



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. HOGAN
представено на 7 ноември 2019 година¹

Дело C-488/18

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
срещу
Golfclub Schloss Igling e. V.**

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия))

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Освобождавания — Член 132, параграф 1, буква м) — Доставка на някои услуги, тясно свързани със спорта — Директен ефект — Степен на свободата на преценка на държавите членки — Принцип на данъчен неутралитет — Принцип на равно третиране — Понятие за нестопанска организация“

1. Преюдициалното запитване е във връзка с тълкуването на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2. Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (данъчна служба Кауфбойрен, клон Фюсен, Германия) и Golfclub Schloss Igling e.V. (наричано по-нататък „Golfclub“) по повод на отказа на данъчната служба да освободи от данък върху добавената стойност (ДДС) някои услуги, тясно свързани с практикуването на голф, предоставяни от Golfclub.

3. Основният въпрос, повдигнат в настоящото дело, е дали, въпреки че текстът на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 се отнася само до „някои услуги, тясно свързани със спорта“, все пак тази разпоредба може да се счита за достатъчно точна и безусловна и следователно да има директен ефект.

I. Правото на Съюза

A. Директива 2006/112

4. Член 132 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

¹ Език на оригиналния текст: английски.

- 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“.

Б. Германското законодателство

5. Съгласно член 4, алинея 22 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), в редакцията му, публикувана на 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386), освободени от облагане с данъци са следните сделки:

- „(а) конференции, курсове и други мероприятия с научен или образователен характер, организирани от публични юридически лица, от висши училища по администрация и икономика, от народни университети или от организации, преследващи общественоползни цели или такива на професионално сдружение, ако основната част от приходите се използва за покриване на разходите
- (б) други културни и спортни събития, организирани от данъчнозадължените лица по буква а), ако заплащането за тях се състои в такси за участие“.

6. Членове 51, 52, 55, 58, 59, 60 и 61 от Abgabenordnung (Данъчен кодекс, наричан по-нататък „АО“) гласят:

„Член 51

Общи разпоредби

(1) Следните разпоредби се прилагат, когато Кодексът предоставя данъчни облекчения на организация поради пряко и изключително извършваната от нея общественоползна, благотворителна или религиозна цел (цели за които се прилагат данъчни облекчения). Под „организация“ се разбира организация, сдружение или съвкупност от активи съгласно предвиденото в Закона за корпоративния данък. Функционалните подразделения (отдели) на организациите не се разглеждат като независими данъчнозадължени лица.

[...]

Член 52

Общественоползни цели

(1) Организацията преследва общественоползни цели, ако дейността ѝ е насочена към това да подпомага безкористно обществеността в материалната, духовната или моралната сфера. Не се преследват общественоползни цели, когато кръгът на лица, в чиято полза се извършва дейността се определя, например от тяхната принадлежност към семейство или към персонала на дадено предприятие, или когато няма как да не бъде тесен, поради начина, по който е определен, по-конкретно въз основа на географски или професионални характеристики. Не може да се твърди, че се преследват общественоползни цели, само защото дадена организация заделя средствата за към публичноправен субект.

(2) В съответствие с условията по параграф 1 за дейност в обществен интерес се признава:

[...]

21. насърчаването на спорта (шахматът се счита за спорт);

[...]

Член 55

Безкористност

(1) „Насърчаването или подпомагането е безкористно, ако с него не се преследват предимно собствени икономически цели, например търговски или други стопански цели, и са изпълнени следните изисквания:

1. Средствата на организацията могат да се използват само за целите, предвидени в устава. Членовете или съдружниците (членове за целите на настоящите разпоредби) не могат да получават нито дялове от печалбата, нито в качеството си на членове други средства на организацията. Организацията не може да използва средствата си нито пряко, нито косвено в подкрепа на политически партии.
2. При прекратяване на членството си или при доброволно или принудително прекратяване на организацията членовете получават само направените парични вноски в капитала и пазарната стойност на непаричните си вноски.
3. Организацията не може да предоставя облага на което и да е лице посредством разходи, които не са свързани с целта на организацията, или посредством прекомерно високо възнаграждение.
4. Когато организацията е доброволно или принудително прекратена или когато престане да преследва предишната си цел, имуществото ѝ, което надвишава направените от членовете парични вноски в капитала и пазарната стойност на непаричните им вноски, може да се използва само за цели, даващи право на данъчни облекчения (принцип на обвързаността на имущество). Това изискване е изпълнено и ако имуществото трябва да се прехвърли на друга ползваща данъчни облекчения организация или на публично юридическо лице за цели, даващи право на данъчни облекчения.
5. При спазване на разпоредбите на член 62, организацията по принцип използва своевременно средствата си за посочените в устава ѝ цели, за които се прилагат данъчни облекчения. Използването на средства за придобиване или създаване на имущество, което обслужва предвидените в устава цели, също е правомерно. Счита се, че средствата за използвани своевременно, когато се използват за посочените в устава ѝ цели, за които се прилага данъчно облекчение, не по-късно от две календарни или финансови години след тяхното получаване.

[...]

Член 58

Дейности, които не засягат ползването на данъчни облекчения

Правото на данъчни облекчения не се губи, когато:

[...]

8. организацията провежда социални събития с второстепенно значение спрямо дейността ѝ, даваща право на данъчни облекчения,

9. спортното сдружение наред с неплатените спортни дейности насърчава и платени такива,

[...]

Член 59

Условия за ползването на данъчни облекчения

Данъчните облекчения се предоставят, ако от устава, учредителния акт или друг устройствен акт (устав по смисъла на тези разпоредби) личи каква е целта на организацията и че тази цел отговаря на изискванията на членове 52—55 и е единствена и пряка цел на организацията; действителната управленска дейност трябва да съответства на тези разпоредби от устава.

Член 60

Изисквания, на които трябва да отговаря уставът

(1) Целите, посочени в устава, и средствата, чрез които те трябва да бъдат постигнати, трябва да са толкова точно определени, че да може въз основа на устава да се установи дали са изпълнени предпоставките за данъчните облекчения. Уставът трябва да съдържа критериите, посочени в приложение 1.

(2) Уставът трябва да отговаря на предписаните изисквания по отношение на корпоративния данък и на търговския данък през целия период на облагане, а по отношение на други данъци — към момента на възникване на данъчното задължение.

Член 61

Обвързаност на имуществото съгласно устава

(1) Обвързаността на имуществото е достатъчна за данъчни цели (член 55, параграф 1, точка 4), ако предназначението на имуществото, в случай че организацията бъде доброволно или принудително прекратена или престане да преследва предишната цел, е толкова точно определено в устава, че позволява въз основа на същия да се установи дали това предназначение дава право на данъчни облекчения

(2) (отменен)

(3) Ако впоследствие разпоредбата относно обвързаността на имуществото бъде изменена така, че вече да не отговаря на изискванията на член 55, алинея 1, точка 4, се счита изначално за недостатъчна за данъчни цели. Член 175, алинея 1, първо изречение, точка 2 се прилага, при условие че ревизионните актове за установяване на данъчно задължение могат да бъдат издадени, отменени или изменени, доколкото се отнасят до данъци, възникнали в рамките на десет календарни години, предхождащи изменението на разпоредбата за разпределяне на имущество“.

II. Обстоятелствата по делото

7. Golfclub е регистрирано сдружение, което през разглежданата 2011 г. не е признато за благотворително сдружение по смисъла на член 51 и сл. от АО. Съгласно устава си то има за цел да поддържа и популяризира спорта голф. За тази цел то управлява игрище за голф и прилежащите към него съоръжения, които отдава под наем на Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (Golfplatz). Съгласно член 13, параграф 3 от устава на сдружението в случай на доброволно или принудително прекратяване активите му се прехвърлят на лице или институция, определени от общото събрание.

8. На 25 януари 2011 г. Golfplatz е придобито от Golfclub срещу цена от 380 000 EUR. За да финансира тази сделка, Golfclub е сключило договори за заеми с членовете си с годишна лихва в размер на 4 % и годишен процент на погасяване от 5 %.

9. През същата година Golfclub събира приходи в общ размер на 78 615,02 EUR от следните дейности:

- i) използването на игрището за голф;
- ii) отдаване под наем на топки за голф;
- iii) осигуряване на голф помощници;
- iv) продажба на стикове за голф;
- v) организиране и провеждане на турнири по голф и мероприятия, свързани с голф, за които Golfclub е получило входни такси за участие.

10. Данъчната служба отказва да освободи тези дейности от ДДС въз основа на това, че съгласно член 4, алинея 22 от UStG само таксите за участие са освободени и че дори за организирането и провеждането на турнири по голф това освобождаване може да не се приложи, тъй като Golfclub не може да бъде квалифицирано като благотворителна организация по смисъла на член 51 и сл. от АО. В действителност уставът му не предвижда достатъчно точни правила по отношение на задължителното разпределяне на имуществото му в случай на прекратяване и придобиването на Golfplatz показва, че то не преследва изключително нестопанска цел.

11. Решението, прието от данъчната служба по отношение на Golfclub е отменено от Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен, Германия) по съображение, че Golfclub е нестопанска организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 и че тази разпоредба, която има директен ефект, изисква от държавите членки да освобождават всички дейности, тясно свързани с практикуването на спорт, извършвани от нестопанска организация.

III. Фактите и преюдициалното запитване

12. Данъчната служба подава жалба до запитващата юрисдикция за преразглеждане на решението на Finanzgericht. Запитващата юрисдикция счита, че изходът на спора зависи, от една страна, от това дали член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 има директен ефект и следователно нестопанските организации могат да се позовават пряко на тази разпоредба в случай на неправилно транспониране на посочената директива. От друга страна, спорът се отнася до значението на понятието „нестопански организации“, използвано в същата разпоредба.

13. Що се отнася до първия въпрос, запитващата юрисдикция обяснява, че има съмнения относно директния ефект на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, тъй като в решението си от 15 февруари 2017 г., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, т. 23 и 24), Съдът приема, че член 13, А, параграф 1, буква н) от Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана по-нататък „Шеста директива“) няма директен ефект. Действително, за да стигне до това решение, Съдът се основава по-специално на обстоятелството, че тази разпоредба, както и член 132, параграф 1, буква м), се отнася до „някои услуги“ и следователно предоставя на държавите членки свобода на преценка, за да решат кои придобивки да бъдат освободени от данък. Това води Съда до заключението, че тази разпоредба не отговаря на условията, които биха я превърнали в пряко приложима спрямо националните съдилища.

14. Що се отнася до втория въпрос, запитващата юрисдикция иска да се установи дали понятието „нестопанска организация“, използвано в член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, следва да се разглежда като самостоятелно понятие на правото на Съюза и ако е така, дали това понятие трябва да се тълкува в смисъл, че за да може дадена организация да бъде квалифицирана като такава е необходимо уставът ѝ да предвижда, че в случай на прехвърляне на друга организация последната трябва също да преследва нестопанска цел.

15. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Има ли директен ефект разпоредбата на член 132, параграф 1, буква м) от [Директива 2006/112], съгласно която разпоредба държавите членки освобождават „доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“, така че при липса на транспонирането ѝ нестопанските организации да могат да се позоват пряко на нея?
2. При утвърдителен отговор на първия въпрос: понятието „нестопанска организация“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от [Директива 2006/112]:
 - трябва ли да се тълкува като самостоятелно понятие на правото на Съюза, или
 - държавите членки имат право да предвидят, че съществуването на такава организация зависи от условия като тези по член 52, във връзка с член 55 от Abgabenordnung (Данъчния кодекс) (или член 51 и сл. от Данъчния кодекс като цяло)?
3. Ако понятието трябва да се тълкува като самостоятелно понятие на правото на Съюза: следва ли нестопанска организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от [Директивата за ДДС] да е предвидила правила, по силата на които при прекратяването си да е длъжна да прехвърли имуществото си на друга нестопанска организация с цел насърчаване на спорта и физическото възпитание?“.

IV. Анализ

16. В съответствие с искането на Съда в настоящото заключение ще разгледам само първия въпрос.

17. С първия въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 има директен ефект и следователно дали частноправни субекти могат да се позовават на нея пред националните съдилища.

18. Като предварителна бележка следва да се припомни, че частноправните субекти могат да се позовават на разпоредба пред националния съд срещу държава членка по-специално когато последната не е транспонирала директивата в срок в националния правен ред или когато я е транспонирала неточно, ако тази разпоредба е безусловна и достатъчно точна².

19. Дадена разпоредба на правото на Съюза е безусловна, когато създава задължение, което не е съпроводено от никакво условие, и не зависи в изпълнението или действието си от приемането на никакъв акт, било на институциите на Съюза, било на държавите членки³. За да бъде достатъчно точна, дадена разпоредба трябва да описва задължението, което предвижда недвусмислено и безусловно⁴.

20. Що се отнася до член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, съществуващата съдебна практика вече дава насоки за това как трябва да се отговори на поставения от запитващата юрисдикция въпрос.

A. Анализ в контекста на съществуващата практика на Съда на Европейския съюз

21. Ранната съдебна практика на Съда във връзка с член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 — като например решения от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), от 21 февруари 2013 г., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) и от 19 декември 2013 г., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) — може на пръв поглед да създаде впечатлението, че държавите членки са длъжни да освободят всички услуги, тясно свързани с практикуването на спорт, предоставяни от нестопански организации. Считаю обаче, че по-подробен анализ на тези решения показва, че всъщност случаят не е такъв.

22. В решението си от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 27) Съдът приема, че „[ч]лен 13, А, параграф 1, буква м) от Шеста директива обаче не цели да предостави предвиденото в тази разпоредба освобождаване само на определени видове спорт, а се отнася до спортните дейности като цяло [...]“. В случая основният въпрос е бил дали членските вноски, плащани от клубовете по хоккей на England Hockey в замяна на услугите, предоставяни от тази организация, подлежат на облагане с ДДС.

2 Вж. решения от 24 януари 2012 г., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, т. 33), от 12 декември 2013 г., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, т. 18), от 15 януари 2014 г., Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, т. 31), от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, т. 31) и от 7 юли 2016 г., Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, т. 16).

3 Вж. в този смисъл решения от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, т. 32), от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 49) и от 13 февруари 2019 г., Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, т. 38).

4 Решения от 26 февруари 1986 г., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, т. 52) и от 26 октомври 2006 г., Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, т. 41).

23. При отговора на първия въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, Съдът първо приема, че от формална гледна точка предоставянето на услуги за целите на настоящия член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 се прилага по отношение на услугите, предоставяни не само на физически лица, но също и на корпоративни юридически лица и на непсонифицирани сдружения, стига, по-специално, действителните им получатели да са лица, участващи в спортни дейности. Всъщност в противен случай това би означавало, че „предвиденото в тази разпоредба освобождаване щеше да зависи от наличието на правоотношение между доставчика на услуги и спортуващите в рамките на такава структура лица“. Такова заключение би противоречило на цялостната цел на това освобождаване.

24. По-нататък Съдът разглежда втория въпрос, а именно дали държавите членки имат право да ограничават режима на освобождаване по член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 само до услуги, предоставяни на частни лица, участващи в спортни дейности. В точка 39 той приема, че тази директива не позволява на държавите членки „да изключат определена група получатели на тези услуги от разглежданото освобождаване“, тъй като в това отношение на държавите членки не е предоставена такава свобода на преценка.

25. Също така в решението си от 21 февруари 2013 г., *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), Съдът приема в точка 21, че с разпоредбата на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 „не се цели от предвиденото в нея освобождаване да се ползват само някои видове спорт“. В точка 25 Съдът приема, че „неорганизираните, нередовни спортни дейности, чиято цел не е участие в спортни състезания, могат да се определят като спорт по смисъла на тази разпоредба“⁵. Във всеки случай разрешителният език („могат“), използван от Съда в тази точка, сам по себе си предполага, че държавите членки разполагат със свобода на преценка по този въпрос. Ако се приеме, че въпросната разпоредба е безусловна, може да се предположи, че Съдът е щял да заяви това чрез императивни изрази, като например „трябва“.

26. Спирайки се в този момент, може да се приеме, че в тези два случая Съдът явно е изходил от мълчаливото предположение, че самият член 132, параграф 1, буква м) е пряко приложим. Освен това трябва да се отбележи, че въпросът за директния ефект не е бил поставян изрично пред Съда и че и в двата случая Съдът не е бил длъжен да се произнесе по този въпрос.

27. Следователно, тъй като въпросите, поставени в решения *Canterbury Hockey Club* и *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571) и *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), не се отнасят изрично нито до наличието на известна свобода на преценка на държавите членки да решават кои услуги са освободени, нито до безусловния характер на член 132, параграф 1, буква м), считам, че от тези решения не може да се направи никакъв извод, що се отнася до въпроса за директния ефект на тази разпоредба. От своя страна съм на мнение, че тези решения следва да се тълкуват в смисъл, че не изключват предварително определени спортни дейности от приложното поле на тази разпоредба само защото не отговарят на конкретния критерий, разглеждан във всеки от тези случаи.

28. В решението си от 19 декември 2013 г., *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, т. 32) Съдът приема в отговор на първите пет поставени въпроса от запитващата юрисдикция, 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“. И все пак разпоредбата, която се разглежда по дело *Bridport and West Dorset Golf*

5 Курсивът е мой.

Club, не е член 132, параграф 1, буква м), а член 134, буква б) от Директива 2006/112⁶. След като член 134, буква б) ограничава възможността на държавите членки да освободят на основание член 132, параграф 1, буква м) доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, Съдът мълчаливо, но неизбежно основава мотивите си на предпоставката, че условията за прилагане на тази разпоредба са изпълнени.

29. Следователно не може да се каже, че Съдът действително е разгледал доста отделния въпрос дали член 132, параграф 1, буква м) сам по себе си е пряко приложим. Следователно от това решение не може да се правят изводи, поне що се отнася до ключовия въпрос в настоящия случай.

30. Във всеки случай този анализ за всеки отделен случай в предходната съдебна практика едва ли е от значение, тъй като от тогава насам Съдът изрично е приел позиция в поне две решения, а именно решения от 13 юли 2017 г., London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544) и от 15 февруари 2017 г., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), от която ясно личи, че член 132, параграф 1, буква м) оставя на държавите членки свобода на преценка относно обхвата на правомощието им да освобождават някои услуги, тясно свързани със спорта. Самото съществуване на такава свобода на преценка означава, че разпоредбите на член 132, параграф 1, буква м) не могат да се считат за безусловни по естеството си. Тъй като изискването за безусловност е предпоставка за прилагането на доктрината за директния ефект, следва, че член 132, параграф 1, буква м) не може да се счита за пряко приложим. Тази позиция може да бъде илюстрирана с разглеждането на тези две решения.

31. На първо място, в решението си от 15 февруари 2017 г., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), Съдът приема, че член 13, А, параграф 1, буква н) от Шеста директива, заменен с идентичната разпоредба на член 132, параграф 1, буква н) от Директива 2006/112, „трябва да се тълкува в смисъл, че няма директен ефект, така че при липсата на транспониране публичноправен субект или друга културна организация, [...] не може да се позовава пряко на тази разпоредба“.

32. Съдът специално подчертава, че изразът „някои културни услуги“, използван в тази разпоредба „не изисква освобождаването на всички културни услуги, така че държавите членки могат да освободят „някои“, като същевременно обложат други с ДДС“⁷. Съдът възприема тази позиция, тъй като, на първо място, „такова тълкуване не съответства на обичайния смисъл на думата „някои“, използвана в член 13, А, параграф 1, буква н) от Шеста директива, и лишава от полезен ефект използването на тази дума в разпоредбата“⁸. На второ място, що се отнася до член 13а, параграф 1, буква н) от Шеста директива, законодателят на Съюза изрично е отказал първоначалното предложение на Европейската комисия да посочи по хармонизиран начин засегнатите услуги⁹. На трето място, решението на законодателя на Съюза да предостави на държавите членки свобода на преценка да определят освободените културни услуги, може да се обясни с голямото разнообразие на културни традиции и регионално наследство в рамките на Съюза и понякога в рамките на отделна държава членка¹⁰.

33. От друга страна, обаче Съдът постановява, че наличието на свобода на преценка за освобождаване на „някои“ културни услуги означава, че тази разпоредба не отговаря на условията, необходими за прилагането на доктрината за директния ефект¹¹.

6 Същото се отнася и за решение от 12 януари 2006 г., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, т. 36), което има за предмет тълкуването на член 13, Б, буква б) и точка В от Шеста директива, а не на член 13, А, параграф 1, буква м) от тази директива.

7 Решение от 15 февруари 2017 г., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, т. 23).

8 Точка 16 от това решение.

9 Точки 19—21 от това решение.

10 Точка 22 от това решение.

11 Точки 23 и 24.

34. Второ, в решението си от 13 юли 2017 г., London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, т. 19), Съдът отхвърля довода, че изискването държавите членки да облагат с ДДС всички доставки на услуги, тясно свързани с практикуването на спорт, по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, е пряко приложимо, тъй като това „би противоречало на текста на член 132, параграф 1, буква м), [...], в който се посочва доставката на „някои“ услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание“.

35. Всички тези съображения са напълно приложими в случая на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, тъй като тази разпоредба също се отнася до правомощието за освобождаване на „някои“ услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание. Фактът, че държавите членки разполагат със свобода на преценка по този въпрос, не е в съответствие с изискването за безусловност, което само по себе си е предварително условие за прилагането на доктрината за директния ефект. Ето защо считам, че с оглед на съображенията на Съда както в решение British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), така и в решение London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544) член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 не може да се счита за достатъчно точен и безусловен, за да породи директен ефект.

Б. Анализ въз основа на общоприетите методи за тълкуване

36. Всеки анализ на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 от гледна точка на методите на тълкуване, традиционно използвани от Съда, основан на формулировката, контекста и целта на разглежданата разпоредба, води до същото заключение.

1. Текстът на член 132, параграф 1, буква м)

37. Член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 изисква от държавите членки да освобождават от ДДС „доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“.

38. Тъй като формулировката на тази разпоредба предвижда, че държавите членки следва да освободят *някои* услуги, но не и *всички* услуги, тясно свързани с практикуването на спорт, е ясно, че в тази област държавите членки разполагат с известна свобода на преценка. Те съответно могат да определят кои от услугите, свързани с практикуването на спорт или физическо възпитание, които се предоставят от нестопански организации, желаят да освободят.

39. В писменото си становище нидерландското правителство обаче твърди, че изразът „някои“ следва да се разбира не в смисъла на „някои, но не всички“, а да се подчертае, че това освобождаване се прилага само за услуги, тясно свързани със спорта, предоставяни от нестопански организации.

40. Не мога да приема този довод. Действително следва да се припомни, че като се има предвид, че термините, използвани за определяне на случаите на освобождаване, предвидени в член 132 от Директива 2006/112, представляват изключения от общия принцип, че ДДС се начислява върху всички услуги, предоставени възмездно от данъчнозадължено лице, тези термини следва да се тълкуват стриктно.

41. Естествено това изискване за тълкуване не означава, че понятията, използвани за определяне на това освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би ги лишил от предвидения им ефект¹². Независимо от това то предполага, че когато текстът на освобождаване — например този, предвиден в член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 — е ясен, то би трябвало да има предимство буквалното му тълкуване.

42. В този смисъл, за да бъде убедителен доводът на нидерландското правителство, считам, че би трябвало краят на изречението да е структуриран по различен начин, и по-специално изразът „предоставени от нестопански организации“ да включва отделно посочване. Ако законодателят на Съюза е предвиждал тази разпоредба да може да се тълкува по начина, предложен от нидерландското правителство, той е можел например да предвиди следното: „някои услуги, тясно свързани с практикуването на спорт или физическо възпитание, а *именно услуги*, предоставяни от нестопански организации на лица, занимаващи се със спорт или физическо възпитание“, са освободени¹³.

43. Следователно с оглед на посоченото по-горе правило за тълкуване доводът на нидерландското правителство е неубедителен.

44. Заслужава също да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда разпоредбите на правото на Съюза трябва да се тълкуват не само с оглед на тяхната формулировка, но и с оглед на техния контекст и цели¹⁴. Всеки анализ на целите, преследвани от член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 и на контекста му също води до същото заключение.

2. Целите на член 132, параграф 1, буква м)

45. Вярно е, че в съображенията на Директива 2006/112 са дадени малко указания относно преследваните с член 132, параграф 1, буква м) цели¹⁵. Тъй като тази разпоредба освобождава някои услуги, свързани със спорта, може все пак да се предположи, че това изключение е насочено към насърчаване на спортната дейност от широката общественост, по-специално тъй като допринася за целите на общественото здраве¹⁶.

46. Такава цел обаче не означава, че волята на законодателя на Съюза е била да освободи *всички* услуги, тясно свързани с практикуването на спорт, предоставяни от нестопански организации. Вярно е, че Съдът е приел, че понятието спорт се отнася до дейност, която се характеризира с „физически компонент, който не е несъществен“¹⁷. Не всички физически

12 Вж. в този смисъл решения от 18 ноември 2004 г., Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, т. 17) и от 21 февруари 2013 г., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, т. 19).

13 Освен това подготвителните работи показват, че използването на думата „някои“ е резултат от изричното намерение на законодателя да предостави известна свобода на действие на държавите членки. Всъщност в предложението си за Шеста директива Комисията първоначално предлага държавите членки да освободят „доставката на услуги и доставките на стоки, които са свързани с тях, от организации за спорт и физическо възпитание с нестопанска цел или на техните членове; това освобождаване се прилага само за дейности, пряко свързани с практикуването на спорт, и дейности по физическо възпитание от любители“. Това предложение обаче е изрично отхвърлено от Съвета, който го заменя с текста, съответстващ на настоящата формулировка на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112. По-късно, когато на 5 декември 1984 г. Комисията предлага на Съвета да заличи думата „някои“, Съветът отхвърля това предложение отново, като оставя текста на тази разпоредба в първоначалната му редакция от 17 май 1977 г.

14 Вж. например решение от 10 юли 2019 г., Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, т. 37).

15 Според практиката на Съда „принципът на правна сигурност и яснота изискват тълкуването, което Съдът трябва да даде, да се основава на текста и на очевидните цели на съответните разпоредби“. Вж. решение на Съда от 5 май 1988 г., Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, т. 8).

16 Вж. например решения от 21 февруари 2013 г., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, т. 23), от 19 декември 2013 г., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, т. 20) и от 26 октомври 2017 г., The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, т. 23). По-специално в решението си по дело Žamberk Съдът отхвърля довода, че освобождаването не се прилага по отношение на „неорганизиранни, нередовни спортни дейности“ като — както е в този случай — неорганизирано и нередовно плуване в плувен комплекс.

17 Вж. решение от 26 октомври 2017 г., The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, т. 22).

дейности обаче допринасят за целта на обществения интерес от поддържане на физическото състояние на населението в еднаква степен. Също така не всички услуги, които са тясно свързани с практикуването на спорт или физическо възпитание, могат да допринесат за постигането на тази цел. Ето защо с оглед на тази цел законодателят на Съюза може в съответствие с принципа на субсидиарност, закрепен в член 5, параграф 1 ДЕС, да е преценил, че държавите членки са в най-подходяща позиция да решават кои услуги, тясно свързани със спорта, следва да бъдат освободени от собственото им транспониращо законодателство.

47. Възможно е няколко съображения да са довели законодателя на Съюза до това заключение.

48. На първо място, както при услугите в областта на културата, между държавите членки съществува голямо многообразие както на спортните практики, така и на отношението към различните спортове. Например бикоборството се счита от някои за източник на най-голяма гордост за Испания, но този спорт в най-добрия случай се толерира в някои държави членки¹⁸ и се разглежда с неодобрение в други. Бойните и контактните спортове имат свои собствени проблеми както по отношение на безопасността, така и на физическото благополучие на участниците. Почти същото може да се каже за някои екстремни спортове. Също така може да се счита, че някои други спортове пораждаат въпроси, свързани с хуманното отношение към животните, по които може да има разнообразие от гледни точки в различните държави членки. Допълнително съображение е, че макар някои спортове да са дълбоко вкоренени в културния и спортния живот на определени държави членки — например бикоборството в Испания, петанк във Франция, крикет в Обединеното кралство и келтски футбол и хърлинг в Ирландия — тези спортове също са до голяма степен непознати и рядко се играят в рамките на Европейския съюз извън съответната държава членка.

49. Всичко това означава, че държавите членки могат да имат свои собствени различни виждания за полезността на тези спортове и степента, в която участието на обществеността в определени спортове следва да бъде насърчено или да получи финансова подкрепа.

50. На второ място, що се отнася до конкретен спорт, въпросът дали определени услуги, тясно свързани с този спорт, следва да бъдат освободени, може да бъде сложен. Например ветроходството може да се счита за спорт в състезателен контекст, но когато се практикува по друг начин, може да се счита просто за дейност в свободното време или дори да се счита за начин на придвижване. По същия начин, макар пони трекингът или разходките на кон с водач да са част от ездата — както например се предлага понякога за децата по време на почивки — това може да не е достатъчно, за да се счита, че тези услуги са свързани с участието в даден спорт, както се изисква от член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112. При някои обстоятелства и при определени условия това може да се разглежда просто като дейност през свободното време, а не като спорт.

51. Трето, предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 освобождаване може да има значителни икономически последици за спортните услуги на всеки национален пазар, тъй като освобождаването може да бъде предоставено само на нестопански организации¹⁹. Следователно възможно е, като е предоставил известна свобода на държавите членки да решават кои услуги да освободят от данък, законодателят на Съюза да е смятал, че държавите членки са в по-добра позиция да се произнесат относно въздействието, което тези освобождавания биха имали върху местната конкуренция.

¹⁸ Например съгласно френското законодателство бикоборството се разрешава само в райони, където има непрекъсната местна традиция. Вж. член 521-1 от френския Наказателен кодекс.

¹⁹ Ако нарушаването на конкуренцията е присъщо на факта, че член 132) от Директива 2006/112 предвижда някои освобождавания (решение от 19 декември 2013 г., *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, т. 37), това не означава, че законодателят на Съюза се е опитал по някакъв начин да попречи на държавите членки да определят степента на тези нарушения, като им предоставя правото на преценка, предвидено в член 132, параграф 1, буква м).

52. От това следва, че е възможно законодателят на Съюза да е сметнал, че е по-подходящо да предостави на държавите членки да вземат решение по тези въпроси, което на свой ред би могло да обясни защо тази разпоредба не налага на държавите членки безусловно задължение да освободят всички спортни дейности.

3. Контекстът, в който се използва член 132, параграф 1, буква м)

53. Контекстът, в който се използва член 132, параграф 1, буква м), може също да се счита, че оставя малка възможност за съмнение относно тълкуването, което следва да се даде на член 132, параграф 1, буква м). Повечето от специфичните освобождавания, посочени в член 132, се прилагат не само по отношение на определени дейности, но също така, за разлика от случаите на освобождаване, посочени в член 135, за дейности, извършвани от определени категории доставчици²⁰. Ако следователно член 132, параграф 1, буква м) е имал значението, което твърди нидерландското правителство, законодателят на Съюза е трябвало да използва думата „някои“ във всяко едно от тези освобождавания. Тази дума обаче се използва само във връзка с две от тези освобождавания, а именно член 132, параграф 1, буква н), по отношение на предоставянето на услуги в областта на културата, и член 132, параграф 1, буква м).

54. От това следва, че както текстът, така и контекстът, в който е приет член 132, параграф 1, буква м), показват, че тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че предоставя на държавите членки известна свобода на преценка да определят сред услугите, свързани с практикуването на спорт или с физическо възпитание, предоставяни от нестопански организации, тези, които желаят да освободят.

В. Отражение на принципа на равно третиране върху тълкуването на член 132, параграф 1, буква м)

55. Наличието на определена свобода на преценка на държавите членки не се изключва и от принципа на равно третиране, който в контекста на ДДС понякога се споменава като принцип на данъчен неутралитет²¹.

56. Принципът на равно третиране изисква да не се третират сходни ситуации по различен начин, нито да се третират различни ситуации по еднакъв начин, освен ако такова третиране е обективно обосновано²².

²⁰ Вж. решение от 14 декември 2006 г. VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, т. 28).

²¹ Използването в този контекст на израза „принцип на данъчен неутралитет“ е подвеждащо, тъй като може да бъде объркан с механизма на приспадане, предвиден в Шеста директива, за да освободи търговеца от тежестта на дължимия или платен ДДС върху икономическите му дейности, самите те подлежащи на облагане с ДДС. В това отношение съдебната практика не винаги е била последователна. Действително, както вече подчертах в заключението си по дело Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), съгласно някои решения принципът на неутралитет е „преводът“ на принципа на равно третиране в областта на ДДС (определение от 18 ноември 2014 г., MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, т. 38). В други решения е приет за особен израз на принципа на равно третиране (решение от 7 март 2013 г., Efir, C-19/12, непубликувано, EU:C:2013:148, т. 35), което не съвпада с последното (решение от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 18). Въпреки това в последващото си решение от 7 март 2017 г., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174) големият състав следва по-строг подход, като приема, че понятието за данъчен неутралитет е равно на принципа на равно третиране, но във връзка с данъчните мерки все пак трябва да бъде дадено широко право на преценка на законодателя на Съюза.

²² Вж. например решение от 7 март 2017 г., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, т. 41).

57. Съгласно постоянната съдебна практика сходството на няколко положения, което е необходимо, за да може дадена разлика в третирането да попадне в обхвата на принципа на равно третиране, трябва да се преценява с оглед на предмета и целта на разглежданите разпоредби, както и на принципите и целите в областта, към която се отнася въпросният акт²³. При прилагането на принципа на равно третиране трябва да се вземе предвид и обхватът на притежаваните от заинтересованото лице правомощия²⁴.

58. Следователно, когато дадена разпоредба от правото на Съюза оставя известна свобода на държавите членки да определят условията за прилагането ѝ, само ако преследваната с тази разпоредба цел изисква определени стоки или услуги да се третират по един и същ начин, принципът на равно третиране може да ограничи свободата на преценка на тези държави членки²⁵. В противен случай принципът на равно третиране не може да се използва, за да се твърди, че тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл — в противоречие с нейната формулировка — че не оставя свобода на преценка на тези държави членки. Всъщност, ако това не беше така, това би означавало, че степента на всяка хармонизация, постигната с който и да е акт на правото на Съюза, винаги би била пълна.

59. Тъй като целта на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 не изисква всички услуги, тясно свързани с практикуването на спорт или физическо възпитание, да бъдат разглеждани по един и същ начин, принципът на равно третиране не изисква всички тези услуги да бъдат третирани по един и същи начин. Едва в момента, в който държава членка е упражнила предоставената ѝ от Директивата свобода на преценка, може да се твърди, с оглед на преследваните от държавата цели при упражняването на тази свобода на преценка, че начинът, по който я е упражнила, нарушава принципа на равно третиране²⁶.

60. Ето защо в главното производство запитващата юрисдикция следва да провери дали с оглед на целите, преследвани от германския законодател, при упражняване на предоставената му с член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 свобода на преценка, той е спазил принципа на равно третиране, като не е освободил разглежданите в главното производство дейности.

Г. Прилагане по изключение на член 132, параграф 1, буква м)

61. Както посочва практиката на Съда, когато дадена разпоредба предоставя определена свобода на преценка на държавите членки, заинтересованите лица могат при определени специфични обстоятелства да се позоват на тази разпоредба за целите на прилагането на доктрината за директния ефект²⁷. Независимо от това той или тя може да го направи само доколкото съответната държава членка е надвишила правото си на преценка²⁸ или ако изрично се е отказала от всяко намерение да упражни предоставената по този начин преценка²⁹.

23 Решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique и Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 26). Следователно, за да се приложи принципът на равно третиране, не е достатъчно разглежданите стоки или услуги да се конкурират помежду си. Те трябва да са сходни с оглед на предмета на съответните разпоредби и на преследваната от тях цел, и в този смисъл трябва да бъдат взети предвид целта на принципите и целите на разглежданата област. Вж. също решение от 7 март 2017 г., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, т. 42), което се отклонява от решение от 10 ноември 2011 г., Rank Group (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 36). Следователно в правото на Съюза прилагането на принципа на равно третиране е същото като провеждането на тест за съответствие.

24 По аналогия, относно наличието на селективно предимство в областта на държавните помощи, вж. решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, т. 29).

25 С други думи, принципът на равно третиране не определя дали държавите членки разполагат със свобода на преценка, а ограничават начина, по който тази свобода на преценка се упражнява.

26 Вж. в този смисъл решения от 17 февруари 2005 г., Linneweber и Akritidis (C-453/02 и C-462/02, EU:C:2005:92, т. 37) и от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 50).

27 Решение от 28 юни 2007 г., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, т. 61).

28 Вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingtlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, т. 38).

29 Вж. в това отношение решение от 17 февруари 2005 г., Linneweber и Akritidis (C-453/02 и C-462/02, EU:C:2005:92, т. 35).

62. В случая по член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 тази свобода на преценка би била надхвърлена, ако например държава членка откаже да освободи дадена услуга на основание, което не е разрешено, например когато услугата не се предоставя от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание, или когато получателите на услугата не са членове на организация с нестопанска цел³⁰ или когато доставчикът на тази услуга, въпреки че е нестопанска организация, не е публичноправен субект³¹, или когато услугата се предоставя на корпорация, а не на физическо лице³², или, както е обяснено по-горе, ако с оглед на целите, преследвани от националното законодателство, прилагащо тази свобода на преценка това основание е нарушило принципа на равно третиране.

63. В настоящия случай данъчните органи са отказали да освободят разглежданите услуги — с изключение на организирането на турнири по голф — поради това че не са сред тези, които Германия е избрала да освободи. Не може да се твърди, че тази конкретна причина сама по себе си надхвърля обхвата на свободата на преценка, предоставена от член 132, параграф 1, буква м) на държавите членки, тъй като, както вече се опитах да обясня, държавите членки по принцип имат право да решават кои конкретни услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание избират да освободят. Ето защо Golfclub не може да се позове пряко на тази разпоредба, освен ако, както е обяснено по-горе, с оглед на целите, преследвани от Федерална република Германия при упражняване на свободата ѝ на преценка, изглежда, че тези услуги е трябвало да се считат за намиращи се в същото положение като тези услуги в областта на спорта, които фактически са били освободени от германското право. Това обаче в крайна сметка следва да се прецени от националния съд.

64. Тук бих искал да отбележа също, че този конкретен въпрос не е бил пряко изтъкнат пред нас, нито Съдът разполага с такава информация, която да му позволи да даде полезни указания на запитващата юрисдикция в това отношение.

65. Ето защо предлагам на първия въпрос да се отговори, че член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че няма директен ефект, така че частноправните субекти не могат да се позовават пряко на тази разпоредба пред националните юрисдикции, освен ако съответната държава членка не е превишила пределите на свободата на преценка, предоставена ѝ от тази разпоредба³³.

V. Заключение

66. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на първия въпрос, поставен от Bundesarbeitsgericht (Федерален финансов съд, Германия), по следния начин:

„Член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, който освобождава „доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“, трябва да се тълкува в смисъл, че не поражда директен ефект, поради което частноправните субекти не могат да се позовават

30 Вж. решение от 19 декември 2013 г., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, т. 32 и 39).

31 Вж. в този смисъл решение от 13 юли 2017 г., London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, т. 33).

32 Вж. решение от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 35).

33 Член 132, параграф 1, буква м), макар да оставя на държавите членки грижата да определят точно кои услуги следва да бъдат освободени, ограничава тази свобода на преценка, като изисква, за да бъде освободена дадена услуга, тя да е била предоставена от нестопанска организация. Ето защо предлагам на Съда да изрази становище дали дадена държава членка *може* или *трябва* да откаже да освободи дадена услуга, когато последната се предоставя от нестопански организации, чийто устав не изключва възможността в случай на прекратяване печалбите да се прехвърлят на техните членове или на организацията със стопанска цел.

пряко на тази разпоредба пред националните съдилища, освен ако съответната държава членка не е превишила пределите на свободата на преценка, която ѝ предоставя тази разпоредба от посочената директива“.