



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

19 декември 2013 година *

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Случаи на освобождаване — Член 132, параграф 1, буква м) — Доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание — Достъп до игрище за голф — Посетители, които не са членове на голф клуба и заплащат входна такса за достъп до игрището (green fee) — Изключване на освобождаването — Член 133, първа алинея, буква г) — Член 134, буква б) — Допълнителен доход“

По дело C-495/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Обединеното кралство) с акт от 19 октомври 2012 г., постъпил в Съда на 5 ноември 2012 г., в рамките на производство по дело

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

срещу

Bridport and West Dorset Golf Club Limited,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz (докладчик), председател на състав, Е. Juhász, А. Rosas, D. Šváby и С. Vajda, съдии,

генерален адвокат: М. Wathelet,

секретар: А. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 2 октомври 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Bridport and West Dorset Golf Club Limited, от А. Brown, advocate,
- за правителството на Обединеното кралство, от С. Murrell, в качеството на представител, подпомагана от R. Hill, barrister,
- за Европейската комисия, от R. Lyal и С. Soulay, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: английски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква м), член 133, първа алинея, буква г) и член 134, буква б) от 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 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) и Bridport and West Dorset Golf Club Limited (наричан по-нататък „Bridport“) по повод освобождаването от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на входната такса, заплащана от играчите, които не са членове на този клуб, за да получат достъп до неговите игрища за голф.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 По силата на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ подлежи на облагане с ДДС.
- 4 Член 132, параграф 1, буква м), който е част от глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, от дял IX от посочената директива, предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- м) доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“.
- 5 Тази разпоредба възпроизвежда освобождаването, предвидено в член 13, А, параграф 1, буква м) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 6 Според член 133, първа алинея от Директива 2006/112:
„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:
а) съответните органи не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги;

- б) тези органи трябва да са управлявани и администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на съответните дейности;
- в) тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС;
- 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“.

7 Член 134 от тази директива гласи:

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

- а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;
- б) когато основното предназначение на доставката е реализирането на допълнителен доход за съответния орган чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

Правото на Обединеното кралство

8 Съгласно група 10, точка 3 от приложение 9 към Закона от 1994 г. за данъка върху добавената стойност (Value Added Tax Act 1994) се освобождава:

„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 бележка 2 от същата група 10 е предвидено следното:

„За целите на точка 3 се счита, че частно лице е член на отговаряща на установените условия организация, ако неговото членство е за период от повече от три месеца“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

10 Bridport е частен голф клуб, в чийто предмет на дейност са включени поддръжката и управлението на голф клуба, за да се използва и посещава от неговите членове и посетители, както и по-специално стопанисването на голф училище и осигуряването на инструктори и екипировка за голф.

11 През септември 2009 г. близо половината от 737-те членове на Bridport са „пълноправни“ членове, имащи достъп до игрището на клуба, който им позволява да играят по всяко време, седем дни в седмицата, срещу заплащане на нормалната годишна вноска от 657,20 GBP (лири стерлинги). Възможно е посетители, които не са членове, да играят на това игрище срещу заплащане на входна такса за достъп до игрището (наричана по-нататък „green fee“) в размер между 32 GBP и 38 GBP за една партия или срещу по-висока дневна входна такса. Размерът,

както на годишния членски внос, така и на green fees, се определя от Bridport, като се взимат предвид цените, прилагани от съседните клубове с нестопанска цел, както и от търговец, осъществяващ дейност с игрище за голф.

- 12 За приключващата на 30 септември 2009 г. финансова година постъпленията от green fees представляват 18,7 % от доходите на Bridport, а годишният членски внос на членовете — 56,4 %, като голяма част от останалите доходи са получени от управлението на бара.
- 13 След като в продължение на няколко години декларира и плаща на Commissioners ДДС върху доходите си, получени от green fees, основавайки се на Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, Сборник, стр. I-7821), Bridport иска да му бъде възстановен надвнесенят ДДС, който според него е в размер на 140 359,16 GBP. Тъй като Commissioners отхвърлят това искане, Bridport подава жалба срещу този отказ до First-tier Tribunal (Tax Chamber).
- 14 First-tier Tribunal (Tax Chamber) уважава тази жалба, като приема, че няма разлика между правото да се играе голф на игрището на Bridport, предоставено на членове на клуба, и правото, предоставено на лица, които не са членове и заплащат green fees, и че последните са освободени от ДДС въз основа на Директива 2006/112. Commissioners подават въззивна жалба срещу това решение до Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).
- 15 Според дадените от тази юрисдикция обяснения, не се спори, че Bridport е нестопанска организация по смисъла на 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112. Не се спорело също, че услугата, състояща се в предоставянето на посетителите, които не са членове, на правото да използват игрището за голф е тясно свързана със спорта или физическото възпитание, че тя се предоставя на лицата, участващи в спортните дейности, и е от съществено значение за освободените сделки по смисъла на член 134, буква а) от тази директива.
- 16 Ето защо спорът в главното производство изглежда се отнася главно до това дали при тези обстоятелства е законосъобразно по отношение на посочената доставка да се изключи възможността да се ползва разглежданото освобождаване на основание на член 134, буква б) или член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112.
- 17 При тези обстоятелства Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Когато императивните разпоредби на член 134 [от Директива 2006/112] се прилагат по отношение на член 132, параграф 1, буква м) [от тази директива] в хипотеза, при която организация, считана за нестопанска, предоставя като доставка правото да се играе голф, кои доставки, ако има такива, представляват „освободени сделки“?
 - 2) Законосъобразно ли е да се ограничава предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) [от Директива 2006/112] освобождаване в зависимост от отговора на въпроса дали услугата, състояща се в предоставяне на право да се играе голф, се предоставя на член на нестопанска организация?
 - 3) Трябва ли разпоредбите на член 134 [от Директива 2006/112] да се тълкуват като ограничаващи освобождаването единствено за доставките, които са „тясно свързани“ (в смисъл на спомагателни) с „освободените сделки“ или за всяка доставка, попадаща в приложното поле на член 132, параграф 1, буква м) [от тази директива]?

- 4) В случай че нестопанска, според публично обявените ѝ цели, организация, позволява редовно и постоянно на лица, които не са нейни членове, да играят голф, какво тълкуване трябва да се даде на израза, че „основното предназначение“ е да се поиска плащане от лицата, които не са членове?
- 5) За нуждите на член 134, буква б) [от Директива 2006/112] спрямо какво „допълнител[ният] доход“ трябва да бъде допълващ?
- 6) Ако приходите от предоставяне на достъп до спортните съоръжения на лица, които не са членове, не трябва да се считат за „допълнителен доход“ по смисъла на член 134, буква б) [от Директива 2006/112], позволява ли член 133, [първа алинея,] буква г) [от тази директива] на държава членка да изключи такъв доход от освобождаването, ако той може да доведе до нарушение на конкуренцията в ущърб на търговските предприятия, облагани с ДДС, и същевременно да не отказва освобождаването на доходите от членски внос в същите нестопански организации, след като сами по себе си вноските на членовете могат да доведат най-малко до някакво нарушение на конкуренцията?
- 7) По-конкретно необходимо ли е всяко условие, въведено в приложение на член 133, [първа алинея,] буква г) [от Директива 2006/112], да се прилага към всички услуги, предоставени от нестопанска организация, които в противен случай биха попаднали в приложното поле на освобождаването, или е възможно да се допусне частично ограничение, тоест да се позволи освобождаването за предоставяне на правото да се играе голф на членовете, но не и на лицата, които не са членове, когато и двата вида доставки на услуги се конкурират с тези на търговските организации?
- 8) Каква е разликата, ако има такава, между условията по член 133, [първа алинея,] буква г) [от Директива 2006/112], който изисква вероятност от „нарушаване на конкуренцията“, и тези по член 134, буква б) [от тази директива], който предвижда единствено наличието на пряка конкуренция?“.

По преюдициалните въпроси

По първите пет въпроса

- 18 С първите си пет въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 134, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че изключва възможността да се ползва предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива освобождаване при доставката на услуги, състоящи се в предоставянето от нестопанска организация, управляваща игрище за голф и предлагаща система на членство, на правото да се използва това игрище за голф на посетителите, които не са членове на тази организация.
- 19 Следва да се отбележи, че според текста на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 тази разпоредба се отнася общо до спорта и физическото възпитание и за прилагането ѝ не се изисква съответната спортна дейност да се практикува на определено ниво, например професионално, нито тази спортна дейност да се практикува по определен начин, а именно редовно или организирано, или с оглед на участие в спортни състезания (вж. Решение от 21 февруари 2013 г. по дело Město Žamberk, C-18/12, точки 21 и 22).

- 20 Целта на тази разпоредба е да насърчи определени дейности от обществен интерес, а именно услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, които се предоставят от нестопански организации на лица, занимаващи се със спорт или физическо възпитание. По този начин посочената разпоредба цели да насърчи упражняването на тези дейности сред широки кръгове от населението (вж. Решение по дело Město Žamberk, посочено по-горе, точка 23).
- 21 Като се има предвид, че достъпът до игрището за голф е необходим, за да се практикува този спорт, услугата, която се състои в предоставянето на правото да се използва игрище за голф, е тясно свързана със спорта или физическото възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, независимо от това дали съответното лице играе голф редовно или организирано или с оглед на участие в спортни състезания.
- 22 От това следва, че ако тази услуга се предоставя от нестопанска организация, тя попада в приложното поле на освобождаването от ДДС, предвидено в този член 132, параграф 1, буква м), без да има значение дали тя се доставя на член на организацията или на посетител, който не членува в нея.
- 23 Според член 134, букви а) и б) от Директива 2006/112 обаче доставката на услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, буква м) от тази директива, от една страна, когато тя не е от съществено значение за освободените сделки, и от друга страна, когато основното предназначение на доставката е реализирането на допълнителен доход за съответния орган чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.
- 24 Що се отнася до разглежданата в главното производство доставка, а именно предоставянето на правото да се използва игрище за голф, безспорно е, че тя е от съществено значение за освободените сделки по смисъла на член 134, буква а) от Директива 2006/112, тъй като предоставянето на това право е необходимо, за да се играе голф.
- 25 Запитващата юрисдикция обаче поставя въпроса дали в случай че организация, която управлява игрище за голф и предлага система на членство, като същевременно позволява на посетители, които не са нейни членове, да използват това игрище за голф срещу заплащане, входните такси, които трябва да заплащат тези посетители, представляват „допълнителен доход“ по смисъла на член 134, буква б) от Директива 2006/112 спрямо доходите, получавани от плащания от членовете на тази организация членски внос.
- 26 Във връзка с това следва да се отбележи, че посоченото разграничение се основава единствено на наличието на качеството на член или липсата на такова качество у получателя на разглежданата услуга.
- 27 Относно разпоредбата, предхождаща членове 133 и 134 от Директива 2006/112, а именно член 13, А, параграф 2 от Шеста директива, Съдът обаче е приел, че тъй като тази разпоредба не предвижда ограничения по отношение на получателите на въпросните услуги, държавите членки не са компетентни да изключат определена група получатели на тези услуги от разглежданото освобождаване (Решение по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, посочено по-горе, точка 39).
- 28 Важно е освен това да се припомни, че за разлика от въведеното с член 132, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112 освобождаване, което на пръв поглед е ограничено до доставката на услуги и на стоки от посочените там организации „в полза на техните членове“, предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива освобождаване на доставката на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, не е ограничено по такъв начин, независимо че, както се установява от член 14 А, параграф 1, буква й) от предложение за Шеста директива на Съвета от 20 юни 1973 г. за хармонизиране на законодателството на държавите членки във

връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (СОМ(73) 950 окончателен), според първоначалното предложение за Шеста директива, представено от Европейската комисия, последното посочено освобождаване също е било ограничено до услугите и доставките на членовете на съответните организации.

- 29 При това положение изразът „допълнителен доход“ по смисъла на член 134, буква б) от Директива 2006/112 не може да се тълкува по начин, който води до ограничаване на приложното поле на предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива освобождаване в зависимост наличието на качеството на член или липсата на такова качество у получателите на разглежданата услуга, който критерий е съзнателно изключен при определянето на това освобождаване.
- 30 Тълкуване на израза „допълнителен доход“, според което входната такса, заплащана за използването на игрище за голф от посетителите, които не са членове на нестопанска организация, управляваща това игрище за голф и предлагаща също и система на членство, е включена в този израз, тъй като тази входна такса е допълнителна спрямо доходите от членски внос на членовете на тази организация, обаче би довело точно до такова ограничаване на приложното поле на предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 освобождаване.
- 31 От това следва, че входната такса, заплащана за използването на игрище за голф от посетители, които не са членове на нестопанска организация, управляваща това игрище и предлагаща също и система на членство, не представлява допълнителен доход по смисъла на член 134, буква б) от Директива 2006/112.
- 32 С оглед на изложените по-горе съображения на първите пет въпроса следва да се отговори, че член 134, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не изключва възможността предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива освобождаване да се ползва при доставката на услуги, състоящи се в предоставянето от нестопанска организация, управляваща игрище за голф и предлагаща система на членство, на правото да се използва това игрище за голф на посетителите, които не са членове на тази организация.

По шестия и седмия въпрос

- 33 С шестия и седмия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да изключват възможността да се ползва предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива освобождаване при доставката на услуги, състояща се в предоставянето на правото на ползване на игрището за голф, управлявано от нестопанска организация, която предлага система на членство, когато тази услуга се доставя на посетители, които не са членове на посочената организация.
- 34 Член 133, първа алинея, буква г) от посочената директива разрешава на държавите членки 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) от Директива 2006/112, в зависимост от това дали същите отговарят на условието да няма вероятност тези освобождавания да доведат до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.
- 35 Все пак тази предоставена на държавите членки възможност, чийто обхват трябва да се преценява в контекста, установен въз основа на посочените в член 133, първа алинея, букви а)–в) от Директива 2006/112 условия, не позволява да се предприемат общи мерки като разглежданата в главното производство, ограничаващи приложното поле на тези

освобождавания. Наистина според практиката на Съда във връзка със съответните разпоредби от Шеста директива държава членка не може, поставяйки освобождаването по член 132, параграф 1, буква м) от тази директива в зависимост от едно или няколко от условията, предвидени в член 133 от същата, да променя приложното поле на това освобождаване (вж. в този смисъл Решение от 7 май 1998 г. по дело Комисия/Испания, C-124/96, Recueil, стр. I-2501, точка 21).

- 36 Във връзка с това следва да се отбележи, че приложното поле на съдържащите се в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и) и л) от Директива 2006/112 освобождавания е определено не само с оглед на съдържанието на посочените сделки, но и в зависимост от някои характерни особености, които трябва да имат доставчиците. Като предвижда обаче освобождавания от ДДС, определени в зависимост от такива характерни особености, общата система на ДДС предполага наличието на различаващи се условия на конкуренция за различни оператори.
- 37 При тези обстоятелства член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112 не би могъл да се тълкува по начин, който би позволил да се премахне разликата между условията на конкуренция, произтичащи от самото съществуване на предвидените в правото на Съюза освобождавания, тъй като такова тълкуване би поставило под въпрос приложното поле на посочените освобождавания.
- 38 Национално законодателство като разглежданото в главното производство не спазва тези ограничения за въведената с член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112 възможност. То не се ограничава до избягване на нарушения на конкуренцията, произтичащи от условията, при които според националната правна уредба за транспониране на тази директива се предоставя освобождаването, а води до това разликата между условията на конкуренция, произтичащи от самото съществуване на предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 освобождаване, да бъде поставена под въпрос. Наистина изключването на възможността за ползване от това освобождаване се осъществява в зависимост от качеството на получателя на доставката на съответната услуга, при положение че това качество не променя същността на доставката, а именно предоставянето на достъп до игрището за голф, за да се практикува този спорт.
- 39 С оглед на изложените по-горе съображения на шестия и седмия въпрос следва да се отговори, че член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не позволява на държавите членки при обстоятелства като разглежданите в главното производство да изключват възможността за ползване на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива при доставката на услуги, състоящи се в предоставянето на правото да се ползва игрището за голф, управлявано от нестопанска организация, предлагаща система на членство, когато услугата се предоставя на посетители, които не са членове на посочената организация.

По осмия въпрос

- 40 Предвид отговора на първите седем въпроса не следва да се дава отговор на осмия въпрос.

По съдебните разноски

- 41 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 (пети състав) реши:

- 1) Член 134, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не изключва възможността предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива освобождаване да се ползва при доставката на услуги, състоящи се в предоставянето от нестопанска организация, управляваща игрище за голф и предлагаща система на членство, на правото да се използва това игрище за голф на посетителите, които не са членове на тази организация.
- 2) Член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не позволява на държавите членки, при обстоятелства като разглежданите в главното производство, да изключват възможността за ползване на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива при доставката на услуги, състоящи се в предоставянето на правото да се ползва игрището за голф, управлявано от нестопанска организация, предлагаща система на членство, когато услугата се предоставя на посетители, които не са членове на посочената организация.

Подписи