Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 23 декември 2015 година[1]

**Дело C-520/14**

**Gemeente Borsele**
**срещу**
**Staatssecretaris van Financiën**

(Преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия)

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО — Данъчнозадължено лице — Икономическа дейност — Превоз на ученици по възлагане от община — Зависимост на заплащаните на общината такси от родителите от техните доходи“

## I – **Въведение**

1. Изглежда, че нидерландските общини се управляват добре. Най-малкото администрацията на поне някои от тях очевидно често търси начини и възможности, които да им позволяват да спестяват данъци за благото на гражданите си. Тъй като тези инициативи не винаги протичат без конфликти с нидерландската данъчна администрация, до Съда вече няколко пъти са отправяни преюдициални запитвания относно тълкуването на правото на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност[2].

2. В настоящия случай се поставя въпросът дали дейността на община Borsele по организирането на превоза на учениците до техните училища подлежи на облагане с ДДС. Това би съответствало на желанието на общината. Чрез свързаното с тази дейност право на приспадане на ДДС тя всъщност иска да спести голяма част от данъка върху добавената стойност, който внася върху услугите от превозните предприятия, на които е възложила училищния превоз.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Относно приспадането на ДДС вж. решения Gemeente Leusden и Holin Groep (C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263) — относно отдаването под наем на спортни игрища, Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) — относно строежа на административна сграда, както и още неприключилото дело Gemeente Woerden (C-267/15) — отново относно строежа на сграда; освен това вж. решения Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) — относно освобождаването от данък на отстъпването на поземлен имот за строеж и Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) — относно данъчното облагане на ползването на спортно игрище за определено предназначение.

3. Поради това от гледна точка на правната уредба на ДДС следва да се изясни въпросът дали в тази връзка община Borsele е извършвала „икономическа дейност“. Вече по няколко дела Съдът е разглеждал това понятие по-специално във връзка с дейности на държавата и на други юридически лица на публичното право [3]. Установените в тази връзка от съдебната практика критерии се нуждаят обаче от по-нататъшно прецизиране.

## II – **Правна уредба**

4. Облагането с данък върху добавената стойност в Съюза се урежда от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [4] (по-нататък „Директива за ДДС“). Наистина приложимата до 31 декември 2006 г. Шеста директива [5] не е непосредствено релевантна за правния спор в главното производство. Независимо от това, предвид значителното припокриване на разпоредбите [6], в настоящия случай следва да се вземе под внимание и практиката на Съда по Шеста директива.

5. Така по силата на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС подлежи на облагане с ДДС и „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

6. Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда следното определение на „данъчнозадължено лице“:„(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“.

7. По отношение на дейността на държавата член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС (предишен член 4, параграф 5, първа до трета алинея от Шеста директива) съдържа следната специална разпоредба:„(1) Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

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

Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение I, при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни“.

3 — По този въпрос вж. решения Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Комисия/Нидерландия (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria и др. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G и др. (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671) и Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

4 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3, в ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15 и в ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31.

5 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на правните разпоредби на държавите членки относно данъка върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

6 — Вж. съображение 3 на Директивата за ДДС.

8. В точка 5 от приложение I към Директивата за ДДС, към което препраща член 13, параграф 1, трета алинея, е посочена дейността „пътнически превоз“.

## III – **Спорът в главното производство**

9. Спорът в главното производство е относно дължимия от община Borsele (наричана по-нататък „общината“) ДДС за месец декември 2008 г., както и относно плащанията от нидерландския фонд за компенсация на ДДС, на които общината има право за 2008 г.

10. За учебната 2008—2009 г. общината организира превоза на определени живущи на територията на общината ученици до техните училища. Тя възлага тази дейност на различни превозни предприятия, които съответно ѝ представят фактури за извършените превози с включен ДДС. Във връзка с това общината понася разходи в размер на 458 231 EUR.

11. Общината събира такси от родителите на учениците, които е трябвало да заявят в общината ползването на ученическия превоз. За разстояния между 6 и 20 километра размерът на таксите се определя съобразно разходите за обществен транспорт, които биха възникнали при разстояние от 6 километра, а когато разстоянието е повече от 20 километра, допълнително се взема предвид размерът на доходите на родителите. В крайна сметка такси заплатили само една трета от родителите. През 2008 г. общият размер на постъпленията от тези такси е бил 13 958 EUR.

12. Според общината дейността ѝ във връзка с ученическия превоз подлежи на облагане с ДДС. Следователно, от една страна, тя дължала ДДС върху събраните от родителите такси в общ размер от 13 958 EUR, а от друга страна, имала право да приспадне ДДС, тъй като превозните предприятия ѝ начислили в съответната фактура ДДС върху 458 231 EUR за извършения превоз. В резултат на това на общината бил възстановен ДДС. Нидерландската данъчна администрация обаче застъпва становището, че организирането на училищния превоз от общината не подлежи на облагане с ДДС, тъй като не представлява икономическа дейност.

## IV – **Производство пред Съда**

13. Hoge Raad der Nederlanden, който междувременно е сезиран с делото, счита, че правната уредба на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност е от решаващо значение и поради това на 18 ноември 2014 г. отправя до Съда следните преюдициални въпроси на основание член 267 ДФЕС:

Следва ли член 2, параграф 1, буква в) и член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че с оглед на правна уредба като описаната в настоящото решение дадена община трябва да се разглежда като данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива във връзка с училищния превоз? Следва ли при отговора на този въпрос правната уредба да се разглежда като цяло или тази проверка трябва да се извършва поотделно за всяка превозна услуга? Ако проверката следва да се извършва поотделно: трябва ли в този случай да се прави разлика според това дали става въпрос за превоз на ученици на разстояние между 6 и 20 километра, или на разстояние повече от 20 километра?

14. В производството пред Съда писмени становища представят Кралство Нидерландия, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, както и Европейската комисия. На съдебното заседание на 26 ноември 2015 г. се явява и общината.

## V – **Правна преценка**

15. С отправените въпроси запитващата юрисдикция иска да установи дали и евентуално доколко, в настоящия случай с оглед на описаното организиране на училищния превоз общината е действала като данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС и поради това подлежи на облагане с ДДС.

16. Съгласно първа алинея от тази разпоредба отговорът зависи от две обстоятелства. Първо, общината трябва да е извършвала „икономическа дейност“ и второ, тази дейност да е осъществявана „независимо“. В настоящото дело се поставя под въпрос само първата от двете предпоставки — дали с организирането на училищния превоз общината е извършвала икономическа дейност.

17. В член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС се съдържа легално определение на „икономическа дейност“. Съгласно това определение икономическата дейност, доколкото е относимо към настоящия случай[7], включва „всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии“.

18. На пръв поглед това определение изглежда твърде тясно за настоящия случай. От самия текст изглежда под въпрос дали община може да се причисли към някоя от изброените категории предприятия и професии. В постоянната си практика Съдът обаче тълкува широко понятието „икономическа дейност“[8], като тъкмо по отношение на настоящия случай това тълкуване намира допълнително потвърждение от специалния правен режим на дейностите на държавата по член 13 от Директивата за ДДС.

19. Член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС по-специално предвижда, че публичноправните субекти, към които изрично са отнесени и общините, не се разглеждат като данъчнозадължени лица, доколкото действат като органи на държавна власт. Следователно тази разпоредба изхожда от обстоятелството, че и държавата, както и нейните различни публичноправни институции, могат да извършват икономически дейности по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС и поради това да подлежат на облагане с ДДС. По отношение на настоящия случай, в който става въпрос за организиран от държавата пътнически превоз, това положение пряко следва още от член 13, параграф 1, трета алинея във връзка с приложение I, точка 5 към Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба публичноправните субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица дори и когато действат като органи на държавна власт в хипотезата на първа алинея от посочената разпоредба, доколкото извършват незначителни по мащаб пътнически превози.

20. От последно посочената разпоредба обаче не може да се изведе заключение, че щом публичноправен субект извършва дейност по пътнически превоз, той винаги е данъчнозадължено лице. Всъщност Съдът няколкократно подчертава, че предпоставка за прилагането на специалния режим по член 13 от Директивата за ДДС по отношение на дейности на държавата е изискването държавата в конкретния случай изобщо да извършва икономическа дейност[9]. Следователно само когато публичноправен субект извършва пътнически

7 — Член 9, параграф 1, втора алинея, второ изречение от Директивата за ДДС по-специално посочва като икономическа дейност „експлоатацията на материална и нематериална вещ“, но в настоящия случай организирането на училищния превоз по никакъв начин не може да се подведе под тази хипотеза на дейност.

8 — Вж. по-специално решения Комисия/Нидерландия (235/85, EU:C:1987:161, т. 8), Комисия/Гърция (C-260/98, EU:C:2000:429, т. 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, т. 47), Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 34 и 37) и Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 31).

9 — Вж. решения T-Mobile Austria и др. (C-284/04, EU:C:2007:381, т. 48), Hutchison 3G и др. (C-369/04, EU:C:2007:382, т. 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, т. 15), Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 53) и Комисия/Испания (C-154/08, EU:C:2009:695, т. 99).

превози, които представляват и икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, той действа в качеството на данъчнозадължено лице съгласно приложение I, точка 5 към Директивата за ДДС и член 13, параграф 1, трета алинея от нея, дори когато пътническият превоз се осъществява в рамките на дейността му като орган на държавна власт.

21. Тъй като в противен случай последно посочената разпоредба би била безпредметна, по отношение на изследвания понастоящем въпрос всъщност следва да се направи извод, че дейността на държавата по пътнически превоз *може* да представлява икономическа дейност. Въпросът обаче кога следва да се приеме, че в конкретния случай е налице такава хипотеза, трябва да бъде изяснен в изложението по-нататък.

## А – *Предварителни бележки относно смисъла на облагането с ДДС на дейността на държавата*

22. Настоящото дело е повод за по-задълбочено обсъждане на въпроса при какви обстоятелства всъщност дадена дейност на държавата може да представлява икономическа дейност и съответно да подлежи на облагане с ДДС.

23. Както вече установява генералният адвокат Jacobs по предходно дело, на пръв поглед не личи ясно какъв е смисълът от облагането с ДДС на извършени от държавата доставки. Щом като получателят на данъка и данъчнозадълженото лице по ДДС са различни държавни органи, в крайна сметка става въпрос единствено за сложен вътрешен механизъм на финансова компенсация в бюджетната сфера[10]. Положението е такова и в настоящия случай. Ползата или тежестта, които произтичат за общината от данъчното облагане на дейността ѝ, в същото време се явяват съответно тежест или полза по отношение на данъчните постъпления, събирани от нидерландската данъчна администрация. Следователно от гледна точка на финансите на нидерландската държава в крайна сметка няма значение дали в настоящия случай дейността на общината се облага с ДДС или не.

24. По аргумент на противното, от специалния режим по член 13 от Директивата за ДДС следва обаче, че законодателят на Съюза е взел решение по принцип дейността на държавата също да се облага с ДДС, ако тя същевременно представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС. Това решение е основателно по две причини.

25. На първо място, облагането с ДДС на дейността на държавата има за цел да се предотвратят нарушения на правилата за конкуренцията в резултат на облагането с ДДС. Когато доставките се извършват от държавни органи, намиращи се в конкуренция с частни икономически оператори, държавните служби биха разполагали със значително конкурентно предимство, ако дейността им също не се облагаше с ДДС. Това основание за облагането на дейността на държавата с ДДС намира отражение и в специалния режим по член 13 от Директивата за ДДС. Макар че първа алинея от параграф 1 на тази разпоредба изключва икономическата дейност на държавата от облагане с ДДС, когато с дейността си съответните органи упражняват властнически правомощия, веднага след това втора и трета алинея премахват това изключение, когато съществува риск дейността на тези служби да причини до значителни нарушения на правилата за конкуренцията на съответния пазар.

10 — Заключение на генералния адвокат Jacobs по дело Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, т. 12).

26. На второ място икономическата дейност на държавата следва да се облага с ДДС и за да може максимално и без пропуски да се обхване обектът на облагане. Съгласно съображение 5 приложимият данък следва да се събира „по колкото е възможно по-общ начин“. Поначало системата на ДДС води до облагане само на крайното потребление [11], като и според съдебната практика данъкът следва да е в тежест единствено на крайния потребител [12]. Когато държавата извършва доставки, водещи именно до такова крайно потребление, в крайна сметка осигуреното с държавните доставки потребление би се оказало поне частично необложено с данък, ако не беше възможно икономическата дейност на държавата също да подлежи на облагане с ДДС. Това обстоятелство е от значение и за собствените ресурси на Съюза, част от които се формира от постъпленията от данъка върху добавената стойност [13].

27. Възможността за облагане с ДДС на дейността на държавата не се подразбира от само себе си, а се нуждае от специална обосновка и това ясно проличава в практиката на Съда. При проверката на обстоятелството дали в съответния случай дейността на държавата или на публичноправен субект, осъществяващ сходна дейност, е икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, Съдът очевидно прилага по-строги критерии отколкото по отношение на дейността на частноправните субекти [14]. Този подход е основателен. Всъщност, за да е сигурно, че „самооблагането“ на държавата има смисъл в съответния случай, в рамките на извършваната проверка винаги би следвало да се вземат предвид и двете посочени малко по-горе особени причини за необходимостта от облагане с ДДС на дейността на държавата.

Б – *Предпоставки за икономическа дейност*

28. Предвид гореизложеното тук следва да се установи дали в настоящия случай организирането на училищен превоз от община представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС.

29. Преди това следва да се разгледа възражението на Комисията, според което общината може изобщо да е действала в рамките на дадена икономическа дейност единствено ако тя е начислила в съответната фактура ДДС върху дължимите от родителите суми за организирането на училищния превоз на техните деца. Тази констатация не може да се изведе от фактите, изложени от запитващата юрисдикция.

30. Тази преценка от страна на Комисията се основава обаче на недоразумение. Въпросът дали дадено лице е действало в рамките на икономическа дейност, се преценява независимо от факта дали е начислило ДДС в съответната фактура или не. Тъкмо напротив, следва да се прецени обратното — дали това лице е имало или е нямало основание да начисли ДДС в съответната фактура. Това обстоятелство зависи именно и по-специално от въпроса дали

11 — Член 1, параграф 2 от Директивата за ДДС.

12 — Решения Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 25), както и Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34); вж. и решение Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21 и цитираната съдебна практика) —относно ролята на данъчнозадължените лица единствено като „доставчици[…, ] събира[щи] данъка за сметка на държавата“, както и решение Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, т. 47 и цитираната съдебна практика) — относно съществените характеристики на данъка върху добавената стойност.

13 — Член 2, параграф 1, буква б) от Решение 2007/436/ЕО, Евратом на Съвета от 7 юни 2007 година относно системата на собствените ресурси на Европейските общности (ОВ L 163, стр. 17 и поправка в ОВ L 262, 1.10.2008 г., стр. 42).

14 — Решения T-Mobile Austria и др. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G и др. (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) и Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 53); вж. също решения Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) и Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) с оглед данъчното облагане на предоставянето на подпомагани от държавата услуги.

дейността на общината следва да се квалифицира като икономическа по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС. В противен случай всяко данъчнозадължено лице щеше да може да се отклони от данъчните си задължения само като не начисли в съответната фактура ДДС на своите клиенти.

1. Предоставяне на услуги

31. Кралство Нидерландия поставя под въпрос наличието на икономическа дейност в настоящия случай, като най-напред изтъква довода, че общината въобще не е предоставяла услуги от значение за данъчния фактически състав по член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

32. В действителност становището на Кралство Нидерландия следва да бъде споделено дотолкова, доколкото според него не може да се установи наличие на икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, когато със съответната дейност не се осъществява нито един от различните данъчни фактически състави по член 2 от Директивата за ДДС. По този начин трябва да се разбира и многократното позоваване на Съда на данъчните фактически състави по член 2 при тълкуването на член 9 от Директивата за ДДС [15].

33. В действителност в настоящия случай също става въпрос само за данъчния фактически състав по член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, по който на облагане с ДДС подлежат възмездните доставки на услуги. С оглед на тази предпоставка, за да се приеме, че общината извършва икономическа дейност, неотменимо условие е в рамките на организирането на училищния превоз тази община да е предоставяла услуги по смисъла на приложимите към настоящия случай определения по членове 24 и 25 от Директивата за ДДС.

34. Доколкото обаче Кралство Нидерландия оспорва съществуването на такива услуги с довода, че с организирането на училищния превоз общината всъщност изпълнявала само свое задължение по закона, е достатъчно позоваването на член 25, буква в) от Директивата за ДДС, според който подлежаща на облагане с ДДС услуга може да се извършва и „на основание на закон“. Поради това Съдът вече е приел, че за преценката дали е налице икономическа дейност, не е релевантно обстоятелството, че дадена дейност е възложена и уредена от закона по съображения, свързани с общественото благо [16].

35. По-нататък обаче Кралство Нидерландия изтъква, че в настоящия случай обстоятелствата във връзка с доставките са се осъществили по друг начин, различен от описания от запитващата юрисдикция. Както следвало от член 4 от нидерландския Закон за основното образование и от приетите от общината подзаконови актове във връзка с неговото прилагане, общината не предоставяла никакви услуги на родителите на учениците. Доводът за това е, че нито родителите имали право да искат от общината превоз на децата им, нито заплащали за това на общината. Напротив, родителите можело да искат от общината единствено да участва в разходите, които възниквали за самите тях във връзка с училищния превоз.

36. Тъй като обаче в рамките на производството по преюдициално запитване Съдът не е компетентен нито да преценява представените от запитващата юрисдикция факти относно делото в главното производство [17], нито да проверява дали запитващата юрисдикция е тълкувала правилно националното право [18], отговорът на преюдициалните въпроси трябва да се основе на обстоятелствата относно доставките, както са изложени от запитващата юрисдикция.

15 — Вж. например решение Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 31 и цитираната съдебна практика).

16 — Решения Комисия/Нидерландия (235/85, EU:C:1987:161, т. 10) и Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 40).

17 — Вж. само решение Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 53).

18 — Вж. само решение Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, т. 13 и цитираната съдебна практика).

Според констатациите на последната община е възложила на различни превозни предприятия извършването на превози и им е заплащала за това. Общината е предоставяла превозните услуги на родителите на учениците по молба на тези родители. За тези услуги общината евентуално е имала право да иска от родителите такса.

37. Следователно, предвид тези представени от запитващата юрисдикция факти, чрез организирането на училищния превоз общината е предоставяла услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. Ето защо в това отношение икономическият характер на нейната дейност не се поставя под въпрос.

2. Получаване на доход

38. Съгласно съдебната практика дадена дейност се разглежда като попадаща в обхвата на понятието „икономическа дейност“, но само ако се извършва с цел получаването на редовен приход [19].

39. По някои дела Съдът формулира тези изисквания и като посочва, че дейността трябва да се извършва „срещу заплащане на възнаграждение“ [20]. Дори и в този случай обаче Съдът изрично се позовава на разпоредбата на член 9, параграф 1, втора алинея, второ изречение от Директивата за ДДС, съгласно която експлоатацията на вещ се счита за икономическа дейност, когато се извършва „с цел получаването на доход от нея на постоянна основа“. Това изискване следва да се прилага именно по отношение не само на експлоатацията на вещ, но и по отношение на всички дейности [21].

40. В настоящия случай не се поставя под въпрос постоянният характер на извършваната от общината дейност, а по-скоро обстоятелството дали, по смисъла на съдебната практика, общината е организирала училищния превоз с цел получаване на доход или съответно на възмездно основание.

41. Кралство Нидерландия и Комисията обаче считат, че не може да се приеме, че общината е извършвала икономическа дейност, поради факта че не е организирала училищния превоз на възмездно основание. Всъщност нямало връзка между заплащаните от родителите такси и разходите по извършване на услугата. За да обосноват довода си, те се позовават на решение, постановено по спор между Комисията и Финландия, в което Съдът отрича разглежданата дейност на държавата да има икономически характер, тъй като било изискано само частично заплащане на услугите, предвид действителната им стойност, като размерът на това плащане се определял според доходите и имуществото на получателите на услугите [22].

42. За разлика от това Обединеното кралство намира, че посоченото решение е в противоречие с решение Hotel Scandic Gåsabäck, в което Съдът изрично подчертава, че и при насрещна престация в размер под себестойността може да се приеме наличието на възмездна доставка [23].

19 — Решение Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, т. 18).

20 — Решения Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, т. 18) и Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 37); вж. още решение Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) относно член 4 от Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизирането на правните разпоредби на държавните членки относно данъка върху оборота — структура и условия на прилагането на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 71, стр. 1303).

21 — Решение Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, т. 18); вж. също решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 37), което в този аспект препраща към горепосоченото решение.

22 — Решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 47—51).

23 — Решение Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, т. 22).

а) Връзката между заплатена насрещна престация и получаване на доход

43. Изложените различни виждания показват, че за да се избегне неразбирането на посочените решения на Съда, е необходимо преди всичко те да бъдат разглеждани диференцирано.

44. Следва да се прави разлика именно между получаването на доход, изисквано по член 9, параграф 1, за да се приеме, че доставката е облагаема, и заплатената насрещна престация за доставката на конкретна услуга или вещ по член 2, като в същото време съгласно член 73 от Директивата за ДДС на базата на заплатената насрещна престация се определя данъчната основа по ДДС.

45. Що се отнася до установяването на възмездния характер на дадена услуга съгласно данъчния фактически състав по член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС, в решение Hotel Scandic Gåsabäck Съдът пояснява, без да оставя повод за съмнение, че доставката на услуга или вещ се извършва „възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС и тогава, когато се иска цена под себестойност [24]. Също така няма основание да не подлежат на облагане с ДДС продажбите на цена под себестойност, които са необходими и разумни при определени обстоятелства в стопанския живот. Също в толкова малка степен не може да доведе до освобождаване от ДДС ценообразуване, което под някаква форма е съобразено с доходите или имуществото на клиента, какъвто е например случаят в икономиката, когато се предоставят отстъпки на студенти и пенсионери.

46. Същото несъмнено важи за определянето на заплащаната насрещна престация, която да бъде взета предвид като данъчната основа за целите на ДДС. Съгласно постоянната съдебна практика „насрещната престация“, която е от значение съгласно член 73 от Директивата за ДДС, представлява „субективната стойност“, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена по обективни критерии [25]. Така Съдът посочва, че във всеки конкретен случай ДДС винаги се определя съобразно стойността на насрещната престация, а не според „обективната“ стойност на доставената услуга или вещ. Това следва ясно е contrario и от разпоредбата на член 80 от Директивата за ДДС, която в определени случаи позволява на държавите членки да приемат за данъчната основа обективната пазарна стойност на престацията, а не действително получената насрещна престация [26].

47. За сметка на това за целите на преценката дали дадена дейност следва да се квалифицира като икономическа по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС се прилагат други критерии.

48. В действителност в посоченото решение Комисия/Финландия изглежда, че Съдът проверява с оглед на член 9, параграф 1 дали е налице предпоставката държавата да извършва дейността си срещу заплащане на възнаграждение и съответно с цел получаване на доход, като използва данъчните фактически състави на сегашния член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС [27]. Както обаче е видно от текста на френски език, който е и езикът на разискванията, в резултат на които е постановено това решение, Съдът по никакъв начин не приема, че е налице идентичност на понятията „възнаграждение“ и „възмезден“ за целите на двете разпоредби [28].

24 — Решение Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, т. 22—24).

25 — Вж. само решения Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, т. 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, т. 21), както и Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 33).

26 — Това е т.нар. нормална стойност, дефинирана в член 72 от Директивата за ДДС.

27 — Решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 42—51); вж. също така решение Комисия/Франция (C-276/97, EU:C:2000:424, т. 32—36).

28 — Вж. текста на френски на решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 37), в което във връзка с определянето на икономическа дейност се говори за „effectuée contre une rémunération“, което не съвпада с израза „à titre onéreux“, който се съдържа в член 2, параграф 1, букви а)—в) от Директивата за ДДС; вж. така и решение Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, т. 18).

Всъщност при определянето на дадена икономическа дейност Съдът споменава и „възнаграждение“ за въпросната дейност единствено защото, както видяхме, получаването на доход е предпоставка дадена дейност да бъде квалифицирана като икономическа. Когато обаче дадена дейност се извършва само безвъзмездно, от нея не може да се получи доход [29].

49. В действителност обаче, когато в решение Комисия/Финландия Съдът говори за „възнаграждение“ в контекста на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, той няма предвид точно същия смисъл, който влага в понятието „възмезден“ по член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС, когато го тълкува в решение Hotel Scandic Gåsabäck. Дори и често да се очакват същите резултати, следва да се спазва стриктно разграничение между понятието „възмезден“ за целите на член 2, от една страна, и понятието „получаване на доход“, изследвано в контекста на член 9 от Директивата за ДДС, от друга страна. По този начин от само себе си отпадат и мнимите противоречия в практиката на Съда [30].

50. В обобщение може да се изтъкне, че в действителност, от една страна, винаги когато за дадена дейност *не* се иска възнаграждение по смисъла на данъчните фактически състави по член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС, не е налице съответно и икономическа дейност, тъй като с дейността не се получава доход по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея, второ изречение от Директивата за ДДС. От друга страна обаче, съгласно съдебната практика обстоятелството, че при осъществяването на дейността си данъчнозадължено лице иска възнаграждение по смисъла на данъчните фактически състави, не е достатъчно за необходимата в контекста на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС констатация, че неговата дейност се извършва и с цел получаването на доход, въз основата на което да се приеме, че е налице икономическа дейност [31].

б) Получаване на доход в настоящия случай

51. По този начин в настоящия случай следва да се провери дали общината е организирала училищния превоз с цел получаването на доход.

– „Възнаграждение“ по смисъла на данъчния фактически състав

52. Такова обстоятелство не може да се отрече още отнапред само поради факта, че общината не е искала никакво възнаграждение по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. Всъщност става въпрос за обратния случай.

53. Съгласно постоянната съдебна практика възмездната доставка по смисъла на данъчните състави по член 2, параграф 1, буква а) и в) от Директивата за ДДС всъщност предполага наличието на пряка връзка между доставката на вещи или на услуги и действително получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация [32]. За целта е необходимо само между доставчика и получателя на доставката да съществува правоотношение, в рамките на което се разменят престации [33], както и взаимната обусловеност между престация и насрещна престация [34].

29 — Вж. в този смисъл още решение Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, т. 12).

30 — Вж. точки 41 и 42 по-горе.

31 — Вж. в този смисъл решения Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, т. 21) и Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 38).

32 — Вж. само решение Серебряннъй век (C-283/12, EU:C:2013:599, т. 37 и цитираната съдебна практика).

33 — Вж. по-специално решения Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, т. 47) и Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, т. 29).

34 — Вж. по-специално решения Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 13—20) и Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 12—17); вж. също така заключението на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, т. 32).

54. Доколкото една трета от родителите трябва да внасят такса за училищния превоз, тези изисквания очевидно са изпълнени. Освен това, както следва от вече посоченото Решение Hotel Scandic Gåsabäck, обстоятелството, че общината е изискала насрещни престации в размер под заплащаната от нея цена по себестойност, не препятства признаването на възмезден характер в тези случаи[35]. Следователно общината не осъществява дейността по организирането на училищния превоз изцяло безвъзмездно.

– Получаване на доход в тесен смисъл

55. Както бе изложено, наличието на възнаграждение по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС обаче не е достатъчно, за да се приеме, че съответната дейност се извършва с цел получаването на доход по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея, второ изречение.

56. В настоящия случай изглежда под въпрос дали дейността е насочена към получаването на доход, тъй като в решение Комисия/Финландия в областта на правната помощ Съдът отрича да е налице икономическа дейност, упражнявана от държавните институции, със съображението, че за дейността е било искано заплащането само на частично възнаграждение, чийто размер зависи от доходите и имуществото на получателя на правна помощ. Положението в настоящия случай изглежда подобно.

57. В посоченото решение Съдът обаче основава анализа си преди всичко на обстоятелството, че полученото възнаграждение винаги е покривало само част от определеното по общ начин в закона възнаграждение за предоставена правна помощ[36]. В настоящия случай обаче изглежда, че няма законоустановен общ размер на цената на превозите.

58. За Съда обаче с определящо значение изглежда е и обстоятелството, че размерът на възнаграждението зависи от доходите и имуществото на получателя на помощта[37]. В настоящия случай отново е налице най-малкото частична подобна зависимост според доходите на родителите.

59. Освен това в посоченото решение Съдът приема, че констатацията за липсата на икономически характер на дейността допълнително се потвърждава от обстоятелството, че доходите покривали само част от възникналите разходи за предоставяне на правна помощ[38]. Същото положение е налице и в настоящия случай. Общината получава от родителите като цяло само частично възнаграждение в размер на около 3 % от разходите, които тя е направила за осигуряването на училищния превоз.

60. Макар и поради това да могат да бъдат направени ясни паралели между двата случая, все пак в настоящото дело не може отнапред да се отрече лесно възможността дейността на общината — поне отчасти — да е била насочена към получаването на доход. Това е така, защото особено получаването на доход не бива да се смесва с намерението за реализиране на печалба, което точно според съдебната практика не представлява предпоставка, за да може да се приеме, че е налице икономическа дейност[39].

35 — Решение Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, т. 22—24).

36 — Решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 47).

37 — Решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 48).

38 — Решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 50).

39 — Вж. в този смисъл Решение на Съда Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, т. 25); това ясно следва и от разпоредбите на член 132, параграф 1, букви л) и м), както и от член 133, буква а) от Директивата за ДДС, които разпоредби са насочени специално към организациите с нестопанска цел.

61. Обстоятелството, което Съдът, въпреки че не посочва изрично в решение Комисия/Финландия, в последна сметка използва при обосноваване на неговото решение, е липсата на специално имплицитно изискване за наличие на дейност, в резултат на която се получава доход по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея, второ изречение от Директивата за ДДС: това е изискването за участие на пазара.

– Участието на пазара

62. Още в решение SPÖ Landesorganisation Kärnten Съдът отрича наличието на дейност, в резултат на която се получава доход по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея, второ изречение от Директивата за ДДС с аргумента, че като развива дейността си, тази структура на политическа партия не участва на никакъв пазар [40]. По същия начин в резултат на това Съдът отрича наличието на икономическа дейност, упражнявана от държавните органи в последващи негови решения с аргумента, че не може да се установи участие на даден пазар [41].

63. Това изискване за участие на даден пазар се потвърждава и допълва от обстоятелството, че за да установи, че е налице икономическа дейност, наред с всичко останало Съдът проверява дали дадена дейност се упражнява по начина, който е обичаен за съответната икономическа дейност. В това отношение по-специално се изисква да се направи съпоставка с обстоятелствата, при които посочените в член 9, параграф 1, втора алинея, първо изречение от Директивата за ДДС групи професии обичайно упражняват дейността си [42].

64. В настоящия случай обаче не може да се приеме подобно типично участие на общината на съответния пазар. С дейността си общината не предлага услуги на общия пазар на превозните услуги. Напротив, самата тя се явява краен потребител на услуги, извършвани от превозни предприятия, като предоставя услугите им по превоз на родителите на учениците единствено в рамките на задължението си за осигуряване предоставянето на обществени услуги, независимо че на това основание събира частични такси.

65. Това се доказва по-специално от обстоятелството, че със събирането на такси за организираните от нея услуги общината възстановява само малък процент от своите разходи по получените от нея услуги. Подобно поведение е нетипично за участник на пазара.

66. В това отношение и Съдът по-рано ясно е подчертал, че между *размера* на дадено възнаграждение и наличието на икономическа дейност съществува определена връзка [43]. Съдът е потвърдил точно наличието на тази връзка и в решение Комисия/Финландия [44]. Това е така, защото дейност, която в рамките на нормалната система на ДДС може да води само до възстановяване на данък поради структурата на единичните разходи и на цени, не може да има за резултат облагане на добавената стойност, която е дала наименованието на ДДС, тъй като от структурна гледна точка такава стойност изобщо не може да бъде произведена.

67. В настоящия случай облагането с ДДС на организирането на училищния превоз от общината не е необходимо също и с оглед на никое от двете по-горе посочени съображения по отношение на облагането с ДДС на дейността на държавата [45].

40 — Решение SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, т. 21 и 24).

41 — Решения T-Mobile Austria и др. (C-284/04, EU:C:2007:381, т. 42) и Hutchison 3G и др. (C-369/04, EU:C:2007:382, т. 36); вж. в този смисъл и решение Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, т. 19).

42 — Решения Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, т. 28), Słaby и др. (C-180/10 и C-181/10, EU:C:2011:589, т. 39—41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, т. 21) и Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, т. 24).

43 — Решение Комисия/Франция (50/87, EU:C:1988:429, т. 21).

44 — Решение Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 50).

45 — Вж. точки 25 и 26 по-горе.

68. Първо, макар в крайна сметка това да е единствено фактически въпрос, на който може да отговори единствено запитващата юрисдикция, не могат да бъдат констатирани нарушения на правилата за конкуренцията вследствие на несъбирането на ДДС. В случай че за транспорта до училище родителите не ползват организираните от общината услуги на частни превозни предприятия, това не би се дължало на липсата на облагане с ДДС, а на обстоятелството, че общината събира такси от родителите, които изглежда от самото начало са по-ниски от пазарните цени на подобни превозни услуги, ако общината въобще изиска заплащането на такива такси. Напротив, облагането на тази дейност с данък би влошило още повече конкурентното положение на частноправните субекти, тъй като общината би могла да намали още повече таксите на родителите поради структурен и трайно поддържан излишък на данъчен кредит.

69. Второ, в настоящия случай обектът на облагане с ДДС под формата на облагане на крайното потребление може да бъде обхванат в достатъчна степен само когато дейността на общината *не* се облага с ДДС. Ако именно организирането на училищния превоз от общината, за чието извършване тя ангажира външни превозни предприятия, подлежи на облагане с ДДС, като резултат — вследствие на механизма на данъчния кредит — ДДС би бил събран само върху данъчната основа, формирана от заплащаните от родителите такси. Техният размер обаче съответства само на много малка част от пазарната цена на тези превозни услуги, тъй като таксите покриват само 3 % от разходите за външно извършване на превоза. В крайна сметка крайното потребление на тези превозни услуги по същество би било освободено от ДДС. За да се избегне такава ситуация и превозните услуги да бъдат обложени с ДДС по тяхната пазарна цена, окончателното облагане трябва да стане още на фазата на получените от общината доставки. Този подход предполага дейността на общината по организирането на училищния превоз да *не* представлява икономическа дейност.

– Цялостно и диференцирано разглеждане на случая

70. Обединеното кралство обаче предлага диференцирано разглеждане на случая, при което като икономическа дейност да се разглеждат организираните от общината превозни услуги, за които тя получава поне приблизително пазарната цена от родителите.

71. Макар че като цяло по отношение на разглежданата дейност поначало може да се констатира, че е изпълнено изискването чрез съответната дейност държавата да участва на конкретен пазар и съответно че не е необходимо да се анализира всяка отделна доставка. Въпреки това съображението за облагане с ДДС на дейността на държавата, свързано с предотвратяване на нарушения на правилата за конкуренцията, може да наложи в отделния случай разделянето на дадена дейност на икономическа и неикономическа част.

72. Поради това в настоящия случай запитващата юрисдикция трябва да провери доколко тъкмо необлагането с ДДС на някои отделни превозни услуги може да доведе до нарушаване на правилата за конкуренцията спрямо частни доставчици на превозни услуги. При тази преценка винаги следва да се имат предвид и последствията върху възможността за приспадане на данъчен кредит.

73. Въпреки това не е необходимо да се провежда разграничаване между икономическа и неикономическа част на дейността на общината, при положение че в настоящия случай следва да се установи единствено наличието на незначителен брой отделни случаи, в които правилата за конкуренцията биха били нарушени поради необлагането на общинския училищен превоз. Това съответства по-специално на преценките, следващи от специалния режим на държавната дейност по член 13, параграф 1, алинеи 2 и 3 от Директивата за ДДС[46].

46 — Относно тези преценки вж. по-специално решение Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505).

– Междинно заключение

74. В заключение обаче следва преди всичко а се установи — без да се засяга извършената от запитващата юрисдикция проверка на конкурентното положение — че организирането на училищния превоз от общината няма за цел получаването на доход по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС.

B – *Заключение*

75. От това следва, че в настоящия случай, отново без да се засяга проверката на конкурентната ситуация, при организирането на училищния превоз общината не извършва икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС. Следователно в рамките на тази дейност общината не следва да се разглежда като данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС.

VI – **Заключение**

76. Ето защо предлагам на въпросите на Hoge Raad der Nederlanden да се отговори по следния начин:

„Община, която, както в случая в главното производство, организира училищен превоз чрез ангажирането на външни превозни предприятия и получава от родителите на учениците такси в размер, покриващ само 3 % от разходите за извършването на превоза, не действа като данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата 2006/112/ЕО. В случай обаче че запитващата юрисдикция установи наличието на нарушения на конкуренцията не единствено в незначителен брой отделни превозни услуги, в това отношение общината ще действа като данъчнозадължено лице“.