



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 15 юни 2017 година¹

Дело C-90/16

The English Bridge Union Limited
срещу
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Преюдициално запитване, отправено от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд, отделение по финансови и данъчни дела (Обединено кралство))

„Директива 2006/112/ЕО — ДДС — Член 132, параграф 1, буква м) — Освобождавания — Услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание — Понятието „спорт“ — Двойков спортен бридж“

Въведение

1. „Нека да разгледаме например действията, които наричаме „игри“. Имам предвид настолни игри, игри на карти, игри с топка, олимпийските игри и т.н. Какво е общото за всички тях? — Недей да казваш: „Те трябва да имат нещо общо, тъй като иначе нямаше да се наричат „игри“, а погледни дали всички те имат нещо общо. — Защото, когато ги наблюдаваш, ти няма да видиш нещо, което е общо за всички тях, но ще видиш прилики, сродства, и то цяла редица. Повтарям: не мисли, а наблюдавай!“².

2. Настоящото преюдициално запитване, отправено от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд, отделение по финансови и данъчни дела (Обединено кралство)), повдига проблеми, сравними с тези, пред които е бил изправен Wittgenstein, когато се е опитвал да намери общи характеристики, определящи дадена дейност като „игра“. Днес понятието, което трябва да бъде определено, не е „игри“, а „спорт“, за да се установи дали за целите на освобождаването от ДДС дейността „двойков спортен бридж“ представлява „спорт“ или не.

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² По *Витгенщайн, Л.*, Философски изследвания, т. 66, Избрани съчинения, София, Наука и изкуство, 1988 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. Дял IX от Директива 2006/112/ЕО на Съвета³ съдържа глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“. Член 132 от нея гласи следното:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- а) доставката на услуги и на стоки, тясно свързани с тях, в полза на техните членове срещу членски внос, определен в съответствие с техните правила, от нестопански организации, поставящи с[и] цели от политически, профсъюзен, религиозен, патриотичен, философски, филантропичен или граждански характер, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията;
- м) доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание;
- н) доставката на някои културни услуги и стоки, тясно свързани с тях, доставяни от публичноправни субекти или от други културни организации, признати от съответната държава членка;

[...]“.

Правото на Обединеното кралство

4. В група 10 от приложение 9 към Value Added Tax Act 1994 (Закон за добавената стойност от 1994 г.) се предвижда съответно освобождаване на някои доставки, свързани със спорта:

„Група 10: Спорт, спортни състезания и физическо възпитание

[...]1. Предоставянето на право на участие в спортно състезание или в състезание, свързано с физическо натоварване през свободното време, срещу парична сума, предназначена изцяло за осигуряване на наградата или наградите, които се връчват в същото състезание.

2. Предоставянето на право на участие от страна на отговаряща на изискванията организация, създадена за целите на спорта или физическото натоварване през свободното време, в състезание, свързано с такава дейност.

3. Доставката на физическо лице от отговаряща на изискванията организация на услуги, тясно свързани и от основно значение за спорта или физическото възпитание, в които това лице участва“.

³ Директива от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1, съгласно измененията към 1 януари 2015 г.; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

Факти, производство и преюдициални въпроси

5. Спортният бридж е игра на карти с взятки, която се играе от четирима състезатели, разделени на две състезаващи се двойки, като партньорите седят един срещу друг около маса. Играта има четири фази: раздаване на картите, наддаване, разиграване и запис на резултата. Милиони хора по света играят бридж в клубове, турнири, онлайн и с приятели.

6. В повечето клубове и турнири се играе т.нар. „двойков спортен бридж“, при който получените от всеки играч карти при всяко раздаване се запазват, така че всяка двойка партньори играе последователно със същите карти като тези на съответните двойки на други маси, а резултатът се базира на сравнителното представяне.

7. За този вид на играта се организират национални и международни състезания.

8. The English Bridge Union (наричана по-нататък „EBU“) е националната организация за двойков спортен бридж в Англия. В нея членуват организации за бридж от различни графства. Тя организира турнири по спортен бридж и събира от участниците входна такса, за да участват в тях. Съгласно закона за ДДС на Обединеното кралство входната такса подлежи на облагане с ДДС⁴.

9. EBU иска от Her Majesty's Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация, Обединено кралство) да ѝ бъде възстановен ДДС, който е платила за входните такси, като твърди, че съгласно член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС таксите подлежат на освобождаване от ДДС. С решение от 12 февруари 2014 г. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs отхвърлят това искане. EBU обжалва решението. First-tier Tribunal (Първоинстанционен съд) отхвърля жалбата на EBU, но разрешава обжалване пред Upper Tribunal (Въззивен съд). След проведено на 14 юли 2015 г. заседание, на 23 юли 2015 г. Upper Tribunal (Въззивен съд) обявява решението си, в което приема, че за да се произнесе по жалбата, е необходимо решение по въпрос относно тълкуването на член 132, параграф 1, буква м). На 1 септември 2015 г. той отправя следните преюдициални въпроси до Съда: „1) Какви са основните характеристики, които трябва да има дадена дейност, за да бъде „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от [Директивата за ДДС]? По-конкретно, трябва ли дейността да има съществен (или не съществен) физически компонент, който е определящ за нейния резултат, или е достатъчно тя да има съществен умствен компонент, определящ за нейния резултат?“

2) Представлява ли двойковият спортен бридж „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от [Директивата за ДДС]?“.

10. Преюдициалното запитване постъпва в секретариата на Съда на 15 февруари 2016 г. Писмени становища представят правителството на Обединеното кралство и нидерландското правителство, както и Европейската комисия. В проведеното на 2 март 2017 г. съдебно заседание вземат участие EBU, правителството на Обединеното кралство, както и Европейската комисия.

⁴ Що се отнася до положението в държави членки, различни от Обединеното кралство, страните по делото са наясно, че двойковият бридж се третира като „спорт“ за целите на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС от данъчните органи в Австрия, Белгия, Дания, Франция и Нидерландия. Страните по делото са наясно, че той не се третира като „спорт“ в Ирландия и Швеция.

Анализ

По първия въпрос: Понятието „спорт“ в член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС: физическа и/или умствена дейност?

11. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали сред характеристиките, които дадена дейност трябва да има, за да бъде „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, е необходим не съвсем несъществен физически компонент, който е определящ за нейния резултат, или е достатъчно да има съществен умствен компонент, който е определящ за нейния успех.

12. Съгласно член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС държавите членки следва да освобождават сделките за „доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“.

Общи бележки по освобождаванията, предвидени в Директивата за ДДС, и свързаната съдебна практика

13. Съгласно общото правило, което е в основата на общата система на данъка върху добавената стойност, установена с Директивата за ДДС, всички сделки подлежат на облагане с ДДС. Освобождавания като съдържащите се в член 132 от посочената директива следва да се разглеждат като изключение от това правило.

– Освобождаванията по член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС

14. Предвидените в член 132 от Директивата за ДДС освобождавания обаче нямат факултативен характер. Видно от употребата на задължаващото „shall“, държавите членки са длъжни да освободят от ДДС изброените в член 132 от тази директива сделки. Това предполага, че в интерес на Съюза е посочените сделки да бъдат освободени от ДДС. Това означава също така, че макар да следва освобождаванията като изключение от общото правило да се тълкуват стриктно, този интерес на Съюза не трябва да се губи от поглед. Следователно матрицата е различна от прилаганата към съображенията за обосноваване или задължителните изисквания съгласно основните свободи на ЕС и свързаните мерки за хармонизиране, при която държавите членки се ползват с право на преценка. Що се отнася до член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, държавите членки нямат свобода на действие. Ако условията съгласно тази разпоредба са изпълнени, държавите членки трябва да освободят сделките от ДДС. Освен това подобно задължение на държавите членки е необходимо, за да се гарантира едnakвото прилагане на освобождаването в целия Европейски съюз.

15. Съдът многократно е бил приканван да тълкува освобождавания по Директивата за ДДС и директивите, които я предхождат. Тези случаи могат да бъдат разделени в три категории.

16. На първо място, това са случаите, свързани с въпроси относно субектите, които могат да получат правото да се ползват от освобождаване. В това отношение Съдът последователно приема, че принципът на данъчен неутралитет изисква държавите членки да не допускат диференциация в зависимост от правната или организационната форма за осъществяване на сделката с цел предоставяне на освобождаване⁵.

⁵ В този смисъл вж. решение от 14 март 2013 г., Комисия/Франция (C-216/11, EU:C:2013:162, т. 20). Вж. също решение от 3 април 2003 г., Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, т. 24); конкретно за освобождаване от ДДС на спортна дейност, решение от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 30).

17. На второ място, Съдът разглежда въпроса дали определена, свързана с освободена дейност, също попада в обхвата на освобождаването. В решенията *Stockholm Lindöpark*⁶ и *Turn- und Sportunion Waldburg*⁷ Съдът приема съответно, че отдаването под наем или арендата на недвижимо имущество не са пряко свързани със спорта и поради това не са освободени от ДДС, докато предоставянето на терен или съдия е от съществено значение за практикуването на спорта⁸ и поради това се ползва от освобождаване от ДДС.

18. На трето място, Съдът се произнася по въпроса кои видове дейност могат да се разглеждат като спорт. В решение *Žamberk*⁹ той приема, че неорганизираните, нередовни спортни дейности, чиято цел не е участие в състезания, попадат в обхвата на освобождаването. В решение Комисия/Нидерландия¹⁰ той постановява, че наемането на плавателни съдове за отдих не трябва да се приравнява на спортна дейност, тъй като целта им може да е чисто развлекателна¹¹. Посоченото дело обаче не се занимава с определението на самото понятие „спорт“, тъй като не се оспорва, че корабоплаването може да бъде спорт.

– Други избрани случаи на освобождаване по Директивата за ДДС

19. В решение *Rank Group*¹² Съдът приема, че различното третиране, що се отнася до ДДС, на две доставки на услуги, които са идентични или сходни от гледна точка на потребителя и задоволяват едни и същи негови нужди, е достатъчно, за да се приеме, че е нарушен принципът на данъчен неутралитет в контекста на освобождаването на хазартни игри, предвидено в член 135, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС¹³. Следователно въпросът дали разглежданата дейност представлява „залагане, лотарии и други форми на хазарт“, зависи от пазарно ориентиран подход: ако клиентите разглеждат услугите като сходни, те трябва да се облагат еднакво.

20. Що се отнася до освобождаванията за медицински услуги, Съдът пояснява на ранен етап, че предоставяните от ветеринарни лекари услуги¹⁴, биологичните изследвания за установяване на генетични сходства¹⁵ и съхраняването на стволови клетки за евентуално бъдещо лечение¹⁶ не се ползват от определението на освобождаванията от ДДС по член 132, параграф 1, букви б) и/или в), докато домашните грижи, предоставяни от медицински сестри¹⁷, медицинските изследвания, извършвани от частни предприятия¹⁸, и извличането и култивирането на ставни хрущялни клетки¹⁹ попадат в обхвата на определението на медицинска помощ²⁰. От тези случаи може да се заключи, че понятието „медицинска помощ“ не следва да се тълкува твърде стриктно, тъй като освобождаването на дейности, тясно свързани с болнична и медицинска помощ, има за цел да гарантира, че произтичащите от такава помощ ползи няма да бъдат възпрепятствани поради увеличение на разходите²¹.

6 Решение от 18 януари 2001 г. (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Решение от 12 януари 2006 г. (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Решение от 16 октомври 2008 г., *Canterbury Hockey Club* и *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Решение от 21 февруари 2013 г. (C-18/12, EU:C:2013:95, т. 24 и 25).

10 Решение от 25 февруари 2016 г. (C-22/15, непубликувано, EU:C:2016:118).

11 Решение от 25 февруари 2016 г. (C-22/15, непубликувано, EU:C:2016:118, т. 30).

12 Решение от 10 ноември 2011 г. (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 36).

13 По-рано член 13, Б, буква е) от Директива 77/388.

14 Решение от 24 май 1988 г., *Комисия/Италия* (C-122/87, EU:C:1988:256, т. 9).

15 Решение от 14 септември 2000 г., *D.* (C-384/98, EU:C:2000:444, т. 22).

16 Решение от 10 юни 2010 г., *SoryGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, т. 52).

17 Решение от 10 септември 2002 г., *Kügler*, (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 41).

18 Решение от 8 юни 2006 г., *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, т. 31).

19 Решение от 18 ноември 2010 г., *Verigen Transplantation Service International* (C-156/09, EU:C:2010:695, т. 32).

20 По-трудно е положението с психотерапията: вж. решения от 6 ноември 2003 г., *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, т. 50) и от 13 септември 2007 г., *Common Market Fertilizers/Комисия* (C-443/05 P, EU:C:2007:511, т. 46).

21 Решение от 11 януари 2001 г., *Комисия/Франция* (C-76/99, EU:C:2001:12, т. 23).

21. От посочената по-горе съдебна практика правя извода, че понятието „спорт“ в член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС следва да се тълкува стриктно, но като все пак се имат предвид смисълът и целта на освобождаването.

22. Няма определение на понятието „спорт“ в Директива 2006/112. Няма и всеобхватно определение на равнището на Съюза за понятието „спорт“, приложимо в Съюза във всеки акт на първичното и вторичното законодателство. Поради това трябва да се приложи класическият метод на тълкуване с оглед на текста, систематиката (или разположението в рамките на общата уредба), контекста/целите (или духа) и историята.

Текстът

23. При липса на ясно определение отправна точка на тълкуването трябва да бъде обичайното значение на понятието „спорт“. В това отношение авторитетните речници предлагат определения, които са в съответствие с нашата интуиция, като определено изискват наличието на физически компонент. Достатъчно е да се проверят определенията, предлагани от тази страна на Атлантическия океан²², в Oxford Advanced Learner's Dictionary („дейност, която се извършва за удоволствие и която изисква физически усилия или умения, обикновено изпълнявана на специално място и съгласно определени правила“)²³, Cambridge Dictionary („игра, състезание или дейност, изискващи физически усилия и умения, които се провеждат или извършват съгласно правила, за удоволствие и/или като работа“)²⁴, полския Słownik języka polskiego (Речник на полския език) PWN — Polskie Wydawnictwo Naukowe („упражнения и игри, насочени към развитието на физическата пригодност и състезателност с цел постигане на възможно най-добри резултати“)²⁵, френския речник Larousse („физическа дейност с цел подобряване на физическото състояние на човек“)²⁶ или речника Duden на немския език („физическа дейност, извършвана с цел физически упражнения за удоволствие от движението и играта и съгласно определени правила [в състезание]“)²⁷.

Систематиката

24. Член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС се отнася до „спорта или физическото възпитание“. Правителството на Обединеното кралство и Комисията твърдят, че тъй като разпоредбата се отнася до „спорта или физическото възпитание“, това също означава, че и понятието „спорт“ изисква физически компонент. Всъщност би могло да се приеме, че употребата на съюза „или“ означава, че понятието „физическо възпитание“ съвпада по обхват с понятието „спорт“ в смисъл, че всеки спорт трябва да има физически компонент. Поради това би могъл да се направи изводът, че от гледна точка на законодателя двете понятия, „спорт“ и „физическо възпитание“, са ако не синоними, то поне тясно свързани.

25. Аз обаче не приемам този довод за убедителен.

22 Всъщност единственото определение за „спорт“, на което съм попадал и не е съвсем ясно относно необходимостта за физически компонент, е на Merriam-Webster Dictionary, който предлага три дефиниции, само една от които посочва „физическа дейност, извършвана за удоволствие“; вж. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>.

23 Вж. http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport.

24 Вж. <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>.

25 Мой превод на „ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników“, вж. <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.

26 Мой превод на „activité physique visant à améliorer sa condition physique“, вж. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.

27 Мой превод на „nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung“, вж. <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.

26. Според мен фактът, че законодателят на Съюза е включил „спорта“ и „физическото възпитание“ в една и съща разпоредба, означава само, че понятията са свързани по един или друг начин, като връзката не трябва непременно да е с „физическия“ компонент. Тя може да бъде и с „възпитателния“ аспект на „физическото възпитание“ или други компоненти, които са общи за двете понятия, например ползите за здравето, чувството за общност, организационните въпроси или да се гарантира, че дейности, чийто физически компонент е съмнителен, но които се разглеждат широко като „спорт“, например стрелбата, стрелбата с лък или шахматът, се обхващат от определението²⁸ — или пък намерението на законодателя на Съюза може да е било само да гарантира, че „физическото възпитание“, макар обичайно да не съдържа състезателен компонент, попада в приложното поле на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС. Всъщност според мен това разграничение има за цел по-скоро да поясни, че физическото възпитание, което независимо от причината може и да не представлява „спорт“, също попада в обхвата на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата. В това отношение като пример спонтанно изниква физическото възпитание, което се провежда без пряк състезателен компонент, например тренировка. Със сигурност футболните тренировки биха попаднали в обхвата на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, нали?

27. С други думи, не трябва да се предполага, че целта на употребата на израза „спорт или физическо възпитание“ е да се изключат дейности, които нямат физически компонент като определяща характеристика.

28. Следователно систематиката на Директивата за ДДС като цяло не позволява да се направи извод дали дадена дейност, която се основава предимно на умствени, а не на физически усилия, може да бъде „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от тази директива.

Историята

29. Освен това от подготвителните работи по приемането на Директивата за ДДС не се установява наличието на по-точно определение. Делегацията на Обединеното кралство отбелязва в протокола на Съвета от 17 май 1977 г. относно Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета²⁹, че е необходимо по-ясно определение на съответните дейности³⁰, посочени (понастоящем) в член 132, параграф 1, букви м) и н), но доколкото ми е известно, такова определение така и не е включено в Директивата за ДДС.

Целите

30. Законодателят на Съюза счита, че доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание, представлява услуга от обществен интерес, която заслужава да бъде освободена. Освен това обосновката за освобождаването трябва да се разглежда в контекста на член 165, параграф 1, втора алинея ДФЕС, съгласно който Съюзът допринася за насърчаването на ролята на спорта в европейския живот, като отчита в същото време спецификите му, структурите, основаващи се на доброволното участие, както и неговата социална и възпитателна функция.

28 По-долу ще се спра на случая с тези три спорта.

29 Директива 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).

30 Вж. *Birkenfeld, W. et Forst, Ch. Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*. 3. ed., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, p. 310.

31. Когато става въпрос за общата практика в държавите членки по отношение на това дали дейности без физически компонент могат да бъдат квалифицирани като спорт, се разкрива твърде разнородна картина. Основният пример в това отношение е шахматът — дейност, която широко се възприема като спорт³¹, дори и да не се приема като такъв в Обединеното кралство, доколкото съм в състояние да установя.

32. Ако се вземе предвид един по-широк контекст, през 1992 г. Комитетът на министрите на Съвета на Европа приема Спортна харта³², в която дефиницията за спорт изрично упоменава „физическата дейност“.

33. Вярно е, че дейността на Съвета на Европа представлява отправна точка за дейността на Съюза. Всъщност Съюзът има не само общо задължение да установява всякакви форми на полезно сътрудничество със Съвета на Европа³³, но и специфично задължение да поощрява сътрудничеството в областта на спорта³⁴ и културата³⁵. Що се отнася до спорта, съгласно текста на член 165, параграф 3 ДФЕС Съветът на Европа представлява „компетентн[а] международн[а] организаци[я]“.

34. И все пак няма данни, че законодателят на Съюза е имал намерение да установи връзка между понятието в Директивата за ДДС и в Спортната харта от 1992 г.

35. Съгласно програмата „Еразъм+“ бриджът се разглежда като спорт. „Еразъм+“ може да финансира и дейности, които не са непременно освободени от ДДС. С други думи, макар че определението за спорт трябва да е самостоятелно за целите на Директивата за ДДС³⁶, понятието не следва непременно да има общоприет смисъл в Европейския съюз. Не считам, че може да се направи изводът, че Съветът на Европа или политическите институции на Съюза биха използвали едно-единствено определение за спорт, което да е универсално за всички правни актове, по-специално тъй като определението на понятието може да зависи от целта на акта.

36. Така настоящият въпрос не е дали спортът съгласно някои определения изисква компонент на физическо усилие или натоварване, а по-скоро дали дейностите, които се ползват от освобождаване от ДДС по член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС в рамките на понятието „спорт“, трябва задължително да включват компонент на физическо усилие или натоварване. Поради това по-долу ще изложа съществените компоненти на определението на понятието „спорт“ за целите на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, които отразяват общата цел на тази разпоредба в систематиката на тази директива.

31 Доколкото ми е известно, шахматът се счита за спорт в Дания, Белгия, Италия, Франция и Австрия. В Германия шахматът не се счита за спорт, но все пак се ползва от същите освобождавания по силата на член 52, параграф 2 от германския Abgabenordnung. В същата държава бриджът се разглежда не като спорт, но по тълкувателен път се счита за „културна дейност“, което позволява да се ползва от същите освобождавания, съгласно решение на Finanzgericht Köln 13 K K3949/09 от 17 октомври 2013 г.

32 Препоръка R (92) 13 REV на Комитета на министрите до държавите членки относно преработената Европейска спортна харта, приета от Съвета на министрите на 24 септември 1992 г. на 480-ото заседание на заместник-министрите и преразгледана на 752-ото им заседание, проведено на 16 май 2001 г., член 2, буква а). Следва да се отбележи, че съгласно член 2, буква б) от Хартата, тя допълва етичните принципи и политическите насоки, определени в: i) Европейската конвенция за насието и лошото поведение на зрители при спортни прояви и в частност на футболни срещи; ii) Конвенцията срещу употребата на допинг. Двата посочени документа разглеждат въпроси, свързани преди всичко с професионален, физически спорт.

33 Вж. член 220, параграф 1 ДФЕС.

34 Вж. член 165, параграф 3 ДФЕС.

35 Вж. член 167, параграф 3 ДФЕС.

36 Съгласно постоянната практика на Съда предвидените в посочения член освобождавания представляват самостоятелни понятия от правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в различните държави членки, вж. решение от 21 февруари 2013 г., Zamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, т. 17).

Към определението за спорт³⁷

37. Значението на понятието „спорт“ е претърпяло значителни промени след първите олимпийски игри в Гърция през древността до 21-ви век. Първоначално, когато понятието „спорт“ е въведено в английския език през 14-и век, то е означавало „дейности през свободното време“. Едва по-късно спортът се свързва с физическа активност за трениране на тялото съгласно установени правила³⁸. Това определение, както беше посочено по-горе, все още намира широка подкрепа, но по никакъв начин не е универсално.

38. Всъщност Съюзът на международните федерации SportAccord³⁹, Международната федерация за университетски спорт⁴⁰ и Международният олимпийски комитет⁴¹ изрично включват умствени спортове или подкрепят дейности без физически компонент. Най-добрият пример в това отношение е шахматът. Когато не е необходим физически компонент, спортът се определя от провеждането на състезания и от факта, че оборудването не се предоставя само от един доставчик⁴² — а това изключва дейности без широка основа в гражданското общество като търговски продукти на пазара, разработени от фирми само за потребление (например видео игри).

39. По мое мнение тези определения не могат да се използват, за да се очертаят изчерпателно границите на понятието „спорт“ в член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, но представляват добра отправна точка. Предоставеният от Международния олимпийски комитет и/или SportAccord международен статут предполага, че става дума за приети до известна степен от обществеността, което може да означава, че става дума за установени спортове. За да се отговори на поставения от запитващата юрисдикция въпрос, следва да се отбележи, че с оглед на посочения в решение Rank Group⁴³ съпоставителен критерий, приемането от страна на международните спортни асоциации следва да окаже въздействие върху това дали дадена дейност може да се разглежда по принцип като спорт.

40. Отбелязвам, че Международният олимпийски комитет включва нефизическия спорт шахмат сред дейностите, на които е предоставен олимпийски статут⁴⁴. Оттук стигам до извода, че не е необходимо дадена дейност да има непременно физически компонент, за да бъде приета като спорт. Според мен това е съвсем логично. Задължителен физически елемент *ipso facto* би довел до изключване на редица дейности, обикновено считани за спортни, макар физическият компонент да е повече от незначителен, но чието квалифициране като спорт е извън съмнение. Като пример в това отношение могат да се посочат стрелбата или стрелбата с лък.

41. Въпреки това понятието „спорт“ трябва да се тълкува и с оглед на целта на освобождаванията, предвидени в Директивата за ДДС. Както сочи заглавието на глава 2 от дял IX от тази директива („Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“), за да попада в обхвата на освобождаването, дейността трябва да е от обществен интерес.

37 *McBride*, F. Toward a non-definition of sport. — *Journal of the Philosophy of Sport*, vol. 2, Issue 1, 1975, 4—11, твърди, че определение за „спорт“ не е необходимо за философски цели. Тъй като тук разглеждаме по-баналния въпрос относно Директивата за ДДС, опасявам се, че е необходимо да се направи опит за определяне на понятието „спорт“.

38 *Harper*, D. „sport (n.)“, *Online Etymological Dictionary*, достъпен на <http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none>.

39 SportAccord International Federations' Union, Geneva, 2016: „Definition of Sport“, вж. <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

40 Вж. интернет страницата на Международната федерация за университетски спорт (FISU), достъпна на <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Вж. включването на бриджа и шахмата сред спортовете, признати от Международния олимпийски комитет, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42 Вж. „Definition of Sport“, SportAccord International Federations' Union Geneva, 2016, вж. <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

43 Решение от 10 ноември 2011 г. (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 36).

44 Списък с признати спортове, Международен олимпийски комитет, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42. С оглед на това считам, че общото между повечето дейности, които обикновено са известни като спорт, е следното: 1) те изискват известни усилия за преодоляване на предизвикателство или препятствие (и поради това нямат чисто развлекателен характер)⁴⁵, независимо дали това предизвикателство е състезание срещу противник или преодоляване на индивидуалните граници на тялото и ума (например самото плуване, движение във вода); 2) при преодоляването на тези предизвикателства или препятствия i) се тренират определени физически или умствени умения, ii) което води до ползи за физическото или психическото благосъстояние на лицата, упражняващи съответния спорт, и 3) тези дейности обикновено се упражняват не само в изцяло търговска среда. Накрая, 4) общественото възприемане (на местно равнище) или международното признаване е индикация за наличието на „спорт“. С други думи, под „спорт“ по смисъла на Директивата трябва да се разбира трениране на психическа или физическа пригодност по начин, който обикновено е полезен за здравето и благосъстоянието на гражданите, тъй като в противен случай не би бил в съответствие с целта на освобождаванията, предвидени в дял IX, глава 2 от Директивата за ДДС⁴⁶.

43. В заключение бих искал да подчертая културния компонент, залегнал в член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС. Макар, както стана ясно по-горе, определението за „спорт“ да е самостоятелно в правото на Съюза, не трябва да се забравя, че много спортове са регионални по своя характер и не се упражняват в целия Съюз. Такъв например е случаят с хърлинга в Ирландия или с кумотерки⁴⁷ в Полша. Освен това някои спортове са по-разпространени в определени държави или региони отколкото в други. Повече британски или френски граждани отколкото полски граждани играят например ръгби. По същия начин, струва ми се, спортният бридж отбелязва по-голяма степен на участие в Обединеното кралство, Ирландия и северните държави на Европейския съюз отколкото някъде другаде. Следователно, когато самостоятелно се определя понятието „спорт“ на равнището на Съюза, следва да се вземат предвид регионалните възприятия.

44. От изложеното по-горе следва, че множество дейности ще останат изключени от обхвата на понятието „спорт“. Хазартните игри задължително се изключват от обхвата на определението, тъй като не е налице връзка между вложените усилия и резултата, а съответните задачи не изискват никакви физически или умствени способности.

45. Според мен не е задължително наличието на някакъв физически компонент. Вярно е, че малко „нефизически“ дейности ще отговорят на критериите в определението за спорт, тъй като те не трябва да имат чисто развлекателен характер, трябва да достигнат определено ниво на приемане и трябва да притежават характеристиките и ползите, свързани с повечето физически спортове, доколкото ефектите върху психическата пригодност и благосъстояние трябва да се разглеждат като взаимозаменяеми с физическата пригодност и благосъстояние.

46. Поради това моето предложение за отговор на първия въпрос е, че сред характеристиките, които трябва да има дадена дейност, за да бъде „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, не е необходим не съвсем несъществен физически компонент, който е определящ за нейния резултат. Достатъчно е дейността да има съществен умствен компонент, определящ за нейния резултат.

⁴⁵ Вж. решение от 25 февруари 2016 г., Комисия/Нидерландия (C-22/15, непубликувано, EU:C:2016:118, т. 24).

⁴⁶ Дали дейността задължително трябва да бъде законосъобразна, за да се ползва от освобождаването, е отделен въпрос, който не може да бъде решен в настоящия случай. Що се отнася до изискванията за законосъобразност и принципа на данъчен неутралитет, вж. решение от 11 юни 1998 г., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, т. 21).

⁴⁷ Шейни и ски се теглят от коне. Практикува се главно в района около Закопане.

По втория въпрос: бридж

47. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали двойковият спортен бридж представлява „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС.

48. В крайна сметка, тъй като единствено запитващата юрисдикция е компетентна да прецени фактите и да тълкува националното законодателство, тя следва да разгледа с оглед на принципите, установени в точка 42 от настоящото заключение, дали двойковият спортен бридж е „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС.

49. Въз основа на предоставената информация обаче предлагам отговорът да е утвърдителен.

50. Бриджът не е нито хазартна игра, нито класифицирането му като спорт противоречи на установените по-горе принципи. Фактът, че турнирите се провеждат на международно равнище и резултатите от играта изглежда зависят пряко от вложените в дейността умения и тренировки, съгласно направените от запитващата юрисдикция фактически констатации, сочи, че спортният бридж е спорт. Участието в състезание по двойков спортен бридж изисква значителни умствени усилия и тренировки.

51. Освен това двойковият спортен бридж се приема широко в международен план като спорт, не на последно място защото през 1998 г. Международният олимпийски комитет решава да го класифицира като спорт. Понастоящем дори му е предоставен олимпийски статут⁴⁸, което означава, че ще бъде предложен на Олимпийските игри през 2020 г.

52. Накрая, относително малкото значение на случайността при постигането на резултата сочи, че двойковият спортен бридж представлява „спорт“ за целите на настоящото дело.

Заклучение

53. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд, отделение по финансови и данъчни дела (Обединено кралство) преюдициални въпроси, както следва:

- „1) Сред характеристиките, които трябва да има дадена дейност, за да бъде „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана „Директивата за ДДС“), не е необходим физически компонент.
- 2) Двойков спортен бридж като разглежданата в главното производство дейност е „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС“.

48 Вж. <https://www.olympic.org/recognised-federations>.