



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

10 декември 2020 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква м) — Освобождаване на „доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание“ — Директен ефект — Понятие за нестопанска организация

По дело C-488/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 21 юни 2018 г., постъпил в Съда на 25 юли 2018 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

срещу

Golfclub Schloss Igling eV,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: М. Vilaras, председател на състава, N. Piçarra (докладчик), D. Šváby, S. Rodin и К. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: G. HOGAN

секретар: М. Krausenböck, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 23 септември 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Golfclub Schloss Igling eV, от J. Hoffmann и M. Mühlbauer, данъчни консултанти,
- за германското правителство, първоначално от Т. Henze и S. Eisenberg, а впоследствие от J. Möller и S. Eisenberg, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от М. Bulterman и М. de Ree, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и R. Pethke, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 ноември 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до 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 във връзка със спор между Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Данъчна служба Кауфбойрен, подразделение Фюсен, Германия) (наричана по-нататък „данъчната служба“) и Golfclub Schloss Igling eV (наричано по-нататък „Golfclub“) по повод отказа на тази служба да освободи от данък върху добавената стойност (ДДС) някои свързани с голфа услуги, доставяни от Golfclub на практикуващите този спорт.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС подлежи на облагане с ДДС „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 4 Отнасящият се до хипотезите на освобождаване дял IX от тази директива съдържа глава 2 („Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“), в която се намират членове 132—134.
- 5 Член 132, параграф 1, букви м) и н) от същата директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- м) доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание[,] от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание;
- 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“.

6 Член 133, първа алинея от Директивата за ДДС предвижда:

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

а) съответните органи[зации] не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги;

[...]“.

7 Член 134 от тази директива гласи следното:

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви [...] м) и н), в следните случаи:

а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;

[...]“.

Германското право

UStG

8 Съгласно член 1, параграф 1, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „UStG“), с ДДС се облагат доставките на стоки и услуги, които данъчнозадълженото лице извършва в Германия възмездно и по занятие.

9 Съгласно член 4 от UStG:

„Следните сделки по член 1, параграф 1, точка 1 са освободени от данъка:

22. 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 общественополezni 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“.

АО

10 Член 52 („Общественополezni цели“) от Abgabenordnung (Данъчен кодекс) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „АО“), гласи:

„(1) Организацията преследва общественополezni цели, ако дейността ѝ е насочена към това да подпомага безкористно обществеността в материалната, духовната или моралната сфера. [...]“

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

[...]

21. насърчаването на спорта [...]

[...]“.

11 Член 55 („Безкористност“) от АО предвижда в параграф 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:

[...]

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.

[...]

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.

[...]“.

12 Съгласно член 58 („Дейности, които не засягат ползването на данъчни облекчения“) от АО:

„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,

[...]“.

13 Член 59 („Условия за ползването на данъчни облекчения“) от АО предвижда:

„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“.

14 Член 61 („Обвързаност на имуществото съгласно устава“) от АО предвижда в параграф 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“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 Golfclub е частноправно сдружение, което има за цел да подпомага и популяризира голфа. За тази цел то стопанисва игрище за голф и прилежащите към него съоръжения, които отдава под наем на Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Средствата на Golfclub може да използват само за цели, които са в съответствие с устава му, като същият предвижда, че в случай на доброволно или принудително прекратяване на това сдружение имуществото му се прехвърля на лице или институция, определено/определена от общото събрание.

16 На 25 януари 2011 г. Golfclub придобива всички дялове на Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH срещу 380 000 EUR. За да финансира тази сделка, Golfclub сключва с членовете си договори за заем при годишна лихва в размер на 4 % и годишен процент на погасяване от 5 %.

17 През същата година Golfclub получава приходи общо в размер на 78 615,02 EUR от следните дейности:

- i) използване 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 голф турнири и мероприятия, свързани с голфа, за които Golfclub е получило входни такси за участие.

18 Данъчната служба отказва да освободи тези дейности от ДДС. Тя приема, че съгласно член 4, точка 22 от UStG освободени са само таксите за участие в свързаните с голфа мероприятия, при условие че заявителят е организация за осъществяване на общественополезна дейност по смисъла на член 51 и сл. от АО. Според нея не е такъв случаят с Golfclub, чийто устав не съдържа достатъчно точни правила за предназначението на имуществото на това сдружение при прекратяването му. Придобиването на Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH показвало, че Golfclub не преследва единствено нестопанска цел.

19 Поради това данъчната служба издава акт за установяване на задължения за ДДС, по силата на който всички посочени дейности са обложени с този данък.

20 Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен, Германия) отменя въпросния акт. Този съд приема, че Golfclub е нестопанска организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС и че тази разпоредба има директен ефект, поради което държавите членки са длъжни да освобождават всички тясно свързани със спорта дейности, които такава организация извършва.

- 21 Данъчната служба подава срещу това решение ревизионна жалба пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия). Според този съд изходът на спора зависи, от една страна, от това дали член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС има директен ефект, който съответно позволява на нестопанските организации, в случай че в националното право тази разпоредба не е транспонирана или е транспонирана неправилно, да се позовават пряко на нея пред националните съдилища, и от друга страна, от това какво означава понятието „нестопанска организации“ по смисъла на тази разпоредба.
- 22 Съмненията на запитващата юрисдикция по въпроса дали член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС има директен ефект, произтичат от решение от 15 февруари 2017 г., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, т. 23 и 24), в което Съдът е постановил, че член 13, А, параграф 1, буква н) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), чийто текст е аналогичен на този на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, няма такъв ефект.
- 23 Запитващата юрисдикция иска да установи и дали понятието „нестопанска организация“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС следва да се разглежда като самостоятелно понятие на правото на Съюза и ако да, дали това понятие трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща само организациите, чийто устав или учредителен акт изисква в случай на прекратяването им другата организация, на която се прехвърля имуществото, също да преследва нестопанска цел.
- 24 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) 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 [Директивата за ДДС], 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 [Директивата за ДДС]:
- 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 [АО] (или член 51 и сл. от [АО] в тяхната цялост)?
- 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?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 25 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че има директен ефект, така че ако транспониращото тази разпоредба законодателство на държава членка освобождава от ДДС само ограничен брой доставки на тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, нестопанските организации могат пряко да се позоват на посочената разпоредба пред националните съдилища, за да се ползват от освобождаването на други тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, които тези организации доставят на практикуващите такива дейности лица и които това законодателство не освобождава от облагане.
- 26 Съгласно постоянната съдебна практика, във всички случаи, когато от гледна точка на съдържанието си разпоредбите на една директива са безусловни и достатъчно точни, частноправните субекти могат в спор пред националните съдилища да ги противопоставят на държавата членка, ако тя не е транспонирала в срок директивата в националното право или ако я е транспонирала неправилно (решение от 15 февруари 2017 г., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, т. 13 и цитираната съдебна практика).
- 27 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 Европейския съюз, било на държавите членки (решение от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva* и *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 49 и цитираната съдебна практика).
- 28 Тя е достатъчно точна, когато предвиденото в нея задължение е формулирано по недвусмислен начин (решение от 1 юли 2010 г., *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 29 В случая от самия текст на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС следва, че държавите членки трябва да освободят като дейности от обществен интерес „доставката на някои услуги“, при условие че, от една страна, последните са „тясно свързани със спорта или физическото възпитание“ и от друга страна, са доставяни от „нестопански организации“ в полза на „лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“ (вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2008 г., *Canterbury Hockey Club* и *Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, т. 21 и 22).
- 30 Изразът „доставката на някои услуги“ сочи, че тази разпоредба не въвежда задължение за държавите членки да освобождават общо всички доставки на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание.
- 31 Следователно, щом като не съдържа нито изчерпателен списък на тясно свързани със спорта или физическото възпитание доставки на услуги, които държавите членки са длъжни да освобождават, нито задължение за последните да освобождават всички такива доставки на услуги, посочената разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че предоставя на държавите членки известна свобода на преценка в това отношение, както отбелязва генералният адвокат по същество в точки 35 и 38 от заключението си.

- 32 Според нидерландското правителство думата „някои“ в член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС предполага, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване важи само за доставките на услуги, които отговарят на двете условия, произтичащи от нея и припомнени в точка 29 от настоящото решение, както и на условието по член 134, буква а) от същата директива тези доставки на услуги да са от съществено значение за освободените сделки.
- 33 Същевременно, както отбелязва генералният адвокат в точка 42 от заключението си, такова тълкуване не следва от текста на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, който ясно визира доставката на „някои“ услуги, а не на „услугите“ или на „всички“ услуги, които отговарят на двете условия, предвидени в тази разпоредба. Обстоятелството, че споменатият от нидерландското правителство член 134, буква а) от тази директива изключва от обхвата на освобождаването по член 132, параграф 1, буква м) от същата доставката на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, „когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки“, не се отразява на това тълкуване. Всъщност първата разпоредба не премахва, а само ограничава свободата на преценка, която член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива предоставя на държавите членки при определянето на това кои тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, доставяни от нестопанска организация, трябва да бъдат освободени от ДДС на основание на последната разпоредба.
- 34 Тълкуване на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС в смисъл, че независимо от думата „някои“, използвана за описание на услугите, предмет на подлежащата на освобождаване сделка, държавите членки са длъжни да освободят доставката на „всички“ услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, би могло да разшири материалния обхват на въпросното освобождаване отвъд очертания с тази дума, в разрез с практиката на Съда, съгласно която формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване по член 132, параграф 1 от тази директива, подлежат на стриктно тълкуване (вж. по аналогия решение от 15 февруари 2017 г., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 35 Това буквално тълкуване на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС е още по-наложително, предвид факта че от 17-те сделки, освободени по силата на букви а)–р) на член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС, само описаните в букви м) и н) от посочения параграф се отнасят до доставката на единствено някои от услугите, които визират, като думата „някои“ или подобна дума липсва в другите букви от този параграф. Следователно тази дума не може — тъй като би било в разрез със самият текст на тези други букви — да се тълкува в смисъл, че просто препраща към условията за прилагане на освобождаването, произтичащи от текста на член 132, параграф 1, букви м) и н) от тази директива.
- 36 В решение от 15 февруари 2017 г., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) именно употребата на думата „някои“ в текста на член 13, А, параграф 1, буква н) от Шеста директива — който съответства на член 132, параграф 1, буква н) от Директивата за ДДС — е причината Съдът да приеме, че тази разпоредба оставя на държавите членки свобода на преценка при определянето на освободените културни услуги, и да стигне до извода, че тази разпоредба не отговаря на условията, за да бъде пряко изтъквана пред националните съдилища (вж. в този смисъл решение от 15 февруари 2017 г., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, т. 14, 16, 23 и 24).
- 37 Предвид сходството между съответните текстове на букви м) и н) на член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС същите тези съображения трябва да бъдат възприети при тълкуването на освобождаването по член 132, параграф 1, буква м) от тази директива.
- 38 Единното тълкуване на тези две разпоредби е още по-оправдано предвид това, че доставките на услуги, свързани със спорта или физическото възпитание, за които се отнася освобождаването по член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, и на културни услуги, за които се

отнася освобождаването по член 132, параграф 1, буква н) от нея, представляват все дейности от обществен интерес в областта на отдиха и развлеченията, което ги отличава от дейностите от обществен интерес, визирани в петнадесетте други случаи на освобождаване по член 132, параграф 1 от тази директива.

- 39 Такова тълкуване на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС е в съответствие и с подготвителните документи във връзка с тази разпоредба. Всъщност в първоначалното предложение за Шеста директива Европейската комисия предлага да бъдат освободени от ДДС общо сделките, пряко свързани със спорта или физическото възпитание на любители. Законодателят на Съюза обаче, въвеждайки израза „някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание“ в член 13, А, параграф 1, буква м) от Шеста директива, на който съответства член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, предоставя на държавите членки свобода на преценка при уточняването на материалното съдържание на посоченото освобождаване.
- 40 Освен това от 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., Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), не може да се направи друг извод.
- 41 Всъщност, от една страна, тези решения не се отнасят до въпроса дали член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС има директен ефект. От друга страна, в посочените решения Съдът наистина е поставил граници на свободата на преценка на държавите членки, когато същите определят по-специално качеството на ползващите се лица и начина на предоставяне на освободените по силата на тази разпоредба услуги, но все пак той не е бил сезиран с въпроса каква свобода на преценка имат държавите членки, за да определят доставките на услуги, които могат да бъдат освободени по силата на тази разпоредба. От това следва, че тези решения не могат да бъдат изтъкнати в подкрепа на довода, че разглежданата разпоредба има директен ефект.
- 42 С оглед на гореизложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че няма директен ефект, така че ако транспониращото тази разпоредба законодателство на държава членка освобождава от ДДС само ограничен брой доставки на тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, нестопанските организации не могат пряко да се позоват на посочената разпоредба пред националните съдилища, за да се ползват от освобождаването на други тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, които тези организации доставят на практикуващите такива дейности лица и които това законодателство не освобождава от облагане.

По втория и третия въпрос

- 43 С втория и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „нестопанска организация“ по смисъла на тази разпоредба е самостоятелно понятие на правото на Съюза, което изисква при прекратяването на такава организация същата да не може да разпределя на своите членове получените от нея печалби, които надвишават направените от членовете парични вноски в капитала и пазарната стойност на непаричните им вноски.
- 44 Запитващата юрисдикция поставя тези въпроси, в случай че Съдът приеме, че член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС има директен ефект. Същевременно, дори тази разпоредба да няма такъв ефект, следва да се припомни, че в рамките на въведеното с член 267

ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда той трябва да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. За тази цел Съдът може да извлече от съвкупността от данни, предоставени от националната юрисдикция, и в частност от мотивите на акта за преюдициално запитване, разпоредбите на правото на Съюза, които изискват тълкуване, предвид предмета на спора в главното производство (вж. например решение от 27 март 2014 г., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 25 и 26).

- 45 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че запитващата юрисдикция не трябва да прецени само дали *Golfclub* може пряко да се позове пред националния съд на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, за да бъде освободено от ДДС за доставки на тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, които *UStG* не освобождава от облагане. Тя трябва също така да определи дали по отношение на доставката на услуги, състоящи се в организиране на свързани с голфа мероприятия, за които се събират такси за участие — доставка, попадаща в обхвата на освобождаването по член 4, точка 22, буква б) от *UStG* — *Golfclub* е нестопанска организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС и на това основание може да се ползва от такова освобождаване.
- 46 В съответствие със съдебната практика, съгласно която освободените доставки, посочени в член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС, са самостоятелни понятия на правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в отделните държави членки (вж. по-специално решение от 21 февруари 2013 г., *Zamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, т. 17), следва да се приеме, че понятието „нестопански организации“, използвано в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива, е самостоятелно понятие на правото на Съюза.
- 47 Запитващата юрисдикция по-точно пита Съда дали член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС обвързва квалификацията „нестопанска организация“ по смисъла на тази разпоредба с условието при прекратяването си такава организация да е длъжна да прехвърли имуществото си на друга нестопанска организация за насърчаване на спорта или физическото възпитание.
- 48 Що се отнася до член 13, А, параграф 1, буква м) от Шеста директива, на който съответства член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, Съдът е приел, че квалификацията „нестопанска организация“ по смисъла на първата разпоредба трябва да зависи от целта, преследвана от съответната организация, а именно същата да няма за цел получаването на печалби за членовете си, за разлика от търговските предприятия, които имат обратната цел. След като компетентните национални органи са установили, че дадена организация, предвид целта си съгласно устава или учредителния акт, отговаря на това изискване, фактът, че тази организация впоследствие реализира печалби, дори когато се стреми към тях или ги генерира систематично, не може да постави под въпрос първоначалната квалификация на тази организация, докато тази печалба не се разпределя между членовете ѝ (вж. в този смисъл решение от 21 март 2002 г., *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, т. 26—28).
- 49 Също така член 133, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки могат във всеки отделен случай да обвържат правото на организации, различни от публичноправни субекти, на освобождаване по член 132, параграф 1, буква м) от тази директива с условието същите да не „се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци [да] не се разпределят, а [да] се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги“. Условието, предвидено в буква а) на този член 133, първа алинея, съответства на признаците на понятието „нестопанска организация“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от тази директива (вж. в този смисъл решение от 21 март 2002 г., *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, т. 33).

- 50 Липсата на стопанска цел на тези организации означава, че те през цялото си съществуване, включително при прекратяването им, не трябва да генерират печалби за членовете си. В противен случай подобна организация всъщност би могла да заобиколи въпросното изискване, като след прекратяването си разпредели между членовете си печалбите, които е генерирала от цялата си дейност, като същевременно се е ползвала по-специално от данъчните предимства, свързани с квалификацията „нестопанска организация“.
- 51 Следователно като „нестопанска организация“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС може да бъде квалифицирана само организацията, чието имущество е предназначено без прекъсване за осъществяването на преследваната от нея цел и не може да бъде прехвърлено на членовете на тази организация след прекратяването ѝ, при положение че надвишава направените от тези членове парични вноски в капитала и пазарната стойност на непаричните им вноски.
- 52 Ето защо на втория и третия въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „нестопанска организация“ по смисъла на тази разпоредба е самостоятелно понятие на правото на Съюза, което изисква при прекратяването на такава организация същата да не може да разпределя на своите членове получените от нея печалби, които надвишават направените от членовете парични вноски в капитала и пазарната стойност на непаричните им вноски.

По съдебните разноски

- 53 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 разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

- 1) Член 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 трябва да се тълкува в смисъл, че няма директен ефект, така че ако транспониращото тази разпоредба законодателство на държава членка освобождава от данък върху добавената стойност само ограничен брой доставки на тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, нестопанските организации не могат пряко да се позоват на посочената разпоредба пред националните съдилища, за да се ползват от освобождаването на други тясно свързани със спорта или физическото възпитание услуги, които тези организации доставят на практикуващите такива дейности лица и които това законодателство не освобождава от облагане.
- 2) Член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „нестопанска организация“ по смисъла на тази разпоредба е самостоятелно понятие на правото на Съюза, което изисква при прекратяването на такава организация същата да не може да разпределя на своите членове получените от нея печалби, които надвишават направените от членовете парични вноски в капитала и пазарната стойност на непаричните им вноски.

Подписи