



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

21 февруари 2013 година *

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква м) — Освобождаване — Доставка на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание — Неорганизирано и нередовно упражняване на спортни дейности — Общински аквапарк“

По дело C-18/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Nejvyšší správní soud (Чешка република) с акт от 15 декември 2011 г., постъпил в Съда на 16 януари 2012 г., в рамките на производство по дело

Město Žamberk

срещу

Finanční ředitelství v Hradci Králové, преобразувана в Odvolací finanční ředitelství

СЪДЪТ (пети състав),

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

генерален адвокат: г-н У. Вот,

секретар: г-жа А. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 12 декември 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за město Žamberk, от г-н J. Lukáš, advokát,
- за Finanční ředitelství v Hradci Králové, от г-жа Е. Horáková, в качеството на представител,
- за чешкото правителство, от г-н М. Smolek, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios, г-жа М. Šimerdová и г-жа Z. Malůšková, в качеството на представители,

* Език на производството: чешки.

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

постанови настоящото

Решение

- 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, 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 město Žamberk (град Žamberk) и Finanční ředitelství v Hradci Králové (финансова дирекция на Hradec Králové), преобразувана в Odvolací finanční ředitelství (апелативна финансова дирекция) по повод облагането с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на входната такса, срещу която město Žamberk разрешава достъпа до общинския аквапарк.

Правна уредба

Правото на Съюза

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

„Държавите членки освобождават следните сделки: [...]

[...]

- м) доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, предоставяни от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“.
- 5 Според член 134 от посочената директива:

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

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

Чешкото законодателство

- 6 Член 61, буква d) от Закон №235/2004 за данъка върху добавената стойност в редакцията му, приложима за фактите по делото в главното производство, озаглавен „Други доставки, освободени от данък върху добавената стойност без право на приспадане на данъка“, предвижда:

„Освобождават се от данък и следните доставки:

[...]

- d) доставките на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, предоставяни от юридически лица, които не са учредени или създадени с търговска цел, на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“.
- 7 По силата на член 2, параграф 1 от Закон № 115/2001 за развитието на спорта понятието спорт включва всяка форма на физическа активност, която чрез организирано или неорганизирано участие има за цел хармоничното развитие на физическото и психическото състояние, подобряването на здравето, както и постигането на спортни резултати в спортни състезания на всички нива.
- 8 Параграф 2 от същата разпоредба определя израза „спорт за всички“ като предназначени за широки кръгове от населението организирани и неорганизиран спортни дейности, както и активната почивка.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 9 Město Žamberk осигурява достъп срещу заплащане на входна такса до общински аквапарк, в който по-конкретно има плувен басейн, разделен на няколко коридора и оборудван с трамплини за скокове във вода, плитък басейн за деца, водни пързалки, вана за масаж, естествена плувна зона-река, игрище за плажен волейбол, кът за тенис на маса, както и спортна екипировка и съоръжения, които се отдават под наем. Запитващата юрисдикция отбелязва, че доколкото ѝ е известно, никакъв спортен клуб или спортна организация не осъществява дейността си в този обект и нито едно училище или друга структура не използва обекта за физическо възпитание.
- 10 В данъчната си декларация за облагаемия период през първото тримесечие на 2009 г. město Žamberk декларира надвнесен ДДС в размер на 198 182 CZK [чешки крони]. Във връзка с това Finanční úřad v Žamberku (финансова служба на Žamberk) приема, че доставките на общинския аквапарк на město Žamberk са освободени доставки, които не дават право на приспадане на ДДС, и поради това с акт за събиране на данъчно задължение от 17 юни 2009 г. определя надвнесената сума за посочения облагаем период в размер на 154 105 CZK.
- 11 Тъй като този акт за събиране на данъчно задължение е потвърден с решение на Finanční ředitelství v Hradci Králové (финансова дирекция на Hradec Králové) от 15 декември 2009 г., město Žamberk подава жалба срещу този акт до Krajský soud v Hradci Králové (Регионален апелативен съд в Hradec Králové), който отменя решението на Finanční ředitelství v Hradci Králové. Посочената институция подава касационна жалба до Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд).

- 12 По същество Nejvyšší správní soud иска да установи дали с оглед на определението на понятието „спорт“, утвърдено на национално равнище в член 2 от Закон № 115/2001, неорганизиран и нередовни спортни дейности могат да бъдат квалифициран като „спорт“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС.
- 13 Той си поставя също и въпроса дали фактът, че аквапарк като разглеждания в главното производство предлага на посетителите си не само възможност да практикуват някои спортни дейности, но и свързани с развлечението или отдиха дейности, и фактът, че не всеки посетител непременно има намерение да упражнява спортни дейности, могат да се отразят на приложимостта на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС.
- 14 Nejvyšší správní soud уточнява, че запитването му не се отнася до тълкуването на понятието за „нестопанска организация“ по смисъла на посочената разпоредба, тъй като по причини, свързани с чешкото процесуално право, въпросът дали по отношение на město Žamberk може да се използва това понятие, не му е поставен за разглеждане в спора по делото в главното производство. Впрочем преюдициалните въпроси не са относно допълнителните условия за освобождаване от ДДС, изложени в член 134 от Директивата за ДДС.
- 15 При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Могат ли неорганизиран, нередовни и развлекателни спортни дейности, които могат да се осъществяват по този начин в комплекс, в който се намира открит плувен басейн (например плуване за развлечение и игри с топка за развлечение), да се считат за спорт или физическо възпитание по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата [за ДДС]?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, може ли осигуряването на достъп до комплекса, в който се намира такъв открит плувен басейн, който предлага на посетителите си посочената по-горе възможност да упражняват спортни дейности, разбира се, успоредно и с други видове дейности за развлечение и отдих, да се определи като доставка на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, предоставяни на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание, по смисъла на посочената по-горе разпоредба от Директивата [за ДДС] и следователно като освободена от [ДДС] доставка, при положение че доставчикът е нестопанска организация и са спазени другите предвидени в Директивата условия?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 16 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 неорганизиран, нередовни спортни дейности, чиято цел не е участие в спортни състезания, могат да се определят като свързани със спорта дейности по смисъла на тази разпоредба.
- 17 С оглед на съдържащото се в националното право понятие за „спорт“ трябва първо да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда предвидените в посочения член освобождавания са самостоятелни понятия от правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (вж. по-специално Решение от 25 февруари 1999 г. по дело СРР, C-349/96, Recueil, стр. I-973,

точка 15, Решение от 14 юни 2007 г. по дело Horizon College, C-434/05, Сборник, стр. I-4793, точка 15 и Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Сборник, стр. I-7821, точка 16).

- 18 Както е указано в заглавието на главата, в която е включен член 132 от Директивата за ДДС, предвидените в него освобождавания имат за цел да насърчат определени дейности от обществен интерес (вж. Решение от 23 април 2009 г. по дело TNT Post UK, C-357/07, Сборник, стр. I-3025, точка 32). Тези освобождавания обаче не се прилагат за всички дейности от обществен интерес, а единствено за тези, които са изброени и много подробно описани в текста (вж. Решение по дело Horizon College, посочено по-горе, точка 14, Решение по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, посочено по-горе, точка 18 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело Future Health Technologies, C-86/09, Сборник, стр. I-5215, точка 29).
- 19 Термините, използвани за обозначаване на посочените случаи на освобождаване, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице. Това правило за стриктно тълкуване все пак не означава, че термините, използвани за определяне на посочените в член 132 случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би им попречил да произведат желаните последици (Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe, C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 17, Решение по дело Horizon College, посочено по-горе, точка 16 и Решение по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, посочено по-горе, точка 17).
- 20 Тези термини трябва да се тълкуват с оглед на контекста, в който се вписват, на целите и структурата на Директивата за ДДС, като се обръща особено внимание на ratio legis на съответното освобождаване (вж. в този смисъл Решение по дело Temco Europe, посочено по-горе, точка 18, Решение от 3 март 2005 г. по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Recueil, стр. I-1527, точка 28 и Решение по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, посочено по-горе, точка 17).
- 21 Що се отнася до член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, следва да се отбележи, че според текста на тази разпоредба тя се отнася общо до спорта и физическото възпитание. С оглед на този текст с посочената разпоредба не се цели от предвиденото в нея освобождаване да се ползват само някои видове спорт (вж. в този смисъл Решение по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, посочено по-горе, точка 27).
- 22 Освен това за прилагането на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС не се изисква спортната дейност да се практикува на определено ниво, например професионално ниво, нито съответната спортна дейност да се практикува по определен начин, а именно редовно или организирано, или с оглед на участие в спортни състезания, стига все пак тази дейност да не се вписва в контекст, изцяло свързан с отдих и развлечение.
- 23 Що се отнася до целта на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, следва да се отбележи, че предназначението на тази разпоредба е да насърчи определени дейности от обществен интерес, а именно услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, които се предоставят от нестопански организации на лица, занимаващи се със спорт или физическо възпитание. По този начин посочената разпоредба цели да насърчи упражняването на тези дейности сред широки кръгове от населението.
- 24 Би било обаче в противоречие с посочената цел тълкуване на същата разпоредба, което ограничава приложното поле на предвиденото в нея освобождаване до спортни дейности, осъществявани организирано и редовно или чиято цел е участие в спортни състезания.

25 С оглед на изложеното по-горе 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 неорганизиранни, нередовни спортни дейности, чиято цел не е участие в спортни състезания, могат да се определят като спорт по смисъла на тази разпоредба.

По втория въпрос

26 С втория 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 достъпът до аквапарк, в който на посетителите се предлагат не само съоръжения за практикуване на спортни дейности, но също и други видове отдих и развлечения, може да бъде доставка на услуги, тясно свързани със спорта.

27 Както следва от практиката на Съда, когато една операция се състои от съвкупност от елементи и действия трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната операция, за да се определи, от една страна, дали са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка, и от друга страна, дали във втория случай по отношение на тази единствена доставка се прилага съответното освобождаване (вж. в този смисъл Решение от 27 октомври 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 19, Решение от 29 март 2007 г. по дело *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 21 и Решение от 10 март 2011 г. по дело *Vog* и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, Сборник, стр. I-1457, точка 52).

28 Следва да се приеме, че е налице една-единствена доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа сделка, чието разделяне на части би било изкуствено (Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, посочено по-горе, точка 22, Решение от 21 февруари 2008 г. по дело *Part Service*, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 53 и Решение по дело *Vog* и др., посочено по-горе, точка 53). Освен това е налице една-единствена доставка, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, докато други елементи, обратно, трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка (вж. по-специално посочените по-горе Решение по дело *СРР*, точка 30, Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, точка 21 и Решение по дело *Vog* и др., точка 54 и цитираната съдебна практика).

29 За да се прецени дали една-единствена комплексна доставка трябва да се определи като тясно свързана със спорта по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, въпреки че тази доставка включва също и елементи, които нямат такава връзка, следва да се вземат предвид всички обстоятелства по осъществяване на сделката, за да се издирят нейните характерни елементи и да се установи кои от тях са доминиращите елементи (вж. в този смисъл по-специално Решение от 2 май 1996 г. по дело *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Recueil, стр. I-2395, точки 12 и 14, Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, посочено по-горе, точка 27 и Решение по дело *Vog* и др., посочено по-горе, точка 61).

30 От практиката на Съда следва, че доминиращият елемент трябва да се определи, като се вземе за основа гледната точка на средностатистическия потребител (в този смисъл вж. по-специално Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, посочено по-горе, точка 22 и Решение от 2 декември 2010 г. по дело *Everything Everywhere*, C-276/09, Сборник, стр. I-12359, точка 26) и като в рамките на цялостната преценка се отчете не само количественото, но и качествено значение на елементите, за които се отнася предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от

Директивата за ДДС освобождаване, спрямо това на елементите, по отношение на които това освобождаване не се прилага (вж. в този смисъл Решение по дело Vog и др., посочено по-горе, точка 62).

- 31 В рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество националните юрисдикции трябва да определят дали в конкретния случай данъчнозадълженото лице прави една-единствена доставка, по отношение на която се прилага това освобождаване, и да извършват всички окончателни фактически преценки във връзка с това (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело CPP, точка 32, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 23 и Решение по дело Vog и др., точка 55). Съдът обаче следва да предоставя на тези юрисдикции всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което те са сезирани (вж. Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 23 и Решение от 27 септември 2012 г. по дело Field Fisher Waterhouse, C-392/11, точка 20).
- 32 Що се отнася до наличието на една-единствена комплексна доставка в случая по делото в главното производство, следва да се провери дали намиращите се в разглеждания аквапарк съоръжения образуват един комплекс, така че достъпът до този комплекс да представлява една-единствена доставка, чието разделяне би било изкуствено. В това отношение, ако, както в конкретния случай, единственият вид предлаган за аквапарка входен билет дава достъп до всички съоръжения, без да се прави никакво разграничение в зависимост от вида на действително използваното съоръжение, начина и продължителността на неговото използване през периода на валидност на входния билет, това обстоятелство е важно указание за наличието на една-единствена комплексна доставка.
- 33 Колкото до въпроса дали при такава комплексна една-единствена доставка доминиращият елемент е възможността да се практикуват спортни дейности, попадащи в приложното поле на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, или доминиращи са по-скоро само отидихът и развлечението, както беше припомнено в точка 30 от настоящото решение, това определяне следва да се осъществи въз основа на гледната точка на средностатистическия потребител, която ще трябва да се установи въз основа на съвкупност от обективни елементи. При тази обща преценка следва да се обърне особено внимание на начина, по който е замислен разглежданият аквапарк, който се установява от неговите обективни характеристики, а именно различните предлагани инфраструктури, тяхното оборудване, броя им и значението им спрямо парка като цяло.
- 34 По-конкретно, когато става въпрос за водните пространства, националната юрисдикция следва да вземе предвид по-специално дали те са подходящи за плуване със спортна цел, например дали са разделени на коридори, имат ли подходящи по размери стартови блокчета и дълбочина или, напротив, поради начина, по който са оборудвани, са подходящи главно за забавления.
- 35 Обстоятелството, че намерението на някои посетители не е свързано с така определения доминиращ елемент на спорната доставка, обаче не може да постави под въпрос това определение.
- 36 Наистина подход, при който се взема предвид намерението на всеки отделен посетител във връзка с използването на поставените на разположение инфраструктури, би бил в противоречие с целите на системата на ДДС за гарантиране на правната сигурност, както и на правилното и лесно прилагане на предвидените в член 132 от Директивата за ДДС освобождавания. Във връзка с това следва да се припомни, че за да се улеснят присъщите на прилагането на ДДС действия, следва да се взема предвид — освен в изключителни случаи — обективният характер на съответната сделка (вж. в този смисъл Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group,

C-4/94, Recueil, стр. I-983, точка 24, Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, стр. I-7257, точка 33 и Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точка 39).

- 37 С оглед на изложените по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че достъпът до аквапарк, в който на посетителите се предлагат не само съоръжения, даващи възможност за практикуване на спортни дейности, но също и на други видове дейности за развлечение и отдих, може да бъде доставка на услуги, тясно свързани със спорта. В светлината на насоките за тълкуване, дадени от Съда в настоящото решение, и с оглед на конкретните обстоятелства по делото в главното производство запитващата юрисдикция трябва да реши дали това е така в настоящия случай.

По съдебните разноски

- 38 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) **Член 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 неорганизиранни, нередовни спортни дейности, чиято цел не е участие в спортни състезания, могат да се определят като спорт по смисъла на тази разпоредба.**
- 2) **Член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че достъпът до аквапарк, в който на посетителите се предлагат не само съоръжения, даващи възможност за практикуване на спортни дейности, но също и други видове дейности за развлечение и отдих, може да бъде доставка на услуги, тясно свързани със спорта. В светлината на насоките за тълкуване, дадени от Съда в настоящото решение, и с оглед на конкретните обстоятелства по делото в главното производство запитващата юрисдикция трябва да реши дали това е така в настоящия случай.**

Подписи