Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

13 юли 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Освобождаване на доставките на услуги, тясно свързани със спорта — Член 133 — Изключване от режима на освобождаване при наличие на вероятност то да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС — Доставки на услуги от публичноправни нестопански организации“

По дело C-633/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединеното кралство) с акт от 30 ноември 2015 г., постъпил в Съда на 30 ноември 2015 г., в рамките на производство по дело

London Borough of Ealing

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz (докладчик), председател на състава, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 октомври 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за London Borough of Ealing, от F. Mitchell, barrister, упълномощен от H. Grantham, solicitor,

— за правителството на Обединеното кралство, от S. Brandon, в качеството на представител, подпомаган от R. Hill и P. Mantle, barristers,

— за Европейската комисия, от R. Lyal и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 декември 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на член 133, първа алинея, буква г) и втора алинея 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 и поправка в ОВ L 335, 2007 г., стр. 60; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между London Borough of Ealing (лондонската община Ийлинг, Обединеното кралство) и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „данъчната администрация") по повод облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на таксите за вход за спортни съоръжения.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Според член 28, параграф 3, буква а) 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") във връзка с точка 4 от приложение Д към нея през посочения в параграф 4 от този член преходен период държавите членки могат да продължат да облагат с ДДС сделките, посочени в член 13, част А, параграф 1, буква м) от посочената директива.

4 Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112 тя отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., законодателството на Европейския съюз относно ДДС, и по-конкретно Шеста директива.

5 Член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, част от глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес", от дял IX от тази директива гласи, че държавите членки освобождават следните сделки:

„доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание".

6 Съгласно член 133 от посочената директива:

„Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

[…]

г) не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

Държавите членки, които в съответствие с приложение Д към [Шеста директива] от 1 януари 1989 г. са прилагали ДДС за сделките, посочени в член 132, параграф 1, букв[а] м) […], могат също да приложат условията, предвидени в първия параграф, буква г), когато посочената доставка на стоки или услуги от публичноправни субекти е освободена от ДДС“.

Правото на Обединеното кралство

7 По време на преходния период, посочен в член 28, параграф 3 от Шеста директива, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия продължава да облага с ДДС доставката на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, посочени в член 13, част А, параграф 1, буква м) от тази директива, с изключение на две от тези доставки, свързани с участието в спортно състезание, предвидени в група 10 от приложение 6 към Value Added Tax Act 1983 (Закон от 1983 г. за данъка върху добавената стойност).

8 Група 10 от приложение 9 към Value Added Tax Act 1994 (Закон от 1994 г. за данъка върху добавената стойност) предвижда освобождаване от ДДС на следните услуги:

„1. Възмездното предоставяне на право на участие в състезания в областта на спорта или физическото възпитание, при което насрещната престация за предоставянето на това право се състои в парична сума, предназначена изцяло за осигуряване на наградата или наградите, които се връчват в същото състезание.

2. Предоставянето от страна на отговаряща на установените условия организация, създадена за целите на спорта и физическото възпитание, на право на участие в състезания в същите области.

3. Доставката на частно лице на услуги, тясно свързани и от основно значение за спорта или физическото възпитание, в които то участва, от страна на отговаряща на установените условия организация, с изключение на случаите, когато тази организация действа в рамките на система за членство и доставя услугите на частно лице, което не членува в нея“.

9 В тълкувателна бележка 2A от група 10 „отговаряща на установените условия организация“ е описана като нестопанска организация, която отговаря на определени условия.

10 Според тълкувателна бележка 3 от същата група:

„Не могат да се считат за „отговаряща на установените условия организация“ по смисъла на точка 3 от приложение 9, група 10:

a) органите на местна власт;

b) подразделенията на държавната администрация […]; или

c) [някои публичноправни структури, които не са част от държавната администрация]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 Лондонската община Ийлинг е орган на местна власт, който стопанисва няколко спортни съоръжения като спортни зали и плувни басейни. През периода от 1 юни 2009 г. до 31 август 2012 г. тя е заплащала ДДС, начислен върху входните такси за тези спортни съоръжения.

12 През 2013 г. посочената община иска от данъчната администрация да ѝ възстанови този данък, като изтъква, че тези доставки е трябвало да бъдат освободени по силата на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112. Получава отказ, обоснован с изключването от националната правна уредба на освобождаването на посочените в тази разпоредба спортни услуги, когато те се предоставят от публичноправни структури, каквито са органите на местна власт, въз основа на условията, предвидени в член 133, първа алинея, буква г) и втора алинея от тази директива

13 Лондонската община Ийлинг подава жалба срещу това решение до First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение), Обединеното кралство). В производството пред тази юрисдикция тя твърди, че Обединеното кралство не може да се позовава на член 133, втора алинея от посочената директива, тъй като от 1 януари 1989 г. тази държава членка не е облагала с ДДС всички доставки на спортни услуги, по-конкретно тъй като правото на участие в спортно състезание било освободено от този данък. Освен това според жалбоподателя в главното производство споменатият член 133, втора алинея не допуска да бъде изключена възможността за публичноправните нестопански организации да се ползват от освобождаване от ДДС за доставките на услуги, тясно свързани със спорта или с физическото възпитание, без тази възможност да бъде изключена и за нестопанските организации, различни от публичноправни субекти. На последно място, член 133, втора алинея от същата директива не разрешава на държавите членки да лишат общо всички органи на местна власт от възможността да се ползват от това освобождаване, тъй като той налага да се преценява „за всяка доставка поотделно“ дали освобождаването може да доведе до нарушаване на конкуренцията. Данъчната администрация оспорва тези доводи.

14 Според съдържащата се в акта за запитване информация лондонската община Ийлинг трябва да се счита за нестопанска организация, чиито услуги са тясно свързани със спорта или физическото възпитание и са предназначени за лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112

15 При тези обстоятелства First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Има ли право Обединеното кралство на основание член 133, втора алинея от Директива 2006/112 да прилага съдържащото се в буква г) [първа алинея] от този член условие спрямо публичноправни субекти, [от една страна], в случаите, когато към 1 януари 1989 г. съответните сделки са третирани от Обединеното кралство като облагаеми [с ДДС], но други спортни услуги са освободени към тази дата, и [от друга страна], в случаите, когато съответните сделки първоначално не са били освободени по националното право, преди Обединеното кралство да поиска прилагането на условието, съдържащо се в член 133, [първа алинея], буква г) от тази директива?

2) Ако отговорът на първия въпрос по-горе е утвърдителен, има ли право Обединеното кралство да прилага условието, съдържащо се в член 133, [първа алинея,] буква г) от Директива 2006/112, спрямо публичноправни нестопански организации, без същевременно да прилага това условие спрямо нестопански организации, които не са публичноправни субекти?

3) Ако отговорът на втория въпрос по-горе е утвърдителен, има ли право Обединеното кралство да изключи за всички публични нестопански организации възможността да се ползват от освобождаването, съдържащо се в член 132, параграф 1, буква м) [от Директива 2006/112], без да се преценява за всяка доставка поотделно дали предоставянето на това освобождаване има вероятност да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

16 В самото начало следва да се отбележи, че според съдържащата се в акта за запитване информация разглежданите в главното производство доставки на услуги попадат в приложното поле ratione temporis на Директива 2006/112, трябва да се счита, че отговарят на предвидените в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива условия за освобождаване и са осъществени от публичноправна нестопанска организация по смисъла на тази разпоредба. Тъй като тези доставки на услуги се облагат с ДДС по силата на националната правна уредба, предмет на главното производство, въпросите на запитващата юрисдикция са единствено за тълкуването на член 133, втора алинея от тази директива във връзка с първа алинея, буква г) от същия член, който позволява при определени условия да бъде изключена възможността за ползването от това освобождаване на посочените доставки на услуги, когато те се осъществяват от публичноправни субекти.

По първия въпрос

17 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, което поставя предоставянето на освобождаването от ДДС на публичноправни организации, осъществяващи доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, в зависимост от спазването на условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от тази директива, при положение че, от една страна, от 1 януари 1989 г. тази държава членка не е облагала с ДДС всички тези доставки на услуги, и от друга страна, че тези доставки на услуги не са били освободени от ДДС, преди да бъде наложено спазването на това условие.

18 Що се отнася до въпроса дали е трябвало всички доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, да са облагани с ДДС от 1 януари 1989 г., за да може държава членка да се позове на член 133, втора алинея от Директива 2006/112, следва да се отбележи, че в текста на тази разпоредба няма такова условие. Наистина тази разпоредба се прилага по отношение на държавите членки, които са облагали с този данък посочените в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива сделки, без да се изисква облагането на всички тези доставки на услуги.

19 Впрочем такова изискване би противоречало на текста на член 132, параграф 1, буква м), към който препраща посоченият член 133, втора алинея, в който се посочва доставката на „някои“ услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание.

20 Следователно държава членка, която като Обединеното кралство от 1 януари 1989 г. облага с ДДС не всички, а някои доставки на услуги, може да се позове на възможността, която дава на държавите членки член 133, втора алинея от тази директива във връзка с първа алинея, буква г) от тази разпоредба.

21 Втората част от първия въпрос е относно тълкуването на последната част от изречението от член 133, втора алинея от същата директива, а именно „когато посочената доставка на стоки или услуги от публичноправни субекти е освободена от ДДС“.

22 Във връзка с това запитващата юрисдикция си задава въпроса дали, както твърди лондонската община Ийлинг, тази формулировка предполага, че Обединеното кралство е било длъжно първо да освободи доставките на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, предоставяни от публичноправните нестопански организации, за да може след това да приложи предвиденото в член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112 условие спрямо такива доставки.

23 От член 133, втора алинея от посочената директива обаче не може да се изведе такова изискване. Наистина, както отбелязва генералният адвокат в точка 44 от заключението си, в тази разпоредба глаголът „освобождавам“ е използван в сегашно време, а именно „е освободена“, не в минало време, „е била освободена“. Следователно тази разпоредба не изисква разглежданите доставки на услуги да са били освободени от ДДС, преди да се приложи предвиденото в член 133, първа алинея, буква г) от същата директива условие.

24 Целта на член 133, втора алинея от Директива 2006/112 също подкрепя това тълкуване. Наистина целта на тази разпоредба не е да бъдат освободени доставките на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, а напротив, както се установява от текста на член 133, втора алинея във връзка с първа алинея, буква г) от него, да позволи на държавите членки да облагат с ДДС посочените доставки на услуги, предоставяни от публичноправни организации, облагани с този данък от 1 януари 1989 г.

25 От това следва, че въз основа на член 133, втора алинея от посочената директива освобождаването на доставките на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, предоставяни от публичноправните организации, може да бъде поставено в зависимост от условието, предвидено в тази разпоредба, първа алинея, буква г), дори ако преди това тези доставки на услуги не са били освободени в съответната държава членка.

26 С оглед на изложените дотук съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която поставя предоставянето на освобождаването от ДДС на публичноправни организации, осъществяващи доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, в зависимост от спазването на условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от тази директива, при положение че, от една страна, от 1 януари 1989 г. тази държава членка не е облагала с ДДС всички тези доставки на услуги, и от друга страна, че доставките на посочените услуги не са били освободени от ДДС, преди да бъде наложено спазването на това условие.

По втория въпрос

27 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която поставя предоставянето на освобождаването от ДДС на публичноправните нестопански организации, осъществяващи доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, в зависимост от спазването на условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от тази директива, без да прилага това условие и по отношение на нестопанските организации, различни от публичноправни субекти, осъществяващи доставки на такива услуги.

28 Във връзка с това следва да се припомни, че в член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, според който държавите членки освобождават доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, от нестопански организации, са посочени, без да се прави разграничение, всички нестопански организации (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 2016 г., Комисия/Нидерландия, C-22/15, непубликувано, EU:C:2016:118, т. 43).

29 Макар член 133 от тази директива да позволява на държавите членки да поставят предоставянето на това освобождаване в зависимост от спазването на допълнителни условия, от текста на този член, първа алинея следва, че по принцип държавите членки могат да прилагат посочените в тази алинея, букви а)—г) условия само по отношение на организации, различни от публичноправни субекти. Що се отнася до публичноправните организации, този член, втора алинея позволява единствено да им се наложи условието, предвидено в същия член, първа алинея, буква г), което цели да се избегне нарушаване на конкуренцията, поставящо в неизгодно положение търговските предприятия, и то само на държавите членки, които от 1 януари 1989 г. са облагали с ДДС посочените в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива доставки на услуги.

30 Поради това оставената на държавите членки възможност да изключат предоставянето на освобождаването от ДДС на доставките на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, на основание член 133 от нея, е по-строго регламентирано за публичноправните нестопански организации отколкото за другите нестопански организации. Както отбелязва генералният адвокат в точка 27 от заключението си, целта на тази разпоредба е да постави публичноправните организации в по-благоприятно положение в сравнение с другите организации във връзка с освобождаването на доставките на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, които те осъществяват.

31 Като се вземе предвид тази цел, думата „също“ в член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че държава членка може да наложи на публичноправни организации да спазват условието, предвидено в първа алинея, буква г) от този член, само ако го наложи и на други организации, различни от публичноправни субекти.

32 Това тълкуване обаче не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство да изключи възможността за ползване от освобождаването от ДДС за доставките на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, единствено за доставките на услуги, осъществявани от публичноправни нестопански организации, без да обложи с ДДС въз основа на член 133, първа алинея, буква г) от същата директива също и доставките на услуги, осъществявани от другите нестопански организации.

33 С оглед на всички тези съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която поставя предоставянето на освобождаването от ДДС на публичноправните нестопански организации, осъществяващи доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, в зависимост от спазването на условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от същата директива, без да прилага това условие също и по отношение на нестопанските организации, различни от публичноправни субекти, осъществяващи такива доставки на услуги.

По третия въпрос

34 С оглед на отговора на втория въпрос не е необходимо да се отговаря на третия въпрос.

По съдебните разноски

35 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (четвърти състав) реши:

1) **Член 133, втора алинея от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска правна уредба на държава членка, която поставя предоставянето на освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС) на публичноправни организации, осъществяващи доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, в зависимост от спазването на условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от тази директива, при положение че, от една страна, от 1 януари 1989 г. тази държава членка не е облагала с ДДС всички тези доставки на услуги, и от друга страна, че доставките на посочените услуги не са били освободени от ДДС, преди да бъде наложено спазването на това условие.**

2) **Член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която поставя предоставянето на освобождаването от ДДС на публичноправните нестопански организации, осъществяващи доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, в зависимост от спазването на условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от същата директива, без да прилага това условие също и по отношение на нестопанските организации, различни от публичноправни субекти, осъществяващи такива доставки на услуги.**

Подписи