



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

10 ноември 2016 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) — Понятие за доставка на услуги, извършвана възмездно — Предоставяне на кон от данъчнозадължено лице на организатор на конни състезания — Оценяване на насрещната престация — Право на приспадане на разходите, свързани с подготвянето на конете на данъчнозадълженото лице за състезанията — Общи разходи, свързани с цялостната икономическа дейност — Приложение III, точка 14 — Намалена ставка на ДДС, приложима към правото за ползване на спортни съоръжения — Приложимост към управление на конюшня за трениране на състезателни коне — Сделка, състояща се от единна престация или от няколко независими престации“

По дело C-432/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) с акт от 23 юли 2015 г., постъпил в Съда на 7 август 2015 г., в рамките на производство по дело

Odvolací finanční ředitelství

срещу

Pavλίna Bařtová,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz, председател на състава, Е. Juhász, С. Vajda, К. Jürimäe (докладчик) и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за чешкото правителство, от М. Smolek, J. Vláci и Т. Müller, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от Z. Malůřková и М. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

* Език на производството: чешки.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 юни 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в), на член 98, както и на точка 14 от приложение III към 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; 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, ОВ L 323, 2015 г., стр. 31 — наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Odvolací finanční ředitelství (Данъчна дирекция по жалбите, Чешка република) и г-жа Pavlína Vaštová относно облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на упражняваната от нея дейност по управление на конюшня за трениране на състезателни коне.

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 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

- 5 Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещь с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

6 В член 73 от Директивата за ДДС е предвидено:

„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“.

7 Съгласно член 98, параграфи 1 и 2 от Директивата за ДДС:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

[...]“.

8 Съгласно член 167 от Директивата за ДДС:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

9 Член 168 от Директивата за ДДС предвижда, че:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

10 Член 173, параграф 1 от Директивата за ДДС има следния текст:

„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице“.

11 Списъкът на доставките на стоки или услуги, за които могат да се прилагат намалените ставки по член 98 от Директивата за ДДС, се съдържа в приложение III към тази директива. Точка 14 от това приложение споменава „право за използване на спортни съоръжения“.

Чешкото право

- 12 Съгласно член 47, параграф 4 от zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 за ДДС):

„По отношение на услугите се прилага стандартната данъчна ставка, освен ако в закона не е предвидено друго. За услугите, посочени в приложение 2, се прилага намалена данъчна ставка“.

- 13 Приложение 2 към този закон включва списък на услугите, за които се прилага намалената данъчна ставка, в който фигурира по-специално „използване на покрити и открити съоръжения за спортни дейности“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 Г-жа Vaštová е данъчнозадължено за ДДС лице за икономическа дейност, състояща се в управление на конюшня за трениране на състезателни коне с капацитет 25 места, в която отглежда и тренира собствените си коне, както и коне на трети лица, които са ѝ поверени, за да ги подготвя за състезания. Освен състезателните коне г-жа Vaštová подслонява в конюшната си и два коня, които използва за селски туризъм и за трениране на млади коне, а също и кобили и жребци, за които се надява в бъдеще да получава доходи от участието им в състезания или от продажбата им.
- 15 В рамките на тази дейност г-жа Vaštová получава два вида приходи, които са предмет на спора по главното производство. Първият вид се формира от награди, получени при победи на нейните коне в състезанията и от треньорския дял от награди, спечелени с коне на други собственици. Вторият вид приходи произтича от управление на конюшня за трениране на състезателни коне и се формира от плащания, извършени от собственици на коне за подготовка на същите за участието им в състезания, но и от разходите за тяхното настаняване и хранене.
- 16 В данъчната си декларация за четвъртото тримесечие на 2010 г. г-жа Vaštová претендира право на пълно приспадане на ДДС, платен върху получените облагаеми доставки и следните разходи, а именно такси за записване и участие и разходи за помощ от помощен персонал по време на състезанията, осигуряване на консумативи за конете, храна за конете и екипировка за ездачите, ветеринарни услуги и закупуване на лекарствени продукти за конете, консумация на електричество в конюшната, консумация на течено гориво за транспортни цели, закупуване на въртящо гребло за производство на сено и фураж, както и закупуване на оборудване за трактора и консултантски услуги във връзка с функционирането на конюшната. Тези получени облагаеми доставки са свързани както с конете на г-жа Vaštová, така и с тези на трети лица.
- 17 Освен това в същата данъчна декларация г-жа Vaštová декларира и ДДС по извършени доставки с намалена ставка от 10 % върху услугата „управление на конюшня за трениране на състезателни коне“, която е предоставила на другите собственици на коне.
- 18 В акта за установяване на данъчни задължения от 26 септември 2011 г. Finanční úřad v Ostrově (Данъчна служба Остров, Чешка република) не признава на г-жа Vaštová право на пълно приспадане на ДДС, с мотива че тя е използвала част от получените облагаеми доставки за участието на конете в състезания, което за Данъчна служба Остров не е облагаема доставка, за която възниква право на приспадане. Освен това тази служба не одобрява прилагането на намалена ставка на ДДС за услугата „управление на конюшня за трениране на състезателни коне“.

- 19 Сезирана с въззивна жалба от г-жа Baštová, Finanční ředitelství v Plzni (Данъчна дирекция Пилзен, Чешка република) с решение от 6 юни 2012 г. изменя решението на Данъчна служба Остров, като приема че г-жа Baštová има право да приспадне ДДС за продажба на собствени коне, доставка на рекламни услуги и селски туризъм. Тази дирекция ѝ признава също така правото да приспадне ДДС, припадащ се на треньорския дял от награди, спечелени с коне на други собственици в състезанията. Същевременно, както Данъчна служба Остров, Данъчна дирекция Пилзен не признава на г-жа Baštová правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС за участието на собствените коне на г-жа Baštová в състезания.
- 20 Доколкото г-жа Baštová е упражнявала през съответния данъчен период икономически дейности, само някои от които дават право на приспадане, тя има право само на частично приспадане. Впрочем Данъчна дирекция Пилзен е последвала становището на Данъчна служба Остров, според което услугата „управление на конюшня за трениране на състезателни коне“ подлежи на облагане със стандартната ставка на ДДС.
- 21 Г-жа Baštová обжалва това решение пред Krajský soud v Plzni (Районен съд Пилзен, Чешка република), който с решение от 6 ноември 2013 г. приема по-специално, че що се отнася до наградите, получени за класирането на един кон в състезание, собственикът на коня предоставя на организатора на състезанието възмездна услуга и следователно става въпрос за облагаема сделка. При това положение правото му на приспадане не е трябвало да се намалява.
- 22 Данъчната дирекция по жалбите подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция.
- 23 Тази юрисдикция приема, че от една страна, за да се определи дали г-жа Baštová има право на пълно приспадане на ДДС, е необходимо да се изясни дали предоставянето на кон от неговия собственик на организатор на конни надбягвания трябва да се счита за възмездна услуга по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. При отрицателен отговор се поставя въпросът дали това обстоятелство обосновава автоматично намаляване на приспадането на ДДС, платен върху получените облагаеми доставки, или дали разходите, свързани със съответните услуги, са част от общите разходи за цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице. Ако Съдът отговори, че подготовката на коне за състезанията и участието им в тях е елемент от цялостната икономическа дейност на г-жа Baštová, остава да се реши как да се третира сумата, която собственикът на коня получава като награда в зависимост от класирането на коня в състезанието. Запитващата юрисдикция иска по-конкретно да се установи дали тази сума трябва да се включи в данъчната основа за начисляване на ДДС по получени доставки, или тя представлява доход, който не се отразява на тази основа.
- 24 От друга страна, запитващата юрисдикция иска да се установи дали услугата „управление на конюшня за трениране на състезателни коне“ подлежи като цяло на облагане със стандартната ставка на ДДС, или попада в обхвата на понятието „използване на спортни съоръжения“, което може да се облага с намалена ставка по силата на точка 14 от приложение III към Директивата за ДДС. В този контекст би трябвало да се провери дали услугите, свързани с управление на конюшня за трениране на състезателни коне, а именно в частност тренирането на конете, използването на спортни съоръжения, настаняването, храненето и другите грижи, предоставяни на конете, трябва да се считат за единна услуга за целите на ДДС и да се облагат по общ данъчен режим. Като приема, че единният характер на тези услуги е несъмнен, запитващата юрисдикция се стреми същевременно да установи кои са критериите, въз основа на които би могла да определи дали елементите на една услуга са равностойни помежду си, или се намират в съотношение на основна и съпътстваща услуга.

25 При това положение Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) а) Представява ли доставката на кон от страна на неговия собственик (който е данъчнозадължено лице) на организатор на състезание с цел участие на коня в състезанието възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, а следователно и сделка, облагаема с ДДС?
- б) При утвърдителен отговор на този въпрос, трябва ли да се разглежда като насрещна престация получената от състезанието парична награда (която все пак не всеки участващ в състезанието кон получава) или получаването на услугата, състояща се във възможността конят да се състезава, предоставена от организатора на състезанието на собственика на коня, или някаква друга насрещна престация?
- в) При отрицателен отговор, това обстоятелство само по себе си представлява ли достатъчно основание за намаляване на първоначалното приспадане на ДДС върху облагаеми доставки, които са придобити и използвани, за да се подготвят за състезания конете на коневъдъ/треньора, или участието на кон в състезание трябва да се разглежда като елемент на икономическата дейност на лицето, което осъществява дейност в областта на отглеждането и тренирането на състезателни коне — негови и на други собственици, а разходите за отглеждането на собствените му коне и участието им в състезания следва да се включат в общите разходи, свързани с икономическата дейност на това лице? При утвърдителен отговор на тази част от въпроса, трябва ли паричната награда, получена за успешно представяне в надбягването, да се включи в данъчната основа и да се начисли ДДС върху извършените доставки, или тя представлява доход, който по никакъв начин не се отразява върху данъчната основа за начисляване на ДДС?
- 2) а) Ако за целите на ДДС е необходимо няколко елемента на една услуга да се разглеждат като единна доставка, по какви критерии се определя тяхната взаимовръзка, а именно дали услугите са равностойни помежду си, или отношението между тях е отношение между основна и съпътстваща услуга? Съществува ли някаква йерархия между тези критерии, която да ги разпределя по приоритет и тежест?
- б) Трябва ли член 98 от Директивата за ДДС, разглеждан във връзка с приложение III към същата директива, да се тълкува в смисъл, че не допуска дадена услуга да се квалифицира като такава, за която се прилага намалена ставка, ако тази услуга се състои от два отделни елемента, които за целите на ДДС трябва да се разглеждат като единна доставка, при положение че тези доставки са равностойни, но едната от тях сама по себе си може да не е класифицирана в нито една от категориите, посочени в приложение III към Директивата за ДДС?
- в) При утвърдителен отговор на въпрос 2) б), при обстоятелства като тези по настоящото дело съчетаването на отделния елемент от услугата за предоставяне на право за използване на спортни съоръжения с елемента от услугата, състояща се в предоставяне на разположение на треньор на състезателни коне, препятства ли квалифицирането на тази услуга като единна услуга, за която се прилага намалена ставка на ДДС, посочена в точка 14 от приложение III към Директивата за ДДС?
- г) Ако въз основа на отговора на въпрос 2) в) прилагането на намалената данъчна ставка не е изключено, какво влияние оказва върху квалифицирането с оглед на приложимата ставка на ДДС фактът, че освен услугата за използване на спортни съоръжения и услугата за трениране данъчнозадълженото лице предоставя и услуги, свързани с предоставяне на конюшни, хранене и полагане на други грижи за конете? Трябва ли всички тези отделни услуги да се разглеждат за целите на ДДС като единно цяло и да подлежат на едно и също данъчно третиране?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос, букви а) и б)

- 26 С първия си въпрос, букви а) и б) запитващата юрисдикция по същество пита дали член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предоставянето на разположение на кон от страна на неговия собственик, който е данъчнозадължено за ДДС лице, на организатор на конни състезания с цел участие на коня в състезанието, представлява облагаема с ДДС възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба. Тази юрисдикция иска да се установи в частност дали наградата, получена за класирането на коня в състезанието, или получената услуга, състояща се във възможността конят да участва в това състезание, представляват насрещна престация за предоставянето на такава услуга.
- 27 Трябва да се припомни, най-напред, че съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, който определя обхвата на ДДС, на облагане с този данък подлежи „доставката на услуги, извършвана възмездно“.
- 28 Според трайната практика на Съда възможността определена доставка на услуги да бъде квалифицирана като възмездна, се подчинява единствено на изискването за пряка връзка между тази доставка и действително получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. по-специално решения от 3 март 1994 г., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 13 и 14, и от 29 октомври 2015 г., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 32).
- 29 По-нататък, от практиката на Съда произтича, че несигурният характер на самото съществуване на възмездност е от естество да прекъсне пряката връзка между доставената на получателя услуга и съответно полученото възнаграждение (вж. по аналогия решения от 3 март 1994 г., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 19 и от 27 септември 2001 г., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, т. 43).
- 30 Предвид естеството на анализа, който следва да се извърши, и както вече е постановил Съдът, националният съд е компетентен да квалифицира разглежданите дейности по главното производство съгласно изведените от Съда критерии (вж. решение от 29 октомври 2015 г., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 31 Накрая, както генералният адвокат отбелязва в точка 32 от заключението си, спортните дейности, и по-конкретно участието в спортни състезания, може да са свързани с доставка на няколко отделни, но тясно свързани услуги (вж. в този смисъл решение от 11 април 2000 г., Deliège, C-51/96 и C-191/97, EU:C:2000:199, т. 56).
- 32 От акта за преюдициално запитване е видно, че като дава възможност на собствениците на коне да ги изпращат на надбягвания, организаторът на конно състезание им предоставя услуга, за която първите плащат такси за записване и участие.
- 33 Постава се обаче въпросът дали „предоставянето“ на кон от неговия собственик, данъчнозадължено за ДДС лице, на организатор на конни състезания представлява също така възмездно предоставяне на услуги, насрещната престация за което би могла да бъде наградата, в случай че такава е получена поради отличното класиране на коня в състезанието, услугата, предоставена от организатора на състезанието и състояща се в това да позволи участието на коня, или пък друго възнаграждение.

- 34 Следва да се отбележи, че според индикациите в предадената на Съда преписка това „предоставяне“ съответства фактически на участието на коня в конно състезание, за което собственикът на коня плаща, както е видно от точка 32 от настоящото решение, такси за записване и участие.
- 35 В това отношение, на първо място, следва да се приеме, че по принцип действителната насрещна престация за предоставянето на кон от неговия собственик на организатор на конно състезание не може да бъде услугата, предоставена от организатора на състезанието и състояща се в това да позволи на посочения собственик неговият кон да участва в състезанието. Всъщност, от една страна, възнаграждението за тази услуга е фактът на плащането от собственика на коня на таксите за записване и участие, който отразява действителната насрещна стойност на участието в надбягването. От друга страна, макар че собственикът на коня би могъл евентуално да извлече печалба от това участие благодарение на увеличаването на стойността на коня при успешно представяне или на рекламата, която му прави това участие, трябва да се отбележи, че тази печалба е несигурна и трудно остойностима, тъй като зависи главно от резултата в надбягването. Следователно тази печалба не може да се вземе предвид, за да се определи действителната насрещна стойност на посоченото предоставяне по силата на припомнената в точка 28 от настоящото решение съдебна практика.
- 36 Второ, в случай че за предоставянето на кон за участие в конно надбягване не се плаща хонорар за участие, нито каквото и да било друго пряко възнаграждение, и че само собствениците на конете, които са се представили успешно в състезанието, получават награда, не може да се приеме, че предоставянето на коня е действителна насрещна престация.
- 37 Всъщност в такъв случай, от една страна, не предоставянето на коня от неговия собственик на организатора на конното състезание само по себе си е основание за изплащането на награда, а постигането на определен резултат в надбягването, а именно успешното представяне на коня. Дори организаторът на състезанието да се е ангажирал да предостави такава награда, чийто размер е предварително определен и известен, това не променя факта, че получаването на наградата по този начин е обусловено от конкретното представяне и от определена случайност. Тази случайност обаче според припомнената в точка 28 от настоящото решение съдебна практика изключва съществуването на пряка връзка между предоставянето на коня и получаването на награда.
- 38 От друга страна, обратно решение, състоящо се в това да се квалифицира наградата, която е получена, ако случаят е такъв, като действителна насрещна престация за предоставянето на коня от неговия собственик на организатора на състезанието, би означавало да се обуслови квалификацията на това предоставяне като облагаема доставка от резултата, постигнат от коня в състезанието, в противоречие с постоянната практика на Съда, според която понятието за доставка на услуги е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки (вж. решение от 20 юни 2013 г., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 39 Трето, въпреки това в хипотезата, при която само за участието на коня в конното надбягване се извършва пряка насрещна престация поради факта на изплащането от организатора на състезанието на хонорар за участие, независимо от класирането на разглеждания кон в състезанието, предоставянето на посочения кон от неговия собственик би могло да се квалифицира като възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. В тази хипотеза наистина — както отбелязва генералният адвокат в точка 35 от заключението си — заплащането, което собственикът на коня получава от организатора на състезанието в замяна на това, че се е съгласил конят му да участва, представлява пряката насрещна престация за услугата, която по този начин е предоставил на организатора на състезанието.

40 С оглед на гореизложените съображения на първия въпрос, букви а) и б) следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба предоставянето на кон от страна на неговия собственик, който е данъчнозадължено за ДДС лице, на организатора на конно състезание с цел участие на посочения кон в състезанието, в случай че за него не се плаща хонорар за участие или друго пряко възнаграждение и че само собствениците на конете, които са се представили успешно в състезанието, получават награда, дори тя да е предварително определена. Обратно, такова предоставяне на кон представлява възмездна доставка на услуги в хипотезата, при която за него организаторът плаща възнаграждение, независимо от това как се е представил разглежданият кон в състезанието.

По първия въпрос, буква в)

41 С първия си въпрос, буква в) запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали в хипотезата, при която предоставянето на кон от страна на неговия собственик, който е данъчнозадължено за ДДС лице, на организатора на конно надбягване не представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че право на приспадане на ДДС, платен върху получените облагаеми доставки, свързани с подготовката и участието в конни надбягвания на конете на данъчнозадълженото лице, което отглежда и тренира собствените си коне, както и тези на трети лица, все пак е налице, поради това че разходите, свързани с тези услуги, са част от общите разходи за неговата цялостна икономическа дейност. Запитващата юрисдикция пита впрочем дали възникването на такова право води до включване на евентуално получената от данъчнозадълженото лице награда поради успешното представяне на един от неговите коне в конното надбягване в данъчната основа за начисляване на ДДС.

42 Трябва да се припомни, че установеният в Директивата за ДДС режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-конкретно решения от 14 февруари 1985 г., *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, т. 19 и от 8 февруари 2007 г., *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, т. 22).

43 В това отношение наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, и за да се определи обхватът на това право (решения от 8 юни 2000 г., *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, т. 24 и от 21 февруари 2013 г., *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, т. 19). Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (решения от 8 юни 2000 г., *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, т. 30 и от 21 февруари 2013 г., *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, т. 19).

44 Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това данъчнозадължено лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Тези разходи всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл по-специално решения от 8 юни 2000 г., *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, т. 31 и от 21 февруари 2013 г., *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, т. 20).

- 45 По-нататък, обстоятелството, че определянето на съществуващата пряка и непосредствена връзка между дадена доставка на услуги и цялостната облагаема икономическа дейност трябва да се направи от гледна точка на обективното съдържание на тази доставка на услуги, не изключва възможността да се вземе предвид и единствената причина за съответната доставка, като последната трябва да се разглежда като съставляваща критерий за определяне на обективното съдържание. Щом като е установено, че дадена доставка не е била извършена за нуждите на облагаемата дейност на данъчнозадължено лице, тази доставка не може да се приеме за пряко и непосредствено свързана с тази дейност по смисъла на практиката на Съда, макар тази доставка от гледна точка на обективното ѝ съдържание да е облагаема с ДДС (решение от 21 февруари 2013 г., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, т. 29).
- 46 При преценката на критерия за пряката и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадължено лице, която данъчните администрации и националните съдилища трябва да извършат, те трябва да вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки (вж. в този смисъл решение от 8 юни 2000 г., Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, т. 25), и да държат сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице (решение от 21 февруари 2013 г., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, т. 22).
- 47 От акта за преюдициално запитване е видно, че икономическата дейност на г-жа Baštová се състои в управление на конюшния за трениране на състезателни коне, в която по-конкретно тя отглежда и тренира свои собствени коне, както и такива на трети лица. Нейните коне са предназначени за продажба и/или имат роля в тренирането или в селския туризъм. Освен това те участват в конни надбягвания.
- 48 Несъмнено отглеждането и тренирането на конете, принадлежащи на лице, управляващо конюшния за трениране на състезателни коне, и тяхното участие в състезания сами по себе си биха могли да имат връзка с такава икономическа дейност. Същевременно предвид съдебната практика, посочена в точка 44 от настоящото решение, тази констатация не е достатъчна, за да обоснове възникването на право на приспадане, което изисква съществуване на пряка и непосредствена връзка между разходите, направени за всяка от доставките, свързани с подготовката на тези коне и участието им в състезанията, от една страна, и икономическа дейност като цяло — от друга страна.
- 49 За да се прецени наличието на такава връзка, запитващата юрисдикция трябва да провери по-конкретно дали конете, принадлежащи на лицето, управляващо конюшния за трениране на състезателни коне, действително са предназначени за продажба, или тяхното участие в конни надбягвания обективно е средство за популяризиране на икономическата дейност на тази конюшния. Ако това е така, разходите, направени за подготовката и участието на тези коне в конни надбягвания имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност, състояща се в управлението на такава конюшния. Всъщност, от една страна, е безспорно че продажната цена на един състезателен кон зависи от степента на подготовка за състезания и от опита, а дори и от репутацията, която той е придобил съответно поради участието в състезания. От друга страна, постигнатите от неговите коне успехи в състезания могат да създадат на управителя на конюшния подобрена репутация, реклама или известност, които могат да повлияят върху цената на неговите услуги по трениране на коне на други собственици, което запитващата юрисдикция трябва да провери.
- 50 За сметка на това за целите на тази преценка е ирелевантно обстоятелството, че доставките, свързани с подготовката и участието в конните надбягвания на коне, принадлежащи на управителя на конюшния, биха му позволили да подобри и развие методите си на трениране, храната и грижите, предоставяни на конете, и по този начин — предоставяните на третите лица

услуги. Действително такава обстоятелство отразява само косвена връзка между посочените доставки и разглежданата по главното производство икономическа дейност, спомената в точка 47 по-горе.

- 51 По-нататък, макар доставките, свързани с подготовката и участието в конните надбягвания на коне, принадлежащи на управителя на конюшната, да целят поощряване на неговите лични интереси, не може да се счита, че тези доставки поддържат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност, състояща се в управление на такава конюшня.
- 52 От това произтича, че съгласно член 167 и член 168, буква а) от Директивата за ДДС в полза на лице в положение като това на г-жа Baštová съществува право на пълно приспадане на ДДС, платен върху разходите, направени за подготовката и участието на неговите коне в конни надбягвания, когато тези коне действително са предназначени за продажба или когато това участие обективно е средство за популяризиране на икономическата дейност на конюшната, която то управлява. Обратно, право на приспадане не възниква за ДДС, платен върху разходите, направени за подготовката и участието в надбягвания на конете на данъчнозадълженото лице, ако тези коне не са действително предназначени за продажба, ако това участие обективно не е средство за популяризиране на икономическата дейност на конюшната, която то управлява, и ако тези разходи не служат за никаква друга дейност на данъчнозадълженото лице, която да е свързана с неговата икономическа дейност, което запитващата юрисдикция трябва да провери.
- 53 Действително е безспорно, че ако данъчнозадължено лице извършва едновременно доставки, които пораждат право на приспадане, и доставки, които не пораждат такова право, в съответствие с член 173, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС то може да приспадне само частта от ДДС, която е пропорционална на размера, припадащ се на първите доставки (вж. в този смисъл решения от 22 февруари 2001 г., *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, т. 37 и от 26 май 2005 г., *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, т. 37).
- 54 Накрая, следва да се отбележи че изводите от преценката, спомената в точки 44—52 от настоящото решение, не се отразяват на въпроса — който е различен — за включването на наградата, евентуално спечелена от собственика на коня, данъчнозадължено за ДДС лице, в облагаемата основа, която зависи от квалифицирането на тази награда като „насрещна престация за предоставяне на услуга“. Действително от член 73 от Директивата за ДДС произтича, че за доставката на услуги като разглежданите по главното производство данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или от трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката. От съображенията в точки 36—38 от настоящото решение обаче е видно, че наградата, която е получена, ако случаят е такъв, от кон, принадлежащ на данъчнозадълженото лице, не може да се квалифицира като действителна насрещна престация за предоставянето на коня от неговия собственик на организатора на конното надбягване.
- 55 Предвид гореизложените съображения на първия въпрос, буква в) следва да се отговори, че:
- Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че право на приспадане на ДДС, платен върху получените облагаеми доставки, свързани с подготовката и участието в конни надбягвания на конете, принадлежащи на данъчнозадълженото лице, което отглежда и тренира собствените си състезателни коне, както и тези на трети лица, възниква поради това, че разходите, свързани с тези услуги, са част от общите разходи за неговата цялостна икономическа дейност, при условие че разходите, направени за всяка от разглежданите доставки, са в пряка и непосредствена връзка с тази икономическа дейност като цяло. Такъв може да бъде случаят, при който така направените разходи се отнасят до състезателните

коне, действително предназначени за продажба, или ако участието на посочените коне в надбягванията обективно е средство за популяризиране на икономическата дейност, което запитващата юрисдикция трябва да провери.

- В хипотезата, при която такова право на приспадане съществува, наградата, евентуално спечелена от данъчнозадълженото лице поради успешното представяне на един от неговите коне в конно надбягване, не трябва да се включва в облагаемата основа за начисляване на ДДС.

По втория въпрос

- 56 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 98 от Директивата за ДДС във връзка с точка 14 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че една сложна единна услуга, състояща се от няколко елемента, свързани по-конкретно с тренирането на коне, използването на спортни съоръжения, настаняването на конете в конюшните, храненето и други грижи, предоставени на конете, може да се облага с намалена ставка на ДДС.
- 57 На първо място, трябва да се уточни обхватът на член 98 от Директивата за ДДС и на точка 14 от приложение III към тази директива.
- 58 В това отношение от разпоредбата на член 98 от Директивата за ДДС е видно, че прилагането на една или две намалени ставки е възможност, предоставена на държавите членки като изключение от принципа, че се прилага стандартната ставка на ДДС. Освен това съгласно тази разпоредба намалените ставки на ДДС могат да се прилагат единствено за посочените в приложение III към тази директива доставки на стоки и услуги.
- 59 Що се отнася до тълкуването на това приложение, от една страна, трябва да се припомни, че разпоредбите, предвиждащи изключение от принцип, трябва да се тълкуват стриктно (вж. в този смисъл решения от 12 декември 1995 г., *Oude Luttikhuis* и др., C-399/93, EU:C:1995:434, т. 23 и от 17 юни 2010 г., *Комисия/Франция*, C-492/08, EU:C:2010:348, т. 35).
- 60 От друга страна, понятията, употребени в приложение III към Директивата за ДДС, трябва да се тълкуват в съответствие с обичайния смисъл на разглежданите термини (решение от 4 юни 2015 г., *Комисия/Полша*, C-678/13, непубликувано, EU:C:2015:358, т. 46).
- 61 В конкретния случай от текста на точка 14 от приложение III към Директивата за ДДС е видно, че същата позволява на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС за „право за използване на спортни съоръжения“.
- 62 От израза „право за използване“ следва, че прилагането на намалена ставка е възможно, ако използването е от трето лице, а не от данъчнозадълженото лице, което управлява съответното спортно съоръжение, за свои собствени нужди.
- 63 Понятието за използване на спортни съоръжения е свързано с доставките, свързани с упражняване на спорт и с физическо възпитание, които трябва, доколкото е възможно, да се разглеждат заедно (вж. в този смисъл решения от 18 януари 2001 г., *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, т. 26 и от 22 януари 2015 г., *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, т. 25).

- 64 Както обаче генералният адвокат отбелязва в точки 56—59 от заключението си, възможността правото за използване на спортни съоръжения да се облага с намалена ставка цели по същество да се насърчава упражняването на спортове и те да станат по-достъпни за частноправните субекти.
- 65 Следователно понятието „право за използване на спортни съоръжения“ трябва да се схваща като визиращо правото да се използват съоръжения, предназначени за упражняването на спорт и физическо възпитание, както и тяхното използване за тази цел.
- 66 От това следва, че макар доставките на услуги, свързани с използването на съоръженията, необходими за упражняване на конни спортове, да могат да попаднат в обхвата на точка 14 от приложение III към Директивата за ДДС, това не може да се отнася за доставки, свързани с използването на съоръжения, предназначени за пасивния престой на конете в конюшните, за тяхното хранене или за грижите, които им се предоставят, нито на пространствата за почивка или складиране.
- 67 Запитващата юрисдикция трябва да прецени дали елементът, състоящ се в използването на спортни съоръжения за доставката на разглежданите по главното производство услуги, по смисъла, който му придават договорите, сключени между г-жа Vaštová и собствениците на конете, съответства на това определение. При несъвпадане между смисъла, придаден на този елемент от посочените договори, и „правото за използване на спортни съоръжения“ по смисъла на точка 14 от приложение III към Директивата за ДДС посочената доставка при всички случаи не може да попадне в обхвата на намалената ставка на ДДС на основание посочената точка 14.
- 68 На второ място и в хипотезата, при която запитващата юрисдикция приеме след извършването на тази преценка, че за този елемент, състоящ се в използването на спортни съоръжения, би могла да се прилага намалена ставка на ДДС, за да се отговори на поставения въпрос, трябва да се напомни, че за целите на ДДС всяка доставка в общия случай трябва да се счита за самостоятелна и независима, видно от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решения от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 20 и от 27 септември 2012 г., *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 14).
- 69 От практиката на Съда обаче е видно, че при определени обстоятелства множество формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени отделно и които по този начин могат да бъдат поотделно обложени или освободени, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато те не са независими (вж. решение от 2 декември 2010 г., *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 70 Налице е една-единствена сделка по-специално 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 (решения от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 22 и от 29 март 2007 г., *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, т. 23).
- 71 Такъв е и случаят, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка на услуги, докато, обратно, един или повече елементи трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки на услуги, които имат същото данъчно третиране като основната доставка. А една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка в частност когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (решения от 25 февруари 1999 г., *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, т. 30 и от 21 февруари 2008 г., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, т. 52).

- 72 Ако сред елементите, от които се състои единната сложна доставка, не е възможно да се определи един главен елемент и един или няколко съпътстващи елемента, съставните елементи на тази доставка трябва да се считат за равностойни.
- 73 В рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество запитващата юрисдикция трябва да определи дали в конкретния случай това е така, като извърши цялостна преценка и вземе предвид качествено, а не просто количествено значение на всички релевантни елементи. Същевременно обаче Съдът може да предостави на запитващата юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да ѝ бъдат полезни (вж. в този смисъл решения от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 23 и от 17 януари 2013 г., *BGŽ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 33).
- 74 В конкретния случай запитващата юрисдикция ясно посочва, че разглежданата по главното производство доставка на услуги, както е видно от договорите, сключени между г-жа Baštová и собствениците на конете, и която се състои от три елемента, а именно тренирането на конете, използването на спортни съоръжения, както и настаняването на конете, тяхното хранене и други грижи, предоставяни на конете, е единна сложна доставка. Такъв извод се налага наистина в случая, при който съдоговорителите се стремят в действителност към комбинация между трите елемента, от които се състои тази доставка, при която използването на спортни съоръжения е обективно необходимо за тренирането на състезателните коне и при която доставките, свързани с настаняването, храненето и другите грижи за конете, са предназначени основно да съпровождат и улесняват тренирането на конете и използването на спортни съоръжения.
- 75 Така, при условие запитващата юрисдикция да провери това, от съдържащите се в акта за преюдициално запитване елементи изглежда, че услугите по трениране и използването на спортните съоръжения са два елемента на тази сложна доставка, които с оглед на нейната цел имат равностойно значение, докато услугите, свързани с настаняването, храненето и грижите за конете имат съпътстващ характер спрямо тези два елемента. Доколкото само използването на спортните съоръжения попада в обхвата на намалената ставка, предвидена в член 98 от Директивата за ДДС във връзка с точка 14 от приложение III към същата директива, тази намалена ставка не може да се прилага за единната сложна доставка, разглеждана по главното производство (вж. по аналогия решение от 19 юли 2012 г., *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, т. 41—43).
- 76 Обратно, ако запитващата юрисдикция въз основа на разглежданите по главното производство факти и по-конкретно на договорите, сключени между г-жа Baštová и собствениците на конете, достигне до извода, че тренирането на конете е главният елемент от единната сложна доставка, би се наложил същият извод и посочената доставка също не би могла да се облага с намалената ставка съгласно член 98 от Директивата за ДДС във връзка с точка 14 от приложение III към тази директива.
- 77 В светлината на гореизложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 98 от Директивата за ДДС във връзка с точка 14 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че единна сложна доставка, състояща се от няколко елемента, свързани по-конкретно с тренирането на коне, използването на спортни съоръжения, настаняването на конете в конюшната, храненето и други грижи, предоставени на конете, не може да се облага с намалена ставка на ДДС, когато използването на спортни съоръжения по смисъла на точка 14 от приложение III към тази директива и тренирането на конете представляват два равностойни елемента на тази сложна доставка или когато тренирането е единственият главен елемент на посочената доставка, което запитващата юрисдикция трябва да прецени.

По съдебните разноси

78 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 разноси. 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 2, параграф 1, 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 не представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба предоставянето на кон от страна на неговия собственик, който е данъчнозадължено лице за целите на данъка върху добавената стойност, на организатора на конно състезание с цел участие на посочения кон в състезанието, в случай че за него не се плаща хонорар за участие или друго пряко възнаграждение и че само собствениците на конете, които са се представили успешно в състезанието, получават награда, дори тя да е предварително определена. Обратно, такова предоставяне на кон представлява възмездна доставка на услуги в хипотезата, при която за него организаторът плаща възнаграждение, независимо от това как се е представил разглежданият кон в състезанието.
- 2) Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен върху получените облагаеми доставки, свързани с подготовката и участието в конни надбягвания на конете, принадлежащи на данъчнозадълженото лице, което отглежда и тренира собствените си състезателни коне, както и тези на трети лица, възниква поради това, че разходите, свързани с тези услуги, са част от общите разходи за неговата икономическа дейност, при условие че разходите, направени за всяка от разглежданите доставки са в пряка и непосредствена връзка с тази икономическа дейност като цяло. Такъв може да бъде случаят, при който така направените разходи се отнасят до състезателните коне, действително предназначени за продажба, или ако участието на посочените коне в надбягванията обективно е средство за популяризиране на икономическата дейност, което запитващата юрисдикция трябва да провери.

В хипотезата, при която такова право на приспадане съществува, наградата, евентуално спечелена от данъчнозадълженото лице поради успешното представяне на един от неговите коне в конно надбягване, не трябва да се включва в облагаемата основа за начисляване на данъка върху добавената стойност.

- 3) Член 98 от Директива 2006/112 във връзка с точка 14 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че единна сложна доставка, състояща се от няколко елемента, свързани по-конкретно с тренирането на коне, използването на спортни съоръжения, настаняването на конете в конюшните, храненето и други грижи, предоставени на конете, не може да се облага с намалена ставка на данъка върху добавената стойност, когато използването на спортни съоръжения по смисъла на точка 14 от приложение III към тази директива и тренирането на конете представляват два равностойни елемента на тази сложна доставка или когато тренирането на конете е единственият главен елемент на посочената доставка, което запитващата юрисдикция трябва да прецени.

Подписи