

Дело C-344/22

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

27 май 2022 г.

Запитваща юрисдикция

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

15 декември 2021 г.

Жалбоподател в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване:

Gemeinde A

Ответник в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF (ФЕДЕРАЛЕН ФИНАНСОВ СЪД, ГЕРМАНИЯ)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

По дело със страни

Gemeinde A

Жалбоподател в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване

представител:

[...]

срещу

Finanzamt

Ответник в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване

относно данък върху добавената стойност за периода 2009 г.—2012 г.

единадесети съдебен състав

като взе предвид изложеното в съдебното заседание от 15 декември 2021 г. определи:

Диспозитив

I. Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1. При обстоятелства като тези в главното производство община, която на основание общинска наредба събира „курортна такса“ (в определен размер за ден престой) от посетители, пребиваващи на територията на общината (гости на курорта), за предоставянето на балнеолечебни съоръжения (напр. балнеолечебен парк, санаториум, пътеки), извършва ли икономическа дейност по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, като предоставя на гостите на курорта балнеолечебни съоръжения срещу курортна такса, дори ако балнеолечебните съоръжения са свободно достъпни за всички (и следователно напр. и за жителите, които не са задължени да плащат курортна такса, или други лица, които не са задължени да плащат курортна такса)?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос: при посочените по-горе обстоятелства по главното производство, само територията на общината ли е релеватният географски пазар, когато се преценява дали третирането на общината като данъчно незадължено лице би довело до „значителни нарушения на правилата за конкуренцията“ по смисъла на член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност?

II. [...].

Мотиви

I.

- 1 Предмет на спора е въпросът дали в периода от 2009 г. до 2012 г. (наричан по-нататък „спорният период“) жалбоподателят в главното производство и в производството по ревизионно обжалване (наричан по-нататък „жалбоподателят“), публичноправно юридическо лице, извършва икономическа дейност като търговец и поради това има право на приспадане на платения по получени доставки ДДС.
- 2 Жалбоподателят, община, е признат от държавата климатичен курорт. Съгласно общинското законодателство, от 1 януари 1997 г. курортната администрация на жалбоподателя (последно с наименование „В“) се управлява като т.нар. собствено предприятие и за целите на корпоративното данъчно облагане е търговско предприятие (наричано по-нататък „балнеологично предприятие“).
- 3 На основание член 4 от Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (Общински правилник за провинция Баден-Вюртемберг) (наричан по-нататък „Gemeindeordnung“ и „GemO“) [...] във връзка с наредбата на жалбоподателя [...] (местно право на община А [...], жалбоподателят събира курортна такса:

„Член [...] Събиране на курортна такса

Общината събира курортна такса за покриването на разходите си за изграждането и поддръжката на съоръженията, предназначени за балнеолечение и отдых, както и за мероприятията, провеждани за тази цел.

Член [...] Задължени лица

(1) Задължени да плащат курортна такса са всички лица, които пребивават на територията на общината, но не са нейни жители (нерезиденти) и на които е предоставена възможност да използват съоръженията и да участват в събитията по смисъла на член [...]

(2) Задължени да плащат курортна такса са и жителите на общината, чийто център на жизнени интереси е в друга община (фиксирана годишна курортна такса), както и нерезиденти, които пребивават на територията на курортната община по професионални причини с цел участие в конференции и други събития.

(3) Не се събира курортна такса от нерезиденти и жители, които работят или учат на територията на общината. [...]

Член [...] Размер и ставка на курортната такса

(1) Курортната такса на човек и ден престой е в размер на [...]

(3) Денят на пристигане и денят на отпътуване се зачитат за един ден престой.

(4) Задължените да плащат курортна такса жители на общината следва да заплащат фиксирана годишна курортна такса независимо от продължителността и честотата, както и сезона на престоя. Тя е в размер на [...] на човек.

Член [...] Задължение за регистрация

(1) Всеки, който настанява лица срещу заплащане, стопанисва къмпинг или срещу заплащане предоставя на нерезиденти жилище си като ваканционно жилище, е длъжен в срок от 3 дни от пристигането или отпътуването им да регистрира, респ. да отпише лицата, които са отседнали при него. [...]

(2) Освен това туроператорите за задължени да извършват регистрация, ако възнаграждението, което туроператорът следва да заплати на търговеца, включва и курортната такса. [...]

Член [...] Събиране и плащане на курортната такса

(1) Лицата, задължени съгласно член [...] параграфи [...] и [...] да извършват регистрация, доколкото не е издаден акт относно курортната такса в съответствие с член [...] параграф [...], са длъжни събират курортната такса от лицата, задължени да плащат курортна такса, и да я плащат на общината. Те носят отговорност пред общината за пълното и правилно събиране на курортната такса. [...]"

- 4 През спорния период с тези приходи жалбоподателят финансира изграждането, поддръжката и ремонта на балнеолечебните съоръжения (напр. балнеолечебен парк, санаториум, пътеки). Тези съоръжения са свободно достъпни за всяко лице; не се изисква курортна карта за вход.
- 5 В декларациите си за ДДС за спорния период жалбоподателят приема, че курортната такса представлява възнаграждение за облагаема с ДДС дейност (балнеокурортно предприятие) и иска приспадане на платения ДДС по всички получени доставки, свързани с туризъм.
- 6 Ответникът в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване (Finanzamt (Данъчна администрация, Германия), наричан по-нататък „FA“) извършва външна проверка. Проверяващият [...] значително намалява декларирания платен по получени доставки ДДС. Платеният по получени доставки ДДС, който не е свързан с балнеокурортното предприятие, не е признат. Освен това платеният по получени доставки ДДС относно санаториума е взет предвид само доколкото санаториумът е бил възмездно отдаван под наем. Проверяващият не разрешава приспадане на ДДС за получени доставки за пътеки, писти и други съоръжения извън балнеолечебния парк.

- 7 FA се съобразява с тези констатации и на 20 март 2015 г. издава съответен акт за изменение на ДДС. След като подадената по административен ред жалба е отхвърлена [...], с решението си от 18 октомври 2018 г., 1 K 1458/18, публикувано в Zeitschrift für Kommunal финанzen 2019, 36, Finanzgericht Baden-Württemberg (Финансов съд Баден-Вюртенберг, Германия) (наричан по-нататък „FG“) отхвърля жалбата. Той счита, че с изключение на (частичното) частноправно, възмездно предоставяне на санаториума за събития и като ресторант, с дейността си по събиране на курортна такса жалбоподателят не действа като търговец. В това отношение той не предоставял на гостите на курорта услуги в качеството на търговец; всъщност третирането на жалбоподателя като данъчно незадължено лице не водело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията. Услугите в тяхната цялост не биха могли да бъдат предоставяни от частни доставчици, тъй като последните не били в състояние да задоволят същите нужди на гостите на курорта. Освен това, доколкото „стопанисването на балнеолечебни съоръжения“ срещу курортна такса не представлявало търговска дейност, декларираните обороти от събирането на курортна такса не били облагаеми с ДДС и следователно вече разрешеният от FA платен по получени доставки ДДС не следвало да се признава. Неблагоприятно за жалбоподателя определяне на размера на данъка обаче било забранено.
- 8 При условията на евентуалност FG посочва, че дори със „стопанисването на балнеолечебните съоръжения“ срещу курортна такса жалбоподателят да е действал като търговец, исканото (допълнително) приспадане на ДДС при всички положения не би било уважено поради липсата на връзка между разходите за изграждането, поддръжката и експлоатацията на съоръженията и неговата (предполагаема) икономическа дейност („балнеологично предприятие“).
- 9 В подадената ревизионна жалба жалбоподателят изтъква наличието на нарушения на материалното и процесуалното данъчно право. Освен първоначалните искания той моли да се вземе предвид допълнителен платен по получени доставки ДДС.

10 [...].

II.

- 11 Настоящият състав спира производството по делото и на основание член 267, трета алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) отправя до Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съда“) посочените в диспозитива преюдициални въпроси.
- 12 **1. Релевантните разпоредби**
- 13 **а) Националното право**

14 Член 1, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“)

(1) Следните сделки подлежат на облагане с данък върху оборота:

1. доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от търговец в рамките на търговската му дейност. Облагането не се изключва, когато сделката е извършена по силата на закон или административен акт или се счита за извършена по силата на законова разпоредба;

15 Член 2, параграфи 1 и 3 от UStG в действащата през спорния период редакция

(1) Търговец е всяко лице, което упражнява независима търговска или професионална дейност. Предприятието обхваща цялата търговска или професионална дейност на търговеца. „Търговска или професионална дейност“ означава всяка дейност, упражнявана редовно с цел получаването на доход, дори ако липсва намерение за печалба, а в случай на сдружение на лица — дори ако то упражнява дейност само по отношение на своите членове.

[...]

(3) Публичноправните юридически лица упражняват търговска или професионална дейност само в рамките на своите производствени или търговски обекти (член 1, параграф 1, точка 6 и член 4 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък) и на своите земеделски или горски стопанства. [...]

16 Член 12, параграф 2, точка 9 от UStG

(2) Данъчната ставка се намалява на 7 % за следните сделки:

[...]

9. Сделките, които са пряко свързани с експлоатацията на плувни басейни, включително минерални бани. Последното се отнася и за предоставянето на балнеолечебни съоръжения, доколкото следва да се заплати курортна такса като възнаграждение; [...]

17 Член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1, първо изречение от UStG

(1) Търговецът може да приспадне следните платени по получени доставки данъци:

1. дължимия по закон данък за доставки на стоки и услуги, извършени от друг търговец за нуждите на неговото предприятие. [...]

- 18 Член 13, параграф 1, първо изречение от Straßengesetz für Baden-Württemberg (Закон за пътищата на провинция Баден-Вюртемберг) (наричан по-нататък „Straßengesetz“ и „StrG“), в редакцията му от 11 май 1992 г. (GBl. BW 1992, 329)**

(1) Всеки има право да използва обществените пътища в рамките на предназначението и на правилата за движение по пътищата в обичайните за движението граници (общо ползване).

- 19 Член 4, параграф 1 от GemO**

(1) Общините могат да уреждат с наредба въпроси, които попадат в областта на тяхната автономия, доколкото законите не съдържат разпоредби в това отношение. [...].

- 20 Член 10, параграфи 2 и 3 от GemO**

(2) В рамките на своите възможности общината изгражда обществените съоръжения, необходими за икономическото, социалното и културното благосъстояние на жителите си. В съответствие с приложимото законодателство жителите имат право да използват обществените съоръжения в съответствие с едни и същи принципи. Те са длъжни да заплащат общинските данъци и такси.

(3) Лицата, които притежават недвижим имот или извършват търговска дейност на територията на общината, но не живеят в общината, също имат право да използват обществените съоръжения, които съществуват за притежателите на недвижими имоти и лицата, извършващи търговска дейност, в общината, и са длъжни да заплащат общинските данъци и такси за имуществото си или търговската си дейност.

- 21 Член 2, параграф 1 от KAG**

(1) Общинските данъци и такси се събират въз основа на наредба. Наредбата определя по-специално кръга на задължените лица, предмета, размера и ставката на данъка или таксата, както и възникването и изискуемостта на задължението.

- 22 б) Правото на Съюза**

- 23 Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)**

1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност. [...]

24 Член 168, буква а) от Директивата за ДДС

Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице; [...]

25 2. По първия преюдициален въпрос

а) Запитващата юрисдикция счита, че е възможно, противно на съвпадащите мнения на двете страни, в спорния случай да не е налице икономическа дейност по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

26 аа) Правото на приспадане на ДДС предполага спорните получени доставки да са свързани с възмездна доставка. При тълкуване в съответствие с Директивата член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1 от UStG предполага, че търговецът възнамерява да използва доставки за предприятието си (член 2, параграф 1 от UStG, член 9 от Директивата за ДДС) и следователно за икономическите си дейности по предоставянето на възмездни доставки (член 1, параграф 1, точка 1 от UStG, член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС) (постоянна съдебна практика, вж. решения на Bundesfinanzhof (наричан по-нататък „BFH“) от 9 февруари 2012 г., V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, т. 19 и сл.; от 15 април 2015 г., V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, т. 10; от 21 октомври 2015 г., XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, т. 28; от 2 декември 2015 г., V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, т. 14, от 18 септември 2019 г., XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, т. 15).

27 бб) В това отношение наличието на условията за размяна на престации следва да се преценява не от гледна точка на гражданското право, а само съгласно закрепените от правото на Съюза критерии в областта на ДДС (вж. решения на BFH от 17 декември 2009 г., V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, т. 17; от 16 януари 2014 г., V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, т. 22; от 18 май 2011 г., VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, т. 11; и цитираната съдебна практика; от 22 май 2019 г., XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, т. 18).

Въпрос, попадащ в обхвата на правото на Съюза, който трябва да се реши независимо от националното право, е дали плащането на възнаграждение е насрещна престация за предоставянето на услуги (вж. решение на Съда от 22 ноември 2018 г., Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 68; решения на BFH от 21 декември 2016 г., XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, т. 29; цитираната съдебна практика; от 13 февруари 2019 г., XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, т. 18; в BFH/NV 2019, 1256, т. 18).

- 28 вв) За да е налице възмездна доставка, между доставчика и получателя на услугата трябва да съществува правоотношение, по което са разменени взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителна насрещна престация за предоставената на получателя услуга, която може да бъде индивидуализирана (вж. решения на Съда от 18 юли 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, т. 19; от 23 декември 2015 г., Air France-KLM и Hop!-Brit Air, C-250/14 и C-289/14, EU:C:2015:841, т. 22; от 22 юни 2016 г., Cesky rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, т. 21; от 18 януари 2017 г., SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, т. 25; от 22 ноември 2018 г., Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 39; решения на BFH в BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, т. 16; в BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, т. 16; в BFH/NV 2019, 1256, т. 15). Получателят на доставката трябва да може да бъде идентифициран. Той трябва да получи предимство, което води до ползване по смисъла на общото право в областта на ДДС (вж. напр. решения на BFH от 7 юли 2005 г., V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, II.1., т. 14, цитираната съдебна практика на Съда; в BFH/NV 2014, 736, т. 20; в BFH/NV 2019, 1256, т. 16).
- 29 гг) Съгласно съдебната практиката на BFH решаващо значение за наличието на предимство, което може да се ползва, има обстоятелството, че индивидуалният получател на доставки извлича конкретно предимство от доставката (вж. решения на BFH от 18 декември 2008 г., V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, II.3.b, т. 38; от 28 май 2013 г., XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, т. 49). Ако дадена доставка се финансира от (задължителни) вноски, не е налице възмездна доставка, когато ползите, които произтичат от тези услуги, следват само непряко от ползите, които се извличат общо за отрасъла като цяло или за подобен на него отрасъл (вж. решение на Съда от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120; решение на BFH от 23 септември 2020 г., XI R 35/18, BFHE 271, 243, т. 53 и сл. и цитираната съдебна практика).
- 30 дд) Въз основа на това може да се отхвърли наличието на възмездна доставка. Всъщност балнеолечебните съоръжения се предоставят на обществеността безплатно и не се изисква курортна карта за достъп. Следователно балнеолечебните съоръжения могат безплатно да се ползват и от лица, които не са задължени да плащат курортна такса (напр. жители на общината или екскурзианти, които нощуват в съседни общини). В този

контекст получателят на доставката не може да бъде идентифициран; всъщност според фактическите констатации на FG по отношение на обществеността лицето, задължено да плаща курортна такса, не получава конкретно предимство, надхвърлящо предимството на обществеността, която също може да ползва балнеолечебните съоръжения на жалбоподателя. FG не установява, че заплащането на курортна такса дава право на каквито и да е услуги, които не са достъпни за обществеността. В този контекст BFH вече е постановил, че с предназначението за общо ползване балнеолечебното съоръжение (в случая пешеходна и туристическа пътека) вече не може да е част от съоръженията, за чието използване могат да се събират курортни такси като възнаграждение за ползване (вж. решение на BFH от 26 април 1990 г., V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; също решение на FG München от 24 юли 2013 г., 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067).

- 31 б) Тази гледна точка обаче не е безспорна от гледна точка на правото на Съюза по смисъла на член 267, трета алинея ДФЕС.
- 32 Жалбоподателят правилно посочва, че при самостоятелно разглеждане на правоотношението между него и гостите на курорта на основание наредбата пациентите заплащат курортна такса в размер на определена сума за ден престой за предоставянето на балнеолечебни съоръжения (напр. балнеолечебен парк, санаториум, пътеки), поради което при самостоятелно разглеждане на това правоотношение плащанията представляват насрещна престация за възможността за ползване на балнеолечебните съоръжения. Независимо от цитираната в точка II.2.а съдебна практика запитващата юрисдикция счита, че съществуват неясноти при прилагането на правото на Съюза относно обстоятелството дали това положение се променя, ако освен това дори жителите, които не са задължени да плащат курортна такса, или други лица, които не са задължени да плащат курортна такса, имат свободен достъп до балнеолечебните съоръжения. Така по дело Gemeente Borsele (вж. решение от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financien, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 27) Съдът разглежда размяна на престации в областта на училищния превоз, макар че само една трета от родителите плащат такса за покриването на разходите за транспорт. Ето защо запитващата юрисдикция има съмнения дали — при самостоятелно разглеждане на наредбата за курортните такси — след цялостен анализ наличието на размяна на престации между жалбоподателя и съответния гост на курорта следва да се отхвърли, тъй като всеки, т.е. и лицата, които не са задължени да плащат курортна такса, може по същия начин неограничено безплатно да ползва съоръженията и поради това гостите на курорта не получават предимство спрямо обществеността, от което може да се ползват.
- 33 От това произтича първият преюдициален въпрос.
- 34 в) В контекста на първия въпрос запитващата юрисдикция посочва, че според нея FG, който както страните потвърждава наличието на

икономическа дейност, следователно не е установил колко процента от разходите за предоставяне на балнеолечебни съоръжения се покриват от курортната такса, събирана от жалбоподателя. Не е невъзможно да е налице дейност, която трайно генерира загуби, тъй като курортната такса не покрива разходите за дейността на балнеолечебните съоръжения (вж. относно значението на липсата на покриване на разходите за дейността като критерий за липса на икономическа дейност решения на Съда от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 50; от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financien, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 33, от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, EU:C:2018:91, т. 38; от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines и de la TVA, EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 49). Ако противно на схващането на запитващата юрисдикция, отговорът на първия въпрос зависи от това дали курортната такса покрива разходите за дейността, настоящият съдебен състав моли това да бъде указано съответно в рамките на отговора.

35 3. По втория преюдициален въпрос

При утвърдителен отговор на първия въпрос би могло да се възприеме становището, че жалбоподателят като публичноправно юридическо лице не действа като търговец при предоставянето на балнеолечебните съоръжения, тъй като третирането му като данъчно незадължено лице не води до значителни нарушения на правилата на конкуренцията. Това обаче също не е безспорно от гледна точка на правото на Съюза.

- 36 а) Правно основание е член 2, параграф 3 от UStG, стара редакция, (член 27, параграфи 22 и 22a от UStG); през спорния период член 2b, параграф 1 от UStG (който до голяма степен е идентичен на член 13 от Директивата за ДДС) все още не се прилага (член 27, параграф 22, второ изречение от UStG).
- 37 б) Въпреки това в контекста на тълкуване на член 2, параграф 3 от UStG, стара редакция, в съответствие с правото на Съюза — независимо от текста му, който значително се отклонява член 13 от Директивата за ДДС — публичноправно юридическо лице е търговец само ако извършва икономическа и следователно постоянна дейност по предоставяне на възмездни доставки (икономическа дейност). Ако то действа на частноправно основание чрез договор, не са от значение други условия. Ако обаче дейността му се основава на публичното право, то е търговец само ако третирането му като нетърговец не води до значителни нарушения на правилата за конкуренцията (вж. напр. решения на BFH от 15 април 2010 г., R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, т. 14—48, цитираната практика на Съда; от 3 март 2011 г., V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, т. 21; от 1 декември 2011 г., V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, т. 15; от 14 март 2012 г., XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, т. 28; от 13 февруари 2014 г.,

V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, т. 15; от 3 август 2017 г., V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, т. 23).

- 38 в) В това отношение от гледна точка на правото на Съюза не съществуват съмнения, че по смисъла на член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС жалбоподателят извършва дейност, която му е възложена като държавен орган (вж. по този въпрос решения на Съда от 29 октомври 2015 г., Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 70 и сл.; от 25 февруари 2021 г., Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, т. 76 и сл.). Като предоставя балнеолечебни съоръжения той действа в рамките на специални публичноправни режими (член 13, параграф 1 от StrG, член 10, параграфи 2 и 3 от GemO) и в това отношение упражнява публичното си правомощие да събира общински данъци и такси (член 4 от GemO във връзка с член 2, член 8, параграф 2 и член 43 от KAG).
- 39 г) Фактът, че жалбоподателят събира данъци и такси във връзка с дейността си, както е посочено в буква в), не го възпрепятства да действа като търговец (член 13, параграф 1, първа алинея, последна част на изречението от Директивата за ДДС). В случай че в отговора на първия въпрос Съдът потвърди, че сделките са облагаеми, облагането не е изключено дори поради обстоятелството, че сделките са извършени по силата на закон или административен акт (член 1, параграф 1, точка 1, второ изречение от UStG).
- 40 д) В производството по ревизионно обжалване съгласно изложените в него критерии може да се приеме, че фактическата преценка на FG, съгласно която квалифицирането на жалбоподателя като нетърговец не води до значителни нарушения на правилата за конкуренцията, не подлежи на ревизионно обжалване. Това по същество може да се основе на решенията на Съда от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505), от 29 октомври 2015 г., Saudacor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 74) и от 19 януари 2017 г., National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, т. 44), както и на решенията на BFH в BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, т. 24 и на фактическите констатации на FG. FG посочва, че услугите на жалбоподателя като цяло не могат да се предоставят от частни доставчици в населеното място на жалбоподателя, тъй като частните доставчици не са в състояние да задоволят същата нужда на гостите на курорта. Дори ако частни доставчици биха могли (най-малкото отчасти) — като жалбоподателя — да предлагат сходни съоръжения, предназначени за балнеолечение и отдих, те не биха могли да събират курортна такса за това, доколкото такива данъци и такси могат да се определят и събират единствено от органи на публичната власт. Ето защо FG разглежда конкуренцията в населеното място на жалбоподателя, без да вземе предвид положението в съседните общини, във федерална провинция Баден-Вюртемберг или на федералната територия и отрича потенциалната конкуренция в населеното място на жалбоподателя. Все пак FG не посочва, дали напр. по отношение на съседните общини може да се стигне до нарушаване на правилата на конкуренцията.

- 41 По време на съдебното заседание обаче жалбоподателят изтъква, че съществува конкуренция със съседните общини X и Y (двете общини се намират на разстояние от около 10 km от жалбоподателя). Тези общини също били курорти, в които обаче лечебните услуги се предоставяли на частноправно основание от частноправно дружество с ограничена отговорност. Следователно правното становище на FG, според което като пазар се разглежда само територията на общината на жалбоподателя било неправилно.
- 42 е) Въз основа на тези възражения запитващата юрисдикция се съмнява дали FG е основал фактическата си преценка на правилни принципи на правото на Съюза.
- 43 (1) Според запитващата юрисдикция спорът донякъде е подобен на дело *Isle of Wight Council* и др. (EU:C:2008:505).
- 44 *Isle of Wight Council* управлява остров и на този остров събира такси за паркиране, за които според *Isle of Wight Council* не трябва да се начислява ДДС. Първоинстанционният британски съд уважава жалбата, разглежда за всеки отделен случай всеки отделен орган и постановява за всеки един от тях, следователно и по-специално за *Isle of Wight Council*, че не е налице значително нарушаване на конкуренцията.
- 45 Големият състав на Съда обаче постановява, че разглежданата дейност трябва да се преценява като такава, без да се отнася по-специално до даден местен пазар. Третирането на публичноправните субекти като данъчнозадължени лица по ДДС следвало от упражняването на дадена дейност като такава, независимо от въпроса дали посочените правни субекти били изложени на конкуренция на равнище местен пазар, на който те осъществяват тази дейност (решение на Съда от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 40). Освен това този извод се потвърждавал от принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност (решение на Съда от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 41). Защитаваната от органите на местна власт теза се състояла в това да се третират като данъчнозадължени по ДДС само определени органи на местна власт, като другите се изключват в зависимост от нарушаването на конкуренцията, породило се или не на всеки един от местните пазари, на които тези органи на местна власт осъществяват дейност, въпреки че разглежданата доставка на услуги по същество била една и съща. Така тази теза означава също, че се въвежда диференцирано третиране сред самите публичноправни субекти (решение на Съда от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 45). Напротив, ако посочените нарушения се анализирали по отношение на дейността като такава, независимо от условията на конкуренция, които преобладават на даден местен пазар, спазването на принципа на данъчен неутралитет било гарантирано, при положение че всички публичноправни субекти били или данъчнозадължени, или данъчно незадължени лица по

ДДС (решение на Съда от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 46). Така тезата, според която нарушаването на конкуренцията трябвало да се преценява по отношение на всеки от местните пазари, предполагала също систематична преоценка (въз основа на често сложни икономически анализи) на условията на конкуренцията на множество местни пазари, чието определяне можело да се окаже особено затруднено, тъй като границите на последните не съвпадали задължително с пределите на териториалната компетентност на органите на местна власт; освен това на територията, която се намирала под управлението на един и същ орган на местна власт, можели да съществуват множество местни пазари (решение на Съда от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 49). Това можело да предизвика поредица от спорове (решение на Съда от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 50). Нито органите на местна власт, нито частните оператори можели да предвидят с необходимата сигурност как да организират дейността си с оглед на това дали на даден местен пазар услугата на органите на местна власт подлежи на облагане с ДДС. Това създавало риск от незачитане на принципите на данъчен неутралитет и на правна сигурност (решение на Съда от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 51 и 52).

- 46 При обстоятелства като разглежданите в главното производство, в което дадена община в качеството на публичноправно юридическо лице предоставя услуга на публичноправно основание, която в съседни общини може да бъде предоставяна на частноправно основание от дружество с ограничена отговорност като юридическо лице на частното право, собственост на съответната община, въпреки че за финансирането все пак се събира курортна такса, тези съображения на Съда подкрепят идеята, че FG е могъл неправилно да ограничи проверката за значителни нарушения на правилата за конкуренцията до територията на общината.
- 47 (2) От друга страна, по-специално в решения от 13 декември 2007 г., *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789), и от 19 януари 2017 г., *National Roads Authority* (C-344/15, EU:C:2017:28), на които се позовава FG, Съдът постановява, че в някои положения на „монопол“ в определена част от територията на съответната държава членка не са налице значителни нарушения на правилата за конкуренцията, което не е безспорно от гледна точка на правото на Съюза по смисъла на член 267, трета алинея ДФЕС. От това произтича вторият преюдициален въпрос.

48 4. Значение на запитването за решаването на спора

И двата преюдициални въпроса са от значение за разрешаването на спора.

- 49 а) При отрицателен отговор на първия въпрос, жалбата следва да се отхвърли. Същото важи, ако съгласно отговора на втория въпрос релевантният географски пазар е само територията на общината, както

приема FG, като се позовава на решението на Съда National Roads Authority (EU:C:2017:28) и решението на BFH в BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.

- 50 б) При утвърдителен отговор на първия въпрос и отрицателен отговор на втория въпрос обаче запитващата юрисдикция трябва да върне делото на FG, за да извърши FG проверка на конкуренцията относно разглежданата дейност като такава (без да се ограничава до територията на общината на жалбоподателя). По отношение на изложените от съображения за изчерпателност мотиви на FG, съгласно които жалбоподателят няма право на предявеното приспадане на ДДС и поради обстоятелството, че не е налице връзка между разходите за изграждането, поддръжката и експлоатацията на съоръженията и (предполагаемата) икономическа дейност (балнеологично предприятие), запитващата юрисдикция би трябвало да даде указания на FG да нова проверка, като вземе предвид правните принципи, произтичащи от решенията на Съда от 22 октомври 2015 г., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683) и от 16 септември 2020 г., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712).

51 **5. Правно основание на запитването, други решения**

Съдът е сезиран на основание член 267, трета алинея ДФЕС. [...].