



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

22 януари 2015 година \*

„Преюдициално запитване — Директива 77/388/ЕИО — ДДС — Случаи на освобождаване — Член 13, Б, буква б) — Понятие за освободено от данъчно облагане отдаване под наем на недвижими имоти — Възмездно предоставяне на разположение на футболен стадион — Договор за предоставяне на разположение, съгласно който собственикът си запазва някои права и прерогативи — Предоставяне от собственика на различни услуги, съответстващи на 80 % от предвиденото по договора възнаграждение“

По дело C-55/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour d'appel de Mons (Белгия) с акт от 31 януари 2014 г., постъпил в Съда на 5 февруари 2014 г., в рамките на производство по дело

**Régie communale autonome du stade Luc Varenne**

срещу

**État belge,**

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: J. Malenovský, изпълняващ функцията на председател на девети състав, M. Safjan (докладчик) и A. Prechal, съдии,

генерален адвокат: P. Cruz Villalón,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Régie communale autonome du stade Luc Varenne, от W. Panis, avocat,
- за белгийското правителство, от M. Jacobs и J.-C. Halleux, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от I. Bakopoulos и V. Stroumpouli, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от M. Bulterman и M. Gijzen, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от C. Soulay и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

\* Език на производството: френски.

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

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, Б, буква б) 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, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Régie communale autonome du stade Luc Varenne (наричано по-нататък „дружеството с общинско участие“) и État belge относно правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), начислен при придобиване на съоръжения на футболния стадион Luc Varenne, в размер на 1 350 001,79 EUR.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 2 от Шеста директива, който се съдържа в дял II от нея, озаглавен „Обхват“, гласи:  
„С [ДДС] се облага:
  1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;  
[...]. [неофициален превод]
- 4 Член 13 от тази директива, озаглавен „Освободени доставки на територията на страната“, предвижда в част Б, озаглавена „Други случаи на освобождаване от данък“:  
„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 възможните данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:  
[...]
- б) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти, с изключение на:
  1. предоставянето на настаняване съгласно определенията в законодателството на държавите членки, в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително предоставянето на настаняване във ваканционни селища или на площадки, разработени за ползване като къмпинги;
  2. отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства;
  3. отдаването под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини;

4. отдаването под наем на сейфове.

Държавите членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на настоящата разпоредба за освобождаване;

[...]“. [неофициален превод]

- 5 Съдържанието на посочената по-горе разпоредба от Шеста директива е възпроизведено почти без изменения в член 135 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), която представлява преработен текст на Шеста директива с последвалите ѝ изменения.

- 6 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива (понастоящем член 168 от Директива 2006/112) гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) дължимия или платен [ДДС] на територията на страната за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави“. [неофициален превод]

*Белгийското право*

- 7 Член 19, параграф 1 от Кодекса за данъка върху добавената стойност, в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“), гласи:

„Ползването на включен в предприятието актив за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на персонала му или по-общо за цели, които не са свързани с икономическата дейност на това лице, се приравнява на възмездна доставка на услуги, когато този актив поражда право на пълно или частично приспадане на данъка“.

- 8 Съгласно член 44, параграф 3, точка 2 от Кодекса за ДДС не подлежат на облагане:

„отдаването под аренда или наем и прехвърлянето на права и задължения по договор за наем на недвижими по естеството си вещи, както и ползването на такива имоти при условията на член 19, параграф 1, с изключение на:

- а) следните доставки на услуги:

- предоставяне на разположение на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства,
- предоставяне на разположение на помещения и площадки за складиране на стоки,
- предоставяне на настаняване в мебелирани помещения в хотели, мотели и места за настаняване на хотелски начала,
- предоставяне на разположение на места за площадки за къмпинг,

- b) отдаване под наем — финансиране на недвижими имоти, предоставено на предприятие, извършващо дейност по отдаването им под наем — финансиране на недвижими имоти или отдаване под наем под формата на лизинг на недвижими имоти, когато предприятието строи, възлага построяването или придобива по силата на облагаема сделка сградата, която е предмет на договора и която наемателят наема за упражняване на облагаема дейност; Кралят определя условията, на които трябва да отговаря договорът за отдаване под наем и финансиране на недвижими имоти, и по-специално условията относно неговия срок, естеството и предназначението на имотите, за които се отнася, както и правата и задълженията на наемателя;
- c) отдаване под наем на сейфове“.

9 Член 45, параграф 1, точка 1 от Кодекса за ДДС гласи:

„Данъчнозадълженото лице може да приспадне от дължимия от него данък данъка върху стоките и услугите, които са му били доставени, стоките, които е внесъл в страната, и вътрешнообщностното придобиване на стоки, доколкото ги използва за извършването на:

1° облагаеми сделки [...]“.

10 Член 1 от Кралски указ № 3 от 10 декември 1969 г. относно приспаданията за прилагането на данъка върху добавената стойност гласи:

„1. Без да се засяга прилагането на член 45, параграфи 1 bis, 2 и 3 от Кодекса за [ДДС], данъчнозадълженото лице приспада, при условията, предвидени в членове 2 и 4 от настоящия указ, данъка върху стоки и услуги, предназначени от него за извършване на сделки по член 45, параграф 1, точки 1—5 от Кодекса.

Когато при упражняване на икономическата си дейност извършва и други сделки, които не позволяват приспадане, за определяне на приспаданията данъчнозадълженото лице се съобразява с разпоредбите на членове 46 и 48 от Кодекса и 12—21 от настоящия указ.

2. Не подлежи на каквото и да било приспадане данъкът, платен за стоки и услуги, които са предназначени от данъчнозадълженото лице за лична употреба или за цели, различни от тези на икономическата му дейност.

В случаите, когато стока или услуга е частично предназначена за използване за такива цели, приспадане за тази част е изключено. Определянето на частта за такова използване се извършва от данъчнозадълженото лице и подлежи на контрол от администрацията“.

**Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос**

- 11 Дружеството с общинско участие стопанисва футболния стадион Luc Varenne, за придобиването на който е заплатило сума от 6 428 579,97 EUR, както и ДДС в размер на 1 350 001,79 EUR.
- 12 На 25 август 2003 г. дружеството с общинско участие сключва с Royal Football Club de Tournai ASBL (наричано по-нататък „RFCT“) договор за възмездно ползване от последното на съоръженията на футболния стадион Luc Varenne.
- 13 Дружеството с общинско участие приспада целия платен от него за придобиването на съоръженията ДДС.

- 14 След извършените през 2004 г. и 2006 г. две проверки в седалището на дружеството с общинско участие белгийската данъчна администрация приема, че то извършва няколко вида с оглед на ДДС сделки, а именно:
- сделки, подлежащи на облагане с ДДС и предоставящи право на приспадане на платения ДДС за получена по тях доставка,
  - сделки, които не подлежат на облагане с ДДС и не предоставят право на приспадане на платения ДДС за получена по тях доставка, каквото е предоставянето на разположение на RFCT на някои съоръжения на футболния стадион Luc Varenne без заплащане и без насрещна престация, и
  - сделки, които са освободени от ДДС и които следователно не предоставят право на приспадане на платения ДДС за получена по тях доставка.
- 15 Белгийската данъчна администрация счита, че предоставянето на някои съоръжения на споменатия стадион на разположение на RFCT съгласно условията, предвидени в сключения с дружеството с общинско участие договор, трябва да се разглежда като отдаване под наем на недвижим имот и следователно да бъде освободено от ДДС на основание член 44, параграф 3, точка 2 от Кодекса за ДДС.
- 16 В акт от 22 декември 2006 г. белгийската данъчна администрация отбелязва, че анализът на дейността на дружеството с общинско участие с оглед на реалното ѝ предназначение би доказал, че съгласно метода на пропорционалност по член 46, параграф 2 от Кодекса за ДДС последното може да се ползва от право на приспадане само до 36 %.
- 17 На 10 януари 2007 г. белгийската данъчна администрация издава ревизионен акт на дружеството с общинско участие, съгласно който същото трябва да плати частта от ДДС, която неправилно е приспаднало, т.е. сума от 864 001,15 EUR, глоба в размер на 86 400 EUR, лихви за забава и мораторни лихви.
- 18 Дружеството с общинско участие обжалва ревизионния акт пред Tribunal de première instance de Mons, който с решение от 12 май 2011 г. приема, че предоставянето на някои съоръжения на футболния стадион Luc Varenne от дружеството с общинско участие на разположение на RFCT трябва да се квалифицира като отдаване под наем на недвижим имот и че администрацията основателно не е признала право на приспадане на платения по него данък. Дружеството с общинско участие обжалва посоченото решение пред Cour d'appel de Mons.
- 19 Тъй като счита, че разрешаването на спора, с който е сезиран, зависи от тълкуването на някои разпоредби от Шеста директива, Cour d'appel de Mons решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Предоставянето на разположение на съоръжения на използвана само за футболни цели спортна инфраструктура, изразяващо се във възможност за използване и за стопанисване в определени периоди на игралното поле (терена) на футболен стадион, както и на съблекалните за играчите и реферите, за не повече от 18 дни на спортен сезон (като спортният сезон започва на 1 юли на съответната календарна година и приключва на 30 юни следващата година), представлява ли отдаване под наем на недвижими имоти, освободено от данъчно облагане по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива [член 135, параграф 1, точка 1) от Директива 2006/112], ако прехвърлителят на правото на използване и стопанисване:

- има пълното и неограничено право извън тези 18 дни да предоставя същите права и на други физически или юридически лица по свой избор,

- има право на достъп до съоръженията по всяко време без предварително съгласие от лицето, притежаващо право на използване и стопанисване, за да следи по-специално за правилното използване и за да може да се предпази от всякакви вреди, като спазва единственото условие да не пречи на нормалното протичане на спортните състезания,
- освен това си запазва правото на постоянен контрол върху достъпа до съоръженията, включително и по време на периодите на използването им от RFCT,
- иска възнаграждение с фиксиран размер от 1 750 EUR на ден за използването на игралното поле, съблекалните, за използването на бюфета, за портиерски услуги, за надзор и за контрол върху всички съоръжения, като се има предвид, че съгласно споразумението претендираната сума за правото на достъп до футболното поле е до 20 %, а до 80 % от насрещната престация е за различни услуги за поддържане, почистване, ремонтни работи (косене, засяване и др.), за приваждане на игралното поле в съответствие с изискванията и предоставяне на допълнителни услуги от предоставящия правото на използване и на стопанисване [...]?”.

### По преюдициалния въпрос

- 20 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че възмездно предоставяне на разположение на футболен стадион по силата на договор, съгласно който собственикът си запазва някои права и прерогативи и се задължава да предоставя различни услуги, а именно за поддържане, почистване, ремонтни работи и приваждане в съответствие с изискванията, представляващи 80 % от уговореното в договора възнаграждение, представлява „отдаване под наем на недвижими имоти“ по смисъла на тази разпоредба.
- 21 Съгласно постоянната съдебна практика основната характеристика на понятието „отдаване под наем на недвижим имот“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива се състои в предоставянето на съдоговорителя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, на правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право. За да се установи дали конкретно споразумение съответства на това определение, трябва да се отчетат всички характеристики на сделката и обстоятелствата, при които тя е извършена. В това отношение решаващо значение има обективното съдържание на сделката, независимо от квалификацията, която ѝ дават страните (решение *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 22 Следва също да се напомни, че за да е налице отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива, трябва да са изпълнени всички характеризирани тази сделка условия, а именно собственик на недвижим имот срещу заплащане на наем и за определен период да е предоставил на наемател правото да използва имота му и да не допуска други лица да го използват (решение *Medicom* и *Maison Patrice Alard*, C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 23 Член 13, Б, буква б) от Шеста директива представлява изключение от общия принцип, че всяка възмездна доставка на услуги от данъчнозадължено лице се облага с ДДС, и текстът му следователно подлежи на стриктно тълкуване. Ако някое от условията, посочени в предходната точка, не е изпълнено, споменатата разпоредба не може да се приложи по аналогия, с мотива че разглежданото използване на недвижим имот най-много наподобява отдаване под наем по смисъла на споменатата разпоредба (вж. в този смисъл решение *Medicom* и *Maison Patrice Alard*, EU:C:2013:479, т. 27).



- 24 По принцип националните юрисдикции, които единствено са компетентни да преценяват фактите с оглед на обстоятелствата във всеки конкретен случай, следва да определят основните характеристики на въпросната доставка за целите на квалифицирането ѝ от гледна точка на Шеста директива (вж. по-специално решение *Medicom* и *Maison Patrice Alard*, EU:C:2013:479, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 25 По отношение по-специално на квалифицирането на използването на спортни съоръжения Съдът е приел, че доставките, свързани с упражняване на спорт и с физическо възпитание, трябва, доколкото е възможно, да се разглеждат заедно (решение *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, т. 26).
- 26 В този смисъл по отношение на отдаването под наем на голф игрище Съдът е установил, че тъй като то предполага не само пасивно предоставяне на разположение на игрището, но и много други търговски дейности, като например контрол, управление и постоянна поддръжка, а също и предоставяне на разположение на други съоръжения, отдаването под наем на голф игрище не може да представлява, освен в съвсем изключителни случаи, главна доставка (решение *Stockholm Lindöpark*, EU:C:2001:34, т. 26).
- 27 Вярно е наистина, че обстоятелствата, характеризиращи разглежданата в решение *Stockholm Lindöpark* (EU:C:2001:34) доставка, се различават от обстоятелствата по главното производство, тъй като, първо, то се отнася за „колективно“ използване от клуб на съоръжения, а не за индивидуално допускане на играчи, второ, използването е многократно, продължително и по принцип изключително през договорените дни и трето, функциите и прерогативите на дружеството с общинско участие в качеството му на наемодател изглеждат отчасти зависими от нуждите, присъщи на използването при отдаването под наем на спортните съоръжения, които могат да бъдат използвани за много различни дейности и от широк кръг лица.
- 28 Следва обаче да се констатира, без при това да се засяга преценката на фактите от запитващата юрисдикция, че от акта за преюдициално запитване не е видно наличие на съвсем изключителни обстоятелства, позволяващи да се заключи, че използването на футболното игрище представлява главна доставка по сделката, характеризираща я като отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива.
- 29 С оглед на изложените обстоятелства в главното производство, изглежда, става въпрос за предоставяне от дружеството с общинско участие на по-комплексна услуга от осигуряването на достъп до спортните съоръжения, след като то се ангажира с техния контрол, управление, поддръжка и почистване.
- 30 По отношение, първо, на контрола, а именно правото на достъп до спортните съоръжения и извършваните от дружеството с общинско участие проверки в това отношение, вярно е, че те сами по себе си не могат да изключат квалифицирането на разглежданата в главното производство сделка като отдаване под наем по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива. Такива права могат да се обосноват с оглед гарантиране необезпокоявано от трети лица ползване на съоръженията от наемателите. Всъщност Съдът е установил, че наличието на ограничения на правото на ползване на нает имот не означава, че не е изключено предявяване на права върху имота, предмет на договора за наем, от всяко друго лице, неразполагащо със законово или договорно основание за това (решение *Temco Europe*, C-284/03, EU:C:2004:730, т. 25).
- 31 При разглежданата в главното производство фактическа обстановка правото на достъп и на контрол на достъпа до спортните съоръжения от портиерната, изглежда, все пак гарантира постоянно присъствие на представители на дружеството с общинско участие, което

обстоятелство би могло да представлява основание да се счита, че дружеството с общинско участие играе по-активна роля от тази, която би играло при отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива.

- 32 Що се отнася, второ, до различните услуги на управление, поддръжка и почистване, видно е, че повечето от тях действително са необходими, за да се гарантира, че въпросните съоръжения са в състояние, позволяващо използването им по предназначение, а именно за спортни мероприятия, и по-специално за футболни мачове съгласно приложимата в областта на спорта правна уредба.
- 33 Ето защо следва да се приеме, че предвид предлаганите услуги за поддръжка и привеждане в съответствие с нормативните изисквания необходимите за целта съоръжения са предоставени на разположение на RFCT в състояние, което позволява използването им за предвидените в договора цели, и че осигуряването с оглед на това на достъп до тези съоръжения е доставка, характерна за разглежданата по главното производство сделка (вж. по аналогия решения Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, т. 51 и 52, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 23 и RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, т. 22).
- 34 В това отношение значението от финансова гледна точка на различните предоставяни услуги, за които съгласно акта за преюдициално запитване се заплаща 80 % от предвиденото в договора възнаграждение, също представлява основание за квалифицирането като цяло на разглежданата в главното производство сделка по-скоро като доставка на услуги, отколкото като отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива.
- 35 С оглед на това запитващата юрисдикция следва да прецени дали всички предлагани от дружеството с общинско участие услуги действително са необходими за предоставянето на достъп до спортните съоръжения за предвидените от договора цели, а именно за провеждането на футболни мачове.
- 36 Накрая, по отношение на представляващия основен елемент от договора за наем срок на ползване на съответния имот, следва да се напомни, от една страна, че Съдът вече е установил, че за голф игрище същият може да бъде ограничен (решение Stockholm Lindöpark, EU:C:2001:34, т. 27).
- 37 От друга страна, от споменатата съдебна практика следва, че ползването не трябва да има случаен и временен характер (вж. в този смисъл решение Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, т. 24).
- 38 Съгласно разглежданата в главното производство фактическа обстановка договорът за предоставяне на разположение предвижда ползване за срок от максимум 18 футболни дни, който a priori не е незначителен. Запитващата юрисдикция би трябвало обаче с оглед на всички обстоятелства да прецени дали предвиденото в договора ползване не следва да се квалифицира по-скоро като случайно и временно, като това би представлявало допълнителен аргумент в полза на квалифицирането като цяло на разглежданата в главното производство сделка по-скоро като доставка на услуги, отколкото като отдаване под наем на недвижим имот. В това отношение е важно по-специално да се провери дали, както твърди белгийското правителство, за разлика от формално предвиденото в договора съоръженията на футболния стадион Luc Varenne на практика са предоставени на разположение на RFCT при не така стриктно спазване на условията, или, както поддържа дружеството с общинско участие, ползването в действителност е ограничено само до футболни мачове.
- 39 С оглед на изложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че възмездно предоставяне на разположение на футболен стадион по силата на договор, съгласно който собственикът си запазва някои права и прерогативи и се задължава да предоставя различни услуги, а именно за поддържане,



почистване, ремонтни работи и привеждане в съответствие с изискванията, съответстващи на 80 % от уговореното в договора възнаграждение, не представлява „отдаване под наем на недвижими имоти“ по смисъла на тази разпоредба. Запитващата юрисдикция следва да прецени дали случаят е такъв.

### **По съдебните разноски**

- <sup>40</sup> 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 (девети състав) реши:

**Член 13, Б, буква б) 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, трябва да се тълкува в смисъл, че възмездно предоставяне на разположение на футболен стадион по силата на договор, съгласно който собственикът си запазва някои права и прерогативи и се задължава да предоставя различни услуги, а именно за поддържане, почистване, ремонтни работи и привеждане в съответствие с изискванията, съответстващи на 80 % от уговореното в договора възнаграждение, не представлява „отдаване под наем на недвижими имоти“ по смисъла на тази разпоредба. Запитващата юрисдикция следва да прецени дали случаят е такъв.**

Подписи