRE Tellmer Property sro (наричано по-нататък „RLRE Tellmer Property“) и Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (Финансово управление, Ústí nad Labem) относно въпроса дали разходите за почистване на общите части в отдавана под наем сграда са освободени от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), подобно на отдаването под наем.

**Правна уредба**

*Общностна правна уредба*

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

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

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

Такива сделки включват inter alia:

— прехвърлянето на права върху нематериално имущество, независимо дали при това се оформя документ за собственост,

— поемане на задължения за въздържане от действие или за търпене на действие или положение,

— извършването на услуги съгласно акт от или от името на орган на държавната власт или на основание на закон.“ [неофициален превод]

5 Член 13, Б от Шеста директива, който е част от дял X от нея и е озаглавен „Освободени доставки“, предвижда:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите-членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможни измами, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

б) отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество с изключение на:

1. настаняването съгласно законовите определения на държавите-членки в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция, включително настаняването във ваканционни лагери или на площадки, благоустроени за ползване като къмпинги;

2. отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства;

3. отдаването под наем на неподвижно монтирани машини и оборудване;

4. отдаването под наем на сейфове.

Държавите членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на настоящата разпоредба за освобождаване.“ [неофициален превод]

*Национална правна уредба*

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

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

**Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

7 От акта за преюдициално запитване е видно, че RLRE Tellmer Property е собственик на сгради, които включват отдавани под наем апартаменти. Освен наема дружеството събира от наемателите си суми за почистването на общите части, което се извършва от обслужващия персонал на сградите, като тези суми се фактурират отделно.

8 След като преценяват, че RLRE Tellmer Property неправилно не е начислило ДДС върху разходите за почистване, данъчните органи увеличават размера на дължимия от това дружество ДДС за май 2006 г. със сумата от 115 911 CZK [чешки крони], която съответства на данъка върху приходите от дейностите по почистване.

9 След като решението на финансовата служба в Литвинов от 20 септември 2006 г. е потвърдено с решение на Finanční ředitelství v Ústí nad Labem от 5 февруари 2007 г., RLRE Tellmer Property обжалва последното пред запитващата юрисдикция.

10 RLRE Tellmer Property изтъква, че отдаването под наем и услугите, свързани с отдаването под наем на апартаменти, например почистването на общите части, са неделими доставки, към които се прилага еднакъв режим на ДДС.

11 Запитващата юрисдикция иска да установи как следва да се тълкува както националното, така и общностното право, приложимо към случая. Тя вижда три възможни отговора на възникналите в главното производство въпроси.

12 Първо, след като за наемателите съществува възможност да сключат самостоятелно договор с трето лице за почистването на общите части, тази услуга не е част от отдаването под наем и няма основание да бъде освободена. Второ, доколкото като последица от освобождаването на разходите за почистване на посочените части намалява размерът на дължимите разноски за жилищата, освобождаването на тези разходи би могло да бъде обосновано по социални съображения. Трето, запитващата юрисдикция не изключва възможността държавите-членки да имат право на преценка по този въпрос.

13 При тези условия Krajský soud v Ústí nad Labem решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) […] Може ли разпоредбите на член 6 […] и член 13 […] от Шеста директива […] да се тълкуват в смисъл, че отдаването под наем на апартамент (евентуално на помещение с нежилищно предназначение), от една страна, и свързаното с него почистване на общите части, от друга, могат да се разглеждат като облагаеми доставки, независими и отделими една от друга[?]

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, […] член [13, Б, буква б) от Шеста директива] изисква ли, или изключва прилагането на данъка върху добавената стойност към разходите за почистване на общите части на отдавана под наем жилищна сграда, или следва държавата-членка да вземе решение дали да се прилага този данък[?]“

**По преюдициалните въпроси**

*По първия въпрос*

14 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска за целите на прилагането на член 13, Б, буква б) от Шеста директива да установи какво е отношението между отдаването под наем на недвижимо имущество и услугата по почистването на общите части на отдавана под наем сграда. В частност тя иска да установи дали разходите за тази услуга по почистване попадат в обхвата на понятието за отдаване под наем по смисъла на посочения член и поради това подлежат на същото данъчно третиране като отдаването под наем на недвижимо имущество, което е освободено от ДДС съгласно член 13, Б, буква б) от Шеста директива.

15 В това отношение е необходимо, на първо място, да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика предвидените в член 13 от Шеста директива случаи на освобождаване представляват самостоятелни понятия на общностното право и при това положение трябва да получат общностно определение (вж. Решение от 25 октомври 2007 г. по дело CO.GE.P., C-174/06, Сборник, стр. I-9359, точка 26 и цитираната съдебна практика).

16 Термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. по-специално Решение от 18 януари 2001 г. по дело Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, стр. I-493, точка 25 и Решение от 8 декември 2005 г. по дело Jyske Finans, C-280/04, Recueil, стр. I-10683, точка 21 и цитираната съдебна практика).

17 На второ място, от член 2 от Шеста директива следва, че всяка доставка трябва в общия случай да се счита за самостоятелна и независима (вж. Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 50 и цитираната съдебна практика).

18 Освен това при определени обстоятелства множество формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени отделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени отделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато те не са независими. Такъв е случаят например, когато се установи, че една или повече доставки съставляват една основна доставка и че другата или другите доставки съставляват една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. По-специално, една доставка трябва да бъде разглеждана 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 по дело Part Service, посочено по-горе, точки 51 и 52, както и цитираната съдебна практика).

19 Може да се приеме също, че 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 (Решение по дело Part Service, посочено по-горе, точка 53).

20 В самото начало следва да се напомни, че отдаването под наем на недвижимо имущество по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива по същество се състои в предоставянето от наемодателя на наемателя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, на правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право (вж. в този смисъл Решение от 4 октомври 2001 г., известно като „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, стр. I-6831, точка 55, Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Mirror Group, C-409/98, Recueil, стр. I-7175, точка 31, Решение от 8 май 2003 г. по дело Seeling, C-269/00, Recueil, стр. I-4101, точка 49 и Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe, C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 19).

21 Следователно въпреки че съпътстват използването на наетото имущество, доставките на услуги по почистване на общите части на сградата не попадат задължително в обхвата на понятието за отдаване под наем по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива.

22 Освен това не се оспорва, че услугата по почистване на общите части на сграда 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.

23 Необходимо е да се отбележи, че в случая RLRE Tellmer Property фактурира на наемателите доставката на услуги по почистване отделно от наема.

24 Освен това след като при обстоятелства като тези по главното производство е възможно отдаването под наем на апартаментите и почистването на общите части на дадена сграда да бъдат отделени едно от друго, посоченото отдаване под наем и посоченото почистване не може да се разглеждат като една-единствена доставка по смисъла на практиката на Съда.

25 Предвид всички изложени дотук съображения на първия въпрос следва да се отговори, че за целите на прилагането на член 13, Б, буква б) от Шеста директива при обстоятелства като тези по главното производство отдаването под наем на недвижимо имущество и услугата по почистване на общите части на същото трябва да се разглеждат като самостоятелни, отделими една от друга сделки, така че посочената услуга не попада в приложното поле на тази разпоредба.

*По втория въпрос*

26 Предвид отговора на първия въпрос, не следва да се отговаря на втория въпрос.

**По съдебните разноски**

27 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 (втори състав) реши:

**За целите на прилагането на член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, при обстоятелства като тези по главното производство отдаването под наем на недвижимо имущество и услугата по почистване на общите части на същото трябва да се разглеждат като самостоятелни, отделими една от друга сделки, така че посочената услуга не попада в приложното поле на тази разпоредба.**

Подписи