

**Cauza C-344/22**

**Cerere de decizie preliminară**

**Data depunerii:**

27 mai 2022

**Instanța de trimitere:**

Bundesfinanzhof (Germania)

**Data deciziei de trimitere:**

15 decembrie 2021

**Recurentă-reclamantă:**

Gemeinde A

**Intimată-pârâtă:**

Finanzamt



**BUNDESFINANZHOF**

**ORDONANȚĂ**

în litigiul dintre

Gemeinde A

- recurentă-reclamantă -

reprezentată de:

[omissis]

## împotriva

Finanzamt

- intimată-pârâtă -

având ca obiect impozitul pe cifra de afaceri pentru perioada 2009-2012,

În urma audierii pledoariilor din cadrul ședinței din 15 decembrie 2021, Camera a  
XI-a

a hotărât:

## Dispozitiv

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

1) În împrejurări precum cele din procedura principală, o comună care, în temeiul unui statut comunal, percepe de la vizitatorii care efectuează un sejur în comună (vizitatorii stațiunii balneare) o „taxă de stațiune balneară” (în cuantum de o anumită sumă pe zi de ședere) pentru punerea la dispoziție a unor facilități balneare (de exemplu, parc balnear, unitate balneară, alei), prin punerea la dispoziție, în schimbul unei taxe de stațiune balneară, a facilităților balneare vizitatorilor stațiunii balneare, desfășoară o activitate economică în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și atunci când facilitățile balneare sunt, oricum, accesibile în mod liber tuturor (și, prin urmare, inclusiv, de exemplu, locuitorilor care nu sunt supuși taxei balneare sau altor persoane care nu sunt supuse taxei de stațiune balneară)?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: în împrejurările din procedura principală, menționate anterior, atunci când se examinează dacă tratarea comunei ca persoană neimpozabilă ar determina „denaturări semnificative ale concurenței” în sensul articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, piața geografică relevantă este numai teritoriul comunei?

II. [omissis].

## Motive

### I.

- 1 În litigiu este aspectul dacă recurenta-reclamantă (denumită în continuare „reclamanta”), persoană juridică de drept public, a desfășurat, în anii 2009-2012 (anii în litigiu), o activitate economică în calitate de profesionist și, prin urmare, are dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor.

- 2 Reclamanta, o comună, este o stațiune balneoclimaterică recunoscută de stat. Administrația stațiunii balneare a reclamantei a fost administrată, de la 1 ianuarie 1997 (ultima dată, sub denumirea de „B”), în conformitate cu dreptul comunal, ca o așa-numită unitate bugetară, fiind, din perspectiva legislației privind impozitul pe profit, o întreprindere de natură comercială (denumită în continuare „întreprindere balneară”).
- 3 Reclamanta percepe, în conformitate cu articolul 4 din Regulamentul comunal din landul Baden-Württemberg (Gemeindeordnung, denumit în continuare „GemO”) [omissis] coroborat cu statutul reclamantei [omissis] (dreptul local al comunei A [omissis]), o taxă de stațiune balneară:

„Articolul. . Perceperea unei taxe de stațiune balneară

Pentru a-și acoperi cheltuielile cu producția și întreținerea facilităților oferite în scopuri balneare și de recreere, precum și pentru manifestările desfășurate în acest scop, comuna percepe o taxă de stațiune balneară.

„Articolul. . Persoanele obligate la plata taxei de stațiune balneară

- (1) Persoanele obligate la plata taxei de stațiune balneară sunt toate persoanele care efectuează un sejur în comună, dar care nu sunt locuitori ai comunei (persoane nerezidente) și care au posibilitatea de a utiliza facilitățile și de a participa la manifestări în sensul articolului [...]
- (2) În plus, locuitorii comunei care au centrul intereselor în altă localitate (taxă forfetară anuală de stațiune balneară), precum și nerezidenții care se află în comuna balneară din motive profesionale, pentru a participa la conferințe sau la alte manifestări sunt, de asemenea, obligați la plata taxei de stațiune balneară.
- (3) Taxa de stațiune balneară nu se percepe de la nerezidenți și de la locuitorii care lucrează sau care urmează stagii de formare în comună. [...]

Articolul. . Criteriul de stabilire a taxei de stațiune balneară și rata acesteia

- (1) Taxa de stațiune balneară se ridică la [...] pentru fiecare persoană și zi de ședere.
- (3) Ziua sosirii și ziua plecării sunt considerate împreună ca o singură zi de ședere.
- (4) Rezenții comunei care sunt supuși la plata taxei de stațiune balneară plătesc o taxă anuală forfetară de stațiune balneară, indiferent de durata și de frecvența, precum și de sezonul șederii lor. Aceasta este în cuantum de [...] pentru fiecare persoană.[...]

Articolul. . Obligația de declarare

(1) Orice persoană care găzduiește persoane contra cost, exploatează un camping sau își pune locuința la dispoziția nerezidenților ca locuință de vacanță contra cost este obligată să declare persoanele cazate la el în termen de 3 zile de la sosire, respectiv de la plecare. [...]

(2. În plus, operatorii de turism sunt obligați să declare dacă remunerația plătită de turist operatorului include de asemenea taxa de stațiune balneară. [...]

#### Articolul. . Colectarea și plata taxei de stațiune balneară

(1) Persoanele prevăzute la alineatul [...] și cele supuse obligației de declarare au, în măsura în care nu este adoptată o decizie de impunere a taxei de stațiune balneară în conformitate cu [...] colectează taxa de stațiune balneară de la persoanele obligate la plata acesteia și o virează comunei. Acestea sunt răspunzătoare față de comună pentru colectarea completă și corectă a taxei de stațiune balneară [...].”

- 4 Din aceste venituri, reclamanta a finanțat, în anii în litigiu, construcția, întreținerea și renovarea instalațiilor balneare (de exemplu, parcul balnear, unitatea balneară, drumurile). Aceste facilități sunt accesibile în mod gratuit tuturor, în vederea accesului nefiind necesară deținerea unui bilet balnear.
- 5 În cadrul declarațiilor privind TVA-ul pentru anii în litigiu, reclamanta a considerat taxa de stațiune balneară ca fiind o remunerație pentru o activitate supusă la plata TVA-ului (exploatarea stațiunii balneare) și a solicitat deducerea taxei în amonte pentru toate serviciile în amonte legate de turism.
- 6 Intimata-pârâtă (denumită în continuare „Finanzamt” [Administrația fiscală]) a efectuat un audit extern. Auditorul [omissis] a efectuat [omissis] reduceri substanțiale ale deducerilor de TVA solicitate. Nu au fost recunoscute valorile de TVA aferent intrărilor care nu erau legate de exploatarea stațiunii balneare. În plus, valorile de TVA aferent intrărilor unității balneare au fost luate în considerare numai în măsura în care unitatea balneară a fost închiriată contra cost. Valorile de TVA aferent intrărilor legate de serviciile prestate pentru drumuri, piste și alte facilități din afara parcului balnear nu au fost admise de auditor în scopul deducerii TVA-ului.
- 7 Finanzamt a dat curs acestor constatări și a emis, la 20 martie 2015, decizii corespunzătoare de modificare a impozitului pe cifra de afaceri. În urma unei proceduri de opoziție soluționate nefavorabil [omissis], Finanzgericht Baden-Württemberg [Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania] a respins acțiunea prin hotărârea sa din 18 octombrie 2018, 1 K 1458/18, publicată în nr. 36 din 2019 al Zeitschrift für Kommunal финанzen [Revista de finanțe comunale]. Această instanță a considerat că – cu excepția închirierii, contra cost, cu titlu (parțial) privat, a unității balneare în scopul manifestațiilor și serviciilor de restaurație – prin activitatea desfășurată în scopul colectării unei taxe de stațiune balneară, reclamanta nu ar fi desfășurat o activitate profesională. În acest sens,

reclamanta nu ar fi furnizat vizitatorilor stațiunii balneare nicio prestare de servicii în calitate de profesionist și, prin urmare, tratarea reclamantei ca persoană neimpozabilă nu ar determina denaturări semnificative ale concurenței. Prestările de servicii nu puteau fi efectuate, în totalitate, de furnizori privați, deoarece aceștia nu erau în măsură să satisfacă aceleași nevoi ale vizitatorilor stațiunii balneare. Întrucât „exploatarea facilităților balneare” în schimbul unei taxe de stațiune balneară nu constituia o activitate antreprenorială, veniturile declarate ca provenind din colectarea taxei de stațiune balneară nu erau impozabile și, în consecință, valorile de TVA aferent intrărilor a căror deducere fusese deja acordată de Finanzamt trebuiau să fie anulate. Cu toate acestea, o deteriorare a nivelului de impunere în detrimentul reclamantei era interzisă.

- 8 În subsidiar, Tribunalul Fiscal a explicat că, chiar și în cazul în care, prin „exploatarea facilităților balneare” în schimbul unei taxe de stațiune balneară, reclamanta ar fi desfășurat o activitate antreprenorială, deducerea TVA-ului solicitată (în mod suplimentar) nu ar fi fost, în orice caz, admisibilă din cauza lipsei unei legături între costurile de construcție, întreținere și exploatare a facilităților și activitatea economică (presupusă) a acestora („exploatarea stațiunii balneare”).
- 9 Prin recursul formulat, reclamanta invocă încălcarea dreptului material și procedural. În plus față de cererea sa inițială, aceasta solicită luarea în considerare a unor valori de TVA aferent intrărilor suplimentare.
- 10 [omissis].

## II.

- 11 Instanța de trimitere suspendă procedura și adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), în temeiul articolului 267 al treilea paragraf din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), întrebările menționate în dispozitiv, în vederea pronunțării unei decizii preliminare.
- 12 **1. Dispozițiile și reglementările relevante în speță**
- 13 **a) Dreptul național**
- 14 **Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”)**

(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul german de către o întreprindere în cadrul activității sale. Caracterul impozabil nu este exclus de faptul că operațiunea este efectuată în temeiul unui act legal sau administrativ sau că aceasta este considerată ca fiind efectuată în temeiul unei dispoziții legale;

**15 Articolul 2 alineatele (1) și (3) din UStG, în versiunea în vigoare în perioada relevantă în speță**

(1) Prin profesionist se înțelege persoana care exercită în mod independent o activitate comercială sau profesională. Întreprinderea cuprinde întreaga activitate comercială sau profesională a profesionistului. Prin activitate comercială sau profesională se înțelege orice activitate permanentă exercitată pentru a obține venituri, chiar dacă intenția de a obține profit lipsește sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

[...]

(3) Persoanele juridice de drept public exercită o activitate comercială sau profesională numai în cadrul exploatațiilor lor agricole sau silvice [articolul 1 alineatul (1) punctul 6 și articolul 4 din Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit)]. [...]

**16 Articolul 12 alineatul (2) punctul 9 din UStG**

(2) Impozitul se reduce la 7 % pentru următoarele operațiuni:

[...]

9. operațiuni direct legate de exploatarea bazinelor de înot, precum și administrarea băilor terapeutice. Același lucru este valabil în ceea ce privește punerea la dispoziție de facilități balneare, în măsura în care o taxă de stațiune balneară este plătită ca remunerație; [...]

**17 Articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 prima teză UStG**

(1) Persoana impozabilă poate deduce următoarele valori ale taxei aferente intrărilor:

1. impozitele datorate prin lege pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea acestuia de un alt profesionist. [...]

**18 Articolul 13 alineatul (1) prima teză din Straßengesetz für Baden-Württemberg (Legea rutieră din Baden-Württemberg, denumită în continuare „StrG”) în versiunea din 11 mai 1992 (GBl. BW 1992, 329)**

(1) Folosirea căilor rutiere publice este permisă tuturor, în cadrul scopului pentru care au fost destinate și al normelor de circulație rutieră, în limitele obișnuite de circulație (folosire publică).

**19 Articolul 4 alineatul (1) din GemO**

(1) Comunele pot reglementa prin statut aspectele care nu fac obiectul unor instrucțiuni, în măsura în care legile nu conțin dispoziții. [omissis].

## 20 Articolul 10 alineatele (2) și (3) din GemO

(2) În limitele capacității sale, comuna asigură facilitățile publice necesare pentru bunăstarea economică, socială și culturală a rezidenților săi. În cadrul dreptului aplicabil, locuitorii au dreptul de a utiliza facilitățile publice ale comunei în conformitate cu aceleași principii. Aceștia sunt obligați să suporte taxele comunale.

(3) Persoanele care dețin terenuri sau care desfășoară o activitate comercială pe teritoriul comunei, dar care nu au reședința pe teritoriul comunei, au același drept de a utiliza facilitățile publice existente în comună ca și proprietarii de terenuri sau persoanele care desfășoară o activitate comercială și sunt obligate să contribuie la taxele comunale pentru terenul sau afacerea lor.

## 21 Articolul 2 alineatul (1) din Kommunalabgabengesetz [Legea privind taxele comunale, denumită în continuare „KAG”]

(1) Taxele comunale sunt percepute în temeiul unui statut. Statutul stabilește, în special, categoria debitorilor de taxe, obiectul, criteriul și rata taxei, precum și data exigibilității și a scadenței datoriei fiscale.

## 22 b) Dreptul Uniunii

## 23 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea (denumită în continuare „Directiva TVA”)

(1) „Persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor libere, este considerată „activitate economică”. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică. [...]

## 24 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA

*În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:*

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a- i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a- i fi prestate de o altă persoană impozabilă; [...]

## 25 2. Cu privire la prima întrebare preliminară

- a) Instanța de trimitere consideră că nu este exclus ca, în prezentul litigiu, contrar opiniei concordante a celor două părți, să existe deja o lipsă de activitate economică în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.
- 26 aa) Dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor presupune că serviciile prestate în amonte în litigiu sunt legate de o prestare de servicii cu titlu oneros. În cazul unei interpretări conforme cu directiva menționată, articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG implică faptul că profesionistul a intenționat să utilizeze prestări de servicii pentru întreprinderea sa și, prin urmare, pentru activitățile sale economice, în scopul prestării de servicii efectuate cu titlu oneros [articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din UStG, respectiv articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA] (jurisprudență constantă, a se vedea, de exemplu, hotărârile Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, denumită în continuare „BFH”) din: 9 februarie 2012, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, punctul 19 și următoarele; 15 aprilie 2015, V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, punctul 10; 21 octombrie 2015, XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, punctul 28; din 2 decembrie 2015, V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, punctul 14; din 18 septembrie 2019, XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, punctul 15).
- 27 bb) Aspectul referitor la îndeplinirea condițiilor unui schimb de prestații nu trebuie să fie apreciat în raport cu dreptul civil, ci numai în raport cu criteriile consacrate de dreptul Uniunii în ceea ce privește impozitul pe cifra de afaceri (a se vedea hotărârea BFH din 17 decembrie 2009, V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, punctul 17 și jurisprudența citată, hotărârea BFH din 16 ianuarie 2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, punctul 22 și jurisprudența citată; Hotărârea Bundesgerichtshof [Curtea Federală de Justiție, Germania] din 18 mai 2011, VIII ZR 260/10, [publicată în] Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, punctul 11 și jurisprudența citată; hotărârea BFH din 22 mai 2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, punctul 18). Acesta reprezintă o problemă de drept al Uniunii – care trebuie soluționată independent de aprecierea în temeiul dreptului național – și anume, dacă plata unei remunerații este efectuată ca o contraprestație pentru prestarea unor servicii (a se vedea Hotărârea Curții de Justiție din 22 noiembrie 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 68 și jurisprudența citată, hotărârea BFH din 21 decembrie 2016, XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl [Bundesteuerblatt, Monitorul Fiscal Federal] II 2021, 779, punctul 29 și jurisprudența citată; hotărârea BFH din 13 februarie 2019, XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, punctul 18; [publicată în] BFH/NV 2019, 1256, punctul 18).
- 28 cc) Pentru existența unei prestări de servicii cu titlu oneros, între prestator și beneficiar trebuie să existe un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea, de exemplu, Hotărârile Curții de Justiție din: 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05,

EU:C:2007:440, punctul 19; 23 decembrie 2015, Air France-KLM, C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 22; 22 iunie 2016, Cesky rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 21; 18 ianuarie 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punctul 25; 22 noiembrie 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, punctul 39, precum și hotărârile BFH din BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, punctul 16; din BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, punctul 16; din BFH/NV 2019, 1256, punctul 15). Destinatarul unei prestări de servicii trebuie să poată fi identificat. El trebuie să primească un avantaj care dă naștere unui consum în sensul dreptului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (a se vedea, de exemplu, hotărârile BFH din: 7 iulie 2005, V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, secțiunea II.1, punctul 14 și jurisprudența citată cu privire la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene; din BFH/NV 2014, 736, punctul 20; din BFH/NV 2019, 1256, punctul 16).

- 29 dd) Potrivit jurisprudenței BFH, criteriul determinant pentru a stabili existența unui avantaj de natură a da naștere unui consum este ca destinatarul individual al prestației să obțină un avantaj concret din prestație (a se vedea, în acest sens, hotărârea BFH din 18 decembrie 2008, V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, secțiunea II.3.b, punctul 38 și hotărârea BFH din 28 mai 2013, XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, punctul 49). Dacă finanțarea unei prestări de servicii se face prin contribuții (obligatorii), nu există o prestare de servicii cu titlu oneros atunci când avantajele care rezultă dintr-un serviciu decurg (doar) în mod indirect din avantajele care revin în mod general întregului sector economic sau altele asemenea (a se vedea Hotărârea Curții din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120 și hotărârea BFH din 23 septembrie 2020, XI R 35/18, BFHE 271, 243, punctul 53 și următoarele și jurisprudența citată).
- 30 ee) Pe acest temei, existența unei prestări de servicii cu titlu oneros poate fi exclusă. Astfel, facilitățile balneare ale reclamantei sunt disponibile cu titlu gratuit publicului larg, nefiind necesar un bilet balnear pentru acces. Prin urmare, facilitățile balneare pot fi utilizate în mod gratuit și de către persoanele care nu sunt supuse obligației de plată a taxei balneare (de exemplu, de către locuitorii comunei sau de către vizitatorii de o zi, care înnoptează în comunele învecinate). Potrivit acestei abordări, destinatarul unei prestări de servicii nu poate fi identificat, întrucât, conform constatărilor de fapt efectuate de Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, denumit în continuare „FG”), persoana obligată la plata taxei de stațiune balneară nu a beneficiat de niciun avantaj concret, de natură a da naștere unui consum, în plus față de avantajul publicului larg, care este, de asemenea, autorizat să utilizeze facilitățile balneare ale reclamantei. FG nu a constatat că plata taxei de stațiune balneară a dat naștere unui drept la servicii care nu erau disponibile publicului larg. În acest context, BFH a mai decis deja că, odată cu scopul utilizării generale pentru care a fost destinată, facilitatea balneară (în acea cauză, un traseu de plimbare și de drumeție) nu mai poate face parte dintre facilitățile pentru a căror utilizare pot fi percepute contribuții balneare cu titlu de remunerație pentru utilizare (a se vedea în acest sens hotărârea BFH din 26 aprilie 1990, V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799, precum și

hotărârea FG München (Tribunalul Fiscal din München) din 24 iulie 2013, 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067).

- 31 b) Cu toate acestea, această abordare nu este dincolo de orice îndoială din perspectiva dreptului Uniunii, în sensul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.
- 32 Reclamanta arată în mod corect că, la o privire izolată a raportului juridic dintre ea și vizitatorii stațiunii balneare, vizitatorii stațiunii balneare plătesc, în baza statutului, taxa de stațiune balneară, într-un o anumit quantum pe zi de ședere, pentru punerea la dispoziție de facilități balneare (de exemplu, parc balnear, unitate balneară, alei), astfel încât, la o privire izolată a acestui raport juridic, plățile constituie o contraprestație pentru posibilitatea de utilizare a facilităților balneare. Indiferent de jurisprudența citată la punctul II.2.a, instanța de trimitere nu consideră că este dincolo de orice îndoială din perspectiva dreptului Uniunii dacă acest lucru se modifică atunci când, pe lângă vizitatori, au, de asemenea, acces gratuit la facilitățile balneare locuitorii care nu sunt supuși obligației de plată a taxei de stațiune balneară sau alte persoane care nu sunt supuse obligației de plată a taxei de stațiune balneară. Astfel, Curtea de Justiție a considerat, în cauza Gemeente Borsele (a se vedea Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 27) că exista un schimb de prestații în domeniul transportului școlar, deși doar o treime dintre părinți au plătit o contribuție la cheltuielile de transport. Prin urmare, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă – la o privire izolată a statutului taxei de stațiune balneară – în urma unei analize globale, schimbul de prestații între reclamantă și respectivul vizitator al stațiunii balneare trebuie exclus, întrucât oricine, așadar inclusiv persoanele care nu sunt supuse obligației de plată a taxei de stațiune balneară, pot utiliza facilitățile în același mod, fără restricții și gratuit, vizitatorii stațiunii balneare neavând, prin urmare, față de publicul larg, niciun avantaj de natură a da naștere unui consum.
- 33 Această situație conduce la prima întrebare preliminară.
- 34 c) Instanța de trimitere arată, în legătură cu prima întrebare preliminară, că FG, care a afirmat o activitate economică cu părțile implicate, nu a stabilit pe cale de consecință, din punctul său de vedere, care este quantumul procentual în care taxa de stațiune balneară percepută de reclamantă acoperă costurile punerii la dispoziție a facilităților balneare. Nu este exclus să existe o activitate cu deficit permanent, din moment ce taxa de stațiune balneară nu acoperă costurile de exploatare a facilităților balneare (a se vedea, în ceea ce privește relevanța neacoperirii costurilor de exploatare drept criteriu al lipsei unei activități economice, Hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare de asemenea „CJUE”) din: 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50; 12 mai 2016, Gemeente Borsele, EU:C:2016:334, punctul 33; 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 38; 15 aprilie 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 49). În cazul în care, contrar opiniei instanței de

trimitere, răspunsul la prima întrebare depinde de aspectul dacă taxa de stațiune balneară acoperă costurile de funcționare, această instanță solicită, în cadrul răspunsului, o indicație corespunzătoare.

### 35 3. Cu privire la a doua întrebare preliminară

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, s-ar putea considera că reclamanta, în calitate de persoană juridică de drept public, nu a acționat ca un profesionist în punerea la dispoziție de facilități balneare, întrucât tratamentul său ca persoană neimpozabilă nu determină denaturări semnificative ale concurenței. Acest aspect nu este, însă, dincolo de orice îndoială din perspectiva dreptului Uniunii.

- 36 a) Temeiul juridic este articolul 2 alineatul (3) din UStG (versiunea anterioară) [articolul 27 alineatele (22) și (22a) din UStG]; în anii în litigiu, articolul 2b alineatul (1) din UStG (care corespunde în mare măsură articolului 13 din Directiva TVA) nu se aplică încă [articolul 27 alineatul (22) a doua teză din UStG].
- 37 b) Cu toate acestea, chiar în cadrul unei interpretări a articolului 2 alineatul (3) din UStG (versiunea anterioară) în conformitate cu dreptul Uniunii – în pofida modului său de redactare, care se îndepărta în mod semnificativ de articolul 13 din Directiva TVA – o persoană juridică de drept public era profesionist numai atunci când desfășura o activitate economică și, prin urmare, o activitate durabilă de prestare de servicii cu titlu oneros (activitate economică). Dacă, în această activitate, ea acționa într-un temei de drept privat, prin contract, nu mai existau alte condiții. Dacă, în schimb, activitatea ei se desfășura într-un temei de drept public, ea era profesionist numai în cazul în care tratarea sa ca neprofesionist ar fi determinat denaturări semnificative ale concurenței (a se vedea hotărârile BFH din: 15 aprilie 2010, V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, punctele 14-48 și jurisprudența CJUE citată; 3 martie 2011, V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, punctul 21; 1 decembrie 2011, V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, punctul 15; 14 martie 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, punctul 28; 13 februarie 2014, V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, punctul 15; 3 august 2017, V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, punctul 23).
- 38 c) În acest context, este dincolo de orice îndoială din perspectiva dreptului Uniunii, că reclamanta a desfășurat o activitate în care s-a angajat ca autoritate publică în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea CJUE din 29 octombrie 2015, Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 70 și următoarele și Hotărârea CJUE din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, punctul 76 și următoarele). Prin punerea la dispoziție a facilităților balneare, ea a acționat în cadrul unor dispoziții speciale de drept public [articolul 13 alineatul (1) din StrG (Straßengesetz, Codul rutier); articolul 10 alineatele (2) și (3) din GemO], exercitându-și astfel competența suverană de colectare a taxelor comunale [articolul 4 din GemO coroborat cu articolul 2, cu articolul 8 alineatul (2) și cu

articolul 43 din KAG (Kommunalabgabengesetz, Legea privind taxele comunale)].

- 39 d) Acțiunile reclamantei în calitate de profesionist nu sunt excluse de faptul că aceasta percepe taxe în legătură cu activitatea ei, astfel cum s-a menționat la litera c) [articolul 13 alineatul (1) primul paragraf ultima parte a tezei din Directiva TVA]. Caracterul impozabil al operațiunilor – în cazul în care Curtea de Justiție afirmă un asemenea caracter în răspunsul său la prima întrebare – nu încetează să existe nici prin împrejurarea că operațiunile sunt efectuate în temeiul unor dispoziții legislative sau administrative [articolul 1 alineatul (1) punctul 1 a doua teză din UStG].
- 40 e) În recurs, se poate considera, conform criteriilor aplicabile în cadrul acestuia, că evaluarea faptică a FG, potrivit căreia calificarea reclamantei ca neprofesionist nu determină denaturări semnificative ale concurenței, nu poate fi criticată din perspectiva principiilor care guvernează procedura de recurs. Această concluzie se poate întemeia, în esență, pe Hotărârea CJUE din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții*, C-288/07 (EU:C:2008:505), Hotărârea CJUE din 29 octombrie 2015, *Saudağor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 74 și pe Hotărârea CJUE din 19 ianuarie 2017, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, punctul 44, precum și pe hotărârea BFH din BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, punctul 24 și pe constatările de fapt ale FG. FG a arătat că prestările de servicii ale reclamantei nu pot fi furnizate în totalitate de furnizori privați de la locul reclamantei, deoarece furnizorii privați nu sunt capabili să satisfacă aceleași nevoi ale clienților stațiunii balneare. Chiar în ipoteza în care furnizori privați ar putea oferi (cel puțin parțial) facilități comparabile – precum reclamanta – în scopuri balneare și de recreere, ei nu ar putea percepe în schimb o taxă de stațiune balneară, întrucât astfel de taxe pot fi decise și percepute exclusiv de autoritățile publice. Prin urmare, FG a analizat concurența de la locul reclamantei, fără a lua în considerare situația din comunele învecinate, din landul Baden-Württemberg sau de pe teritoriul federal și s-a pronunțat în sensul inexistenței unei concurențe potențiale la locul reclamantei. Totuși, FG nu a stabilit dacă ar putea apărea denaturări ale concurenței, de exemplu, în legătură cu comunele învecinate.
- 41 Cu toate acestea, în cadrul fazei orale a procedurii, reclamanta a susținut că există o concurență cu comunele vecine, X și Y (ambele comune sunt situate la o distanță de aproximativ 10 km de reclamantă). Aceste două comune sunt tot stațiuni balneare, dar în care prestările de servicii balneare sunt, totuși, furnizate de o societate cu răspundere limitată de drept privat (GmbH), pe un temei de drept privat. Prin urmare, premisa de drept a FG de a considera numai teritoriul comunal al reclamantei ca fiind o piață ar fi incorectă.
- 42 f) Ca urmare a acestor obiecții, instanța de trimitere are îndoieli că FG și-a întemeiat evaluarea faptică pe principii juridice de drept al Uniunii corecte.
- 43 (1) În opinia instanței de trimitere, litigiul este oarecum similar cu cauza *Isle of Wight Council și alții* (EU:C:2008:505).

- 44 Isle of Wight Council administra o insulă și, pe această insulă, percepea taxe de parcare, pentru care, potrivit Isle of Wight Council, nu ar fi trebuit să se perceapă TVA. Instanța britanică de prim grad de jurisdicție a admis cererea, a analizat individual fiecare autoritate în parte și a negat, în privința fiecăreia dintre acestea – și, prin urmare, și pentru Isle of Wight Council, printre altele – existența unor denaturări semnificative ale concurenței.
- 45 În schimb, Marea Cameră a Curții de Justiție a hotărât că trebuie să fie avută în vedere activitatea în cauză ca atare, fără a se referi la o piață locală în mod special. Calitatea de persoane impozabile în ceea ce privește TVA- ul a organismelor de drept public rezultă din exercitarea unei activități date ca atare, independent de aspectul că organismele menționate fac sau nu fac față unei concurențe la nivelul pieței locale pe care exercită această activitate (Hotărârea Isle of Wight Council și alții, EU:C:2008:505, punctul 40). Această concluzie se confirmă de altfel prin principiile neutralității fiscale și securității juridice. (Hotărârea Isle of Wight Council și alții, EU:C:2008:505, punctul 41). Or, teza susținută de autoritățile locale implicate ar echivala cu a conferi calitatea de persoană impozabilă în ceea ce privește TVA- ul doar anumitor autorități locale cu exceptarea altora, în funcție de denaturări ale concurenței care s- ar fi produs sau nu s-ar fi produs pe fiecare dintre piețele locale pe care operează aceste autorități locale, deși prestarea de servicii în cauză, și anume exploatarea de parcuri, este, în esență, aceeași. Această teză are, așadar, de asemenea drept consecință că se ajunge la o diferență de tratament între organismele de drept public (Hotărârea Isle of Wight Council și alții, EU:C:2008:505, punctul 45). În schimb, dacă denaturările concurenței sunt analizate prin referire la activitatea ca atare, independent de condițiile de concurență care prevalează asupra unei piețe locale date, respectarea principiului neutralității fiscale este asigurată, dat fiind că toate organismele de drept public sunt fie persoane impozabile, fie neimpozabile în ceea ce privește TVA- ul (Hotărârea Isle of Wight Council și alții, EU:C:2008:505, punctul 46). Teza potrivit căreia denaturările concurenței trebuie să fie apreciate în considerarea fiecăreia dintre piețele locale presupune o reevaluare sistematică, pe baza unor analize economice adesea complexe, a condițiilor de concurență pe o multitudine de piețe locale, a căror determinare s- ar putea dovedi deosebit de dificilă în măsura în care delimitarea acestora nu coincide în mod necesar cu competența teritorială a autorităților locale. În plus, mai multe piețe locale pot exista pe teritoriul uneia și aceleiași autorități locale. (Hotărârea Isle of Wight Council și alții, EU:C:2008:505, punctul 49). O asemenea situație este susceptibilă să provoace numeroase litigii (Hotărârea Isle of Wight Council și alții, EU:C:2008:505, punctul 50). Nici autoritățile locale și nici operatorii privați nu ar fi în măsură să prevadă cu precizia necesară administrării afacerilor proprii dacă, pe o piață locală dată, prestarea de servicii de către autoritățile locale ar fi sau nu ar fi supusă TVA- ului. Această situație ar da, așadar, naștere riscului de a compromite principiul neutralității fiscale și al securității juridice (Hotărârea Isle of Wight Council și alții, EU:C:2008:505, punctele 51 și 52).
- 46 În împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o comună, în calitate de persoană juridică de drept public, a furnizat un serviciu într-un temei de drept

public, care este, eventual, furnizat, în comunele învecinate, de către o GmbH, în calitate de persoană juridică de drept privat, care este deținută de comuna respectivă, într-un temei de drept privat, deși, în vederea finanțării, se percepe totuși o taxă de stațiune balneară, aceste considerații ale Curții de Justiție sugerează că este posibil ca FG să fi limitat în mod eronat examinarea denaturărilor semnificative ale concurenței la teritoriul comunei.

- 47 (2) Pe de altă parte, Curtea de Justiție a respins existența unor denaturări semnificative ale concurenței în anumite situații de „monopol” pe o anumită parte a teritoriului statului membru respectiv, inter alia, în cauzele Götz din 13 decembrie 2007, C-408/06 (EU:C:2007:789) și National Roads Authority (EU:C:2017:28), pe care FG s-a întemeiat, ceea ce ridică îndoieli din perspectiva dreptului Uniunii, în sensul articolului 267 al treilea paragraf TFUE. Acest aspect conduce la a doua întrebare preliminară.

#### 48 **4. Relevanța pentru soluționarea cauzei**

Ambele întrebări adresate cu titlu preliminar sunt relevante pentru soluționarea cauzei.

- 49 a) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, acțiunea trebuie să fie respinsă. Același lucru este valabil în cazul în care, potrivit răspunsului la a doua întrebare, piața geografică relevantă este numai teritoriul comunei, astfel cum a considerat FG în raport cu Hotărârea CJUE National Roads Authority (EU:C:2017:28), precum și cu hotărârea BFH din BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.
- 50 b) În schimb, în cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, iar răspunsul la a doua întrebare este negativ, instanța de trimitere ar trebui să trimită litigiul la FG spre rejudecare, pentru ca FG să efectueze examinarea concurenței cu privire la activitatea în discuție ca atare (fără a o limita la teritoriul comunal al reclamantei). În ceea ce privește raționamentul efectuat în subsidiar de FG, potrivit căruia reclamanta nu avea dreptul la deducerea TVA-ului invocată și pentru că lipsea legătura dintre costurile de construcție, întreținere și exploatare a facilităților și activitatea economică (presupusă) (exploatarea stațiunii balneare), instanța de trimitere ar trebui să dispună FG să efectueze din nou această examinare ținând seama de principiile juridice care decurg din Hotărârile CJUE din: 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14 (EU:C:2015:712), 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683) și 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19 (EU:C:2020:712).

#### 51 **5. Temeiul juridic al sesizării, decizii subsidiare**

Temeiul juridic pentru sesizarea Curții de Justiție este articolul 267 al treilea paragraf TFUE. [omissis].