



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 21 декември 2016 година¹

Дело C-633/15

London Borough of Ealing
срещу
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Преюдициално запитване, отправено от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство)

„ДДС — Случаи на освобождаване — Доставки на услуги, тясно свързани със спорта — Изключване от режима на освобождаване при наличие на вероятност то да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“

I – Въведение

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 133, първа алинея, буква г) и втора алинея 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).

2. Запитването е отправено в рамките на спор между London Borough of Ealing (лондонската община Ealing) и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на таксите за вход за спортни съоръжения, събирани от лондонската община Ealing.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

II – Правна уредба

A– Правото на Съюза

3. Член 13, част А 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“), озаглавен „Освободени доставки при някои дейности от обществен интерес“, гласи следното:

„1. Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

м) някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, доставяни от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание;

[...]

2.

а) Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправните субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в букви б), ж), з), и), л), м) и н) от параграф 1 в зависимост от това дали във всеки отделен случай същите отговарят на едно или повече от следните условия:

[...]

— освобождаването на въпросните услуги, не би довело до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност;[...].“

4. Съгласно член 28, параграф 3, буква а) от тази директива по време на преходния период държавите членки могат да продължат да облагат сделките, освободени съгласно член 13 или член 15 от същата директива и изброени в приложение Д към нея.

5. В точка 4 от това приложение са посочени сделките, освободени по член 13, част А, параграф 1, буква м) от Шеста директива. Тази точка 4 е отменена, считано от 1 януари 1990 г., с член 1, параграф 1, точка 1) от Осемнадесета директива 89/465/ЕИО на Съвета от 18 юли 1989 година относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки за данъците върху оборота — Отмяна на някои дерогации, предвидени в член 28, параграф 3 от Шестата директива, 77/388/ЕИО (ОВ L 226, 1989 г., стр. 21, наричана по-нататък „Осемнадесета директива“). Посоченият член 1, параграф 1, точка 1) е със следното съдържание:

„В [Шеста директива] се правят следните изменения:

1. Премахват се, считано от 1 януари 1990 г., доставките, посочени в точки 1, 3—6, [...] от Приложение Д.

Държавите членки, които към 1 януари 1989 г. облагат с данък върху добавената стойност доставките, изброени в приложение Д, точки 4 и 5, имат право да прилагат условията на член 13, част А, параграф 2, буква а), последно тире, и за извършените услуги и доставените стоки по член 13, част А, параграф 1, букви м) и н), когато тези дейности се извършват от публичноправни субекти“.

6. Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112 тя отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., законодателството на Съюза в областта на ДДС, и в частност Шеста директива. Според съображения 1 и 3 от тази директива преработването на Шеста директива е било необходимо, за да се представят всички приложими разпоредби по ясен и рационален начин, с преработена структура и редакция, без по принцип да се внасят съществени промени. В този смисъл разпоредбите на Директивата за ДДС по същество са идентични със съответните разпоредби от Шеста директива.

7. Член 13, параграф 1 от посочената директива предвижда следното:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

[...]“.

8. Член 132, параграф 1, буква м) от тази директива, който се намира в дял IX, глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, гласи следното:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание“.

9. Съгласно член 133 от Директива 2006/112:

„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 б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

[...]

г) не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

Държавите членки, които в съответствие с приложение Д към [Шеста директива] от 1 януари 1989 г. са прилагали ДДС за сделките, посочени в член 132, параграф 1, букви м) и н), могат също да приложат условията, предвидени в първия параграф, буква г), когато посочената доставка на стоки или услуги от публичноправни субекти е освободена от ДДС“.

Б– Правото на Обединеното кралство

10. По време на преходния период, предвиден в член 28, параграф 3 от Шеста директива, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия продължава да облага услугите, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, доставяни от нестопански организации. По силата на Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (Група 10 от приложение 6 към Закона от 1983 г. за данъка върху добавената стойност) от ДДС са освободени само две от тези доставки на услуги, а именно, от една страна, предоставянето от организация със стопанска или нестопанска цел на право на участие в спортно състезание, когато насрещната престация за това право е предназначена изцяло за осигуряване на наградата или наградите, които се връчват в това състезание, и от друга страна, предоставянето от организация с нестопанска цел, създадена за целите на спорта или физическото възпитание, на право на участие в състезание в същите области.

11. Считано от 1 януари 1994 г., Обединеното кралство освобождава спортните услуги, доставяни от организации с нестопанска цел на частни лица, с някои изключения. Съгласно Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (Група 10 от приложение 9 към Закона от 1994 г. за данъка върху добавената стойност) това освобождаване се прилага за:

- „1. Възмездното предоставяне на право на участие в състезания в областта на спорта или физическото възпитание, при което насрещната престация за предоставянето на това право се състои в парична сума, предназначена изцяло за осигуряване на наградата или наградите, които се връчват в същото състезание.
2. Предоставянето от страна на отговаряща на установените условия организация, създадена за целите на спорта и физическото възпитание, на право на участие в състезания в същите области.
3. Доставката на частно лице на услуги, тясно свързани и от основно значение за спорта или физическото възпитание, в които то участва, от страна на отговаряща на установените условия организация, с изключение на случаите, когато тази организация действа в рамките на система за членство и доставя услугите на частно лице, което не членува в нея“.

12. Според Note (2A) to Group 10 (бележка 2А към група 10) „отговаряща на установените условия организация“ е организация с нестопанска цел, която отговаря на определени условия. Според Note (3) to Group 10 (бележка 3 към група 10) публичноправните организации с нестопанска цел [по-специално органите на местна власт, министерствата и публичноправните организации и образувания, които са изброени в списъка, публикуван през 1993 г. от Office of Public Service and Science (Дирекцията на публичната администрация и науката)] не могат да се считат за „организации, отговарящи на установените условия“ по смисъла на Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (група 10, точка 3 от приложение 9 към Закона от 1994 г. за данъка върху добавената стойност).

III – Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

13. Лондонската община Ealing е орган на местна власт, който стопанисва спортни съоръжения като спортни зали и плувни басейни. През периода 1 юни 2009 г.—31 август 2012 г. тя е плащала ДДС върху входните такси за тези спортни съоръжения.

14. Тъй като счита, че тези доставки на услуги трябва да бъдат освободени от ДДС по силата на член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, тя прави искане до данъчната администрация да ѝ бъде възстановен платеният за посочените доставки ДДС. Това искане е отхвърлено с мотива, че националната правна уредба изключва освобождаване на доставките на спортни услуги, извършвани от органите на местна власт, каквато е лондонската община Ealing, в съответствие с член 133, параграф 1, буква г) от същата директива.

15. Лондонската община Ealing обжалва това решение пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство)]. Пред тази юрисдикция тя изтъква, че Обединеното кралство не може да се позовава на член 133, параграф 2 от посочената директива, доколкото към 1 януари 1989 г. според националната правна уредба не всички доставки на спортни услуги се облагат с ДДС, а някои от тях са освободени. Освен това тази разпоредба не позволявала да се изключи освобождаването на доставките на спортни услуги от органите на местна власт, а в същото време същите услуги, доставяни от други организации с нестопанска цел, да се освобождават. Накрая, доколкото посоченият член 133 изисквал да се определи „във всеки отделен случай“ дали има вероятност това освобождаване да доведе до нарушаване на конкуренцията, той не давал право на държавите членки да изключат от посоченото освобождаване всички органи на местна власт.

16. Запитващата юрисдикция посочва, че лондонската община Ealing не твърди, че при извършване на доставките на услуги действа в качеството си на публичноправен субект по смисъла на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112. Тя действала като нестопанска организация по смисъла на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква м) от тази директива, чиито доставки на услуги са тясно свързани със спорта и са предназначени за лица, участващи в спортна дейност.

17. Според тази юрисдикция, спорът в главното производство е породен единствено от смисъла, обхвата и прилагането на член 133, параграф 1, буква г) и параграф 2 от посочената директива. В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че за потребителя няма никаква обективна разлика между естеството на услугите, доставяни от лондонската община Ealing, и тези от други организации с нестопанска цел.

18. При тези обстоятелства First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение)) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Има ли право Обединеното кралство на основание член 133, втора алинея от Директива 2006/112 да прилага съдържащото се в буква г) от този член условие спрямо публичноправни субекти, [от една страна], в случаите, когато към 1 януари 1989 г. съответните сделки са третирани от Обединеното кралство като облагаеми, но други спортни услуги са освободени към тази дата, и [от друга страна], в случаите, когато съответните сделки първоначално не са били освободени по националното право, преди Обединеното кралство да поиска прилагането на условието, съдържащо се в член 133, [първа алинея] буква г)?

- 2) Ако отговорът на първия въпрос по-горе е утвърдителен, има ли право Обединеното кралство да прилага условието, съдържащо се в член 133, [първа алинея,] буква г) от Директива 2006/112, спрямо публичноправни нестопански организации, без същевременно да прилага това условие спрямо нестопански организации, които не са публичноправни субекти?
- 3) Ако отговорът на втория въпрос по-горе е утвърдителен, има ли право Обединеното кралство да изключи за всички публични нестопански организации възможността да се ползват от освобождаването, съдържащо се в член 132, параграф 1, буква м) [от Директива 2006/112], без да се преценява за всяка доставка поотделно дали предоставянето на това освобождаване има вероятност да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС?“.

IV – Производството пред Съда

19. Актът за настоящото преюдициално запитване е подаден в Съда на 30 ноември 2015 г. Лондонската община Ealing, правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия представят писмени становища.

20. На 26 октомври 2016 г. е проведено съдебно заседание, по време на което лондонската община Ealing, правителството на Обединеното кралство и Комисията представят устните си становища.

V – Анализ

A– Предварителни бележки

21. Установеното с член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 общо правило в областта на ДДС е, че на облагане с ДДС подлежат възмездните доставки на стоки и услуги на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

22. Член 13 от Директива 2006/112 изключва от обхвата на понятието „данъчнозадължено лице“ публичноправните субекти по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи. Обратно, когато публичноправна организация с нестопанска цел действа по начина, по който действат другите организации, които не са субект на публичното право (тоест като частните икономически оператори), тя се счита за данъчнозадължено за ДДС лице за облагаемите дейности и сделки.

23. Член 132, параграф 1 от Директива 2006/112 налага на държавите членки редица случаи на освобождаване в полза на определени дейности от обществен интерес, сред които в буква м) от тази разпоредба са посочени някои спортни услуги, когато са доставяни от организации с нестопанска цел. Целта на законодателя на Съюза е да насърчи участието в спортни дейности и физическото възпитание, предвид благотворното им влияние върху физическото развитие и здравето на населението.

24. Член 133, първа алинея от тази директива предоставя на държавите членки чрез дерогация от правилото по член 132, параграф 1, буква м) възможността да поставят предоставянето на право на освобождаване на организациите с нестопанска цел, които не са публичноправни субекти, в зависимост от изпълнението на четири различни условия, сред които в буква г) от тази разпоредба е посочено условието за конкуренцията. Съгласно това условие „не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

25. Всички държави членки могат да прилагат тази дерогация.

26. Единствено за държавите членки, които в съответствие с приложение Д към Шеста директива от 1 януари 1989 г. са прилагали ДДС за спортните услуги², член 133, втора алинея от Директива 2006/112 предоставя възможност за допълнителна дерогация, съгласно която държавите могат да поставят предоставянето на право на освобождаване на публичноправните организации с нестопанска цел в зависимост от спазването единствено на условието за конкуренцията, а именно възпроизведеното в член 133, първа алинея, буква г) от тази директива. Действително останалите условия, изброени в тази разпоредба, и при всички положения условията, изброени в букви а) и б), се отнасят по-естествено до частноправните организации с нестопанска цел³.

27. От гореизложеното следва, че данъчният режим на публичноправните организации с нестопанска цел е по-благоприятен както в държавите членки, които в съответствие с приложение Д към Шеста директива към 1 януари 1989 г. са прилагали ДДС към доставките на спортни услуги, така и в държавите членки, които не са се възползвали от тази възможност.

28. Накратко, държавите членки, които към 1 януари 1989 г. в съответствие с приложение Д към Шеста директива са облагали с ДДС доставките на спортни услуги, могат да поставят предоставянето на право на освобождаване в зависимост от спазването на четирите условия, предвидени в член 133, първа алинея, когато доставчикът на съответните спортни услуги е организация с нестопанска цел, но не е публичноправен субект, докато за публичноправните организации с нестопанска цел това освобождаване може да зависи само от условието за конкуренцията.

29. Държавите членки, които не са се възползвали от предоставената с приложение Д към Шеста директива възможност, могат да поставят условия за освобождаването само на организациите с нестопанска цел, които не са публичноправни субекти, тъй като публичноправните субекти са окончателно освободени на основание член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива. Ако не поставят нито едно от тези условия, разглежданите услуги са окончателно освободени за всички организации с нестопанска цел.

30. От акта за преюдициално запитване се установява, че Обединеното кралство е една от държавите членки, които към 1 януари 1989 г. са облагали с ДДС спортните услуги в съответствие с приложение Д към Шеста директива.

2 — Според Комисията държавите членки, визирани в тази разпоредба, са Федерална република Германия и Обединеното кралство.

3 — Според член 133, първа алинея буква а) от Директива 2006/112 „съответните органи 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“. В буква б) от тази разпоредба „тези органи трябва да са управлявани и администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на съответните дейности“. Според член 133, първа алинея буква в) от посочената директива „тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

31. Оказва се, че разглежданото в главното производство британско законодателство изключва по дефиниция възможността за публичноправните организации с нестопанска цел (сред които органите на местна власт като лондонската община Ealing) да се ползват от режима на освобождаване от ДДС на спортните услуги⁴, при това без да се позовава изобщо на условието за конкуренцията, в зависимост от изпълнението на което Обединеното кралство може да предостави право на освобождаване в съответствие с член 133, втора алинея от Директива 2006/112.

32. Това би могло да накара Съда да приеме, че преюдициалните въпроси са напълно хипотетични, тъй като се отнасят до това дали Обединеното кралство има право да постави на публичноправните субекти условието за конкуренцията, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от посочената директива, и ако това е така, при какви условия, и то при положение че това условие не е предвидено изобщо в британското законодателство или в съобщенията на британската администрация, с които се дават разяснения по него. При това положение би трябвало да се направи извод, че облагането с ДДС на спортните услуги, доставяни от публичноправни организации с нестопанска цел, няма правно основание, тъй като правилото е освобождаването, евентуално под условие, за разлика от британското правило, което, както сочи правителството на Обединеното кралство в съдебното заседание, чисто и просто изключва освобождаването на тези услуги.

33. От друга страна, всички страни, изразили становища в съдебното заседание, потвърждават, че британското законодателство не се позовава изрично на условието за конкуренцията, възпроизведено в член 133, първа алинея, буква г) от посочената директива.

34. Предвид това запитващата юрисдикция, страните в главното производство и Комисията изхождат от предпоставката, че изключването на възможността за органите на местна власт да се ползват от освобождаването от ДДС на доставките на спортни услуги е в резултат на използването от страна на Обединеното кралство на предвидената в член 133, втора алинея възможност да се постави освобождаването на публичноправните организации с нестопанска цел в зависимост от спазването на условието да няма вероятност то „да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“⁵.

35. В съдебното заседание лондонската община Ealing сочи, че британските власти са заявили, че имат право да се позоват на условието за конкуренцията и това схващане следва да се възприеме като проява на тяхното решение да изключат възможността за органите на местна власт за освобождаване, тъй като техните дейности непременно предизвикват нарушаване на конкуренцията.

36. Представителят на правителството на Обединеното кралство изразява съгласие с изложеното по този въпрос от лондонската община Ealing, като счита, че това становище е оправдано с оглед на вероятността органите на местна власт да субсидират спортните дейности и че тяхното „вероятно поведение“ ще доведе до нарушаване на конкуренцията.

37. Комисията поддържа същата теза, като признава, че условието за конкуренцията изобщо не е било предвидено *expressis verbis* в британското законодателство, но това не било необходимо поради свободата на действие, която посочената директива дава на държавите членки⁶.

4 — С изключение на правата за участие в спортни състезания, които са освободени от ДДС за всички организации с нестопанска цел.

5 — Член 133, първа алинея, буква г) от посочената директива, към който препраща член 133, втора алинея от нея.

6 — Въпреки че по повод свободата на действие на държавите представителят на Комисията цитира пословица, която би могла да е подходяща в случая: „Give him an inch, he will take a mile“ („Поддай му един пръст, той ще ти захване ръката“).

38. В случай че Съдът възприеме тезата, че британското законодателство имплицитно е въвело условието за конкуренцията, по-нататък в това заключение ще развия доводите си, като изхождам от предположението, че за британския законодател и британската данъчна администрация предоставянето на право на освобождаване от ДДС на спортните услуги, доставяни от публичноправни организации с нестопанска цел, *при всяко едно положение* може „да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“⁷. Ако условието се съдържа имплицитно в британското законодателство, презумпцията обаче е, че то никога не може да бъде изпълнено.

Б– По първия преюдициален въпрос

39. С първия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 133, втора алинея от Директива 2006/112 дава право на държава членка да наложи на публичноправните субекти условието за конкуренцията, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от посочената директива, в случаите, когато по силата на приложение Д към Шеста директива към 1 януари 1989 г. тази държава членка облага с ДДС само някои доставки на спортни услуги, а освобождава други.

40. Аз споделям становището на правителството на Обединеното кралство и на Комисията, че отговорът на този въпрос следва да е утвърдителен.

41. Както се установява от текста на член 133, втора алинея от Директива 2006/112, той не изисква към 1 януари 1989 г. всички доставки на спортни услуги да са облагани с ДДС, за да може след изтичане на преходния период държавата членка да наложи на публичноправните организации с нестопанска цел условието за конкуренцията. Напротив, той посочва най-общо държавите членки, „които в съответствие с приложение Д към [Шеста директива] от 1 януари 1989 г. са прилагали ДДС за сделките, посочени в член 132, параграф 1, букв[а] м)“, какъвто е случаят с Обединеното кралство.

42. Макар че би било по-ясно да се посочат държавите членки, „които в съответствие с приложение Д към [Шеста директива] от 1 януари 1989 г. са прилагали ДДС [за] сделки, посочени в член 132, параграф 1, букв[а] м)“⁸, тълкуване в обратен смисъл не би било в съответствие с целта на Шеста директива⁹ да позволи на държавите членки през определен преходен период да продължат действието на режима на облагане с ДДС на посочените доставки на спортни услуги. С други думи, преди е било позволено на държавите членки да облагат с ДДС доставките на спортни услуги, без обаче да са били длъжни да го направят. От това следва, че към 1 януари 1989 г. облагането с ДДС не е обхващало непременно всички доставки на спортни услуги.

43. Лондонската община Ealing възразява, че буквалното и стриктно тълкуване на израза „когато посочената доставка на стоки или услуги от публичноправни субекти е освободена от ДДС“, съдържащ се в член 133, втора алинея от Директива 2006/112, би задължило Обединеното кралство да освободи разглежданите доставки при измененията в законодателството си през 1994 г., преди да приложи условието за конкуренцията.

7 — Член 133, първа алинея, буква г) от посочената директива.

8 — Курсивът е мой.

9 — Вж. член 28, параграф 3, буква а) от Шеста директива във връзка с приложение Д, точка 4 към нея. Преходният характер на тези разпоредби, които позволяват временно да се дерогира освобождаването на доставките на услуги, свързани със спорта, предвидено в член 13, част А, параграф 1, буква м) от тази директива, предполага, че те допускат частично освобождаване на тези доставки на услуги. Вж. по аналогия решение от 29 април 1999 г., *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211, т. 19 и 20).

44. Моето тълкуване не е такова. Всъщност самите използвани от законодателя на Съюза думи се противопоставят на такова тълкуване. Всъщност разглежданата разпоредба се отнася до доставките на услуги, които „[са] освободен[и] от ДДС“, а не тези, които са „били освободени“ към онзи момент. Решението на държава членка да освободи спортните услуги и същевременно да използва условието за конкуренцията, не може да се счита за несъвместимо с правото на Съюза. Напротив, този подход е идентичен с възприетия в член 1, параграф 1, точка 1) от Осемнадесета директива¹⁰, чрез който законодателят на Съюза задължава държавите членки, „които към 1 януари 1989 г. облагат с данък върху добавената стойност доставките [на спортни услуги], изброени в приложение Д [към Шеста директива]“, да ги освободят, считано от 1 януари 1990 г., като в същото време им позволява да поставят условия за освобождаване на публичноправните организации с нестопанска цел.

45. Обстоятелството, че Обединеното кралство не е било длъжно да освободи от ДДС доставките на спортни услуги, преди да приложи условието за конкуренцията, се основава и на изискването Директива 2006/112 да се тълкува и прилага в съответствие с Осемнадесета директива.

46. Всъщност Директива 2006/112 е просто преработка на предходните директиви за ДДС, по-специално на Шеста и Осемнадесета директива, и не съдържа никакви съществени изменения¹¹. Считано от 1 януари 1990 г., текстът на член 1 от Осемнадесета директива слага край на преходния период, през който спортните услуги, доставяни от организации с нестопанска цел, е могло да продължат да се облагат с ДДС. Този член е и в основата на член 133, втора алинея от Директива 2006/112.

47. Впрочем член 1 от Осемнадесета директива не използва израза „когато [доставките на спортни услуги] от публичноправни субекти [са] освободени от ДДС“, което подсказва, че не е било предвидено добавянето на допълнително условие, за да могат държавите членки да прилагат условието за конкуренцията по отношение на услугите, доставяни от публичноправни организации с нестопанска цел. Този член изисква единствено въпросните сделки да са били облагани с ДДС към 1 януари 1989 г., за да може съответната държава членка да наложи условието за конкуренцията по отношение на извършваните от публичноправните организации с нестопанска цел дейности.

48. По тези съображения предлагам на Съда да отговори на първия въпрос, че член 133, първа алинея, буква г) и втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да наложат условието за конкуренцията на публичноправните организации с нестопанска цел дори когато спортни услуги, с изключение на облаганите с ДДС към 1 януари 1989 г., са били освободени към същата дата и дори когато разглежданите доставки на спортни услуги не са били освободени в съответствие с националното право, преди държавата членка да приложи условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112.

10 — Вж. точка 5 от настоящото заключение.

11 — Вж. съображения 1 и 3 от Директивата.

В— По втория преюдициален въпрос

49. С втория въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 133, втора алинея от Директива 2006/112 дава право на държава членка, която към 1 януари 1989 г. е облагала с ДДС спортните услуги в съответствие с Шеста директива, да облага с ДДС спортните услуги¹², доставяни от публичноправни организации с нестопанска цел¹³, при положение че освобождава другите организации с нестопанска цел, без да им поставя нито едно от условията, предвидени в член 133, първа алинея от тази директива, и по-специално условието за конкуренцията, предвидено в буква г) от тази разпоредба.

50. Предлагам на този въпрос да се даде отрицателен отговор по изложените по-долу съображения.

51. Както посочих в точки 23 и 24 от настоящото заключение, член 132 от Директива 2006/112 налага на държавите членки принципа на освобождаване на спортните услуги, доставяни от всички организации с нестопанска цел, независимо дали са публичноправни или не. Възможни са обаче изключения от този принцип, тъй като в член 133 от Директивата са предвидени условията, които държавите членки могат да поставят за предоставяне на правото на освобождаване.

52. Всички държави членки могат да поставят освобождаването от ДДС на спортните услуги, доставяни от организации с нестопанска цел, които не са публичноправни субекти, в зависимост от четирите условия, предвидени в член 133, първа алинея, букви а)–г).

53. Единствено държавите членки, които към 1 януари 1989 г. са облагали с ДДС спортните услуги, доставяни от публично- или частноправни организации с нестопанска цел, могат *също* (считано от 1 януари 1990 г.) да поставят за освобождаването на спортните услуги, доставяни от публичноправни организации, само условието за конкуренцията, предвидено в буква г) от тази разпоредба¹⁴.

54. Като се има предвид това, текстът на член 133, втора алинея създава редица затруднения. По-конкретно той позволява на държавите членки, които към 1 януари 1989 г. са облагали с ДДС спортните услуги в съответствие с приложение Д към Шеста директива, да приложат „условията, предвидени в първия параграф, буква г) [от настоящия член]“, при положение че става въпрос за едно-единствено условие. Той не уточнява и спрямо кого може да се прилагат тези условия, въпреки че предвижда съответното освобождаване само за организациите с нестопанска цел, които са публичноправни субекти.

55. Нещо повече, в него е употребен изразът „когато посочената доставка на [...] услуги от публичноправни субекти е освободена от ДДС“, което може да остави впечатлението, че някои държави членки могат да продължат да облагат с ДДС спортните услуги, доставяни от публичноправни организации с нестопанска цел, което според мен противоречи на правилото за освобождаване, въведено от законодателя на Съюза.

56. Предвид тези неясноти в текста на член 133, втора алинея от посочената директива аз установявам, че текстът на член 1, параграф 1, точка 1 от Осемнадесета директива, която Директива 2006/112¹⁵ не би следвало изобщо да изменя по същество, е по-ясен.

12 — С изключение на правата за участие в спортни състезания.

13 — Като им налага условието за конкуренцията, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от тази директива, и като приема, че що се отнася до тях, то никога не може да бъде изпълнено.

14 — Вж. член 133, втора алинея от посочената директива. Както отбелязах в точка 26 от настоящото заключение, струва ми се, че е по-уместно изброените в букви а)–в) от тази разпоредба условия да се прилагат спрямо частноправните организации с нестопанска цел, отколкото спрямо публичноправните.

15 — Вж. съображения 1 и 3 от тази директива.

57. Според тази разпоредаба, „[д]ържавите членки, които към 1 януари 1989 г. облагат с [ДДС] доставките [на спортни услуги], имат право да прилагат [условието за конкуренцията] и за извършените услуги [...] по член 13, част А, параграф 1, букв[а] м) [...], когато тези дейности се извършват от публичноправни субекти“ [неофициален превод].

58. Този текст ясно показва, първо, че правилото трябва да бъде освобождаване на спортните услуги, доставяни от публичноправни субекти, дори и в държавите членки, които като Обединеното кралство са облагали с ДДС тези услуги към 1 януари 1989 г. в съответствие с приложение Д към Шеста директива, и второ, че за публичноправните организации с нестопанска цел предоставянето на право на освобождаване може да се постави в зависимост от изпълнението на условието за конкуренцията.

59. От друга страна, съгласно практиката на Съда, условията, които държавите членки могат да поставят при предоставяне на освобождаване, „по никакъв начин не засягат определеното съдържание на случаите на освобождаване“¹⁶, като държавите членки „не могат да поставят и други условия [за освобождаването], извън предвидените в [Директивата]“¹⁷.

60. От това следва, че макар разликата в третирането в полза на публичноправните организации с нестопанска цел¹⁸ да е присъща на Директива 2006/112, както отбелязва Комисията, държавите членки не могат да променят нито смисъла, нито обхвата на тази разлика.

61. По настоящото дело разглежданото британско законодателство обръща тази разлика в третирането, като не поставя на организациите с нестопанска цел, които не са публичноправни субекти, нито едно от условията за освобождаване, предвидени в член 133, първа алинея от посочената директива, а в същото време изключва по принцип възможността за органите на местна власт да се ползват от правото на освобождаване, като имплицитно предполага, че ако им бъде поставено условието за конкуренцията, то никога няма да бъде изпълнено.

62. Това законодателство предполага прочит на член 133 от посочената директива, който значително се различава от моя, според който двете алинеи от посочения член са независими една от друга до такава степен, че предоставят на държавите членки, които по силата на приложение Д към Шеста директива към 1 януари 1989 г. са облагали с ДДС спортните услуги, пълна свобода на преценка при предоставяне на правото на освобождаване.

63. Считаю, че този прочит противоречи както на текста на член 133, втора алинея, така и на принципа на данъчен неутралитет.

64. Всъщност както член 1, параграф 1, точка 1) от Осемнадесета директива, така и член 133, втора алинея от Директива 2006/112 предвиждат, че държавите членки, които в съответствие с приложение Д от Шеста директива към 1 януари 1989 г. са облагали с ДДС спортните услуги, при предоставяне на правото на освобождаване на публичноправните организации с нестопанска цел „могат също“¹⁹ да поставят и условието за конкуренцията.

65. Според мен използването на думата „също“ предполага, че тези държави членки могат да поставят това условие при освобождаването на публичноправните организации с нестопанска цел само ако вече го правят по отношение на останалите организации с нестопанска цел.

66. До същия резултат достигам и въз основа на принципа за данъчен неутралитет, който в областта на ДДС е израз на общия принцип на равно третиране.

16 — Решение от 7 май 1998 г., Комисия/Испания (C-124/96, EU:C:1998:204, т. 11).

17 — Решение от 7 май 1998 г., Комисия/Испания (C-124/96, EU:C:1998:204, т. 18 и цитираната съдебна практика).

18 — Вж. точки 24—27 от настоящото заключение.

19 — Курсивът е мой.

67. Всъщност трябва да се припомни, че принципът на данъчен неутралитет не допуска сходни стоки или услуги, които са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС²⁰.

68. В случая спортните услуги, доставяни от лондонската община Ealing (а именно достъп до спортни зали и плувни басейни), със сигурност са сходни със същите услуги, доставяни от организации, които не са публичноправни субекти. Става въпрос за доставки на услуги, които се конкурират помежду си и трябва да бъдат третирани по един и същ начин. Защо да се плаща ДДС за вход за плувния басейн в зависимост от това дали той се стопанисва от публичноправна или от частноправна организация с нестопанска цел?

69. По тези съображения предлагам на Съда да отговори на втория преюдициален въпрос, че член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че държава членка, която в съответствие с Шеста директива към 1 януари 1989 г. е облагала с ДДС доставките на спортни услуги, може да постави условието за конкуренцията по член 133, първа алинея, буква г) от Директивата при освобождаване от ДДС на публичноправните организации с нестопанска цел само когато прилага това условие и по отношение на доставките от другите организации с нестопанска цел.

Г– По третия преюдициален въпрос

70. Разглеждам третия въпрос единствено с оглед на възможността Съдът да приеме, че Обединеното кралство може да поставя условието за конкуренцията, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112 при освобождаване от ДДС на спортните услуги, доставяни от публичноправни организации с нестопанска цел, дори и когато не прилага това условие спрямо доставките от другите организации с нестопанска цел.

71. С третия въпрос запитващата юрисдикция пита Съда дали член 133, втора алинея от Директива 2006/112 дава право на държавите членки, които към 1 януари 1989 г. по силата на Шеста директива са облагали с ДДС спортните услуги, да изключат за всички публичноправни организации с нестопанска цел възможността да се ползват от правото на освобождаване на доставките на такива услуги, без да проверяват във всеки отделен случай дали има вероятност това освобождаване да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

72. Според мен държава членка не може да изключи по принцип от режима на освобождаване всички публичноправни организации с нестопанска цел дори когато към 1 януари 1989 г. е облагала с ДДС спортните услуги.

73. Както посочих в точка 23 от настоящото заключение, въведеното с член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112 правило задължава държавите членки да освобождават от ДДС доставката на спортни услуги от организации с нестопанска цел.

20 — Вж. решения от 8 май 2003 г., Комисия/Франция (C-384/01, EU:C:2003:264, т. 25 и цитираната съдебна практика) и от 10 ноември 2011 г., The Rank Group (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 32 и цитираната съдебна практика).

74. Дори по времето, когато член 13, част А, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че „държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и за да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност [спортните услуги]“, Съдът приема, че „[т]ези условия [...] по никакъв начин не засягат определеното съдържание на случаите на освобождаване, предвидени в тази разпоредба“²¹.

75. Съдът приема още, че „от тази разпоредба не следва, че държава членка, която освобождава определени услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, доставяни от нестопански организации, може да поставя и други условия освен предвидените в член 13, А, параграф 2“²².

76. Тъй като Директива 2006/112 не променя изобщо условията, предвидени в член 13, част А, параграф 2 от Шеста директива, от тази съдебна практика следва, че държавите членки са длъжни да предоставят правото на освобождаване, предвидено в член 132, параграф 1, буква м) от Директива 2006/112, като евентуално поставят само условията по членове 132 и 133, без да добавят други такива.

77. Що се отнася до условията за освобождаване, предвидени в член 133 от тази директива, и по-специално условието за конкуренцията, Съдът приема, че „тази [...] възможност [...] не позволява да се предприемат общи мерки [...], ограничаващи приложното поле на тези освобождавания. Наистина според практиката на Съда във връзка със съответните разпоредби от Шеста директива държава членка не може, поставяйки освобождаването по член 132, параграф 1, буква м) от тази директива в зависимост от едно или няколко от условията, предвидени в член 133 от същата, да променя приложното поле на това освобождаване“²³.

78. На тази основа Съдът постановява, че редица разпоредби от правото на държавите членки, и по-специално разпоредба от испанското право, която ограничава приложното поле на освобождаването до частните спортни организации или заведения със социален характер, чиито входни такси или членски внос не надхвърлят определен размер, противоречат на членове 132 и 133 от посочената директива²⁴.

79. Именно в рамките на този анализ следва да се разгледа въпросът на запитващата юрисдикция дали държава членка може да изключи възможността за освобождаване на спортните услуги за всички публичноправни организации с нестопанска цел, каквито са органите на местна власт, без да е проверила във всеки отделен случай дали има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

80. Становищата на страните по този въпрос се различават. От една страна, лондонската община Ealing счита, че преценката на риска от нарушаване на конкуренцията трябва да се извършва по отношение на „всяка от доставките“²⁵, както е в случая с организациите с нестопанска цел, които не са публичноправни субекти, като се вземат предвид специфичните за всяка спортна дейност обстоятелства.

21 — Решение от 7 май 1998 г., Комисия/Испания (C-124/96, EU:C:1998:204, т. 11 и цитираната съдебна практика).

22 — Решение от 7 май 1998 г., Комисия/Испания (C-124/96, EU:C:1998:204, т. 18). В действителност в член 132 от Директива 2006/112 тези условия са останали същите.

23 — Решение от 19 декември 2013 г., Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, т. 35 и цитираната съдебна практика). В този смисъл вж. още решение от 25 февруари 2016 г., Комисия/Нидерландия (C-22/15, непубликувано, EU:C:2016:118, т. 38).

24 — Решение от 7 май 1998 г., Комисия/Испания (C-124/96, EU:C:1998:204, т. 19).

25 — Член 133, първа алинея от Директива 2006/112.

81. От друга страна, правителството на Обединеното кралство и Комисията считат, че в съответствие с решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 48—53) преценката на този риск не може да се извършва на местното равнище на всяка организация с нестопанска цел, а обратно, общо в национален мащаб.

82. Това решение се отнася до тълкуването на член 4, параграф 5 от Шеста директива (понастоящем член 13 от Директива 2006/112), съгласно който „публичноправни[те] субекти не са данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват в качеството им на органи на държавна власт, дори когато събират мита, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки“.

83. По повод на тази разпоредба, в точка 53 от решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505) Съдът постановява, че „значителното нарушаване на конкуренцията, до което би довело третирането като данъчно незадължени лица на публичноправните субекти в качеството им на органи на публична власт, трябва да се преценява по отношение на разглежданата дейност като такава, *без тази преценка да се отнася по-специално до даден местен пазар*“²⁶.

84. Според лондонската община Ealing тази съдебна практика е относима към настоящото дело само отчасти²⁷, тъй като член 13 от Директива 2006/112 се отнася до друг род проблеми, а именно определянето на даден публичноправен субект като данъчнозадължено или данъчнонезадължено лице. По настоящото дело обаче не се спори относно качеството ѝ на данъчнозадължено лице, а относно наличието на нарушение на конкуренцията в случай че ѝ бъде предоставено правото на освобождаване.

85. Споделям това становище. Член 13, параграф 1, първа алинея от посочената директива се отнася до качеството „данъчнозадължено лице“ на публичноправните субекти и предвижда, че те „не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи“. Член 13, параграф 2 от тази директива прави връзка с освобождаването на спортните услуги, предвидено в член 132, параграф 1, буква м) от посочената директива, като гласи, че „[д]ържавите членки могат да разглеждат дейностите, освободени съгласно членове 132 [...] [от посочената директива], в които са ангажирани [...] органи, управлявани по публичното право, като дейности, в които тези органи се ангажират като органи на държавна власт“.

86. Според запитващата юрисдикция обаче, лондонската община Ealing не претендира, че при доставката на спортни услуги действа като орган на държавна власт по смисъла на член 13, и това не се оспорва от данъчната администрация.

87. От друга страна, прилагането на принципа, изведен в точка 53 от решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505), би било в противоречие с текста на член 133 от Директива 2006/112, според който връзката между предоставянето на право на освобождаване и изпълнението на някои условия, сред които условието за конкуренцията, трябва да се установява за „всяка от доставките“.

88. Наистина тази квалификация се появява само в първата алинея на този член, който се отнася до организациите с нестопанска цел, които не са публичноправни субекти. Въпреки това няма никаква убедителна причина, и правителството на Обединеното кралство и Комисията не излагат такава, която да оправдае различното прилагане на същото условие спрямо публичноправните организации с нестопанска цел.

²⁶ — Курсивът е мой.

²⁷ — Както Комисията, така и лондонската община Ealing приемат, че нарушаването на конкуренцията трябва да бъде преценявано по отношение на съответната спортна дейност.

89. Изразите, използвани в текста на Директива 2006/112 на другите езици, сочат още по-ясно, че анализът на условията по член 133, първа алинея от посочената директива трябва да бъде извършен индивидуално за всяка организация. Като пример цитирам текста на английски език („in each individual case“), на гръцки език („χωριστά για κάθε περίπτωση“) и на немски език („im Einzelfall“).

90. Комисията изтъква трудностите, с които биха се сблъскали органите на местна власт и частните оператори според точки 49—51 от решение от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505), ако трябва да преценяват „всяка от доставките“, и по-специално необходимостта от „систематична преоценка (въз основа на често сложни икономически анализи) на условията на конкуренцията на множество местни пазари, чието определяне може да се окаже особено затруднено, тъй като границите на последните не съвпадат задължително с пределите на териториалната компетентност на органите на местна власт“²⁸.

91. Защо обаче да е невъзможно тази преценка да се направи за публичноправните организации с нестопанска цел, а да е възможна за другите организации²⁹?

92. По тези съображения предлагам на Съда да отговори на третия въпрос, че член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да изключи по принцип за всички публичноправни организации с нестопанска цел възможността за предоставяне на право на освобождаване на доставките на спортни услуги, без да провери за всяка от доставките дали има вероятност предоставянето на това право да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

VI – Заключение

93. Ето защо предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), по следния начин:

- „1) Член 133, първа алинея, буква г) и втора алинея от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да наложат на публичноправните организации с нестопанска цел условието за конкуренцията дори когато спортни услуги, с изключение на облагаемите с ДДС към 1 януари 1989 г., са били освободени към същата дата и дори когато разглежданите спортни услуги не са били освободени в съответствие с националното право, преди държавата членка да приложи условието, предвидено в член 133, първа алинея, буква г) от Директива 2006/112.
- 2) Член 133, първа алинея, буква г) и втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че държава членка, която в съответствие с Директива 77/388/ЕИО 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, към 1 януари 1989 г. е облагала с ДДС доставките на спортни услуги, може да постави условието за конкуренцията по член 133, първа алинея, буква г) от Директивата

28 — Точка 49 от това решение.

29 — От друга страна е странна констатацията, че правната уредба на Обединеното кралство налага такъв анализ за всеки отделен случай на освобождаване от ДДС на културните услуги, което е предмет на дълги разяснения в точка 3.8 от бележка ДДС 701/47 относно културата (VAT Notice 701/47: culture).

при предоставянето на право на освобождаване от ДДС на публичноправните организации с нестопанска цел единствено когато прилага това условие и по отношение на доставките от останалите организации с нестопанска цел.

- 3) Член 133, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки, които в съответствие с Директива 77/388 към 1 януари 1989 г. са облагали с ДДС спортните услуги, да изключат по принцип за всички публичноправни организации с нестопанска цел възможността за предоставяне на право на освобождаване на доставките на спортни услуги, без да проверят за всяка от доставките дали има вероятност предоставянето на това право да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.